



Kepastian Hukum Pengenaan Pajak Penghasilan Transaksi Jual Beli Tanah dan/atau Bangunan

I Gusti Ngurah Bagus Maha Iswara, Simon Nahak dan Ni Luh Made Mahendrawati

Magister Hukum, Program Pascasarjana, Universitas Warmadewa, Denpasar, Bali-Indonesia

gostwah@gmail.com

Published: 30/03/2019

How to cite (in APA style):

Iswara, I, G, N, B, M., Nahak, S., Mahendrawati, N, L, M. (2019). Kepastian Hukum Pengenaan Pajak Penghasilan Transaksi Jual Beli Tanah dan/atau Bangunan. *Jurnal Hukum Prasada*, 6(1), 42-51. doi: <http://dx.doi.org/10.22225/jhp.6.1.1005.42-51>

Abstract

The government has issued a regulation that imposes income tax for sellers in land and property transactions. However, legal uncertainties in determining the transaction value which is the basis of tax imposition weaken taxpayers' awareness in paying their taxes. This study was done to answer the problems related to legal uncertainties in the determination of land and building transaction values, either or not transactions were influenced by any personal relationship. The theory of state and law and the theory of legal certainties were used as the basis to dissect and analyze the problems of this study. This study employed a normative legal research method. The results of this study showed that the basic value for tax imposition was the real value received by taxpayers and the value that should be received by taxpayers. In order to confirm that income tax imposition had been appropriately done based on the real value received by taxpayers, formal and material analysis on the evidences of income tax payment were carried out.

Keywords: Property; sellers; land; income tax

Abstrak

Pemerintah telah mengeluarkan aturan pengenaan pajak penghasilan bagi penjual dalam transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan. Adanya ketidakpastian hukum dalam penentuan nilai transaksi yang menjadi dasar pengenaan pajak dapat menyebabkan turunya kesadaran wajib pajak untuk membayar pajak. Penelitian ini bertujuan untuk menjawab permasalahan atas ketidakpastian penentuan nilai transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan baik yang tidak berdasarkan hubungan istimewa maupun yang berdasarkan atas hubungan istimewa. Teori yang dipergunakan untuk membedah dan menganalisa permasalahan yang dimaksud adalah teori Negara hukum dan teori kepastian hukum. Metode penelitian yang dipergunakan adalah metode penelitian hukum normatif. Temuan dari penelitian ini yaitu nilai yang menjadi dasar pengenaan pajak adalah nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh wajib pajak dan nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh wajib pajak. Untuk membuktikan pengenaan pajak penghasilan tersebut benar dan sesuai dengan nilai sesungguhnya yang diterima wajib pajak maka dilakukan proses penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran Pajak Penghasilan secara formal dan material.

Kata kunci: Bangunan; jual beli, tanah; pajak penghasilan

PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu pungutan oleh Negara yang pembayarannya bersifat wajib untuk objek-objek tertentu. Dasar hukum penerapan pungutan pajak di Indonesia adalah berdasarkan ketentuan hasil amendemen ketiga Undang-Undang Dasar Negara

Republik Indonesia Tahun 1945 Pasal 23 huruf a yang menyebutkan bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dalam undang-undang.” Fungsi pajak ada dua yaitu (Resmi, 2004):

- a) Fungsi *Budgetair* (Sumber Keuangan Negara) Pajak mempunyai fungsi *Budgetair* artinya Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran baik rutin maupun pembangunan, sebagai sumber keuangan Negara. Upaya tersebut ditempuh dengan cara ekstensifikasi maupun intensifikasi pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan berbagai jenis pajak seperti Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan, dan lain-lain.
- b) Fungsi *Regulerend* (Mengatur) Pajak mempunyai fungsi mengatur artinya pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, dan mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan.

Pemerintah telah mengeluarkan peraturan baru Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang mengatur tarif PPh atas pengalihan tanah dan/atau bangunan turun menjadi 2,5% dari sebelumnya 5%. Ketentuan baru tersebut adalah 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. Salah satu bentuk pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah jual beli. Dalam transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek adalah tanah dan bangunan, sedangkan yang menjadi wajib pajak adalah pihak penjual dan pembeli. Kewajiban pembayaran pajak Pajak Penghasilan dibebankan kepada pihak penjual sebagai yang menerima penghasilan.

