

BAB III

REKONSTRUKSI PENORMAAN PEMBAYARAN PAJAK PENGHASILAN DALAM JUAL BELI HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DALAM PERUNDANG-UNDANGAN YANG BERKEPASTIAN HUKUM

3.1 Akibat Hukum Pengikatan Jual Beli Tanpa Dilakukan Pembayaran Pajak Penghasilan Kepada Negara

Konsekuensi dari penerapan Negara Hukum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Tahun 1945 untuk bangsa Indonesia harus dipahami secara menyeluruh. Maksudnya adalah Negara hukum disini bukanlah sekedar tekstual sebagaimana tercantum di dalam norma-norma hukum yang telah terbit, tetapi juga masyarakat, aparat penegak hukum serta budaya kehidupan sehari-hari harus selaras. Sudah semestinya penerapan negara hukum harus selalu digaungkan untuk terciptanya tujuan hukum yang luas yaitu kesejahteraan masyarakat.

Secara konkrit, negara Indonesia dibentuk atas dasar kesepakatan bersama yang digaungkan oleh *founding fathers* yang kemudian disepakati bahwa Indonesia harus berpegang teguh pada Pancasila sebagai pandangan hidup bangsa Indonesia serta Undang-Undang Dasar 1945. Di dalam Undang-Undang Dasar 1945 tersebut tercantum beberapa ketentuan-ketentuan sebagai perwujudan Negara hukum yang mengatur sendi-sendi kehidupan masyarakat secara umum dan dalam ketentuan di Undang-Undang Dasar 1945 tersebut merupakan rujukan utama dan/atau salah satu sumber hukum tertinggi untuk menerapkan kaidah-kaidah hukum selanjutnya.

Segi kehidupan bermasyarakat yang tercantum secara utuh dalam Undang-Undang Dasar 1945 tersebut selanjutnya melahirkan beberapa ketentuan-ketentuan dibawahnya yang juga satu kesatuan dalam piramida sumber hukum di Indonesia. dapat dikatakan bahwa aturan Induk segala norma hukum di Indonesia tercantum pada UUD 1945 dan Pancasila. Dalam pergaulan hidup sehari-hari, semua perbuatan kita, pemerintah dan negara harus tertata rapi, harmonis dan sistematis dalam ketentuan hierarki peraturan perundang-undangan.

Berdirinya suatu Negara selain harus didasarkan atas kesepakatan serta asal-usul yang sama, juga harus memikirkan masa depan bangsa dan/atau Negara tersebut. Khusus untuk Negara Indonesia yang merupakan Negara kepulauan dengan jumlah penduduk yang cukup besar. Untuk kelangsungan hidup dan eksistensi suatu Negara harus terdapat sumber pendapatan yang akan digunakan untuk kelangsungan hidup masyarakat dan Negara itu sendiri.

Sumber pendapatan dan/atau sumber penerimaan Negara ini salah satunya adalah pajak. Sebagai salah satu sumber penerimaan negara, pajak mempunyai kedudukan sebagai ujung tombak penerimaan negara. Penerimaan negara yang didapatkan dari berbagai sumber yang salah satunya adalah pajak adalah untuk pembangunan dan kesejahteraan rakyat Indonesia.

Sebagai ujung tombak pembangunan tentunya sektor pajak menjadi sangat vital karena sektor pajak menjadi harapan bangsa untuk menopang penerimaan negara. Dengan kewajiban yang begitu besar tertanam pada sektor pajak, oleh karena itu ketentuan-ketentuan yang mengatur mengenai pajak harus memberikan

kepastian hukum, keadilan hukum serta harmonisasi antar peraturan perundang-undangan dalam rangka mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang tepat sasaran demi terciptanya kesejahteraan rakyat.

Sebagaimana diketahui bahwa Indonesia sekarang di masa era digital mencanangkan program strategis pemerintah dengan target penerimaan pajak 15% pada tahun 2024. Untuk mewujudkan target tersebut selain faktor kepatuhan wajib pajak akan kewajibannya membayar pajak, ketentuan-ketentuan perpajakan yang sudah tidak relevan atau bahkan saling bertentangan sudah semestinya menjadi kajian tersendiri. Karena sebagai Negara hukum, setiap perbuatan seseorang yang berkaitan dengan perpajakan harus ada landasan hukum yang sistematis.

