

KEABSAHAN SURAT KETERANGAN BEBAS PAJAK SEBAGAI SYARAT PERMOHONAN BALIK NAMA SERTIPIKAT HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN

Lika Trisnawati
Alumni Fakultas Hukum Universitas Narotama

ABSTRAK

Pajak merupakan sumber penerimaan negara yang sangat vital, dan hasil dari penerimaan pajak tersebut dipergunakan untuk membiayai jalannya pembangunan. Salah satu jenis pajak yang menarik untuk dibahas adalah Pajak Penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008. Untuk ketentuan pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-28/PJ/2009 yang menyebutkan bahwa terhadap penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang berasal dari penjualan sebelum tanggal 1 Januari 2009 dan telah dilunasi dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan maka Wajib Pajak dapat mengajukan Surat Keterangan Bebas (SKB) pajak PPh final untuk tahun –tahun pajak sebelum tanggal 01 Januari 2009. SKB yang telah dikeluarkan oleh Kantor Pajak ini bisa digunakan sebagai syarat untuk balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan di Kantor Badan Pertanahan Nasional. Hasil penelitian diketahui bahwa pembayaran atas utang pajak dapat dinyatakan lunas apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bukti pelunasan sebagaimana yang diatur dalam pasal 103 ayat (3) huruf j Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 Tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah.

Kata kunci : Pajak Penghasilan Final, Surat Keterangan Bebas Pajak, Pengadilan Tata Usaha Negara.

I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Setiap negara dituntut untuk memiliki sumber-sumber pendanaan yang tidak sedikit untuk menjalankan pemerintahannya. Begitu pula dengan pemerintah Indonesia yang harus terus meningkatkan sumber-sumber penerimaan dananya guna kelangsungan pembangunan. Dana-dana tersebut diperoleh dari berbagai sumber penerimaan. Sumber penerimaan negara tersebut dapat dikelompokkan menjadi beberapa kelompok yaitu pajak, kekayaan alam, bea dan cukai, retribusi, iuran, sumbangan, laba dari Badan Usaha Milik Negara dan sumber-sumber lainnya.¹

Negara Indonesia adalah negara hukum sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 (selanjutnya disingkat UUD NRI 1945), sehingga dalam praktek berbangsa dan bernegara harus didasarkan pada hukum dan tidak dibenarkan didasarkan pada kekuasaan belaka. Begitu pula dengan kewenangan negara untuk memperoleh sumber-sumber pendanaannya, juga harus didasarkan pada hukum dan peraturan yang jelas sehingga bisa memberikan rasa keadilan yang merata bagi seluruh masyarakat Indonesia. Dan salah satu kewenangan negara adalah memperoleh sumber pendanaan melalui pajak.

Salah satu karakteristik pokok dari pajak adalah bahwa pemungutannya harus berdasarkan undang-undang. Hal ini disebabkan karena pada hakekatnya pajak adalah beban yang harus dipikul oleh rakyat banyak, sehingga dalam perumusan tentang macam, jenis dan berat ringannya tarif pajak itu, rakyat harus ikut serta menentukan dan menyetujuinya, melalui wakil – wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat², sehingga dalam pemungutan pajak itu harus didasarkan kepada undang-undang. Hal ini telah tercantum dalam Pasal 23A UUD NRI 1945 yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan

¹Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba, Jakarta, 2005, hal. 2

²Dwikora Harjo, *Perpajakan Indonesia*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2013, hal. 5.

negara diatur dengan undang - undang”. Karenanya peraturan mengenai pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang.

Menurut R. Santoso Brotodihardjo bahwa yang dimaksud hukum pajak adalah :

Keseluruhan dari peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat melalui kas negara, sehingga merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dengan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya disebut wajib pajak). Tugas hukum pajak adalah menelaah keadaan-keadaan dalam masyarakat yang dapat dihubungkan dalam masyarakat merumuskannya dalam peraturan-peraturan hukum dan menafsirkan peraturan-peraturan hukum ini. Karena itu hal yang penting dan tidak boleh diabaikan adalah latar belakang ekonomis dan keadaan yang berkembang dalam masyarakat tersebut.³

Pajak merupakan sumber penerimaan negara yang sangat vital. Selama kurun tahun 2010 – 2015 penerimaan negara yang berasal dari pajak mengalami kenaikan secara signifikan sebesar 87,4%, sementara kenaikan penerimaan negara yang berasal dari bukan pajak hanya meningkat sebesar 39,5%.⁴ Dari hasil penerimaan pajak tersebut dipergunakan untuk membiayai jalannya pembangunan dan pemerintahan, tidak boleh dipergunakan dengan cara yang sewenang-wenang. Hal ini termasuk penerimaan negara yang berasal dari pajak penghasilan (selanjutnya disingkat PPh) dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan (selanjutnya disingkat BPHTB) yang dipungut berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dan Undang – Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 11 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan.

Dalam rangka peningkatan dan penerimaan pajak perlu dilakukan peningkatan tingkat kepatuhan wajib pajak baik secara persuasif maupun secara aktif. Namun apabila upaya-upaya tersebut tidak berjalan secara optimal diperlukan tindakan tegas dari fiskus (aparatus pemungut pajak) dalam pemungutan pajak ini. Hal ini disebabkan karena pajak merupakan iuran kepada negara yang bersifat memaksa dan tidak mendapat imbalan jasa secara langsung. Atas dasar tersebut perlu dilakukan penagihan secara aktif maupun persuasif.

Sementara Bohari⁵ menjelaskan mengenai unsur – unsur hukum pajak yaitu Kumpulan peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Dengan kata lain perkataan hukum pajak menerangkan tentang :

- a. Siapa-siapa wajib pajak (subjek pajak)
- b. Objek-objek apa yang dikenakan pajak (objek pajak)
- c. Kewajiban pajak terhadap pemerintah
- d. Timbul dan hapusnya utang pajak
- e. Cara penagihan pajak; dan
- f. Cara mengajukan keberatan dan banding pada peradilan pajak.

Selanjutnya menurut Mardiasmo⁶ Pajak terdiri dari beberapa jenis dilihat dari strukturnya, yaitu terdiri dari :

1. Pajak Penghasilan

³ R.Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung, 1993, hal. 2.

⁴ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *Kebijakan Fiskal Dan Peningkatan Kualitas Pelak-sanaan Anggaran Tahun 2015*, Paparan Menteri Keuangan pada Musyawarah Perencanaan Pembangunan Nasional Tahun 2014, Jakarta, 2014, hal.15-16.

⁵ Bohari., *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT. Rajawali Persada, Jakarta, 1995, hal. 25

⁶ Mardiasmo, *Perpajakan*. Edisi Revisi 2006, Penerbit Andi, Yogyakarta, hal. 11-13.

2. Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa Kena Pajak, dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (selanjutnya disingkat PPN / PPnBM)
3. Bea materai
4. Pajak Bumi dan Bangunan
5. Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan
6. Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

Salah satu jenis pajak yang menarik untuk dibahas adalah PPh sebagai salah satu bagian penting dari penerimaan pajak negara. PPh adalah pajak yang dipotong terhadap Subyek Pajak atas penghasilan yang diterima dengan nama dan dalam bentuk apapun dalam satu tahun pajak berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku.⁷ Pajak Penghasilan diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 yang berlaku sejak 1 Januari 1984, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 dan terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

Pelaksanaan pemungutan pajak penghasilan di lakukan oleh pemerintah pusat. Pajak penghasilan dikenakan terhadap subyek pajak atas penghasilan yang diterimanya. Menurut Mardiasmo⁸ Wajib Pajak dapat menghitung dan melunasi pajaknya melalui dua cara yaitu:

1. Pelunasan pajak tahun berjalan, yaitu pelunasan pajak dalam masa pajak yang meliputi:
 - a. Pembayaran sendiri oleh Wajib Pajak (PPh pasal 25)
 - b. Pembayaran pajak melalui pemotongan pihak ke tiga
 - 1) Pemotongan PPh Pasal 21/26
 - 2) Pemotongan PPh Pasal 22
 - 3) Pemotongan PPh Pasal 23/26
 - 4) Pemotongan PPh Pasal 24
 - 5) Pemotongan PPh Pasal 4 ayat (2)
2. Pelunasan pajak sesudah akhir tahun, yaitu pelunasan pajak sesudah tahun pajak berakhir dengan cara:
 - a. Membayar pajak yang kurang disetor yaitu dengan menghitung sendiri jumlah pajak penghasilan terutang untuk suatu tahun pajak dikurangi dengan jumlah kredit pajak tahun yang bersangkutan.
 - b. Membayar pajak yang kurang disetor berdasarkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak yang ditetapkan oleh Dirjen Pajak.

Salah satu permasalahan yang akan diangkat dalam penelitian ini adalah terkait pembayaran atas pajak penghasilan final dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Ketentuan yang mengatur pemungutan atas PPh final terdapat dalam Pasal 4 ayat (2) UU PPh salah satu objek pajak yang dapat dikenakan PPh final sebagaimana terdapat dalam pada Pasal 4 ayat (2) huruf d UU PPh adalah :

Penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha *real estate*, dan persewaan tanah dan/atau bangunan.

Ketentuan pelaksanaan dari Pasal 4 ayat (2) huruf d UU PPh di atas, diatur lebih lanjut dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-28/PJ/2009 (untuk selanjutnya disingkat Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009) tentang pelaksanaan ketentuan peralihan peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2008 tentang perubahan ketiga atas peraturan pemerintah nomor 48 tahun 1994 tentang pembayaran pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Berdasarkan Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009 bahwa terhadap pengalihan hak atas tanah dan/atau

⁷ Dwikora Harjo, *Op.cit.*..hal.73

⁸ Mardiasmo, *Op.cit.*, hal. 138

bangunan yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang berasal dari penjualan sebelum tanggal 1 Januari 2009 dan telah dilunasi dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak yang bersangkutan maka Wajib Pajak Badan dapat mengajukan Surat Keterangan Bebas (selanjutnya disingkat SKB) pajak PPh final untuk tahun-tahun pajak sebelum tanggal 01 Januari 2009.

Pengajuan SKB pajak PPh final yang ditentukan dalam Pasal 4 ayat (2) huruf d UU PPh kepada Kantor Pelayanan Pajak setempat didasarkan pada ketentuan yang di atur dalam Pasal 1 ayat (1) dan ayat (2) Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009 yang menyatakan bahwa:

1. Wajib pajak badan, termasuk koperasi, yang usaha pokoknya melakukan transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, yang :

a. Melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebelum tanggal 1 Januari 2009 dan atas pengalihan hak tersebut belum dibuatkan akta, keputusan, perjanjian kesepakatan, atau risalah lelang oleh pejabat yang berwenang, dan

b. Penghasilan atas pengalihan hak sebagaimana dimaksud pada huruf a telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak yang bersangkutan dan pajak penghasilan atas penghasilan tersebut telah dilunasi.