Pembayaran Pajak Penghasilan memiliki hubungan yang erat dengan proses penandatanganan akta jual beli, karena penandatanganan akta jual beli baru akan dilakukan jika pembayaran pajak oleh kedua belah pihak telah selesai. Pembayaran pajak dianggap selesai jika sudah melalui proses penelitian formal dan material oleh Kantor Pelayanan Pajak. Dalam penelitian formal dan material akan ditentukan nilai pajak yang terutang berdasarkan nilai yang sesungguhnya diterima oleh wajib pajak atau nilai yang seharusnya diterima oleh pihak penjual. Hal tersebut diatur dalam Pasal 2 ayat (2) huruf c dan huruf d PP Nomor 34 Tahun 2016:

- a) 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
- b) Nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui jual beli yang dipengaruhi hubungan istimewa.

Berdasarkan ketentuan tersebut terdapat dua kondisi penentuan nilai pengalihan dalam transaksi jual beli yaitu kondisi terdapat hubungan istimewa antara pihak penjual dan pembeli, dan kondisi tidak terdapat hubungan istimewa antara pihak penjual dan pembeli. Dalam kondisi tidak terdapat hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip Pajak Penghasilan yaitu Pajak dikenakan atas penghasilan yang diterima oleh wajib pajak. Namun dalam kondisi terdapat hubungan istimewa maka terdapat indikasi nilai jual beli yang dijadikan dasar pengenaan pajak berada di bawah harga yang sebenarnya.

Indikasi nilai jual beli yang tidak sesuai dengan harga pasar tersebut sering ditemukan dalam proses penelitian material bukti pemenuhan kewajiban penysetoran pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Ditemukannya nilai yang tidak sesuai antara nilai transaksi dengan nilai yang sesungguhnya diterima oleh pihak penjual sering terjadi dalam kegiatan jual beli tanah dan/atau bangunan dan hal tersebut menjadi dasar ditetapkannya nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh pihak penjual bila jual beli terdapat indikasi hubungan istimewa. Permasalahan timbul ketika tidak adanya keseragaman penentuan nilai transaksi yang ditentukan oleh Kantor Pelayanan Pajak sehingga pihak penjual selaku wajib pajak tidak memperoleh kepastian hukum terhadap pajak yang telah dibayarkannya.

Penelitian tentang pengenaan pajak sebelumnya telah dilakukan oleh Husodo, dkk (2017) yang menjadikan hak atas tanah dan/atau bangunan di kota Malang sebagai subjek penelitian. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa Tarif pemungutan pajak penghasilan (pph) atas transaksi jual beli hak atas tanah dan/atau bangunan ditentukan oleh hasil verifikasi lapangan PPh BPHTB tetap pada besaran yang telah ditetapkan dalam PP Nomor 34 Tahun 2016 yaitu hanya sebesar 2,5% tanpa harus dihitung kemudian dengan hasil verifikasi lapangan. Dasar hukum dalam melakukan verifikasi lapangan dalam menentukan besaran tarif pemungutan pajak penghasilan (pph) atas transaksi jual beli hak atas tanah dan/atau bangunan di Kota Malang tidak ada sama sekali, baik di dalam Perda maupun Perwal sehingga kegiatan verifikasi lapangan yang selama ini dijadikan dasar untuk menentukan besaran PPh BPHTB tidak memiliki kepastian hukum (Husodo, Sihabudin, & Harjati, 2017). Aulia (2017) meneliti tentang pengenaan pajak dan sistem pembayarannya di kota Padang. Hasil penelitiannya menunjukkan Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Jual beli tanah yang belum bersertifikat di Kota Padang dilakukan dengan sistem *self assesment*, dimana dalam pelaksanaannya, sistem ini mengajarkan kepada para pihak untuk patuh dan mandiri dalam melaksanakan kewajiban pajak. Kedua, pelaku transaksi pada saat melakukan verifikasi untuk pembayaran pajak penghasilan di Kantor Pajak membutuhkan waktu yang cukup lama yaitu kurang lebih 3 (tiga) minggu, terhitung dari terdaftar berkas di Kantor Pajak (Aulia, 2017), sedangkan Widayat (2016) dalam penelitiannya yang dilakuykan di Kebumen menyimpulkan pelaksanaan pemungutan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dalam proses jual beli tanah dan bangunan di Kabupaten Kebumen dilaksanakan dengan sistem *self assesment* yang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar sendiri pajak yang terhutang dengan menggunakan formulir SSPD BPHTB yang diperoleh oleh Wajib Pajak dari DPPKAD. Adapun kendala-Kendala yang timbul dalam pelaksanaan pemungutan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan diantaranya kurangnya sosialisasi mengenai tata cara pembayaran BPHTB kepada masyarakat, tingkat kesadaran masyarakat yang masih sangat terbatas pada kewajiban pembayaran pajak, ketidakjujuran wajib pajak dalam mencantumkan nilai transaksi jual beli pada akta jual beli, kurangnya jumlah personil yang ahli di DPPKAD serta kendala yang timbul dari pihak bank/kantor kas daerah (Widayat, 2016).