Dalam menopang segi kehidupan masyarakat, sektor pajak harus mendapatkan dukungan yang kuat dari pihak legislatif berupa penguatan aturan dan/atau norma hukum agar dalam menjalankan fungsinya tidak terhambat oleh karena adanya ketentuan-ketentuan yang saling bertentangan, kekosongan hukum, ketentuan yang sudah usang dan ketentuan yang kabur. Semua keadaan-keadaan tersebut diatas dapat menghambat kinerja sektor pajak sebagai ujung tombak penerimaan Negara.

Sebagaimana diketahui bahwa ketentuan pajak sangatlah banyak, semua segi kehidupan masyarakat baik yang dilakukan oleh perorangan sampai dengan badan hukum tidak luput dari kewajiban untuk membayar pajak. Di dalam kehidupan berbangsa dan bernegara, pajak dapat dipisahkan menjadi pajak daerah dan pajak pusat. Sama halnya dengan prinsip desentralisasi, pembagian ini untuk

menciptakan efektifitas dalam penerimaan target pajak itu sendiri.

Sektor pajak yang menjangkau seluruh sendi kehidupan masyarakat tidak terkecuali adalah soal jual beli. Perbuatan jual beli merupakan salah satu objek pajak yang mengharuskan adanya pemotongan pajak dari adanya jual beli tersebut. Khusus dalam jual beli ini, kewajiban untuk melaksanakan pembayaran pajak atas penghasilan dari adanya jual beli dan/atau peralihan hak adalah jual beli terhadap benda tak bergerak khususnya tanah.

Terkait dengan jual beli tanah sebagai objeknya, tentu terdapat ketentuan dan/atau sumber hukum lain selain daripada ketentuan perpajakan. Ketentuan yang mengatur mengenai tanah yang menjadi objek peralihan hak sepenuhnya tercantum dalam kaidah hukum agraria nasional beserta peraturan-peraturan di bawahnya. Hukum agraria nasional merupakan hukum yang mampu merangkum semua jenis hukum di Indonesia dan sebagai instrumen hukum yang visioner.³⁶ Pokok-pokok pengaturan hukum agraria nasional sebagaimana tercantum dalam ketentuan Undang-Undang Pokok Agraria Nomor 5 Tahun 1965, tidak dapat disangkal bahwa keberadaan UUPA yang merupakan produk perundang-undangan yang mampu bertahan cukup lama di tengah-tengah pergolakan dan perubahan sosial.

Ketentuan hukum agraria nasional yang mengatur mengenai bagaimana mekanisme dan pengaturan mengenai hak atas tanah. Jadi segala pengaturan mengenai hak atas tanah nasional dapat ditemukan di dalam ketentuan-ketentuan

³⁶ Dardji Darmodiharjo, *Santiaji Pancasila*, Lab. Pancasila IKIP Malang, Surabaya, Usaha Nasional, 2009, h. 92

hukum agraria. Salah satu pembangunan nasional yang dihasilkan dari sektor pajak adalah pembangunan dalam infrastruktur untuk negeri yang akomodasi pembangunan tersebut memerlukan instrumen hukum agraria nasional. Di dalam kajian ini sektor pajak sebagai sektor ujung tombak penerimaan negara saling berhubungan erat dengan instrumen hukum agraria karena kedua elemen norma hukum ini saling menopang dan saling berkaitan.

Bukti bahwa kedua sektor ini saling menopang dan saling berkaitan adalah adanya jual-beli tanah yang menggunakan dua instrumen hukum langsung dalam penerapannya, yaitu kaidah hukum perpajakan yaitu pajak penghasilan atas peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dan kaidah hukum agraria nasional yaitu proses pendaftaran tanah guna menciptakan tertib administrasi dan pencatatan buku register pertanahan yang sederhana, aman, efektif dan konkrit.