Pengenaan pajaknya dihitung berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang pembayaran pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 1999 tentang perubahan kedua atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang pembayaran pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

2. Atas penghasilan dan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dikenai pajak penghasilan berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang perubahan ketiga atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang pembayaran pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dibuktikan dengan surat keterangan bebas pembayaran pajak penghasilan yang bersifat final.

Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, pada Pasal 103 ayat (3) (selanjutnya disingkat Peraturan Kepala BPN Nomor 3 Tahun 1997) bahwa dalam hal pemindahan hak atas tanah yang belum terdaftar, dokumen yang harus dipenuhi terdiri dari :

a. Surat permohonan pendaftaran hak atas tanah yang dialihkan yang ditanda tangani oleh pihak yang mengalihkan hak

b. Surat permohonan pendaftaran peralihan hak yang ditandatangani oleh penerima hak atau kuasanya

c. Surat kuasa tertulis dari penerima hak apabila yang mengajukan permohonan pendaftaran peralihan hak bukan penerima hak

d. Akta PPAT tentang perbuatan hukum pemindahan hak yang bersangkutan

e. Bukti identitas pihak yang mengalihkan hak

f. Bukti identitas penerima hak

g. Surat – surat sebagaimana dimaksud dalam pasal 76

h. Izin pemindahan hak sebagaimana dimaksud dalam pasal 98 ayat (2)

i. Bukti pelunasan pembayaran Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan sebagaimana dimaksud dalam Undang – Undang nomor 21 tahun 1997, dalam hal bea tersebut terutang

j. Bukti pelunasan pembayaran PPh sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 dan Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1996, dalam hal pajak tersebut terutang.

Berdasarkan latar belakang diatas, maka rumusan masalah yang akan dibahas dalam skripsi ini adalah :

1. Apakah surat keterangan bebas pajak atas PPh final dapat digunakan sebagai syarat permohonan balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan?
2. Apa upaya hukum yang dapat ditempuh oleh Wajib Pajak apabila surat keterangan bebas pajak atas PPh final tidak dapat digunakan sebagai syarat permohonan balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan?

1.2 Penjelasan Judul

Untuk menghindari kesalahpahaman maka sebelum penulis menjelaskan secara terperinci mengenai Skripsi Berjudul ” Keabsahan Surat Keterangan Bebas Pajak Sebagai Syarat Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah Dan / Atau Bangunan“. Maka berikut ini penulis uraikan mengenai pengertian dan penjelasan tentang judul skripsi diatas.

1. Keabsahan adalah bentuk pengakuan tentang sesuatu yang diyakini benar, legal dan sah. Dalam bahasa Inggris diartikan sebagai *validity* dan *legality*. Keabsahan adalah sesuatu yang legal menurut undang-undang dan tidak ada suatu keraguan didalamnya.
2. Surat Keterangan Bebas Pajak adalah surat yang membuktikan bahwa wajib pajak telah melunasi utang PPh final melalui Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak yang berasal dari penghasilan hak atas tanah dan atau bangunan sebagaimana diatur dalam Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009 tentang keterangan bebas pembayaran Pajak Penghasilan yang bersifat final.
3. Syarat adalah suatu yang harus ditepati sebelum mengerjakan sesuatu.
Prasyarat adalah syarat yang harus dipenuhi sebelum melakukan sesuatu kegiatan.
4. Permohonan adalah tuntutan hak yang tidak mengandung sengketa, dimana hanya terdapat satu pihak saja, yang disebut dengan pemohon ciri khas dari permohonan adalah bersifat reklektif, yaitu hanya demi kepentingan pihaknya sendiri tanpa melibatkan pihak lain.
5. Balik nama adalah alih kepemilikan dari pemilik pertama ke tangan pemilik kedua dan seterusnya dari dasar jual beli dan hibah sebidang tanah. Sesuai Pasal 20 ayat (2) Undang – Undang Pokok Agraria Nomor 5 Tahun 1960 menyatakan bahwa hak milik atas tanah dapat beralih dan dapat dialihkan. Peralihan hak milik atas tanah dapat terjadi karena perbuatan hukum dan peristiwa hukum.
6. Sertipikat hak atas tanah adalah bukti kepemilikan seseorang atas suatu tanah dan jaminan perlindungan hukum serta kepastian hak atas tanah yang terdaftar dengan menerbitkan surat–surat tanda bukti hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat (absolut). Dan sifat pembuktian sertipikat sebagai tanda bukti hak di atur dalam Pasal 32 ayat (1) dan (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, sebagai berikut :
 1. Sertifikat merupakan surat tanda bukti hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat mengenai data fisik dan data yuridis yang termuat di dalamnya, sepanjang data fisik dan data yuridis tersebut sesuai dengan data yang ada dalam surat ukur dan buku tanah hak yang bersangkutan.
 2. Dalam hal atas suatu bidang tanah sudah diterbitkan sertifikat secara sah atas nama orang atau badan hukum yang memperoleh tanah tersebut dengan itikad baik dan secara nyata menguasainya, maka pihak lain yang merasa mempunyai hak atas tanah itu tidak dapat lagi menuntut pelaksanaan hak tersebut apabila dalam waktu 5 (lima) tahun sejak diterbitkannya sertifikat itu tidak mengajukan keberatan secara tertulis kepada pemegang sertifikat dan Kepala Kantor Pertanahan yang bersangkutan ataupun tidak mengajukan gugatan ke Pengadilan mengenai penguasaan tanah atau penerbitan sertifikat tersebut.

1.3. Alasan Pemilihan Judul

Skripsi dengan judul "Keabsahan Surat Keterangan Bebas Pajak Sebagai Syarat Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan" dipilih dengan alasan:

Bahwa syarat balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan adalah pembayaran pajak antara lain PPh final dan BPHTB. Sehubungan syarat tersebut, maka suatu Badan Usaha yang sudah melakukan pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang bersifat final atas transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha *real estate*, dan persewaan tanah dan/atau bangunan meskipun pada saat itu belum ada peralihan hak atas tanah tersebut, karena berdasarkan Undang – Undang PPh Nomor 42 Tahun 2009, pada Pasal 11 bahwa "Saat terutangnya PPh atas penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak adalah pada saat :

- a. Penyerahan Barang Kena Pajak
- b. Impor Barang Kena Pajak
- c. Penyerahan Jasa Kena Pajak
- d. Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean
- e. Pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean dan
- f. Ekspor barang kena pajak berwujud
- g. Ekspor barang kena pajak tidak berwujud

Karena pada saat terbayarnya pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang bersifat final tersebut sudah ada penyerahan barang kena pajak. Akan tetapi apabila hak atas tanah yang dimaksud telah beralih kepemilikan, maka Wajib Pajak dapat mengajukan SKB pajak PPh final Pasal 4 ayat (2) kepada Kantor Pelayanan Pajak setempat dengan ketentuan yang telah diatur dalam Pasal 1 ayat (1) dan (2) Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009 tentang tata cara pemberian pengecualian dari kewajiban pembayaran atau pemungutan pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, sebagai bukti pembayaran atas pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang sudah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh, karena dengan SKB Pajak PPh final membuktikan bahwa Wajib Pajak melunasi utang PPh final melalui SPT Tahunan yang berasal dari penghasilan hak atas tanah dan/atau bangunan.

1.4. Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian tentang "Keabsahan Surat Keterangan Bebas Pajak Sebagai Syarat Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan" ini adalah :

1. Untuk mengetahui keabsahan dari surat keterangan bebas pajak atas PPh final sebagai syarat permohonan balik nama sertipikat atas tanah dan/atau bangunan.
2. Untuk mengetahui upaya hukum apa saja yang dapat dilakukan apabila surat keterangan bebas pajak atas PPh final tidak dapat digunakan sebagai syarat balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan.

1.5. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi penulis pada khususnya dan bagi semua orang pada umumnya, akan tetapi dari hasil penelitian ini secara spesifik ada 2 (dua) manfaat yang ingin diperoleh yaitu :

1. Manfaat teoritis :

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi kalangan akademisi terhadap perkembangan ilmu hukum khususnya dibidang hukum bisnis, hukum pajak dan hukum pertanahan.

2. Manfaat praktis

Sebagai masukan dan bahan pertimbangan bagi para praktisi hukum maupun para pelaku

usaha yang bergerak dalam bidang *Real Estate* dan masyarakat umum. Penelitian ini diharapkan juga berguna bagi para pembuat peraturan perundang-undangan karena peraturan perundang-undangan yang dibuat bertujuan agar dapat bermanfaat bagi pelaku usaha dan masyarakat.

1.6. Metode Penelitian

a. Tipe Penelitian

Tipe penelitian yang dipergunakan dalam skripsi ini adalah yuridis normatif. Penelitian hukum normatif adalah penelitian hukum yang dilakukan dengan cara mengkaji bahan-bahan yang berasal dari berbagai peraturan perundang-undangan dan bahan lain dari berbagai literatur.⁹ Penelitian hukum secara yuridis maksudnya penelitian yang mengacu pada studi kepustakaan yang ada ataupun terhadap bahan hukum sekunder yang digunakan. Sedangkan bersifat normatif maksudnya penelitian hukum yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan normatif tentang hubungan antara satu peraturan dengan peraturan lain dan penerapan dalam prakteknya.

Dalam penelitian hukum normatif maka yang diteliti pada awalnya adalah bahan hukum sekunder untuk kemudian dilanjutkan dengan penelitian terhadap bahan hukum primer yang dilaksanakan dilapangan atau terhadap prakteknya.¹⁰

b. Pendekatan Masalah

Pendekatan masalah yang dipergunakan dalam skripsi ini adalah *Statute Approach dan Conceptual Approach*.