Berdasarkan uraian mengenai latar belakang dan beberapa penelitian sebelumnya, terdapat dua kesamaan hasil pada penelitian aulia (2017) dan Widayat (2016) meskipun dilaksanakan ditempat yang berbeda, sedangkan pada penelitian Husodo, dkk (2017) memfokuskan pada sistem pembayaran. Oleh karena itu penelitian ini dilakukan terbatas pada pemenuhan aspek kepastian hukum terhadap pengenaan Pajak Penghasilan atas transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan.

METODE

Penelitian ini termasuk dalam jenis penelitian hukum normatif, karena penelitian ini beranjak dari adanya kekaburan norma yang diatur dalam PP Nomor 34 Tahun 2016 khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf c dan huruf d tentang penetapan nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dilakukan melalui jual beli. Pendekatan masalah yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan pendekatan undang-undang (*statute approach*) (Marzuki, 2006), yaitu dilakukan dengan menelaah peraturan perundang-undangan yang terkait dengan pajak penghasilan atas penghasilan dari transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan khususnya UU Pajak Penghasilan, PP Nomor 34 Tahun 2016, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 216/PMK.03/2016, dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 18/PJ/2017. Pengumpulan data pada penelitian ini dilakukan dengan cara mengumpulkan dan menginventarisasi bahan hukum primer yang berkaitan dengan permasalahan yang diteliti, dan bahan hukum primer tersebut diklasifikasikan menurut kelompoknya sesuai dengan hierarki peraturan perundang-undangan. Untuk bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier dikumpulkan dengan menggunakan metode telaah kepustakaan (*study document*)

Analisis bahan hukum dilakukan dengan memanfaatkan sumber-sumber bahan hukum yang telah terkumpul dan dilakukan analisis sehingga dapat memecahkan

permasalahan dalam penelitian ini. Penggunaan analisis secara normatif lebih kepada bahan-bahan hukum yang ada lebih mengarah pada kajian-kajian yang bersifat teoritis.

PEMBAHASAN

Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Transaksi Jual Beli Tanah dan/atau Bangunan

Pajak penghasilan sesuai dengan pasal 1 Undang Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan adalah pajak yang dikenakan terhadap subyek pajak atas penghasilan yang diterima dalam tahun pajak. Subyek pajak akan dikenai pajak apabila dia menerima atau memperoleh penghasilan. Dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, subyek pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan disebut sebagai Wajib Pajak. Sebelum melakukan transaksi jual beli, para pihak wajib memastikan bahwa tanah tersebut tidak sedang dalam sengketa. Jika tanah tersebut sedang dalam sengketa maka Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) berwenang untuk tidak melanjutkan proses jual beli tersebut. Dalam tahap transaksi jual beli, pihak penjual diwajibkan untuk melengkapi persyaratan sebagai berikut:

- 1) Fotokopi KTP (jika sudah menikah maka wajib menyertakan fotokopi KTP pasangan).
- 2) Kartu Keluarga (KK).
- 3) Nomor pokok wajib pajak (NPWP).
- 4) Asli Sertifikat Hak Atas Tanah yang akan dijual meliputi (Sertifikat Hak Milik, Sertifikat Hak Guna Bangunan, Sertifikat, Hak Guna Usaha, Sertifikat Hak Milik atas Satuan Rumah Susun).
- 5) Bukti pembayaran Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) 5 tahun terakhir beserta Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) PBB tahun terakhir.
- 6) Surat keterangan WNI atau ganti nama, bila penjual adalah WNI keturunan.
- 7) Surat bukti persetujuan suami istri (bagi yang sudah berkeluarga).
- 8) Jika suami/istri sudah meninggal dunia, maka wajib dilampirkan akta kematian.

Sebelum akta jual beli ditandatangani oleh para pihak, pihak penjual harus membayar pajak penghasilan dengan perhitungan sebagai berikut:

(Pajak penghasilan = Nilai yang sesungguhnya/seharusnya diterima x 2,5%)

Sedangkan pihak pembeli harus membayar Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB).

Dasar pengenaan pajak penghasilan atas penghasilan yang diterima atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan melalui jual beli adalah jumlah bruto nilai sebagaimana tertera pada akta jual beli atau perjanjian pengikatan jual beli yang telah ditandatangani oleh PPAT.

Proses pengenaan pajak penghasilan kepada pihak penjual adalah sebagai berikut:

- a) Pihak penjual membayar pajak penghasilan terutang sebesar 2,5 % dari jumlah bruto nilai penjualan menggunakan sarana surat setoran pajak elektronik dengan kode MAP 411128 dan kode jenis setoran 402 dengan menyebut Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), kode dan jenis pajak, masa pajak terutang dan nilai pembayaran. Proses pembayaran tersebut dapat dilakukan sendiri oleh wajib pajak menggunakan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dengan terlebih dahulu membuat kode billing sebagai sarana pembayaran ke Bank Persepsi atau Kantor Pos atau dapat dibantu oleh pegawai kantor PPAT.
- b) Pihak penjual wajib pajak menyetor sendiri pajak penghasilan terutang sebelum ditandatanganinya akta jual beli atau perjanjian pengikatan jual beli di hadapan Notaris/PPAT. Pajak penghasilan terutang sebagaimana dimaksud wajib dibayar pada saat diterimanya penghasilan baik sebagian atau seluruhnya dan disetorkan paling lambat tanggal 15 (lima belas) bulan berikutnya setelah diterimanya pembayaran.

- c) Pembayaran dilakukan pada bank persepsi atau kantor pos dengan menunjukan kode biling pembayaran. Setelah proses pembayaran, pihak penjual akan menerima 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 dipersamakan dengan Surat Setoran Pajak.
- d) Surat Setoran Pajak yang sudah tertera Nomor Transaksi Penerimaan Negara tersebut untuk selanjutnya dilakukan penelitian dengan cara mengajukan permohonan penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan baik secara manual atau secara elektronik ke Kantor Pelayanan Pajak Pratama tempat lokasi objek pajak terdaftar.

Kepastian Hukum Dalam Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Transaksi Jual Beli Tanah dan/atau Bangunan

Jaminan kepastian hukum Wajib Pajak dalam menyelesaikan kewajibannya membayar pajak mutlak diperlukan. Kepastian tersebut antara lain kepastian jangka waktu penyelesaian penelitian bukti pemenuhan pembayaran PPh dan kepastian mengenai pajak terutang yang harus dibayar oleh Wajib Pajak. Sejak terbitnya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-18/PJ/2017, proses penelitian formal sudah memiliki kepastian yaitu paling lambat 3 (tiga) hari kerja, namun nilai pajak terutang yang wajib dibayar oleh pihak penjual masih belum pasti. Ketidakpastian nilai pajak penghasilan terutang membawa dampak kepada pihak pembeli yang memiliki kewajiban pembayaran BPHTB. Kenaikan nilai pajak penghasilan terutang karena koreksi nilai pengalihan menyebabkan naiknya pula BPHTB terutang. Penelitian formal dilakukan dengan mengecek kelengkapan berkas surat permohonan dengan mengisi daftar kelengkapan (*checklist*), memastikan jumlah pajak penghasilan yang seharusnya terutang berdasarkan surat pernyataan Wajib Pajak dan memastikan kode akun pajak, kode jenis setoran, Nomor Transaksi Penerimaan Negara (NTPN), dan jumlah pajak penghasilan yang disetor berdasarkan Surat Setoran Pajak (SSP) atau sarana administrasi lain yang dipersamakan dengan SSP, telah sesuai dengan data penerimaan pajak dalam Modul Penerimaan Negara (MPN). Dalam hal permohonan penelitian lengkap dan telah terpenuhi atau 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 lengkap. Kepastian dalam penyelesaian penelitian formal bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan dalam 3 (tiga) hari kerja memberikan dampak yang baik dalam percepatan proses penandatanganan akta jual beli. Pejabat yang berwenang dapat menandatangani akta jual beli atau perjanjian pengikatan jual beli atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan setelah pihak penjual memperoleh Surat Keterangan Penelitian Formal Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyeteroran Pajak Penghasilan dari Kantor Pelayanan Pajak.

Berlakunya PP Nomor 34 Tahun 2016 dianggap tidak dapat mengakomodir penerapan sistem *self assessment* oleh Wajib Pajak karena hak wajib pajak untuk menghitung, menyetor dan melaporkan pajak terutang berdasarkan nilai transaksi yang disepakati oleh pihak penjual dan pembeli dapat dikoreksi oleh Direktorat Jenderal Pajak. Sistem *self assessment* yang dianut dalam sistem perpajakan di Indonesia memberikan kebebasan kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri besaran pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan Undang-Undang perpajakan yang berlaku. Hal ini sesuai dengan yang dikatakan John Hutagaol bahwa (Hutagaol, 2003):

“since the income tax law of 1983 was enacted, there are some basic principles which were followed under taxation in Indonesia. One of the basic principles is self assessment, which meant that the taxpayer is given the trust and responsibility of self assessment, the tax officials should establish and supervise the accomplishment of the principle”.