Kedua kaidah hukum tersebut harus diselaraskan penerapannya agar dapat tercipta tertib hukum yang memberikan kepastian dan harmonisasi antar peraturan perundang-undangan. Apabila dalam penerapan terdapat salah satu atau beberapa peraturan bertentangan dengan peraturan yang lain, akan berpotensi menimbulkan sengketa dan akan terjadi pertentangan norma. Seyogyanya peraturan dibuat untuk memberikan tertib hukum dan tidak untuk membuat kekacauan dalam praktek penerapan dalam kehidupan sehari-hari.

Masih membahas mengenai apabila suatu norma bertentangan dengan norma lain baik itu setingkat, bertentangan dibawahnya atau bertentangan dengan norma diatasnya, maka dalam praktek akan menimbulkan suatu akibat hukum.

Akibat demikian yang disebut akibat hukum dapat dimaknai yakni suatu akibat yang terjadi dari adanya hubungan hukum, perbuatan hukum yang mana perbuatan tersebut tidak sesuai dengan kaidah peraturan perundang-undangan. Dalam akibat hukum yang dirasakan dapat kepada salah satu pihak, kedua belah pihak atau bahkan secara umum di masyarakat tergantung dari objek perbuatan hukum tersebut.

Terkait konteks peralihan hak atas tanah dan bangunan yang mewajibkan untuk melakukan pembayaran pajak penghasilan sebelum dilakukannya pengikatan akta jual beli. Merujuk pada konteks pengaturan saat ini, instrumen peralihan hak atas tanah harus dilalui dengan mematuhi pengaturan jual beli tanah mulai dari pengaturan di KUHPerdara, pengaturan di PP Pendaftaran Tanah dan pengaturan di UUPA. Selain itu para pihak dalam melakukan pengikatan jual beli hak atas tanah harus pula mematuhi pengaturan dalam PP Pajak Penghasilan terkait peralihan hak atas tanah dan bangunan. Memang di dalam ketentuan Pasal 2 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, pihak penjual wajib melakukan pembayaran sebelum dilakukannya pengikatan akta jual beli maupun dalam pengikatan perjanjian jual beli hak atas tanah, menjadi persoalan apabila PPAT karena jabatannya tidak mematuhi ketentuan sebagaimana digariskan 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 akibat hukumnya apakah peralihan itu sah menurut hukum serta bagaimana kewajiban perpajakan terhadap para pihak mengingat sifat pengenaan pajak adalah memaksa.

Akibat hukum yang dapat dianalisis penulis terkait tidak dilakukannya pembayaran pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dan bangunan yaitu :

a. Akibat hukum dari sektor perpajakan

Pajak penghasilan yang diterima dari tambahan kenikmatan yaitu peralihan hak atas tanah dan bangunan melalui pengikatan akta jual beli merupakan jenis pajak perorangan. Pajak demikian memiliki konsekuensi tersendiri apabila tidak melakukan pembayaran karena setiap wajib pajak pada tahun atau waktu yang ditentukan wajib melaporkan surat pemberitahuan tahunan (Selanjutnya disebut SPT Tahunan). Apabila wajib pajak perorangan tidak melakukan pembayaran atas pajak penghasilan maka secara administratif wajib pajak tersebut dapat dikenakan sanksi denda, sanksi bunga dan sanksi kenaikan. Terlebih dalam ketentuan sebagaimana dimaksud Ketentuan Umum Perpajakan (KUP) terdapat sanksi pidana bagi wajib pajak yang mengabaikan pembayaran pajaknya dengan syarat bahwa pelanggaran yang dilakukan wajib pajak sudah sangat berat.

b. Akibat hukum dari sektor yuridis peralihan hak atas tanah

Dari sisi yuridis yang merujuk pada keabsahan perjanjian jual beli hak

atas tanah dan peralihannya secara utuh, tidak dibayarnya pajak penghasilan atas peralihan hak atas tanah dan bangunan tidak serta merta membatalkan perjanjian jual beli hak atas tanah, tetapi nantinya tidak akan dapat dilakukannya pendaftaran tanah oleh PPAT. Mengapa demikian karena dalam ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf g PP Pendaftaran Tanah *juncto* Pasal 1 ayat (2) PP Pajak Penghasilan Atas Tanah dan Bangunan. Secara esensial peralihan hak atas tanah melalui pengikatan jual beli dilakukan melalui PPAT dan indikator telah beralihnya benda tak bergerak yaitu tanah dan bangunan harus dapat dibuktikan adanya balik nama melalui Kantor Badan Pertanahan Nasional.