Statute Approach yaitu pendekatan yang dilakukan dengan mengidentifikasi serta membahas peraturan perundang-undangan yang berlaku berkaitan dengan materi yang dibahas¹¹, yaitu ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPH) dan peraturan perundang-undangan lainnya. Sedangkan *Conceptual Approach* adalah pandangan konseptual yang berasal dari pandangan-pandangan yang berkembang dalam ilmu hukum, disini peneliti akan menemukan ide-ide yang melahirkan pengertian-pengertian hukum, konsep-konsep hukum dan asas-asas hukum yang relevan dengan isu yang dihadapi.¹²

c. Sumber Bahan Hukum

1. Bahan hukum primer yaitu bahan hukum yang bersifat mengikat dalam hal ini adalah peraturan perundang-undangan, yakni sebagai berikut :

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- b. Undang- Undang Pokok Agraria Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok– Pokok Agraria
- c. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang- Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan
- d. Undang–Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang – Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah
- e. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah
- f. Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala BPN Nomor 3 Tahun 1997, tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah
- g. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 Tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas

⁹ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007 (selanjutnya disingkat Soerjono Soekanto I), hal. 1.

¹⁰ Soerjono Soekanto & Sri Mamuji, *Penulisan Hukum Normatif*, Rajawali Pers, Jakarta, 2001 (selanjutnya disingkat Soerjono Soekanto II), hal. 13- 14

¹¹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta, 2009, hal.16

¹² *Ibid.* hal. 15.

- Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan
- h. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-28/PJ/2009 tentang Pelaksanaan Ketentuan Peralihan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan
 - i. Peraturan Pemerintah Kota Surabaya Nomor 11 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan.
2. Bahan hukum sekunder yaitu bahan hukum yang diperoleh melalui studi kepustakaan yang dilakukan dengan cara meneliti bahan hukum meliputi bahan hukum primer, maupun bahan hukum sekunder (buku-buku, majalah, surat kabar, internet). Bahan hukum sekunder ini kemudian dianalisa dan dipahami untuk melengkapi bahan hukum primer.

d. Analisis Bahan Hukum

Pengumpulan bahan hukum dalam tulisan ini melalui studi kepustakaan, yaitu diawali dengan inventarisasi semua bahan hukum yang terkait dengan pokok permasalahan, kemudian diadakan klasifikasi bahan hukum yang terkait dan selanjutnya bahan hukum tersebut disusun dengan sistematisasi untuk lebih mudah membaca dan mempelajarinya.

Langkah pembahasan dilakukan dengan menggunakan penalaran yang bersifat deduktif dalam arti berawal dari pengetahuan hukum yang bersifat umum yang diperoleh dari peraturan perundang-undangan dan literatur, yang kemudian diimplementasikan pada permasalahan yang dikemukakan sehingga diperoleh jawaban dari permasalahan yang bersifat khusus. Pembahasan selanjutnya digunakan penafsiran sistematis dengan menghubungkan Pasal-Pasal yang satu dengan Pasal-Pasal lainnya atau peraturan perundang-undangan satu dengan lainnya yang ada dalam undang-undang itu sendiri maupun dengan Pasal-Pasal dari undang-undang lain untuk memperoleh pengertian lebih pasti. Penafsiran otentik adalah penafsiran yang pasti terhadap arti kata yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan itu sendiri.

1.7. Pertanggungjawaban Sistematika

Untuk menyusun Skripsi ini penulis membahas dan menguraikan masalah, yang dibagi dalam 4 (empat) bab. Adapun maksud dari pembagian Skripsi ini ke dalam bab-bab dan sub bab-bab adalah agar untuk menjelaskan dan menguraikan setiap permasalahan dengan baik.

Bab I, merupakan bab pendahuluan yang berisikan antara lain : latar belakang masalah dan rumusan masalah, penjelasan judul, alasan pemilihan judul, tujuan penelitian, manfaat penelitian, metode penelitian, dan pertanggungjawaban sistematika.

Bab II, di dalam bab ini berisi pembahasan tentang rumusan masalah yang pertama yaitu mengenai Surat Keterangan Bebas pajak PPh final dapat digunakan sebagai syarat permohonan balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan. Didalamnya juga berisi tentang teori-teori pendukung untuk melakukan pendekatan-pendekatan teoritis dalam menganalisa dan memberi jawaban atas rumusan yang dibahas dalam bab ini.

Bab III, selanjutnya dalam bab ini akan diuraikan mengenai rumusan masalah yang kedua yaitu mengenai upaya hukum yang dapat ditempuh oleh Wajib Pajak apabila Surat Keterangan Bebas pajak PPh final tidak dapat digunakan sebagai syarat permohonan balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan. Seperti dalam bab II, maka dalam ini juga diberi teori pendukung serta dilengkapi dengan peraturan perundang-undangan yang bisa memberikan penjelasan dan jawaban pada permasalahan yang dibahas dalam bab ini.

Bab IV, pada bab ini merupakan penutup yang memuat kesimpulan dan saran yang diambil dari hasil penelitian ini.

II. SURAT KETERANGAN BEBAS PAJAK ATAS PPH FINAL SEBAGAI SYARAT PERMOHONAN BALIK NAMA SERTIPIKAT HAK ATAS TANAH DAN / ATAU BANGUNAN

2.1. Definisi PPh Final

Pajak penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (2) UU PPh adalah salah satu pemotongan atau pemungutan pajak yang bersifat final yang dikenakan kepada Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan sebagaimana diatur dalam UU PPh¹³. Adapun yang dimaksud dengan pajak final adalah kewajiban Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan yang dikenakan pajak ini telah berakhir, artinya sudah dipotong pada saat memperoleh penghasilan tersebut dan Wajib Pajak tersebut tidak mempunyai kewajiban lagi atas pajak tersebut serta tidak dapat menjadikan pemotongan pajak ini sebagai kredit pajak pada pajak terutang tahunannya, karena pajak penghasilan yang bersifat final bukanlah merupakan pembayaran pajak di muka (*tax prepaid*).

Teradapat 3 (tiga) karakteristik yang melekat pada Pajak Penghasilan yang bersifat final, yakni :

1. Penghasilan yang telah dikenakan PPh final tidak boleh digabung dengan penghasilan lainnya ketika Wajib Pajak menghitung Penghasilan Kena Pajak dalam Surat Pemberitahuan Pajak Tahunannya (SPT Tahunan).
2. Biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan yang telah dikenakan PPh final tidak boleh menjadi pengurangan dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak dalam Surat Pemberitahuan Pajak Tahunannya (SPT Tahunan). Biaya berupa *non deductible expense*.
3. Pajak terutang yang telah dibayar sendiri atau dipotong/dipungut oleh pihak lain atas penghasilan yang telah dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final tidak dapat dikreditkan oleh Wajib Pajak yang bersangkutan pada saat penghitungan pajak dalam Surat Pemberitahuan Pajak Tahunannya (SPT Tahunan)¹⁴

2.2. Objek & Tarif PPh Final

Menurut Mardiasmo¹⁵, yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dalam bentuk apapun, termasuk :

1. Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam undang-undang ini
2. Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan
3. Laba usaha
4. Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk :
 - a. Keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal
 - b. Keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya
 - c. Keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan,

¹³Dwikora Harjo., *Op.cit*, hal. 171

¹⁴Billy Ivan Tansuria, *Pajak Penghasilan : Pemotongan dan Pemungutan*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2011, hal. 1.

¹⁵Mardiasmo, *loc.cit*.

- d. Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan
- e. Keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan
- 5. Penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak
- 6. Bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang
- 7. Dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi
- 8. Royalti atau imbalan atas penggunaan hak
- 9. Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta
- 10. Penerimaan atau perolehan pembayaran berkala
- 11. Keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah
- 12. Keuntungan selisih kurs mata uang asing
- 13. Selisih lebih karena penilaian kembali aktiva
- 14. Premi asuransi
- 15. Iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas
- 16. Tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak
- 17. Penghasilan dari usaha berbasis syariah
- 18. Imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam undang-undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan
- 19. Surplus Bank Indonesia.

Tarif Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat (2) Undang Undang PPh Final atas berbagai jenis penghasilan yg diterima oleh Wajib Pajak adalah sebagai berikut :

No	Penghasilan	Tarif%	Ketentuan Berlaku
1	Bunga Deposito/Tabungan, Diskonto SBI dan Jasa Giro****	20	Pasal 4 (2) a UU PPh jo PP 131 Nomor Tahun 2000 Jo KMK 51/KMK.04/2001
2	Bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi ^	10	Pasal 4(2) a dan Pasal 17 (7) Jo PP No.15 Tahun 2009
3	Bunga obligasi ^^^(adalah surat utang dan SUN yang lebih dari 12 bulan) :		Pasal 4 (2) a UU PPh jo PP Nomor 16 Tahun 2009
3a.	Bunga dari Obligasi dengan kupon bagi Wajib Pajak dalam negeri dan BUT	15	s.d.a
3b.	Bunga dari Obligasi dengan	20	s.d.a

	kupon bagi Wajib Pajak LN Non BUT sesuai P3B		
3c.	Diskonto dari Obligasi dengan kupon bagi Wajib Pajak dalam negeri dan BUT*	15	s.d.a
3d.	Diskonto dari Obligasi dengan kupon bagi Wajib Pajak LN Non BUT sesuai P3B*	20	s.d.a
3e.	Diskonto dari Obligasi tanpa bunga bagi Wajib Pajak dalam negeri dan BUT**	15	s.d.a
3f.	Diskonto dari Obligasi tanpa bunga bagi Wajib Pajak LN Non BUT sesuai P3B**	20	s.d.a
3g.	Bunga dan/atau diskonto dari Obligasi yang diterima dan/atau diperoleh Wajib Pajak reksadana yang terdaftar pada Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan untuk tahun 2009 s.d 2010	0	s.d.a
3h.	Bunga dan/atau diskonto dari Obligasi yang diterima dan/atau diperoleh Wajib Pajak reksadana yang terdaftar pada Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan untuk tahun 2011 s.d. tahun 2013	5	s.d.a
3i.	Bunga dan/atau diskonto dari Obligasi yang diterima dan/atau diperoleh Wajib Pajak reksadana yang terdaftar pada Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan untuk tahun 2014 dst	15	s.d.a
4	Deviden yang diterima/diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri	10	Pasal 17 (2c) dan Pasal 4 (2) UU PPh
5	Hadiah undian	25	Pasal 4 (2) b UU PPh Jo PP No. 132 Tahun 2000
6	Transaksi derivatif berupa kontrakberjangka yang diperdagangkan di bursa***	2.5	Pasal 4 (2) c UU PPh jo PP Nomor 17 Tahun 2009
7a	Transaksi penjualan saham pendiri	0.5	PP Nomor 14 Tahun 1997 Jo