Koreksi yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak bukan berarti tidak mengikuti sistem *self assessment* yang berlaku pada sistem perpajakan di Indonesia, namun merupakan salah satu kewajiban untuk mengamankan penerimaan Negara di bidang pajak. Penerapan PP Nomor 34 Tahun 2016 ini sangat efektif untuk meningkatkan

penerimaan pajak khususnya pajak penghasilan, walaupun pada kenyataannya kemungkinan masih terjadi praktik-praktik penghindaran pajak oleh para pihak dalam transaksi jual beli.

Penelitian material merupakan proses lanjutan dari penelitian formal bukti pemenuhan setoran pajak penghasilan sebagai syarat yang harus dipenuhi sebelum penandatanganan akta jual beli. Penelitian material lebih menitikberatkan pada kesesuaian nilai yang menjadi dasar pengenaan pajak berdasarkan pengakuan pihak penjual dengan nilai yang menjadi dasar pengenaan pajak berdasarkan penetapan Fiskus. Penelitian material terhadap bukti pemenuhan pembayaran pajak penghasilan dilakukan dengan cara:

- a) Memastikan lokasi dan luas tanah dan/atau bangunan yang dicantumkan dalam surat pernyataan Wajib Pajak sesuai dengan keadaan sebenarnya.
- b) Meneliti kebenaran nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan atau perubahan perjanjian pengikatan jual beli 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.
- c) Menentukan kewajaran nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan atau perubahan perjanjian pengikatan jual beli 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.

Penelitian material tersebut dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan, sehingga pihak penjual selama jangka waktu tersebut belum memperoleh kepastian bahwa pembayaran pajak penghasilan yang telah dilakukan tersebut benar atau tidak. Untuk jual beli tanah dan/atau bangunan yang tidak terdapat hubungan istimewa telah memiliki kepastian hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 2 Ayat (2) huruf d bahwa yang menjadi dasar pengenaan pajak adalah nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh, artinya pihak penjual akan memperoleh kepastian hukum apabila melakukan pembayaran pajak penghasilan sebesar 2,5% dari nilai penghasilan yang diterima. Namun pada kenyataannya masih terdapat praktek-praktek penghindaran pajak dengan menurunkan nilai transaksi tersebut. Adapun beberapa indikasi adanya ketidakwajaran antara lain dalam hal:

- 1) Terdapat hubungan istimewa;
- 2) Nilai pengalihan lebih kecil dibandingkan NJOP yang tercantum dalam SPPT tahun terakhir;
- 3) Nilai pengalihan lebih kecil dibandingkan dengan nilai yang tercantum dalam brosur/*leaflet/pricelist*;
- 4) Terdapat beda lokasi dan/atau luas tanah dan/atau bangunan yang dialihkan antara yang dicantumkan dalam surat pernyataan dengan yang tercantum dalam bukti kepemilikan (sertifikat) untuk luas tanah, dan/atau Izin Mendirikan Bangunan (IMB) untuk luas bangunan; dan/atau
- 5) Nilai pengalihan lebih kecil dibandingkan dengan nilai pasar indikasi yang diperoleh Direktorat Jenderal Pajak dari data, informasi dan/atau keterangan lain, baik dari sumber internal maupun eksternal.

Dalam hal terdapat indikasi yang pertama yaitu terdapat hubungan istimewa, diatur dalam Pasal 2 Ayat (2) huruf c bahwa yang menjadi dasar pengenaan pajak dalam transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan adalah nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh, artinya nilai penghasilan yang diterima oleh pihak penjual mungkin benar dibawah nilai pasar dan Kantor Pelayanan Pajak memiliki kewenangan untuk menetapkan nilai sesuai dengan nilai pasar wajar saat itu. Penetapan nilai transaksi tersebut dilakukan dalam proses penelitian material bukti pemenuhan kewajiban pembayaran pajak penghasilan. Direktorat Jenderal Pajak tidak memiliki dasar penetapan nilai tanah dan/atau bangunan sebagaimana yang dimiliki oleh Pemerintah Daerah berupa NJOP yang tertera

dalam SPPT Pajak Bumi dan Bangunan sehingga penetapan nilai transaksi yang menjadi dasar pengenaan pajak penghasilan seolah olah bersifat subyektif dan muncul kesewenang-wenangan dari petugas pajak.