3.2 Upaya Hukum Terhadap Akta Jual Beli Yang Dilakukan Tanpa Pembayaran Pajak Penghasilan

Sebagaimana telah dijelaskan di muka bahwa akibat hukum apabila pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan tidak terbayar memiliki dua konsekuensi atau akibat yakni akibat dari segi perpajakan sendiri terhadap wajib pajak yakni penjual dan akibat dari segi yuridis terhadap beralihnya secara hukum hak atas tanah dan bangunan. Namun dalam konteks kehidupan berbangsa dan bernegara terlebih Indonesia adalah Negara hukum, setiap warga apabila bersengketa tidak hanya di hadapan hakim tetapi setiap perbuatan hukum, instrumen hukum sudah selayaknya memberikan solusi apabila timbul permasalahan dan/atau pertentangan norma.

Hukum dibuat selain menciptakan kesejahteraan masyarakat melainkan penerapannya harus dapat menjangkau segala kepentingan dan permasalahan di

masyarakat. Apabila masyarakat terhambat dalam melakukan suatu perbuatan hukum, maka hukum itu sendiri harus memberikan ruang untuk mencari akar masalah serta memberikan solusinya. Sama seperti apabila seseorang mengajukan gugatan di persidangan dan pada tingkat pertama terdapat putusan hakim yang tidak sesuai dengan argumentasinya, maka seseorang atau penggugat tersebut mempunyai hak untuk mengajukan upaya hukum baik itu banding, kasasi atau bahkan peninjauan kembali.

Begitu sangat dihargai hak hukum warga negara dalam kehidupan bernegara sebagai wujud *rule of law*. Sekali lagi ditegaskan setiap warga negara mempunyai hak untuk mengajukan upaya hukum apapun sepanjang sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan tidak merugikan hak orang lain. Jadi hak tersebut tidak sebatas pada hak untuk mengajukan tuntutan atau gugatan saja, tetapi hak untuk mengajukan upaya hukum juga harus dilindungi.

Sama halnya dengan perbuatan dimana kewajiban pajak yang sudah ditetapkan melalui undang-undang tetapi dilanggar oleh wajib pajak, maka wajib pajak tersebut dapat memperoleh hak hukumnya berupa mengajukan upaya hukum yang mana upaya tersebut diajukan harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dari segi akibat hukum apabila wajib pajak tidak membayar kewajibannya, maka sanksi pajak dapat diberikan berupa sanksi administratif dan sanksi pidana. Terhadap kedua sanksi ini wajib pajak diberikan hak untuk mengajukan keberatan pada Direktorat Jenderal Pajak tergantung pada jenis sanksi apa yang telah ia peroleh.

Kewajiban membayar pajak tidak sebatas sebagaimana disebutkan diatas, apabila wajib pajak mengabaikan kewajiban membayar pajak penghasilan, maka sebagaimana yang telah disebutkan diatas bahwa tidak dibayarnya pajak penghasilan atau pajak penghasilan atas tanah dan bangunan dapat dikenakan sanksi administratif dan sanksi pidana. Tentu kriteria pemberian sanksi dimaksud tergantung pada apa yang telah dilakukan wajib pajak.

Berbicara mengenai pengalihan hak atas tanah dan bangunan, sekali lagi ditegaskan bahwa beralihnya hak atas tanah dan bangunan baru terjadi ketika ada balik nama dari pihak pembeli. Balik nama ini dilakukan terhadap sertipikat hak atas tanah sebagai tanda bukti hak atas tanah setelah dilakukan pendaftaran tanah. Beralihnya dengan balik nama sebelumnya harus dipastian bahwa unsur jual beli hak atas tanah harus terpenuhi seluruhnya baik secara teknis maupun secara yuridis. Sudah dijelaskan apabila dalam pengalihan hak atas tanah dan bangunan ada kewajiban lain sebagaimana disebutkan dalam PP Pajak Penghasilan atas Pengalihan Tanah dan Bangunan yakni pembayaran pajak penghasilan sebelum dilakukannya pengikatan jual beli dan sudah dibahas apabila wajib pajak mengabaikan kewajiban melakukan pembayaran pajak penghasilan dapat dikenakan sanksi administratif dan sanksi pidana.