			KMK 282/KMK.04/1997 Jo SE – 15/PJ.42/1997 dan SE 06/PJ.4/1997
7b	Transaksi penjualan bukan saham pendiri	0.1	s.d.a.
8	Jasa Konstruksi		Pasal 4 (2) c UU PPh Jo PP No. 51 Tahun 2008 Jo PP No. 40 Tahun 2009
8a.	Pelaksana JK sertifikasi kecil	2	s.d.a.
8b.	Pelaksana JK tanpa sertifikasi	4	s.d.a.
8c.	Pelaksana JK sertifikasi sedang dan besar	3	s.d.a.
8d.	Perancang atau pengawas JK oleh penyedia JK bersertifikasi usaha	4	s.d.a.
8e.	Perancang atau pengawas JK oleh penyedia JK tanpa bersertifikasi usaha	6	s.d.a.
9	Persewaan atas tanah dan/atau bangunan ^{^^}	10	Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 1996 jo PP No. 05 Tahun 2002
10a.	Wajib Pajak yang Melakukan Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau bangunan (Pembayaran Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan bersifat final bagi Wajib Pajak orang pribadi maupun Wajib Pajak badan tanpa melihat jenis usaha atau kegiatan yang dilakukan) ^{^*}	5	Pasal 4 (2) d UU PPh Jo PP No. 71 Thn 2008 PER No.28 Tahun 2009 SE No. : 80/PJ./2009
10b.	Pengalihan Rumah Sederhana dan Rumah Susun Sederhana oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau bangunan	1	s.d.a.
11	Transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal	0.1	PP Nomor 4 Tahun 1995

	ventura^^		
--	-----------	--	--

Keterangan :

Pengenaan tarif final tersebut diatas semuanya dari nilai bruto dengan tambahan penjelasan sebagai berikut :

*	Dari selisih lebih harga jual atau nilai nominal di atas harga perolehan Obligasi, tidak termasuk bunga berjalan
**	Dari selisih lebih harga jual atau nilai nominal di atas harga perolehan Obligasi
***	Dari margin awal
****	Kecuali yang diterima bank, dana pensiun, tabungan pemilikan rumah RSS, tabungan atau deposito dibawah Rp 7.500.000,-
^	Kecuali bunga Rp 240.000,- perbulan ke bawah tidak dikena PPh
^*	Kecuali pengalihan oleh Wajib Pajak OP yang berpenghasilan dibawah PTKP dengan nilai pengalihan kurang dari Rp 60.000.000,- ; penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, atau cara lain kepada pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus; hibah; warisan.
^^	Dengan syarat perusahaan pasangannya tidak terdaftar dibursa efek, dalam hal transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal tersebut dilakukan melalui bursa efek, maka pengenaan Pajak Penghasilannya dilakukan sesuai dengan ketentuan sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan tentang Pajak Penghasilan atas penghasilan dari transaksi penjualan saham di bursa efek
^^^	Kecuali bunga dan/atau diskonto yang diterima oleh dana pensiun dan bank, baik bank DN atau perwakilan bank LN di DN PPh-nya tidak final
^*^	Dari semua jumlah yg dibayarkan/terutang oleh penyewa dengan nama dan dalam bentuk apapun yg berkaitan dgn tanah dan/atau bangunan yg disewa termasuk : biaya perawatan; biaya pemeliharaan; biaya keamanan; biaya fasilitas lainnya dan service charge baik yg perjanjiannya dibuat secara terpisah/disatukan

Perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajak atas jenis penghasilan tersebut termasuk sifat, besarnya, dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 Tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan (selanjutnya disingkat PP Nomor 71 Tahun 2008).

2.3. Prosedur Pelunasan PPh Final

Terkait pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, bahwa sebagai objek pemotongan pajak penghasilan yang bersifat final Dwikora Harjo menyimpulkan antara lain :

1. Penjualan, tukar-menukar, perjanjian, pemindahan hak, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah atau cara lain yang disepakati dengan pihak lain selain Pemerintah
2. Penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak atau cara lain yang disepakati dengan pemerintah guna pelaksanaan pembangunan, termasuk pembangunan untuk kepentingan umum yang tidak memerlukan persyaratan khusus
3. Penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, atau cara lain kepada

pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus¹⁶.

Pembayar atau penyettor PPh adalah:

- Orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan
- Bendaharawan pemerintah atau pejabat yang melakukan pembayaran atau menyetujui tukar-menukar.

Orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana wajib membayar sendiri Pajak Penghasilan yang terutang ke bank atau kantor pos dan giro sebelum akta, keputusan, perjanjian, kesepakatan atau risalah lelang atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan ditanda tangani oleh pejabat yang berwenang¹⁷. Yang dimaksud dengan pejabat yang berwenang adalah, Pejabat Pembuat Akta Tanah (selanjutnya disingkat PPAT), Camat, Pejabat Lelang, atau pejabat lain yang diberi wewenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Penyetoran Pajak dilakukan dengan menggunakan Surat Setoran Pajak atas nama orang pribadi atau badan yang menerima pembayaran atau yang melakukan tukar-menukar.

Besarnya PPh yang wajib dibayar sendiri oleh orang pribadi atau badan atau yang dipotong atau yang dipungut oleh bendaharawan atau pejabat yang berwenang, berdasarkan Pasal 4 ayat (1) PP Nomor 71 Tahun 2008, sebesar 5% (lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dan 1% (satu persen) untuk rumah sederhana dan rusun sederhana.

Pada Pasal 4 ayat (2) PP Nomor 71 Tahun 2008, bahwa dasar perhitungan PPh adalah jumlah bruto nilai pengalihan, yaitu nilai tertinggi antara nilai berdasarkan akta pengalihan hak dengan Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) tanah dan/atau bangunan yang bersangkutan sebagaimana dimaksud dalam Undang – Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang – Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang – Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan, kecuali :

- a. Dalam hal pengalihan hak kepada pemerintah adalah nilai berdasarkan keputusan pejabat yang berwenang.
- b. Dalam hal pengalihan hak sesuai dengan peraturan lelang adalah nilai menurut risalah lelang tersebut.

Pasal 4 ayat (3) PP Nomor 71 Tahun 2008, bahwa NJOP berdasarkan SPPT PBB tahun yang bersangkutan dan jika SPPT belum terbit, NJOP berdasarkan SPPT tahun pajak sebelumnya.

Pasal 4 ayat (4) PP Nomor 71 Tahun 2008, bahwa apabila tanah dan/atau bangunan belum terdaftar pada KPP Pratama atau setempat, maka Nilai Jual Objek Pajak yang dipakai adalah Nilai Jual Objek Pajak menurut surat keterangan yang diterbitkan Kepala KPP Pratama yang wilayah wewenangnya meliputi tanah dan/ atau bangunan yang bersangkutan.

Berdasarkan Pasal 5 PP Nomor 71 Tahun 2008, dikecualikan dari Pemotongan/Pemungutan Pajak Penghasilan yang bersifat final adalah :

- a. Orang Pribadi yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pihak lain atau pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang tidak memerlukan persyaratan khusus, yang jumlah pembayaran brutonya kurang dari Rp 60.000.000,00 dan bukan merupakan jumlah yang

¹⁶ Dwikora Harjo, *Op.cit*, hal. 178

¹⁷ *Ibid*.

terpecah-pecah, sepanjang jumlah penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan tidak melebihi PTKP.

b. Orang Pribadi atau Badan yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sehubungan dengan hibah/wakaf yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, dan kepada badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan.

c. Orang Pribadi yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus.

d. Ahli waris yang menerima pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sehubungan dengan penerimaan warisan.

Berdasarkan Pasal 8 ayat (1) PP Nomor 71 Tahun 2008, bagi Wajib Pajak orang pribadi, Yayasan atau organisasi yang sejenis, yang usaha pokoknya melakukan transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, pembayaran Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud Pasal 4 ayat (1) bersifat final.

Bagi Wajib Pajak orang pribadi yang jumlah penghasilannya melebihi PTKP, apabila melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang jumlah brutonya kurang dari Rp. 60.000.000,00, penghasilan yang diperoleh dari pengalihan tersebut merupakan Objek Pajak Penghasilan, dan Pajak Penghasilan terutang yang bersifat final sebesar 5% (lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan, wajib dibayar sendiri oleh Wajib Pajak dengan Surat Setoran Pajak final sebelum akhir tahun pajak bersangkutan.¹⁸

2.4. Syarat & Prosedur Pengajuan SKB Pajak Atas PPh Final

Dalam PP Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 Tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan, dimana terdapat perubahan perlakuan PPh untuk Wajib Pajak badan, termasuk koperasi, yang usaha pokoknya melakukan transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang sebelum 1 Januari 2009 tidak terutang PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan, namun sejak 1 Januari 2009 terutang PPh final 5%, maka untuk pengaturan masa transisi dari ketentuan lama (sebelum 1 Januari 2009) kepada ketentuan baru (sejak 1 Januari 2009) Direktur Jenderal Pajak telah mengeluarkan Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009 tentang Pelaksanaan Ketentuan Peralihan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan.

SKB Pajak atas PPh final adalah bukti pembayaran atas pajak penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang sudah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh, dan dengan SKB Pajak membuktikan bahwa wajib pajak melunasi utang PPh final melalui SPT Tahunan yang berasal dari penghasilan hak atas tanah dan bangunan.

Berdasarkan Pasal 2 Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009, dalam pengajuan permohonan SKB adalah dengan melampirkan SPT tahunan Pajak Penghasilan beserta lampirannya dan daftar nominatif pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dimintakan SKBnya.

SKB akan diberikan apabila dari hasil penelitian atas Lembar Hasil Pemeriksaan (selanjutnya disingkat LHP) dapat diyakini bahwa penghasilan dari transaksi dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan telah masuk dalam LHP, dan jika terdapat Penghasilan Kena Pajak maka PPh terutang telah dibayar sesuai dengan ketentuan. Sesuai Pasal 3 ayat (1) Perdirjen

¹⁸ Mardiasmo, *Op.cit.*, hal 249

Pajak Nomor PER-28/PJ/2009 dalam jangka waktu paling lama 10 (sepuluh) hari kerja terhitung dari tanggal sejak pengajuan permohonan SKB, Wajib Pajak dapat mengambil Surat Keputusan melalui tempat pelayanan terpadu di kantor pelayanan pajak setempat.

Pengajuan SKB dapat diterima karena telah sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak dan data pendukung yang diajukan lengkap.

Permohonan untuk memperoleh SKB pajak penghasilan yang bersifat final sesuai Pasal 2 ayat (1) Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009, diajukan secara tertulis oleh Wajib Pajak badan yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan ke kantor pelayanan pajak tempat Wajib Pajak badan yang bersangkutan terdaftar dengan format sesuai lampiran 1 yang tidak terpisahkan dari Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini.

Pasal 2 ayat (2) Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009, bahwa permohonan untuk memperoleh SKB pajak penghasilan yang bersifat final sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatas harus dilampiri dengan daftar tanah dan/atau bangunan yang penghasilan atas pengalihannya telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan dengan format sesuai lampiran II yang tidak terpisahkan dari Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini.

Atas permohonan SKB Pajak Penghasilan yang bersifat final, Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus memberikan keputusan dalam jangka waktu paling lama 10 (sepuluh) hari kerja sejak tanggal surat permohonan SKB Pajak Penghasilan yang bersifat final diterima secara lengkap.

2.5. Keabsahan SKB Pajak Atas PPh Final Sebagai Pengganti SSP

Sesuai Pasal 103 ayat (3) huruf j Peraturan Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 bahwa "Bukti pelunasan pembayaran PPh sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 dan Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1996, dalam hal pajak tersebut terutang". Hal ini berarti bukti pelunasan pajak tidak harus berupa SSP tetapi juga diperbolehkan dengan bukti lain yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan misalnya dalam bentuk SKB pajak PPh final.

Berdasarkan Pasal 1 Perdirjen Pajak Nomor PER-28/PJ/2009, bahwa SKB Pajak Penghasilan yang bersifat final dapat diterbitkan kepada Wajib Pajak Badan yang usaha pokoknya melakukan transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan (WP Badan *Real Estate*) apabila memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebelum tanggal 1 Januari 2009 dan atas pengalihan hak tersebut belum dibuatkan akta, keputusan, perjanjian, kesepakatan, atau risalah lelang oleh pejabat yang berwenang; dan
2. Penghasilan atas pengalihan hak sebagaimana dimaksud pada angka 1 telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak yang bersangkutan dan Pajak Penghasilan atas penghasilan tersebut telah dilunasi.

pengenaan pajaknya dihitung berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 1999 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan.

Terhadap Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan yang memenuhi kriteria 1 dan 2 di atas tidak dikenakan PPh final, akan tetapi berlaku ketentuan umum dimana pengenaan PPh melalui SPT Tahunan PPh Badan. Oleh karena itu SKB Pajak PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan menurut Perdirjen Pajak

Nomor PER-28/PJ/2009 dinyatakan juga sebagai bukti pembayaran pelunasan PPh yang memiliki keabsahan sama dengan SSP.

2.6. Syarat & Prosedur Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah Dan / Atau Bangunan

Sesuai dengan Peraturan Kepala Badan Pertanahan Nasional Pasal 103 ayat (3) Nomor 3 Tahun 1997, bahwa dalam hal peralihan hak atas tanah yang belum terdaftar, dokumen yang harus dipenuhi terdiri dari sebagai berikut :

- a. Surat permohonan pendaftaran hak atas tanah yang dialihkan yang ditanda tangani oleh pihak yang mengalihkan hak
- b. Surat permohonan pendaftaran peralihan hak yang ditandatangani oleh penerima hak atau kuasanya
- c. Surat kuasa tertulis dari penerima hak apabila yang mengajukan permohonan pendaftaran peralihan hak bukan penerima hak
- d. Akta PPAT tentang perbuatan hukum pemindahan hak yang bersangkutan
- e. Bukti identitas pihak yang mengalihkan hak
- f. Bukti identitas penerima hak
- g. Surat – surat sebagaimana dimaksud dalam pasal 76
- h. Izin pemindahan hak sebagaimana dimaksud dalam pasal 98 ayat (2)
- i. Bukti pelunasan pembayaran Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan sebagaimana dimaksud dalam Undang – Undang nomor 21 tahun 1997, dalam bea tersebut terhutang
- j. Bukti pelunasan pembayaran PPh sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 dan Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1996, dalam hal pajak tersebut terhutang.

Prosedur peralihan hak atau balik nama sertifikat hak atas tanah dan/atau bangunan karena jual beli dijelaskan lebih lanjut pada Pasal 103, 104 dan 105 Peraturan Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 , antara lain :

1. Penjual dan pembeli telah menandatangani Akta Jual Beli dihadapan PPAT. Proses balik nama sertifikat rumah tidak dapat dilakukan jika akta jual beli belum ditandatangani oleh penjual, pembeli, PPAT, dan saksi.
2. Penjual telah melunasi pajak penghasilan sementara pembeli telah melunasi BPHTB. Proses balik nama sertifikat rumah tidak dapat dilakukan jika PPh, BPHTB, PBB, belum dilakukan pembayaran lunas.
3. Kantor PPAT akan mengurus balik nama ke Badan Pertanahan Nasional (untuk selanjutnya disingkat BPN) setempat dengan disertakan sertifikat asli, akta jual beli, fotokopi KTP penjual dan pembeli, bukti pelunasan PPh, bukti pelunasan BPHTB. Untuk proses balik nama maka yang diserahkan ke BPN adalah sertifikat aslinya berikut salinan akta jual beli.
4. Jika sesuai jadwal dan prosedur dari Peraturan Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 1 Tahun 2010 tentang standar pelayanan dan pengaturan pertanahan maka proses peralihan hak atau balik nama sertipikat adalah 5 (lima) hari namun dalam prakteknya antara 1 sampai 2 bulan. Hal ini terjadi karena kantor PPAT mengurus balik nama sertifikat ke kantor BPN secara kolektif.

III. UPAYA HUKUM APABILA SURAT KETERANGAN BEBAS PAJAK ATAS PPH FINAL TIDAK DAPAT DIGUNAKAN SEBAGAI SYARAT BALIK NAMA SERTIPIKAT HAK ATAS TANAH DAN / ATAU BANGUNAN

3.1 Kedudukan Sertipikat Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan

Sesuai Pasal 19 ayat (2) Undang – Undang Pokok Agraria (selanjutnya disingkat UUPA) dijabarkan lebih lanjut di dalam Pasal 1 angka (1) PP Nomor 24 Tahun 1997 bahwa pendaftaran tanah adalah rangkaian kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah secara terus menerus, berkesinambungan dan teratur, meliputi pengumpulan, pengelolaan, pembukaan, dan penyajian serta pemeliharaan data fisik dan data yuridis, dalam bentuk peta dan daftar, mengenai bidang-bidang tanah dan satuan-satuan rumah susun, termasuk pemberian surat tanda bukti haknya bagi bidang-bidang tanah yang sudah ada haknya dan hak milik atas satuan rumah susun serta hak-hak tertentu yang membebaninya¹⁹.

Selanjutnya penjelasan PP Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran tanah disebutkan, dalam Peraturan Pemerintah yang menyempurnakan Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961 ini, tetap dipertahankan tujuan dan sistem yang digunakan, yang pada hakekatnya sudah ditetapkan dalam UUPA, yaitu bahwa pendaftaran tanah diselenggarakan dalam rangka memberikan jaminan kepastian hukum di bidang pertanahan dan bahwa sistem publikasinya adalah sistem negatif, tetapi yang mengandung unsur positif, karena akan menghasilkan surat-surat tanda bukti hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat.²⁰

Dalam pengertian sehari-hari pada masyarakat, surat tanda bukti hak atas tanah yang dimaksud ditafsirkan sebagai sertifikat atas tanah. Memang dalam UUPA tidak pernah disebut, Sertifikat Tanah namun seperti yang dijumpai dalam Pasal 19 disebutkannya “Surat Tanda Bukti Hak”. Dalam pengertian sehari-hari surat tanda bukti hak ini sudah sering ditafsirkan sebagai sertifikat tanah. Dan penulisan di sini membuat pengertian yang sama bahwa surat tanda bukti hak adalah sertifikat.²¹

Sertifikat hak atas tanah merupakan surat tanda bukti hak atas tanah yang dapat digunakan sebagai alat pembuktian sebagaimana ketentuan Pasal 1 angka 20 PP Nomor 24 Tahun 1997 yang menyatakan bahwa sertifikat adalah surat tanda bukti hak sebagaimana dimaksud Pasal 19 ayat (2) huruf c UUPA.

Pendaftaran tanah oleh pemerintah diselenggarakan oleh BPN yaitu sebuah lembaga Pemerintahan Non Departemen³⁴ yang bidang tugasnya meliputi pertanahan. Kantor Pertanahan adalah unit kerja di wilayah kabupaten atau kota, yang melakukan pendaftaran hak atas tanah dan pemeliharaan daftar umum pendaftaran tanah. Dalam melaksanakan tugasnya kantor pertanahan dibantu oleh PPAT yaitu pejabat umum yang diberi kewenangan untuk membuat akta-akta atas tanah.

Dari pengaturan-pengaturan di atas mengenai pendaftaran hak atas tanah menunjukkan bahwa, pada prinsipnya pemerintah telah menjalankan kewajibannya sebagaimana dituntut oleh konstitusi yaitu mengelola tanah untuk kesejahteraan rakyat.

Merujuk pada pengaturan di atas, maka dapat dilihat pula adanya kewenangan Pejabat Tata Usaha Negara, dalam hal ini Kepala Kantor Pertanahan untuk mengeluarkan suatu keputusan berupa sertifikat hak milik atas tanah bagi setiap orang yang telah memenuhi kriteria secara yuridis.

Ketika Pejabat Kantor Pertanahan mengeluarkan sertifikat hak milik atas tanah bagi seseorang atau badan hukum perdata, maka tindakan pejabat tersebut masuk dalam kriteria Keputusan pejabat Tata Usaha Negara (selanjutnya disebut Keputusan Tata Usaha Negara), sehingga

¹⁹ Urip Santoso, *Hukum Agraria Kajian Komprehensif*, Edisi Pertama, Cetakan ke-1, Kencana, Jakarta, 2012, hal.

²⁰ A.P. Parlindungan, *Pendaftaran Tanah di Indonesia*, Mandar Maju, Bandung, 1999, hal. 17.

²¹ Muhammad Yamin dan Abd. Rahim Lubis, *Beberapa Masalah Aktual Hukum Agraria*, Pustaka Bangsa Press, 2004, hal. 132.

tunduk pada peraturan Hukum Tata Usaha Negara.

Sertifikat hak milik tanah merupakan bagian dari Keputusan Tata Usaha Negara juga berfungsi sebagai bukti hak milik seseorang atas tanah, sehingga melalui sertifikat tersebut lahirlah hak yang dimiliki oleh seseorang atau badan hukum perdata. Dalam konteks ini, pada prinsipnya terlihat jelas bahwa, sertifikat atas tanah yang merupakan Keputusan Tata Usaha Negara yang mempunyai karakteristik yaitu bersifat konkret, individual dan final, yang dimaksud dengan konkret, individual dan final adalah :

- a. Bersifat konkret artinya objek yang diputuskan dalam keputusan tata usaha negara itu tidak abstrak, tetapi berwujud, tertentu, atau dapat ditentukan.
- b. Bersifat individual artinya keputusan tata usaha negara itu tidak ditujukan untuk umum, tetapi tertentu, baik alamat maupun hal yang dituju.
- c. Bersifat final artinya sudah definitif dan karenanya dapat menimbulkan akibat hukum.²²

3.2 Sertipikat Hak Atas Tanah Dan Atau Bangunan Sebagai Objek Sengketa Tata Usaha Negara

Berdasarkan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara dan terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara. Yang dimaksud dengan “Sengketa Tata Usaha Negara” menurut Pasal 1 angka (4) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 dan Pasal 1 angka (10) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 jo. Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009) adalah :

“Sengketa tata usaha negara adalah sengketa yang timbul dalam bidang Tata Usaha Negara antara Orang atau Badan Hukum Perdata dengan Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara, baik di Pusat maupun di Daerah, sebagai akibat dari dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara, termasuk sengketa kepegawaian berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku”.

Dari ketentuan tersebut dapat diketahui bahwa yang dimaksud dengan sengketa Tata Usaha Negara terdiri dari beberapa unsur, yaitu :

1. Sengketa yang timbul dalam bidang Tata Usaha Negara
2. Sengketa tersebut antara orang atau badan hukum perdata dengan Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara
3. Sengketa yang dimaksud sebagai akibat dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara²³.

Sebagaimana telah dikemukakan bahwa menurut Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 jo. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 jo. Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 bahwa sengketa Tata Usaha Negara itu selalu merupakan akibat dari dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara.²⁴ Keputusan Tata Usaha Negara adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat Tata Usaha Negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang bersifat konkret, individual, dan final yang menimbulkan akibat hukum bagi seorang atau badan hukum perdata.

Jika diuraikan apa yang dimaksud dengan Keputusan Tata Usaha Negara tersebut, maka akan ditemukan unsur-unsurnya, yaitu :

1. Penetapan tertulis, karena untuk kemudahan dalam pembuktian.
2. Dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara.

²² R. Wiyono, Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara, edisi ketiga, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hal. 28

²³ *Ibid*, hal. 6

²⁴ *Ibid*, hal. 17

3. Berisi tindakan hukum Tata Usaha Negara berdasarkan peraturan perundang-undangan.
4. Bersifat konkret, individual dan final
5. Menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.²⁵

Sengketa Tata Usaha Negara selalu sebagai akibat dari dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara. Antara Sengketa Tata Usaha Negara dengan dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara selalu harus ada hubungan sebab akibat. Oleh karena itu, suatu sengketa terhadap Keputusan Tata Usaha Negara harus dipahami sebagai suatu sengketa di hukum publik, sehingga memiliki konsekuensi, yakni pertama putusan Peradilan Tata Usaha Negara bersifat atau berlakunya *erga omnes*, artinya berlaku kepada siapa saja, yang berbeda dengan putusan Peradilan Umum mengenai perkara perdata yang hanya berlaku untuk para pihak yang berperkara saja dan kedua, dimungkinkan adanya putusan *ultra petita* pada putusan Peradilan Tata Usaha Negara, sehingga dimungkinkan pula adanya *reformatio in peius*.²⁶

3.3. Prosedur Penyelesaian Sengketa Tata Usaha Negara

Saat ini sengketa pertanahan di Indonesia menjadi kewenangan dua badan peradilan, hal-hal yang di luar kewenangan peradilan tata usaha negara menjadi kewenangan peradilan umum untuk menyelesaikannya. Keduanya berjalan sesuai dengan fungsinya masing-masing, peradilan tata usaha negara menilai penerbitan objek sengketa berdasarkan perosedural formal (objek penilaiannya adalah tindakan pejabat Tata Usaha Negara), sedangkan peradilan umum menilai substansi sampai kepada kebenaran materiil (objek penilaiannya adalah hubungan hukum orang dengan tanah).

Dalam pelaksanaan tugas administrasi pemerintahan yang baik suatu instansi pemerintah (Badan/Pejabat Tata Usaha Negara) tidak dapat dilepaskan dari tugas pembuatan Keputusan Tata Usaha Negara.²⁷ Dengan semakin kompleksnya urusan pemerintahan serta semakin meningkatnya pengetahuan dan kesadaran masyarakat, tidak tertutup kemungkinan timbulnya benturan kepentingan (*Conflict of Interest*) antara pemerintah (Badan/Pejabat Tata Usaha Negara) dengan seseorang/Badan Hukum Perdata yang merasa dirugikan oleh Keputusan Tata Usaha Negara tersebut, sehingga menimbulkan suatu sengketa Tata Usaha Negara.

Begitu juga dalam kaitannya dengan Keputusan oleh Pejabat Tata Usaha Negara berupa Keputusan Penolakan penerbitan sertipikat hak milik atas tanah yang menimbulkan suatu keberatan dari pihak yang merasa dirugikan, maka akan menimbulkan suatu pertanggungjawaban bagi badan atau instansi yang mengeluarkan Keputusan tersebut. Pertanggung jawaban hukum yang dimaksud adalah tanggungjawab akibat digunakan kewenangan tersebut terhadap pihak ketiga, baik tanggungjawab jabatan maupun tanggungjawab pribadi.

Penyelesaian sengketa Tata Usaha Negara sebagai akibat terjadinya benturan kepentingan antara pemerintah (Badan/Pejabat Tata Usaha Negara) dengan seseorang / Badan Hukum Perdata tersebut, ada kalanya dapat diselesaikan secara damai melalui musyawarah dan mufakat, akan tetapi ada kalanya pula berkembang menjadi sengketa hukum yang memerlukan penyelesaian lewat pengadilan.

Oleh karena itu lahirnya suatu sengketa Tata Usaha Negara bukanlah suatu hal yang luar biasa, melainkan suatu hal yang harus diselesaikan dan dicari jalan penyelesaiannya melalui sarana yang disediakan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Menurut Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1985 jo Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, untuk menyelesaikan sengketa Tata Usaha Negara yang

²⁵ *Ibid*, hal. 76

²⁶ *Ibid*, hal. 9

²⁷ Bagir Manan, *Lembaga Kepresidenan*, FH UII Press, Yogyakarta, 2003, hal. 106

timbul sebagai akibat diterbitkannya suatu Keputusan Tata Usaha Negara (*Beschikking*) dapat dilakukan melalui 2 (dua) cara, yaitu antara lain :²⁸

1. Melalui upaya administrasi (Vide Pasal 48 jo Pasal 51 ayat (3))
2. Melalui gugatan (Vide pasal 1 angka 5 jo pasal 53)

Untuk upaya hukum penyelesaian perkara tidak terbitnya sertifikat hak milik atas tanah oleh BPN tidak bisa dilakukan melalui upaya administrasi karena dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Jo. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 jo. Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 Pasal 48 ayat (1) berbunyi :

Dalam hal Dalam hal suatu Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara diberi wewenang oleh atau berdasarkan peraturan perundang-undangan untuk menyelesaikan secara administratif sengketa Tata Usaha Negara tertentu, maka batal atau tidak sah, maka sengketa Tata Usaha Negara tersebut harus diselesaikan melalui upaya administratif yang tersedia;

Maksud dari ketentuan tersebut adalah dengan dipergunakannya kalimat “Sengketa Tata Usaha Negara Tertentu”, maka penyelesaian sengketa Tata Usaha Negara melalui upaya Administratif tidak berlaku untuk semua sengketa Tata Usaha Negara, tetapi hanya sengketa Tata Usaha Negara yang penyelesaiannya tersedia upaya administrasi saja.²⁹ Untuk mengetahui apakah penyelesaian sengketa Tata Usaha Negara itu tersedia upaya administratif, dapat di perhatikan pada peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar hukum di keluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara yang mengakibatkan terjadinya sengketa Tata Usaha Negara tersebut.

Berdasarkan ketentuan PP Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah maka dapat disimpulkan bahwa tidak ada upaya hukum administratif yang dapat dilaksanakan untuk penyelesaian sengketa Keputusan Tata Usaha Negara di BPN. Sehingga pihak yang merasa dirugikan dapat langsung mengajukan proses gugatan ke Pengadilan Tata Usaha Negara sebagai upaya hukum penyelesaian sengketa dengan tata cara yang dijelaskan dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Jo. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 jo. Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara.

3.4. Gugatan Atas Penolakan Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah Dan / Atau Bangunan

Penyelesaian sengketa Tata Usaha Negara melalui gugatan harus memperhatikan Pasal 48 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 yaitu :

- a. Sengketa Tata Usaha Negara yang penyelesaiannya tidak tersedia upaya administratif, artinya dalam peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara yang mengakibatkan sengketa Tata Usaha Negara tidak ada ketentuan tentang upaya administratif yang harus dilalui.
- b. Sengketa Tata Usaha Negara yang penyelesaiannya sudah melalui upaya administratif yang tersedia (keberatan dan atau banding administratif) dan sudah mendapat keputusan dari Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang mengeluarkan Keputusan Tata Usaha Negara atau atasan atau instansi lain dari Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang mengeluarkan Keputusan Tata Usaha Negara tersebut, akan tetapi terhadap keputusan tersebut, orang atau badan hukum perdata yang dirugikan dengan dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara masih belum dapat menerimanya.³⁰

Pasal 53 ayat (1) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 jo. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 menentukan orang atau badan hukum perdata yang kepentingannya dirugikan oleh suatu

²⁸ Soemaryono dan Anna Erliyana, *Tuntutan Praktek Beracara di Peradilan Tata Usaha Negara*, PT Pramedya Pustaka, Jakarta, 1999, hal. 5.

²⁹ R. Wiyono, *Op Cit*, hal. 109

³⁰ *Ibid.*, hal. 117

Keputusan Tata Usaha Negara dapat mengajukan gugatan tertulis kepada Pengadilan yang berwenang berisi tuntutan agar Keputusan Keputusan Tata Usaha Negara yang disengketakan itu dinyatakan batal atau tidak sah dengan atau tanpa disertai tuntutan ganti rugi dan/atau rehabilitasi.

Permohonan yang diajukan oleh orang atau badan hukum perdata sebagai penggugat kepada pengadilan di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara harus merupakan permohonan yang dituangkan dalam bentuk tertulis, sehingga merupakan surat gugat, karena surat gugatan ini akan menjadi pegangan bagi pengadilan dan para pihak selama pemeriksaan di sidang pengadilan. Dengan demikian, untuk menyelesaikan sengketa Tata Usaha Negara melalui gugatan tidak dikenal adanya gugatan tidak tertulis atau gugatan secara lisan.

Syarat-syarat gugatan untuk sengketa Tata Usaha Negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 56 ayat (1) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 berpedoman pada ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 angka 3Rv.³¹ Dari ketentuan yang terdapat dalam Pasal 56 ayat (1) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 dapat diketahui bahwa syarat-syarat yang harus dimuat dalam surat gugatan adalah sebagai berikut :

- a. Identitas dari penggugat dan tergugat harus jelas sesuai identitas penggugat dan jabatan tergugat atau yang diberi wewenang untuk mengeluarkan Keputusan Tata Usaha Negara yang menimbulkan sengketa.
- b. Dasar gugatan (fundamental petendi, posita, atau dalil gugat), dasar gugatan harus jelas karena digunakan oleh ketua pengadilan sebagai alasan untuk memutuskan sengketa.
- c. Hal yang diminta untuk diputus oleh pengadilan (petitum)

Syarat-syarat gugatan tersebut diatas harus mendapat perhatian, karena jika tidak dipenuhi, akan menjadi alasan dari Ketua Pengadilan untuk memutus dengan penetapan bahwa gugatan tidak diterima atau tidak berdasar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 62 ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986.

Mengenai dasar gugatan pada surat gugatan diatas, untuk penyelesaian sengketa Tata Usaha Negara dapat berpedoman pada uraian mengenai dasar gugatan untuk penyelesaian perkara perdata³², Pada umumnya dasar gugatan terdiri dari :

- a. Uraian tentang kejadian atau peristiwa (*feitelijke gronden, factual gronden*) merupakan uraian mengenai duduk perkara, terutama tertuju pada dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara, dalam hal ini adalah ditolaknya keabsahan SKB sebagai syarat balik nama sertipikat tanah.
- b. Uraian tentang dasar hukum gugatan (*rechts gronden, legal gronden*) adalah uraian mengenai segi hukum dari dasar gugatan yang diajukan oleh Penggugat. Dalam surat gugatan, dasar gugatan ini harus dikemukakan bahwa Keputusan Tata Usaha Negara yang disengketakan memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 53 ayat (2) huruf a dan atau huruf b Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara.
- c. Uraian tentang tuntutan (petitum), dalam penyelesaian gugatan sengketa Tata Usaha Negara hanya ada 1 petitum pokok, yaitu tuntutan agar Keputusan Tata Usaha Negara yang disengketakan dinyatakan batal atau tidak sah.³³

Ketentuan tentang tenggang waktu gugatan harus diperhatikan jika seseorang atau badan hukum perdata akan mengajukan gugatan ke pengadilan di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara, karena dengan lewatnya tenggang waktu gugatan, Ketua Pengadilan di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara mempunyai alasan untuk memutuskan dengan penetapan bahwa gugatan tidak diterima atau tidak berdasar Pasal 62 ayat (1) huruf e Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986.

Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 menyatakan bahwa "Gugatan dapat diajukan

³¹ Sudikno Mertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Penerbit Liberty, Yogyakarta, 1998, hal. 34.

³² *Ibid.*

³³ R. Wiyono, *Op.cit.*, hal. 123

hanya dalam tenggang waktu sembilan puluh hari terhitung sejak saat diterimanya atau diumumkannya Keputusan Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara". Kalimat "saat diterimanya" mengandung 2 (dua) pengertian, yaitu diterima secara langsung oleh yang bersangkutan dan diterima melalui pos tercatat atau pos biasa. Sedangkan bagi Keputusan Tata Usaha Negara yang diumumkan maka tenggang waktu 90 hari terhitung mulai tanggal Keputusan Tata Usaha Negara itu diumumkan.

Bagi pihak lain yang tidak dituju oleh Keputusan Tata Usaha Negara tersebut tetapi merasa dirugikan akibat dikeluarkannya Keputusan Tata Usaha Negara tersebut, maka tenggang waktu gugatan dari pihak yang dirugikan tersebut adalah 90 hari sejak saat seseorang atau badan hukum perdata itu merasa kepentingannya dirugikan oleh Keputusan Tata Usaha Negara dan mengetahui adanya keputusan tersebut, namun hal ini harus bisa dipertanggungjawabkan secara hukum. Bagi Keputusan Tata Usaha Negara yang telah diajukan upaya administratif maka tenggang waktu 90 hari dihitung dari tanggal keputusan administratif diterima oleh yang bersangkutan.

Dengan lewatnya tenggang waktu gugatan, maka Keputusan Tata Usaha Negara tidak dapat digugat lagi dengan sarana hukum yang ada, meskipun Keputusan Tata Usaha Negara tersebut mengandung cacat hukum, kecuali atas kemauan sendiri Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang berwenang mencabut atau mengubah Keputusan Tata Usaha Negara dengan syarat-syarat yang telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dari penjelasan diatas setelah gugatan diterima oleh majelis hakim, kemudian tibalah dalam proses persidangan. Sebagaimana disampaikan oleh Wiyono bahwa, Kekuasaan absolut dari pengadilan di lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara terdapat dalam Pasal 47 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 yang menentukan bahwa Pengadilan bertugas dan berwenang memeriksa, memutus, dan menyelesaikan sengketa Tata Usaha Negara.³⁴ Dimana tahapan-tahapan persidangan sesuai Surat Edaran Nomor 2 Tahun 1991 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Beberapa Ketentuan Dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara meliputi :

1. *Tahap Pertama Penelitian administrasi*, dilaksanakan oleh panitera dan staff adalah pemeriksaan gugatan yang telah masuk dan didaftar dengan dan telah menyelesaikan administrasi dengan membayar uang panjar perkara.

Dalam penelitian administrasi ini yang perlu diperhatikan adalah :

- a. dilakukan oleh petugas yang berwenang yaitu pejabat kepaniteraan
- b. adanya cap dan tanggal disudut kiri atas.
- c. tidak perlu dibubuhi materai tempel
- d. identitas penggugat harus lengkap
- e. bentuk dan isi gugatan secara formal disesuaikan dengan pasal 56

2. *Tahap Kedua Prosedur Dismissal*, adalah suatu proses penelitian terhadap gugatan yang masuk yang dilaksanakan oleh ketua PTUN. Adapun alasan-alasan dismissal secara limitatif telah diatur dalam pasal 62 ayat (1) :

- a. Pokok gugatan nyata-nyata tidak termasuk dalam wewenang pengadilan.
- b. syarat-syarat sebagaimana pasal 56 tidak terpenuhi.
- c. gugatan tidak berdasarkan pada alasan yang layak.
- d. apa yang dituntut dalam gugatan sebenarnya sudah terpenuhi dalam Keputusan Tata Usaha Negara tersebut.
- e. Gugatan diajukan sebelum waktunya atau telah lewat waktu.

3. *Tahap Ketiga Pemeriksaan Persiapan*.

Bertujuan untuk mematangkan perkara, segala sesuatu yang akan dilakukan diserahkan kepada kebijaksanaan ketua majelis, pihak penggugat dipanggil dalam rangka untuk

³⁴ *Ibid*, hal. 6

menyempurnakan gugatannya dan pihak tergugat untuk dimintai keterangan seputar terbitnya objek sengketa.

Hal-hal yang berkaitan dengan pemeriksaan persiapan.

- a. adanya tenggang waktu 30 hari untuk perbaikan gugatan bagi penggugat.
- b. Jika gugatan dianggap sempurna maka tidak perlu diadakan perbaikan gugatan.
- c. Bukti-bukti awal dari penggugat agar sedapat mungkin dilampirkan bersama-sama dengan gugatannya.

4. Tahap Keempat Sidang Terbuka Untuk Umum.

Dalam pasal 70 ayat 1, persidangan secara formal dipimpin oleh hakim ketua sidang. Adapun tahap-tahap persidangan :

1. Pembacaan surat gugatan.
2. Jawaban tergugat, berisi tangkisan terhadap gugatan penggugat.

Terdiri dari 2 bentuk :

- a. Jawaban eksepsi/tangkisan diluar pokok perkara. Terdiri dari :
 - i. eksepsi tentang kewenangan mengadili, atau dikenal juga dengan eksepsi tentang kompetensi absolut.
 - ii. eksepsi tentang kewenangan relatif.
 - iii. eksepsi lain-lain, yaitu selain tentang eksepsi absolut dan relatif.
- b. Jawaban atas pokok perkara, berisikan sangkalan-sangkalan terhadap dalil-dalil gugatan penggugat.

Permasalahan sering timbul oleh karena sering terjadi pihak tergugat mencampur adukan bentuk eksepsi dengan jawaban pokok perkara.

3. Tahap replik, jawaban yang dibuat oleh penggugat untuk membantah jawaban tergugat.
4. Tahap duplik, jawaban tergugat atas repliknya penggugat.
5. Tahap pembuktian, alat-alat bukti yang dapat diajukan oleh para pihak adalah :
 - a. Bukti-bukti surat atau tulisan
 - b. Keterangan ahli
 - c. Keterangan saksi
 - d. Pengakuan pihak-pihak dan
 - e. Pengetahuan hakim.

Setelah acara jawab menjawab selesai diakhiri dengan tahap kesimpulan, namun kesimpulan bukanlah merupakan suatu keharusan bagi para pihak. Selanjutnya sampai pada tahap pengambilan sikap majelis, dengan pembacaan putusan.

Putusan akhir adalah putusan yang dijatuhkan oleh Hakim setelah pemeriksaan sengketa Tata Usaha Negara selesai yang mengakhiri sengketa tersebut pada tingkat pengadilan tertentu.³⁵

Dari ketentuan yang terdapat dalam Pasal 97 ayat (7) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986, dapat diketahui bahwa putusan akhir dapat berupa antara lain sebagai berikut.

1. Gugatan ditolak ; Penggugat tidak dapat membuktikan dalil gugatannya.
2. Gugatan dikabulkan ; Penggugat berhasil membuktikan dalil gugatannya
3. Gugatan tidak diterima ;
 - karena lewat waktu
 - karena Pengadilan tidak berwenang.
 - Karena syarat formal gugatan tidak dipenuhi.
4. Gugatan gugur ; Penggugat tidak hadir walau telah dipanggil secara patut.

Terhadap sengketa Tata Usaha Negara yang diperiksa oleh hakim, pada dan telah dijatuhkan putusan. Maka karena pemangku jabatan Hakim adalah merupakan manusia biasa yang tidak luput dari kesalahan, maka pada putusan tersebut, dapat saja terjadi kekeliruan.

Untuk memperbaiki adanya kekeliruan pada putusan, maka perlu alat atau sarana hukum

³⁵ *Ibid*, hal. 191

untuk dapat memperbaiki putusan tersebut, yaitu yang dinamakan upaya hukum. Jadi Upaya Hukum adalah alat atau sarana hukum untuk memperbaiki adanya kekeliruan pada putusan pengadilan.³⁶ Upaya hukum yang dimaksud adalah :

1. Upaya hukum biasa, yang terdiri dari :
 - a. Perlawanan terhadap penetapan Dismissal.
 - b. Banding.
 - c. Kasasi
2. Upaya hukum luar biasa, yang terdiri dari :
 - a. Peninjauan kembali.
 - b. Kasasi demi kepentingan hukum.

Upaya Hukum dalam artian bahwa bagi pihak yang tidak puas pada putusan Pengadilan Tata Usaha Negara dapat mengajukan permohonan pemeriksaan ditingkat Banding yaitu ke Pengadilan Tata Usaha Negara dalam jangka waktu 14 hari kalender sejak putusan dibacakan/diberitahukan secara sah kepada para pihak sesuai Pasal 123 ayat (1) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986. Kemudian sama juga halnya dengan permohonan untuk pemeriksaan ditingkat kasasi oleh Mahkamah Agung RI dengan batas waktu juga 14 hari sesuai Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 Pasal 45A ayat (5) tentang Perubahan Atas Undang – Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung.

Kemudian upaya hukum Peninjauan kembali merupakan upaya hukum bagi pihak-pihak yang tidak puas dengan putusan yang telah berkekuatan hukum tetap. Sedangkan untuk tenggang waktu mengajukan Peninjauan Kembali ini adalah 180 hari sejak diketahui kebohongan/tipu muslihat/penemuan bukti-bukti baru sesuai Pasal 69 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung.

Prinsip dalam Peradilan Tata Usaha Negara yang mengedepankan kebenaran materiil tentu menjadi hal terpenting dalam menyelesaikan sengketa atas penolakan terbitnya sertifikat hak milik atas tanah .

Kebenaran materiil akan digali dari ketentuan dalam pasal 53 ayat (2) huruf a dan b Undang - Undang Nomor 9 Tahun 2004 yang masing mensyaratkan agar Keputusan Tata Usaha Negara harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku dan asas umum pemerintahan yang baik.

Dengan demikian, jika suatu sertifikat tidak diterbitkan karena tidak diakuinya keabsahan SKB pajak PPh final yang dikeluarkan Kantor Pelayanan Pajak oleh Badan Pertanahan dengan tidak memperhatikan ketentuan dalam pasal 53 ayat (2) huruf a dan b Undang – Undang Nomor 9 Tahun 2004, yaitu “bertentangan dengan peraturan perundang-undangan” maka pihak yang merasa dirugikan atas keputusan tersebut dapat menggugat ke Pengadilan Tata Usaha Negara. Dalam pasal 53 ayat (2) Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 terdiri dari dua hal penting yaitu, suatu keputusan Tata Usaha Negara dapat digugat dengan alasan sebagai berikut :

Pertama, Keputusan Tata Usaha Negara yang digugat itu bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Mengenai ketentuan ini, R. Wiyono berpendapat bahwa yang dimaksud dengan pengaturan dalam pasal 53 ayat (2) huruf a tersebut adalah bertentangan dengan ketentuan-ketentuan dalam peraturan perundang-undangan yang bersifat prosedural/ formal, misalnya dengan tidak diadakan pemeriksaan terlebih dahulu, tiba-tiba dikeluarkan keputusan Tata Usaha Negara oleh Pejabat Tata Usaha Negara.³⁷

Kedua, keputusan Tata Usaha Negara harus memenuhi asas-asas umum pemerintahan yang baik. Yang dimaksud dengan asas-asas umum pemerintahan yang baik di sini adalah, asas

³⁶ *Ibid*, hal. 202

³⁷ *Ibid*, hal. 90

yang secara lengkap memang tidak dikumpulkan dan dituangkan secara konkret dan formal dalam bentuk suatu peraturan perundang-undangan khusus tentang asas umum pemerintahan yang baik, sebab asas-asas yang bersangkutan justru merupakan kaidah hukum tidak tertulis sebagai pencerminan norma-norma etis berpemerintahan yang wajib diperhatikan dan dipatuhi di samping mendasarkan pada kaidah-kaidah hukum tertulis.³⁸

Asas umum pemerintahan yang baik dalam bentuk tertulis, dapat diketahui dari penjelasan Pasal 53 ayat (2) huruf b Undang – Undang Nomor 9 Tahun 2004 baru yang menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan Asas Umum Pemerintahan Yang Baik adalah meliputi, asas kepastian hukum, tertib penyelenggaraan negara, keterbukaan, proporsionalitas, profesionalitas dan akuntabilitas.³⁹

Dengan demikian, dalam konteks penerbitan suatu sertifikat tanah oleh Kepala Kantor Pertanahan kepada seseorang atau Badan Hukum Perdata, kaidah-kaidah tentang asas umum pemerintahan yang baik harus tetap diperhatikan, sebagai suatu tuntutan hukum yang tidak dapat diabaikan.

Jadi, keharusan Pemerintah untuk mengeluarkan suatu sertifikat hak milik atas tanah kepada seseorang atau Badan Hukum Perdata adalah suatu keharusan. Akan tetapi, keharusan tersebut harus tetap dilaksanakan berdasarkan kaidah-kaidah hukum yang berlaku.

Sertifikat hak milik atas tanah adalah suatu Keputusan Tata Usaha Negara yang harus dilihat sebagai upaya negara untuk melindungi hak milik warga negara. Oleh karena itu, untuk mengeluarkan suatu Keputusan Tata Usaha Negara berupa sertifikat hak milik atas tanah, Kepala Kantor Pertanahan harus mendasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sehingga dalam hal terjadi penolakan penerbitan sertifikat hak milik atas tanah oleh Badan Pertanahan, maka pemeriksaan tersebut harus terlebih dahulu dilakukan di Peradilan Tata Usaha Negara untuk memastikan kebenaran Keputusan Badan Pertanahan tersebut.

³⁸ Paulus Effendie L, *Himpunan Makalah Azas-Azas Umum Pemerintahan Yang Baik (AAUPB)*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 1994, hal. 107.

³⁹ R. Wiyono, *Op. Cit* hal. 93

IV. KESIMPULAN DAN SARAN

4.1 Kesimpulan

1. Berdasarkan Pasal 103 ayat (3) huruf j Peraturan Menteri Negara Agraria /Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 bahwa bukti pelunasan pembayaran PPh dalam hal pajak terutang tidak harus berupa SSP tetapi juga diperbolehkan dengan bukti lain misalnya dalam bentuk SKB pajak atas PPh final yang ditentukan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-28/PJ/2009. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa SKB pajak atas PPh final memiliki keabsahan yang sama dengan SSP sehingga dapat dipergunakan sebagai syarat pendaftaran balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan.
2. Upaya hukum dalam hal terjadi penolakan penerbitan balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan oleh Badan Pertanahan, maka dapat dilakukan melalui mekanisme gugatan ke Pengadilan Tata Usaha Negara untuk memastikan kebenaran tindakan Badan Pertanahan tersebut.

4.2 Saran

1. Pemerintah sebagai pengayom masyarakat, khususnya Badan Pertanahan Nasional agar selalu memperhatikan dan berkoordinasi dengan Direktur Jenderal Pajak terkait dengan peraturan perundang – undangan yang sudah ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak tentang syarat pelunasan pajak sehingga mekanisme pendaftaran balik nama sertipikat hak atas tanah dan /atau bangunan dapat di proses.
2. Masyarakat yang merasa dirugikan dalam proses pendaftaran balik nama sertipikat hak atas tanah dan/atau bangunan akibat adanya tindakan Badan Pertanahan Nasional dapat melakukan upaya mekanisme ke Pengadilan Tata Usaha Negara sesuai dengan prosedur yang ditentukan di dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 Jo. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 jo. Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara.

DAFTAR PUSTAKA

- Bohari, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT. Rajawali Persada, Jakarta, 1995.
- Brotodiharjo, R.Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung, 1993.
- Harjo, Dwikora, *Perpajakan Indonesia*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2013.
- L, Paulus Effendie, *Himpunan Makalah Azas-Azas Umum Pemerintahan Yang Baik (AAUPB)*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 1994.
- Manan, Bagir, *Lembaga Kepresidenan*, FH UII Press, Yogyakarta, 2003.
- Mardiasmo, *Perpajakan. Edisi Revisi 2006*, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2006.
- Marzuki, Peter Mahmud, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta, 2009.
- Mertokusumo, Sudikno, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Penerbit Liberty, Yogyakarta, 1998.
- P. A. Parlindungan, *Pendaftaran Tanah di Indonesia*, Mandar Maju, Bandung, 1999.
- Santoso, Urip, *Hukum Agraria Kajian Komprehensif, Edisi Pertama*, Cetakan ke-1, Kencana, Jakarta, 2012.
- Soekamto, Soerjono & Sri Mamuji, *Penulisan Hukum Normatif*, Rajawali Pers, Jakarta, (selanjutnya disingkat Soerjono Soekamto II), 2001.
- Soemaryono dan Anna Erliyana *Tuntutan Praktek Beracara di Peradilan Tata Usaha Negara*, PT Pramedya Pustaka, Jakarta, 1999.
- , *Penelitian Hukum Normatif*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007 (selanjutnya disingkat Soerjono Soekamto I), 2007.
- Suandy, Erly, *Hukum Pajak*, Salemba, Jakarta, 2005.
- Tansuria, Billy Ivan, *Pajak Penghasilan : Pemotongan dan Pemungutan*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2011.

Wiyono, R, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara, edisi ketiga*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013.

Yamin, Muhammad dan Abd. Rahim Lubis, *Beberapa Masalah Aktual Hukum Agraria*, Pustaka Bangsa Press, 2004.

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 1985 Tentang Mahkamah Agung

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2004 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 1985 Tentang Mahkamah Agung

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2004 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 51 Tahun 2009 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah
Peraturan Menteri Negara Agraria/ Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 Tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 1994 Tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan / Atau Bangunan

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 28/PJ/2009 tentang Pelaksanaan Ketentuan Peralihan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan.

Peraturan Pemerintah Kota Surabaya Nomor 11 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan

Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Kebijakan Fiskal Dan Peningkatan Kualitas Pelaksanaan Anggaran Tahun 2015, Paparan Menteri Keuangan pada Musyawarah Perencanaan Pembangunan Nasional Tahun 2014, Jakarta, 2014.