Menurut pendapat Gustav Radbruch dalam buku Ali (2010), kepastian hukum adalah "*Scherkeit des Rechts Selbst*" (kepastian hukum tentang hukum itu sendiri). Adapun 4 (empat) hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum, diantaranya (Ali, 2010):

- a) Bahwa hukum itu positif, artinya bahwa ia adalah perundang-undangan (*gesetzliches Recht*).
- b) Bahwa hukum ini didasarkan pada fakta (*Tatsachen*), bukan suatu rumusan tentang penilaian yang nanti akan dilakukan oleh hakim seperti "kemauan baik", "kesopanan".
- c) Bahwa fakta itu harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, di samping juga mudah dijalankan.
- d) Hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah.

Pendapat lain mengenai kepastian hukum diungkapkan oleh Roscoe Pound, sebagaimana dikutip di dalam buku yang berjudul Pengantar Ilmu Hukum oleh Peter Mahmud Marzuki dimana kepastian hukum mengandung dua pengertian, diantaranya (Marzuki, 2008):

Pertama, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan.

Kedua, berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh Negara terhadap individu. Kepastian hukum bukan hanya berupa pasal-pasal dalam undang-undang, melainkan juga adanya konsistensi dalam putusan hakim antara putusan yang satu dengan putusan hakim yang lain untuk kasus serupa yang telah diputus.

Untuk memberikan kepastian hukum dalam penetapan nilai transaksi, Kantor Pelayanan Pajak melakukan penelitian material bukti pemenuhan kewajiban pembayaran pajak penghasilan. Dalam melakukan penelitian tersebut petugas membuat laporan penelitian adanya ketidakwajaran transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dan dilakukan penilaian lapangan oleh petugas fungsional penilai. Penilaian tersebut dilakukan berdasarkan data dan informasi yang diperoleh dari berbagai sumber yang dianggap layak setelah dilakukan analisis yang obyektif. Dalam proses penilaian tidak ada satupun hal berkaitan dengan obyek pajak disembunyikan yang dapat menyebabkan bertambah atau berkurangnya nilai. Tugas, tanggung jawab dan wewenang petugas penilai hanya sebatas menilai objek pajak untuk penentuan nilai pasar wajar (*Fair Market Value*) dan bukan menagih pajak yang terutang oleh pihak penjual.

Pelaksanaan penilaian (*appraisal*) oleh petugas fungsional penilai dilakukan ke lokasi objek pajak berdasarkan data dari Wajib Pajak berupa sertifikat ditambah data dan informasi dari sumber lain yang berhubungan, antara lain:

- 1) Data pembanding transaksi jual beli dan penawaran tanah yang diperoleh dari berbagai sumber.
- 2) Analisis ekonomi berdasarkan data dan informasi yang dipublikasikan secara umum.
- 3) Berbagai sumber informasi baik dari media cetak dan elektronik maupun dari analisis lainnya yang dianggap relevan.

Data awal yang dijadikan dasar penilaian saat dilakukan penilaian langsung ke lokasi objek pajak antara lain:

- 1) Data Tanah adalah data lokasi tanah berupa alamat, luas tanah dan batas fisik tanah pada sisi utara, selatan, timur dan barat. Hal ini untuk memberikan kepastian objek pajak yang akan dinilai.
- 2) Data Bangunan adalah deskripsi kondisi bangunan yang berada di atas tanah baik jumlah maupun kondisinya. Kondisi bangunan juga lebih spesifik kepada penilaian

komponen bangunan yaitu dinding, lantai, atap, langit-langit, dan perkiraan tahun dibangun.

- 3) Peruntukan Peruntukan tanah (zoning) menentukan nilai dari objek pajak. Peruntukan tanah sebagai zona pemukiman tentu memiliki nilai yang lebih tinggi dibandingkan zona pertanian dan lainnya.
- 4) Status Kepemilikan Untuk menghindari kesalahan subjek dan objek pajak, maka status kepemilikan dalam pelaksanaan penilaian mutlak diperlukan. Status kepemilikan objek meliputi nama pemegang hak, jenis hak pada objek tersebut, nomor bukti kepemilikan hak, tanggal dokumen kepemilikan hak, dan luas tanah.
- 5) Koordinat Lokasi Koordinat lokasi untuk memberikan kepastian objek pada peta. Penggunaan koordinat lokasi dapat melalui aplikasi berbayar di internet maupun aplikasi offline lainnya.
- 6) Gambaran Umum Lokasi Objek Penilaian Gambaran umum merupakan kesimpulan kondisi secara umum objek pajak baik tanah maupun bangunan. Gambaran umum tersebut berupa alamat lengkap objek pajak, jarak yang ditempuh ke jalan protokol terdekat, dan lebar jalan untuk mencapai lokasi objek.

Untuk penilaian tanah dan/atau bangunan, terdapat beberapa metode penilaian yang dapat digunakan diantaranya: Pendekatan data pasar, pendekatan biaya dan pendekatan pendapatan, Sedangkan untuk penilaian tanah, metode yang digunakan adalah Metode Pendekatan Perbandingan Data Pasar, yaitu suatu pendekatan penentuan nilai dengan cara membandingkan objek lain yang sejenis yang dijual di pasar secara umum dengan transaksi bebas ikatan. Data dapat diperoleh dari media elektronik maupun dari survey pasar pada lokasi penjualan objek pembanding yang dijadikan acuan dan pembanding untuk menghasilkan nilai atas objek penilaian. Sebagai contoh penggunaan sumber data dari media elektronik yaitu penggunaan *website* www.olx.co.id untuk menemukan perbandingan harga suatu objek pada lokasi yang sama.

Semua hasil penelitian tersebut untuk selanjutnya diteruskan ke petugas *Account Representative* untuk dilakukan permintaan penjelasan kepada Wajib Pajak agar melakukan pembayaran atas kekurangan pembayaran PPh saat transaksi pengalihan hak. Apabila saat permintaan penjelasan Wajib Pajak menyetujui perhitungan pajak penghasilan terutang sebagaimana nilai sesungguhnya atau nilai yang seharusnya berdasarkan harga pasar/nilai berdasarkan penilaian petugas fungsional penilai maka Wajib Pajak wajib menyetor kekurangan pajak penghasilan yang masih harus dibayar. Dalam hal Wajib pajak tidak menyetujui perhitungan pajak penghasilan terutang, maka Kantor Pelayanan Pajak menindaklanjuti dengan pemeriksaan kepada Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Terkait dengan kepastian hukum, dalam hal ini undang-undang perpajakan hendaknya memberikan perlindungan kepada wajib pajak dari kekuasaan yang sewenang-wenang, untuk itu teori kepastian hukum dipergunakan apabila suatu peraturan dibuat dan diundangkan serta diatur secara jelas dan logis, mengandung pengertian, sebagai berikut (Wairocana, 2008):

- a) Adanya aturan hukum yang konsisten dan dapat diterapkan, yang ditetapkan oleh negara;
- b) Aparat pemerintah menerapkan aturan hukum tersebut secara konsisten dan berpegang pada aturan hukum tersebut;
- c) Sebagian besar rakyat pada dasarnya konform (mengikuti) pada aturan tersebut;
- d) Hakim yang bebas dan tidak memihak secara konsisten menerapkan aturan hukum tersebut.

Menurut Rochmat Soemitro, untuk memberikan kepastian hukum dalam pajak maka perlu diperhatikan beberapa faktor yaitu (Soemitro, 1991):

- a) Materi Obyek Mengenai materi/obyek harus diuraikan secara jelas dan tegas, sehingga tidak member kesempatan kepada pihak manapun member interpretasi lain.

- b) Subjek yang tersangkut, tempat dan waktu Subyek yang tersangkut diuraikan secara tegas dengan menyebutkan kualifikasi, sifat, tempat dan ciri-ciri dan waktu, subyek dan obyek harus didefinisikan sedemikian rupa sehingga tidak mungkin diinterpretasikan lain, sebab kalau masih ditafsirkan lain maka akan terjadi bahwa subyek dan obyek yang tercakup dalam definisi mungkin dimasukkan didalamnya, hal ini berakibat bahwa hal-hal yang semula tidak dikenakan pajak menjadi hal yang dikenakan pajak.
- c) Pendefinisian Pendefinisian adalah sesuatu yang dapat dilakukan dengan jelas bila didalamnya tercakup unsur-unsur dan ciri-ciri dari hal yang akan didefinisikan untuk memberikan kepastian hukum.
- d) Penyempitan/pelebaran Penyempitan dan pelebaran materi yang menjadi sasaran pajak harus dilakukan dalam Undang-Undang sendiri, hal ini untuk kepentingan kepastian huku. Penyempitan dan pelebaran materi sama sekali tidak dibenarkan jika dilakukan dengan peraturan yang lebih rendah dari Undang-Undang atau dilakukan dalam memori penjelasan.
- e) Ruang lingkup Daya mengikat dari suatu ketentuan Undang-Undang tidak saja ditentukan oleh materinya, tetapi juga oleh tempat dan waktunya. Pada umumnya Undang-Undang Negara berlaku untuk seluruh wilayah Negara, tetapi ada yang berlaku untuk sebagian wilayah Negara saja.
- f) Penggunaan bahasa hukum dan penggunaan istilah yang baku Bahasa hukum adalah Bahasa yang mempunyai sifat yang khas yang harus tunduk kepada norma bahasa Indonesia yang harus singkat, jelals, tegas tanpa mengandung unsur keragu-raguan dan tanpa mengandung arti ganda.

Kepastian hukum yang dikehendaki disini adalah ketentuan perpajakan yang mengatur adanya subjek dan objek pajak serta segala tindakan baik wajib pajak maupun fiskus didasarkan konsistensi penerapan aturan perpajakan, misalnya fiskus dalam menetapkan nilai peralihan objek pajak yang menurut wajib pajak dianggap sudah benar namun menurut fiskus nilai peralihan tersebut masih dibawah nilai wajar atau nilai pasar. Dalam kaitannya dengan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dilakukan melalui jual beli, penentuan nilai pengalihan sebagai dasar pengenaan pajak harus konsisten dan tidak subjektif untuk dapat tercapainya tujuan hukum yaitu keadilan dalam pengenaan pajak penghasilan serta bermanfaat pula bagi pihak penjual dan pembeli dalam melakukan pembayaran pajak terutang. Kepastian hukum diperlukan agar pihak yang terlibat dalam pengenaan pajak penghasilan atas transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan terlindungi secara hukum sehingga dikemudian hari tidak timbul keberatan maupun gugatan dari para pihak atas pengenaan pajak penghasilan tersebut.

SIMPULAN

Berdasarkan uraian pembahasan di atas, dapat diambil simpulan bahwa kepastian hukum dalam pengenaan pajak penghasilan atas penghasilan dari transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan saat ini telah diatur dalam PP Nomor 34 Tahun 2016 dengan tarif sebesar 2,5%. Untuk memperoleh kepastian nilai pembayaran pajak penghasilan, Kantor Pelayanan Pajak melakukan dua tahap penelitian bukti pemenuhan kewajiban pembayaran pajak penghasilan kepada pihak penjual yaitu penelitian formal dan penelitian material. Tidak adanya ketetapan nilai tanah dan/atau bangunan yang dimiliki Kantor Pelayanan Pajak sebagaimana NJOP yang dimiliki oleh Pemerintah Daerah menyebabkan adanya kelemahan dalam menentukan nilai tanah dan/atau bangunan. Untuk dapat melaksanakan tugas dan fungsi sebagai pengumpul penerimaan Negara maka proses penelitian material bukti pemenuhan kewajiban pembayaran pajak penghasilan menjadi satu-satunya cara untuk memastikan benar tidaknya nilai transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan. Hasil penilaian dan penelitian bukti pemenuhan kewajiban pembayaran pajak akan dilakukan klarifikasi ke wajib pajak. Apabila wajib pajak menyetujui nilai yang ditetapkan oleh Kantor Pelayanan Pajak maka wajib pajak dapat membayar kekurangan pajak penghasilan tersebut. Namun apabila wajib pajak tidak menyetujui nilai yang ditetapkan tersebut maka Kantor Pelayanan Pajak berwenang melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak

tersebut. Hasil pemeriksaan tersebut berlaku pula sebagai ketetapan atas nilai penghasilan yang diperoleh oleh wajib pajak atas transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan.

DAFTAR PUSTAKA

- Ali, A. (2010). *Menguak Teori Hukum (Legal Theory) & Teori Peradilan (Judicialprudence) Termasuk Undang-Undang(Legisprudence) Volume I Pemahaman Awal*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Aulia, R. (2017). *Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Jual Beli Tanah Yang Belum Bersertipikat Di Kota Padang*. Universitas Andalas Padang.
- Husodo, B. S., Sihabudin, & Harjati, E. (2017). Tinjauan Yuridis Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Transaksi Jual Beli Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan. *Pandecta*, 12(2), 208–224.
- Hutagaol, P. J. L. (2003). *Manual For Taxation of Expatriates Working in Indonesia*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.
- Marzuki, P. M. (2006). *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Marzuki, P. M. (2008). *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia 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
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia 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
- 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
- Resmi, S. (2004). *Perpajakan Teori dan Kasus*. Jakarta: Salemba Empat.
- Soemitro, R. (1991). *Azas-azas Hukum Perpajakan*. Jakarta: Badan Pembinaan Hukum Nasional Departemen Kehakiman.
- Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- Undang Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang Undang Nomor 36 Tahun 2008
- Wairocana, G. N. (2008). *Implementasi Good Governance dalam Legislasi Daerah*. Orasi Ilmiah Fakultas Hukum.
- Widayat, A. W. (2016). Analisis Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Dalam Proses Jual Beli Tanah Dan Bangunan Di Kabupaten Kebumen. *Lex Renaissance*, 1(2), 166–181.