Kedua sanksi tersebut diberikan dengan kriteria tertentu terhadap wajib pajak yang tidak melakukan pembayaran pajak penghasilan atas pengalihan tanah dan/atau bangunan dan tidak bersifat mutlak yang artinya terhadap pemberian sanksi tersebut dapat diajukannya upaya hukum. Khusus terhadap apabila pajak penghasilan terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan tidak terbayarkan,

maka bagaimana konsekuensi terlebih dahulu terhadap akta jual beli dan bagaimana upaya hukumnya.

Sisi lain daripada sanksi ialah mengenai bagaimana kepastian hukum peralihan hak atas tanah apabila dibenturkan dengan norma kewajiban pembayaran pajak penghasilan sebelum tindakan atau perbuatan peralihan melalui jual beli hak atas tanah itu terjadi. Konsep kepastian hukum merupakan salah satu tujuan dari adanya hukum itu sendiri yang berdampingan dengan konsep keadilan dan kemanfaatan. Apabila suatu peraturan perundang-undangan berlakunya tidak memberikan kepastian hukum yang mana antara peraturan yang satu dengan yang lain saling bertentangan sehingga berakibat dalam praktek pembuatan hukum di masyarakat menjadi kabur, maka kepastian hukum tidaklah dapat ditegakkan dalam suatu tindakan hukum tertentu. Menyoal mengenai kapan kepastian hukum peralihan hak atas tanah dapat terjadi ketika kewajiban pembayaran pajak penghasilan perlu juga untuk diperhatikan, maka jawaban dan analisis penulis ialah kepastian hukum peralihan hak atas tanah dan bangunan baru dapat terjadi bilamana sebelum dilakukannya levering atas hak atas tanah yaitu balik nama, kewajiban pembayaran pajak penghasilan harus terpenuhi dahulu.

Selanjutnya untuk memberikan kepastian hukum terkait dengan penormaan yang seperti apa guna menyelesaikan permasalahan kepastian hukum peralihan hak atas tanah dan bangunan dikaitkan dengan kewajiban pajak penghasilan sebelum dilakukannya perbuatan jual beli tersebut. Dalam hukum perdata khususnya bab hukum kebendaan, peralihan secara yuridis hak atas tanah yang merupakan benda tak bergerak baru dapat dilakukan dengan balik nama.

Apabila dalam perbuatan hukum itu hanya dilakukan jual beli hak atas tanah meskipun di hadapan PPAT.

Konsekuensi hukum apabila tidak dibayarnya pajak penghasilan terhadap pengikatan akta jual beli secara hukum tidak secara langsung mengakibatkan akta tersebut tidak sah, tetapi untuk memenuhi beralihnya secara penuh hak atas tanah tidak dapat dilakukan tanpa mengurangi instrumen pajak penghasilan. Tetapi waktu pembayaran pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan tersebut tidaklah tepat dibayarkan sebelum dilakukannya pengikatan akta jual beli karena esensi beralihnya benda tak bergerak khususnya hak atas tanah tidak berhenti pada saat setelah dilakukan pengikatan jual beli, tetapi setelah dilakukan balik nama di Kantor Badan Pertanahan Nasional sebagai wujud pendaftaran tanah. Kemudian upaya hukum yang dapat dilakukan apabila tidak dibayarkannya pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan, maka pihak pembeli yang sudah dibebani pembayaran Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan tetapi tidak dapat melakukan penguasaan secara penuh terhadap hak atas tanah dan bangunan oleh akibat pihak penjual tidak melakukan pembayaran pajak penghasilan, maka pihak pembeli dapat melakukan gugatan atas dasar wanprestasi di Pengadilan Negeri dimana tempat tinggal penjual berada serta meminta Pengadilan untuk menghukum pihak penjual agar segera melakukan pembayaran pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan.