

---

**KEPASTIAN HUKUM PENETAPAN HARGA DALAM JUAL BELI HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN SEBAGAI DASAR PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN (PPH) DAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB) YANG DIBUAT DIHADAPAN PPAT TERKAIT DENGAN HARGA YANG SEBENARNYA**

Oleh

Iskandar Muda<sup>1</sup>, Erny Kencanawati<sup>2</sup>, Sartono<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup> Program Pascasarjana Magister Kenotariatan, Universitas Jayabaya Jakarta

E-mail: <sup>1</sup>[2022010461025@pascajayabaya.ac.id](mailto:2022010461025@pascajayabaya.ac.id), <sup>2</sup>[ernynotaris@gmail.com](mailto:ernynotaris@gmail.com),

<sup>3</sup>[dr.sartono@pascajayabaya.ac.id](mailto:dr.sartono@pascajayabaya.ac.id),

---

**Article History:**

Received: 23-07-2025

Revised: 30-07-2025

Accepted: 26-08-2025

**Keywords:** Legal Certainty, Transaction Value, Income PPh and BPHTB

**Abstract :** Deed of sale and purchase made before PPAT by stating the actual price that should be the only legal basis that provides absolute certainty in the imposition of Income Tax and BPHTB (das Sollen), but in reality the transaction price listed in the deed is often engineered lower (undervalue) to avoid a higher tax burden (Das Sein). This study raises two issues, namely (1) What are the legal consequences between the role of PPAT and the imposition of Income Tax (PPh) Article 4 paragraph (2) on the sale and purchase of land rights and land and building Rights Acquisition duty (Bphtb)? (2) How is the legal certainty of the role of PPAT in determining the sale and purchase price of land and buildings in the process of Bea acquisition of land and building rights (BPHTB) and the imposition of Income Tax (PPh) Article 4 paragraph (2)? by using the theory of legal consequences according to the legal consequences according to R.Soeroso and L.J. Van Apeldoorn. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian yuridis normative, khususnya penelitian hukum perpustakaan atau data sekunder dengan sumber hukum primer, sekunder dan tersier. Adapun pendekatan penelitian yang digunakan meliputi pendekatan legislative, kasus study, konseptual, dan metodologist analysis. Dan metode pengumpulan bahan hukum tersebut dilakukan dengan mengidentifikasi dan menginventarisasi hukum positif, jurnal, dan sumber hukum lainnya. Metode yang digunakan dalam menganalisis materi hukum Gramatikal dan interpreted The system. Dan konstruksi hukum menggunakan Metode Konstruksi Analogue dan Argued Against. The results of this study in determining the purchase price of land and buildings, PPAT must run the principle of firm

*legal certainty and accountability because the price is the basis for the imposition of BPHTB, so that the tax process can run transparent, fair, and avoid manipulation of the value of transactions that could potentially cause disputes. In addition, PPAT is also obliged to carry out administrative validation by ensuring the Final payment of Income Tax by the seller through verification of proof of tax deposit before the deed is signed, in order to ensure tax compliance and avoid legal risks for all parties involved.*

## PENDAHULUAN

Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) memegang peran krusial dalam sistem hukum perdata Indonesia terkait dengan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan.<sup>1</sup> Penetapan harga ini bukan hanya menentukan nilai transaksi antara penjual dan pembeli, tetapi juga menjadi dasar untuk pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).<sup>2</sup> Prinsip-prinsip hukum perdata, seperti persetujuan dan permintaan, harus dipenuhi dalam setiap transaksi properti untuk memastikan keabsahan dan kekuatan hukum dari akta yang dibuat.<sup>3</sup>

Akta Otentik PPAT menjadi instrumen penting dalam setiap transaksi properti, karena akta ini memiliki kekuatan pembuktian yang kuat dan harus memenuhi syarat-syarat formal yang telah ditetapkan oleh hukum.<sup>4</sup> Regulasi yang mengatur penetapan harga jual beli tanah dan bangunan mencakup beberapa undang-undang dan peraturan pemerintah yang relevan. Undang Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris mengatur kewenangan PPAT dalam membuat akta tanah dan memastikan bahwa setiap transaksi properti sesuai dengan hukum.<sup>5</sup> PPAT juga harus memperhatikan kecocokan antara nilai pasar aktual dengan Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) yang ditetapkan, yang seringkali tidak mencerminkan nilai pasar sebenarnya.<sup>6</sup>

Regulasi pajak juga berperan penting, di mana UU No. 36 Tahun 2008 dan PP No. 34 Tahun 2016 mewajibkan pajak atas penghasilan dari penjualan tanah dan bangunan dengan tarif final sebesar 2,5% dari nilai bruto penjualan.<sup>7</sup> Sedangkan, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah mengatur pengenaan BPHTB oleh pemerintah daerah dengan tarif maksimum 5% dari Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP)<sup>8</sup>, yang diatur lebih lanjut oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016.<sup>9</sup>

<sup>1</sup> Kusnadi, J., Hukum Pertanahan Indonesia: Regulasi, Implementasi, dan Tantangan. Prenada Media, Jakarta, 2021, hlm. 74.

<sup>2</sup> Hestiyasih, T, Kajian Penerapan PPh Atas Pengalihan Hak Atas Tanah dan Bangunan Berdasarkan Perubahan Peraturan Pemerintah No. 34 Tahun 2016, Jurnal Pajak dan Perpajakan, 14(2), 2020. hlm. 123-136.

<sup>3</sup> Mertokusumo, S, Mengenal Hukum Agraria dan Harta Kekayaan, Rajawali Press, Jakarta, 2017, hlm. 93.

<sup>4</sup> Urip Santoso, Pejabat Pembuat Akta Tanah; Perspektif Regulasi, Wewenang dan Sifat Akta, Kencana, Jakarta, 2016, hlm. 52.

<sup>5</sup> Lihat Kembali Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris mengatur kewenangan PPAT dalam membuat akta tanah.

<sup>6</sup> Tumbuan, H, Aspek-Aspek Hukum Notariat di Indonesia, Kencana, Jakarta, 2020, hlm. 66

<sup>7</sup> Lihat kembali Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 menetapkan kewajiban perpajakan atas penghasilan dari penjualan tanah dan bangunan

<sup>8</sup> Lihat Kembali Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

<sup>9</sup> Lihat Kembali Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 261/PMK.03/2016 Tentang Tata Cara

Dengan demikian, kepastian hukum dalam penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sangat penting untuk menciptakan sistem perpajakan yang adil dan efektif di Indonesia.<sup>10</sup> PPAT memiliki tanggung jawab besar untuk memastikan bahwa setiap transaksi properti dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku, baik dari segi keabsahan transaksi maupun kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi.<sup>11</sup> Dengan implementasi regulasi yang konsisten dan transparan, diharapkan potensi sengketa dapat diminimalisir, dan kepatuhan terhadap peraturan perpajakan dapat ditingkatkan secara signifikan.<sup>12</sup>

Penetapan harga jual beli sering menimbulkan masalah, seperti penghindaran pajak, sengketa harga, dan ketidakadilan dalam pembebanan pajak, seperti pada kasus berikut:

1. Dalam Putusan Mahkamah Agung No. 78 K/PID.SUS/2012 Jo No. 340/Pid.Sus/2010/PN.Mpw.<sup>13</sup>

PPAT berinisial HS mencantumkan harga jual beli tanah di bawah nilai sebenarnya dalam akta, merugikan negara atas BPHTB dan PPh. Mahkamah Agung menyatakan perbuatan tersebut sebagai tindak pidana korupsi karena memfasilitasi penghindaran pajak dan menyalahgunakan wewenang.

2. Dalam Putusan Pengadilan Pajak No. PUT-114035.32/2016/PP/M.VIA.<sup>14</sup>

Sengketa antara HS dan Bapenda Tangsel terkait penetapan BPHTB atas dasar nilai pasar Rp3.100/m<sup>2</sup>, meskipun akta mencantumkan Rp820/m<sup>2</sup>. Pengadilan mengabulkan gugatan HS karena tidak terbukti adanya manipulasi harga, dan menetapkan bahwa nilai dalam akta harus dijadikan dasar pengenaan pajak.

3. Dalam Putusan PN Jakarta Utara No. 88/PDT.G/2016/PN JKT.UTR.<sup>15</sup>

Pembeli menggugat karena seluruh beban pajak ditanggung sendiri dan nilai dalam akta tak sesuai harga sebenarnya. Sengketa juga menyangkut kelalaian PPAT yang tidak mencantumkan kesepakatan sebenarnya dalam akta.

## LANDASAN TEORI

### a. Teori Akibat Hukum

Menurut R. Soeroso, akibat hukum adalah akibat dari suatu perbuatan yang dilakukan oleh subjek hukum untuk mencapai tujuan tertentu dan diatur oleh hukum. Akibat hukum ini terjadi apabila perbuatan tersebut memenuhi syarat-syarat yang ditentukan dalam hukum.<sup>16</sup> Adapun terdapat tiga wujud akibat hukum, yaitu:

1. Lahir, berubah, atau lenyapnya suatu keadaan hukum, yang dapat terjadi melalui

---

Penyetoran, Pelaporan, Dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan, Dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Beserta Perubahannya

<sup>10</sup> Mochtar, K., & Prasetyo, A. (Eds.), *Hukum Agraria Indonesia*, Kencana, Jakarta, 2018, hlm.113

<sup>11</sup> Gunawan, H., & Roeslan, R, *Hukum Notaris di Indonesia: Kajian Teoritis dan Praktis*, Sinar Grafika, Jakarta, 2019, hlm. 83

<sup>12</sup> Siregar, R. E., & Gunadi, S, *Tax and Land Titling Reform, A New Way Forward*. *Jurnal Pajak dan Perpajakan*, 12(2), 2018, hlm. 115-130

<sup>13</sup> <https://putusan3.mahkamahagung.go.id/direktori/putusan/5ae7e8228ea724651ffe6b1ac09fe375.html>, diakses pada 30 Juni 2025, Pukul 16.20 Wibb

<sup>14</sup> <https://datacenter.ortax.org/ortax/putusan/show/10301?>, diakses pada 30 Juni 2025, Pukul 16.20 Wibb

<sup>15</sup> <https://putusan3.mahkamahagung.go.id/pengadilan/profil/pengadilan/pn-jakarta-utara.html?>, diakses pada 30 Juni 2025, Pukul 16.20 Wibb

<sup>16</sup> R. Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011, hlm. 295

peristiwa hukum atau perbuatan hukum yang menimbulkan akibat tertentu dalam tatanan hukum;

2. Timbulnya hubungan hukum antara dua atau lebih subjek hukum (orang atau badan hukum), di mana masing-masing pihak memiliki hak dan kewajiban yang saling berhadapan;
3. Timbulnya sanksi hukum, apabila terdapat pelanggaran terhadap ketentuan hukum, baik dalam bentuk perdata, pidana, maupun administrasi.<sup>17</sup>

#### b. Teori Kepastian Hukum

L.J. Van Apeldoorn berpendapat bahwa kepastian hukum adalah kepastian suatu Undang-Undang. Teori Kepastian Hukum menekankan bahwa hukum harus jelas, dapat diprediksi, dan diterapkan secara konsisten untuk memberikan kepastian kepada masyarakat.<sup>18</sup>

### METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian yuridis normatif, khususnya penelitian hukum perpustakaan atau data sekunder dengan sumber hukum primer, sekunder dan tersier. Adapun pendekatan penelitian yang digunakan meliputi pendekatan legislatif, studi kasus, konseptual, dan metodologi analisis. Dan metode pengumpulan bahan hukum tersebut dilakukan dengan mengidentifikasi dan menginventarisasi hukum positif, jurnal, dan sumber hukum lainnya. Metode yang digunakan dalam menganalisis materi hukum Gramatikal dan interpretasi Sistematis. Dan konstruksi hukum menggunakan metode Konstruksi Analogi dan *Argumentum A Contrario*.

### HASIL DAN PEMBAHASAN

#### Akibat Hukum Antara Peran PPAT Dengan Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 4 ayat (2) Atas Transaksi Jual Beli Hak Atas Tanah dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Pembuatan Akta Jual Beli (AJB) oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) menimbulkan akibat hukum yang signifikan dalam pengalihan hak atas tanah, baik terhadap para pihak maupun negara. Dalam perspektif Teori Akibat Hukum menurut R. Soeroso, setiap tindakan hukum membawa konsekuensi berupa lahirnya keadaan hukum baru, hubungan hukum antar pihak, serta sanksi hukum apabila terjadi pelanggaran norma.<sup>19</sup>

Dalam konteks perpajakan, AJB yang dibuat PPAT menjadi dasar pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 4 ayat (2) dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). PPh atas pengalihan hak atas tanah diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang PPh yang telah diubah beberapa kali, serta Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016. Ketentuan ini menetapkan tarif PPh final sebesar 2,5% dari jumlah bruto nilai pengalihan. Oleh karena itu, nilai transaksi yang tercantum dalam AJB sangat menentukan besaran pajak.<sup>20</sup>

PPAT memiliki kewajiban moral dan hukum untuk memastikan bahwa nilai transaksi

<sup>17</sup> Ibid, hlm. 296

<sup>18</sup> Van der Walt, J., & De Villiers, B, Theories of Social and Economic Justice. Routledge, New York, 1995, hlm. 41.

<sup>19</sup> R Soeroso, Pengantar Ilmu Hukum Sinar Grafika, Jakarta 2011, hlm. 122.

<sup>20</sup> Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 36 Tahun 2008; Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016.

dalam AJB mencerminkan kenyataan. Namun dalam praktik, sering terjadi manipulasi nilai transaksi dengan mencantumkan harga lebih rendah untuk mengurangi beban pajak. Situasi ini menempatkan PPAT pada posisi dilematis: antara menuruti keinginan para pihak atau menegakkan hukum.<sup>21</sup>

Apabila PPAT lalai atau sengaja membantu memalsukan nilai transaksi, ia dapat dikenakan sanksi administratif maupun pidana. Pasal 22 Peraturan Jabatan PPAT (PP No. 37 Tahun 1998) mengatur bahwa PPAT wajib menolak pembuatan akta jika data yang diajukan tidak sesuai dengan kenyataan. Dengan demikian, ketidakpatuhan PPAT berimplikasi pada rusaknya integritas hukum.<sup>22</sup>

Dalam perspektif Teori Akibat Hukum, pencantuman nilai fiktif dalam AJB melahirkan keadaan hukum palsu yang merugikan negara. Hal ini menciptakan hubungan hukum yang cacat antara para pihak dan PPAT, serta memicu sanksi pidana maupun administratif. Teori ini menegaskan bahwa tindakan PPAT tidak hanya berdampak pada pihak-pihak privat, tetapi juga pada kepentingan negara dalam pemungutan pajak.<sup>23</sup>

Selain tanggung jawab administratif, PPAT juga tunduk pada pengawasan Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Berdasarkan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-16/PJ/2016, DJP dapat memeriksa kesesuaian harga transaksi dengan nilai pasar. Apabila ditemukan perbedaan signifikan, maka kewajiban pajak ditetapkan berdasarkan nilai wajar. Hal ini memperkuat posisi PPAT sebagai aktor penting dalam memastikan transparansi.<sup>24</sup>

Kode Etik Ikatan PPAT Indonesia menegaskan kewajiban menjunjung tinggi kejujuran dan profesionalisme. Oleh karena itu, PPAT yang terlibat dalam manipulasi nilai transaksi dianggap telah melanggar kode etik dan dapat dikenai sanksi tambahan selain yang ditentukan dalam peraturan perundangan.<sup>25</sup>

Sanksi terhadap PPAT yang melanggar ketentuan juga diatur dalam Pasal 10 Peraturan Kepala BPN No. 1 Tahun 2006, yang mencakup teguran tertulis, pemberhentian sementara, hingga pemberhentian tetap. Mekanisme ini menegaskan pentingnya menjaga integritas profesi PPAT.<sup>26</sup>

Dalam praktik peradilan, terdapat beberapa kasus yang menegaskan tanggung jawab PPAT. Salah satunya adalah Putusan Mahkamah Agung No. 78 K/Pid.Sus/2012, di mana seorang PPAT terbukti mencantumkan nilai transaksi fiktif dalam AJB. Majelis hakim memutuskan bahwa perbuatan tersebut merupakan tindak pidana korupsi karena merugikan negara.<sup>27</sup>

Amar putusan Mahkamah Agung tersebut menunjukkan bahwa PPAT tidak hanya memiliki tanggung jawab administratif, tetapi juga tanggung jawab pidana. Hakim menegaskan bahwa PPAT wajib memverifikasi kebenaran nilai transaksi, dan kelalaiannya dapat dianggap sebagai penyalahgunaan kewenangan.<sup>28</sup>

Dalam Putusan Pengadilan Pajak No. PUT 114035.32/2016/PP/M.VIA, terlihat bahwa

<sup>21</sup> A Mukti Arto, Prinsip-Prinsip Perikatan Hukum dalam Praktik Peradilan RajaGrafindo Persada, Jakarta 2015, 88.

<sup>22</sup> Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Jabatan PPAT, Pasal 22.

<sup>23</sup> R Soeroso, Pengantar Ilmu Hukum Sinar Grafika, Jakarta 2011, hlm. 135.

<sup>24</sup> Indonesia, Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-16/PJ/2016.

<sup>25</sup> Ikatan PPAT Indonesia, Kode Etik PPAT Jakarta 2014 hlm. 14.

<sup>26</sup> Indonesia, Peraturan Kepala BPN No. 1 Tahun 2006, Pasal 10.

<sup>27</sup> Putusan Mahkamah Agung No. 78 K/Pid.Sus/2012.

<sup>28</sup> *Ibid.*

PPAT yang membuat akta dengan harga sebenarnya dilindungi oleh asas kepastian hukum. Koreksi sepihak dari otoritas pajak tanpa bukti konkret dinyatakan bertentangan dengan asas tersebut. Hal ini menegaskan pentingnya konsistensi hukum fiskal.<sup>29</sup>

Kasus lain, yaitu Putusan PN Jakarta Utara No. 88/Pdt.G/2016/PN JKT.UTR, menunjukkan kelalaian PPAT dalam memastikan kejelasan isi akta mengenai pembebanan pajak. Akibatnya timbul ketimpangan beban pajak dan merugikan salah satu pihak. Hal ini menunjukkan bahwa PPAT juga bertanggung jawab menjaga keadilan substantif dalam transaksi.<sup>30</sup>

Dari berbagai kasus tersebut, terlihat bahwa PPAT memiliki fungsi strategis dalam menjamin kepastian hukum dan keadilan fiskal. Ia bukan hanya pembuat akta, tetapi juga penjaga integritas sistem hukum yang berkaitan dengan penerimaan negara.<sup>31</sup>

Menurut L.J. Van Apeldoorn, kepastian hukum merupakan prasyarat utama dalam menciptakan keteraturan sosial. Dalam konteks ini, peran PPAT dalam mencatat nilai transaksi dengan benar menjadi penentu utama kepastian hukum perpajakan.<sup>32</sup>

Apabila PPAT mencantumkan nilai transaksi tidak sesuai fakta, maka asas kepastian hukum dilanggar. Negara kehilangan ukuran yang pasti dalam menghitung pajak, dan wajib pajak tidak lagi memiliki kejelasan mengenai kewajibannya.<sup>33</sup>

Sebaliknya, ketika PPAT menjalankan tugas dengan benar, AJB menjadi alat ukur legal dan fiskal yang dapat dipertanggungjawabkan. Hal ini sejalan dengan fungsi hukum sebagai sarana rekayasa sosial yang menjamin keadilan dan kepastian.<sup>34</sup>

Dua teori yang digunakan dalam penelitian ini, yakni Teori Akibat Hukum oleh Soeroso dan Teori Kepastian Hukum oleh Van Apeldoorn, saling melengkapi dalam menjelaskan tanggung jawab PPAT. Teori pertama menekankan konsekuensi yuridis dari setiap tindakan PPAT, sedangkan teori kedua menekankan pentingnya konsistensi dan keteraturan hukum.<sup>35</sup>

Dalam kerangka tersebut, PPAT dituntut memiliki integritas tinggi, karena setiap tindakan administratifnya berimplikasi langsung pada penerimaan negara dan keadilan bagi para pihak. Fungsi PPAT bukan sekadar administratif, tetapi juga normatif.<sup>36</sup>

PPAT harus menolak segala bentuk manipulasi nilai transaksi demi menjaga keadilan dan kepastian hukum. Pelanggaran terhadap kewajiban ini bukan hanya merugikan negara, tetapi juga mencederai kepercayaan publik terhadap sistem hukum.<sup>37</sup>

Dengan demikian, akibat hukum antara peran PPAT dan pengenaan PPh serta BPHTB tidak dapat dipisahkan. Integritas PPAT merupakan kunci tercapainya tujuan hukum, yakni kepastian, keadilan, dan kemanfaatan.<sup>38</sup>

## **Kepastian Hukum peran PPAT Dalam Penetapan Harga Jual Beli Tanah Dan Bangunan**

<sup>29</sup> Indonesia, Putusan Pengadilan Pajak No. PUT 114035.32/2016/PP/M.VIA.

<sup>30</sup> Indonesia, Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara No. 88/Pdt.G/2016/PN JKT.UTR.

<sup>31</sup> H.R. Daeng Naja, Hukum Pertanahan Indonesia Kencana, Jakarta 2012, hlm. 207.

<sup>32</sup> L.J. Van Apeldoorn, Pengantar Ilmu Hukum Pradnya Paramita, Jakarta 2000, hlm. 58.

<sup>33</sup> *Ibid*, hlm. 62.

<sup>34</sup> Satjipto Rahardjo, Ilmu Hukum Citra Aditya Bakti, Bandung 2006, hlm. 74.

<sup>35</sup> R Soeroso, Pengantar Ilmu Hukum Sinar Grafika, Jakarta 2011, hlm. 141.

<sup>36</sup> A Mukti Arto, Prinsip-Prinsip Perikatan Hukum dalam Praktik Peradilan RajaGrafindo Persada, Jakarta 2015, hlm. 101.

<sup>37</sup> Ikatan PPAT Indonesia, Kode Etik PPAT Jakarta 2014, hlm. 27.

<sup>38</sup> L.J. Van Apeldoorn, Pengantar Ilmu Hukum Pradnya Paramita, Jakarta 2000, hlm. 65.

## **Pada Proses Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dan Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 4 ayat (2).**

Teori kepastian hukum yang dikemukakan oleh L.J. Van Apeldoorn menegaskan bahwa hukum harus memberikan prediktabilitas, ketegasan, dan konsistensi dalam penerapannya. Dalam konteks peran Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), teori ini dapat dijadikan tolok ukur untuk menilai sejauh mana aturan mengenai harga jual beli tanah dan bangunan serta kewajiban pajaknya dapat menciptakan kepastian hukum yang melindungi semua pihak, baik masyarakat maupun negara.<sup>39</sup>

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) merupakan pajak objektif yang dikenakan terhadap setiap perolehan hak atas tanah maupun bangunan. Pajak ini semula dikelola pemerintah pusat melalui UU No. 21 Tahun 1997 jo. UU No. 20 Tahun 2000, namun sejak lahirnya UU No. 28 Tahun 2009, BPHTB dialihkan menjadi pajak daerah.<sup>40</sup> Konsekuensi dari desentralisasi ini adalah adanya kewenangan pemerintah daerah untuk menetapkan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP), sekaligus mengatur tata cara pelaksanaan dan pemungutannya.<sup>41</sup>

Dalam praktik, kewenangan daerah ini sering menimbulkan perbedaan kebijakan antar daerah, terutama terkait standar NPOPTKP dan mekanisme pengawasan, sehingga menciptakan ketidakpastian hukum. Sebagian daerah belum memiliki perangkat regulasi memadai, sehingga proses pelaksanaan BPHTB tidak berjalan seragam. Hal ini mengindikasikan perlunya pengawasan agar prinsip kepastian hukum tetap terjaga.<sup>42</sup>

PPAT memiliki kedudukan sentral dalam sistem hukum pertanahan Indonesia. Berdasarkan PP No. 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, setiap peralihan hak atas tanah hanya dapat didaftarkan dengan akta yang dibuat oleh PPAT.<sup>43</sup> Oleh karena itu, PPAT memegang tanggung jawab besar, tidak hanya administratif, tetapi juga substansial, dalam menjamin kebenaran data yang dituangkan ke dalam Akta Jual Beli (AJB).

Salah satu aspek terpenting dalam AJB adalah pencantuman harga jual beli. Harga ini tidak hanya menjadi kesepakatan perdata antara penjual dan pembeli, tetapi juga menjadi dasar penghitungan kewajiban pajak, baik BPHTB maupun PPh Final Pasal 4 ayat (2).<sup>44</sup> Dengan demikian, PPAT tidak boleh hanya bertindak pasif, melainkan harus memastikan kebenaran materiil dari harga transaksi.

Jika harga dalam AJB lebih rendah dari harga pasar yang sebenarnya, maka perhitungan pajak menjadi lebih kecil dan menimbulkan kerugian negara. Perbuatan seperti ini sering dilakukan secara sadar, baik oleh para pihak maupun dengan keterlibatan PPAT, yang jelas bertentangan dengan kewajiban etik dan hukum.<sup>45</sup>

Dari aspek hukum pidana, pencantuman nilai fiktif dalam AJB dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi apabila terbukti menimbulkan kerugian negara. Hal ini pernah terjadi dalam Putusan Mahkamah Agung No. 78 K/Pid.Sus/2012, di mana seorang PPAT

<sup>39</sup> L.J. Van Apeldoorn, *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta, 2001, hlm. 12.

<sup>40</sup> Budi Agus Riswandi, *Aspek Hukum Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan Beserta PPh dan BPHTB-nya*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2011, hlm. 42.

<sup>41</sup> Indonesia, *Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, LN No. 130 Tahun 2009.

<sup>42</sup> M. Yahya Harahap, *Hukum Pajak dan Ketentuan Umum Perpajakan Nasional*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hlm. 121.

<sup>43</sup> Dewa Gede Atmadja, *Hukum Pajak Daerah*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2015, hlm. 96.

<sup>44</sup> Iman Soetikinjo, *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah: Teori dan Praktik*, Rajawali Pers, Jakarta, 2014, hlm. 134.

<sup>45</sup> Bambang Sutiyoso, *Perpajakan atas Tanah dan Bangunan*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2012, hlm. 78.

terbukti mencantumkan nilai transaksi jauh lebih rendah, sehingga mengurangi nilai pajak yang masuk ke kas negara.<sup>46</sup>

Dalam kasus tersebut, Mahkamah Agung menilai tindakan PPAT sebagai penyalahgunaan kewenangan yang melanggar Pasal 3 UU No. 31 Tahun 1999 jo. UU No. 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Putusan ini memperlihatkan bahwa akta otentik yang seharusnya menjadi dasar kepastian hukum justru digunakan untuk menutupi kebenaran, sehingga melahirkan ketidakpastian hukum.<sup>47</sup>

Kasus berbeda muncul dalam Putusan Pengadilan Pajak No. PUT-114035.32/2016, di mana fiskus menetapkan BPHTB berdasarkan nilai yang lebih tinggi dari akta PPAT tanpa bukti adanya manipulasi. Hakim membatalkan tindakan fiskus karena bertentangan dengan asas kepastian hukum, mengingat akta PPAT tetap sah sebagai dokumen autentik selama tidak terbukti sebaliknya.<sup>48</sup>

Dari perspektif teori kepastian hukum, putusan ini memperlihatkan bahwa hukum harus melindungi masyarakat dari tindakan sewenang-wenang aparat pajak. Van Apeldoorn menegaskan bahwa kepastian hukum harus memberikan perlindungan dari arbitrariness negara.<sup>49</sup> Dengan demikian, fiskus tidak boleh menaikkan nilai transaksi tanpa bukti konkrit.

Putusan PN Jakarta Utara No. 88/Pdt.G/2016 juga relevan. Kasus ini berawal dari PPAT yang tidak mencantumkan kesepakatan pembagian beban pajak secara adil, sehingga pembeli menanggung beban PPh dan BPHTB sendirian. Hakim menilai PPAT lalai dalam mencerminkan kehendak para pihak secara benar.<sup>50</sup>

Dalam kerangka teori kepastian hukum, tindakan PPAT yang hanya mencatat secara formal tanpa menggali substansi kesepakatan jelas bertentangan dengan asas kepastian hukum materiil. Hal ini mengakibatkan akta justru menjadi sumber sengketa, bukan perlindungan hukum.<sup>51</sup>

Analisis R. Soeroso tentang teori akibat hukum juga relevan. Ia menekankan bahwa setiap tindakan hukum menimbulkan akibat hukum yang logis. Dalam konteks PPAT, pencantuman harga jual beli yang salah melahirkan akibat hukum berupa pajak yang tidak sesuai, potensi sengketa perdata, bahkan sanksi pidana.<sup>52</sup>

Kasus Putusan MA No. 78 K/Pid.Sus/2012 menunjukkan akibat hukum berupa pidana korupsi terhadap PPAT. Sementara dalam Putusan Pengadilan Pajak No. PUT-114035.32/2016, akibat hukum berupa pembatalan SKPD oleh hakim karena tindakan fiskus tidak sah. Dan dalam Putusan PN Jakarta Utara No. 88/Pdt.G/2016, akibat hukum berupa teguran administratif terhadap PPAT karena lalai.<sup>53</sup>

---

<sup>46</sup> Boedi Harsono, *Hukum Agraria Indonesia: Sejarah Pembentukan Undang-Undang Pokok Agraria, Isi, dan Pelaksanaannya*, Djambatan, Jakarta, 2008, hlm. 529.

<sup>47</sup> Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar*, Liberty, Yogyakarta, 2009, hlm. 124.

<sup>48</sup> Budi Agus Riswandi, *Aspek Hukum Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan Beserta PPh dan BPHTB-nya*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2011, hlm. 55.

<sup>49</sup> Erwin Kallo, *Tanggung Jawab Notaris dan PPAT dalam Praktik Peralihan Hak Atas Tanah*, Prenada Media, Jakarta, 2017, hlm. 76.

<sup>50</sup> R. Subekti, *Aneka Perjanjian*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2014, hlm. 85.

<sup>51</sup> Dewi Kartini, 'Peran PPAT dalam Pengawasan Kepatuhan Pajak atas Peralihan Hak atas Tanah dan Bangunan' (2019) 7(1) *Jurnal Hukum IUS*, hlm. 56.

<sup>52</sup> Syarif Hidayat, 'Kebijakan Pengenaan BPHTB dalam Perspektif Keadilan Pajak di Indonesia' (2016) 5(2) *Jurnal Ilmu Hukum Amanna Gappa*, hlm. 202.

<sup>53</sup> Firman Andriansyah, 'Problematisa Penerapan BPHTB dalam Praktek Pemerintahan Daerah' (2017) 11(1) *Jurnal*

Selain itu, Peraturan Kepala BPN No. 8 Tahun 2012 mewajibkan PPAT hanya boleh menandatangani AJB apabila bukti pembayaran BPHTB dan PPh telah dilampirkan. Hal ini mempertegas bahwa kewajiban pajak adalah bagian integral dari proses peralihan hak, sehingga harga transaksi yang benar merupakan syarat kepastian hukum.<sup>54</sup>

Dampak dari manipulasi harga tidak hanya terbatas pada sektor pajak, tetapi juga merembet ke sektor perbankan. Data harga yang tidak sah dapat memengaruhi keabsahan sertifikat tanah sebagai agunan kredit, dan mengganggu stabilitas pasar properti.<sup>55</sup>

Dalam perspektif makro-ekonomi, praktik manipulasi harga mengurangi kredibilitas pasar tanah dan menimbulkan ketidakpastian dalam investasi, terutama bagi investor asing yang mengutamakan transparansi. Oleh karena itu, kepastian harga dalam AJB bukan hanya isu hukum pajak, tetapi juga menyangkut stabilitas ekonomi nasional.<sup>56</sup>

Untuk itu, PPAT sebagai pejabat umum tidak boleh dipandang semata-mata sebagai pencatat administratif. Ia adalah penjaga integritas hukum yang bertanggung jawab memastikan bahwa akta mencerminkan keadaan sebenarnya. Mekanisme pertanggungjawaban berlapis perlu diterapkan, agar tidak hanya PPAT, tetapi juga para pihak yang memberikan keterangan palsu ikut dimintai pertanggungjawaban.<sup>57</sup>

Sebagai kesimpulan, teori kepastian hukum Van Apeldoorn menekankan pentingnya aturan yang jelas, sementara teori akibat hukum Soeroso menegaskan pentingnya konsistensi pelaksanaan. Keduanya saling melengkapi dalam menilai peran PPAT. Apabila PPAT lalai atau menyimpang, akibat hukum yang muncul berupa kerugian negara, sengketa, bahkan pidana. Oleh karena itu, kepastian hukum peran PPAT dalam penetapan harga jual beli tanah dan bangunan merupakan syarat mutlak bagi terciptanya tertib hukum dan keadilan pajak di Indonesia.<sup>58</sup>

## KESIMPULAN

1. Peran PPAT dalam pembuatan akta jual beli hak atas tanah dan bangunan memiliki kedudukan yang sangat menentukan kepastian hukum, karena harga transaksi yang dituangkan dalam akta menjadi dasar pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 4 ayat (2) dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB); oleh sebab itu, apabila harga yang dicantumkan tidak sesuai dengan harga sebenarnya, maka akan menimbulkan ketidakpastian hukum berupa potensi kerugian penerimaan negara, risiko sanksi hukum bagi para pihak, dan dipertanyakannya keabsahan akta PPAT itu sendiri, sehingga sinkronisasi antara praktik PPAT dengan ketentuan perpajakan mutlak diperlukan guna menjamin keadilan, kepastian, dan kemanfaatan hukum dalam setiap transaksi jual beli tanah dan bangunan.
2. Kepastian hukum peran PPAT dalam penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sangat erat kaitannya dengan kepastian hukum penetapan harga sebagai dasar pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 4 ayat (2) dan Bea Perolehan Hak atas Tanah

---

Hukum IUS, hlm. 91.

<sup>54</sup> Nia Kurniati, 'Kekuatan Hukum AJB yang Dibuat Tanpa Melampirkan Bukti Pembayaran Pajak' (2020) 12(2) Jurnal Hukum Kenotariatan, hlm. 115.

<sup>55</sup> Bagir Manan, Menegakkan Hukum Suatu Pencarian, FH UII Press, Yogyakarta, 2005, hlm. 46.

<sup>56</sup> Satjipto Rahardjo, Hukum dan Perubahan Sosial, Genta Publishing, Yogyakarta, 2007, hlm. 87.

<sup>57</sup> Yahya Harahap, Hukum Jaminan: Hak Tanggungan, Sinar Grafika, Jakarta, 2008, hlm. 203.

<sup>58</sup> M. Isnaeni, Transaksi Tanah dan Bangunan: Aspek Hukum dan Pajak, Prenadamedia Group, Jakarta, 2019, hlm. 142.

dan Bangunan (BPHTB), karena PPAT sebagai pejabat umum berwenang memastikan bahwa harga yang dicantumkan dalam akta benar-benar mencerminkan harga transaksi yang sebenarnya; dengan demikian, apabila PPAT melaksanakan perannya secara konsisten dan akurat, maka keadilan, kepastian, serta efektivitas pemungutan pajak dapat terjamin, sedangkan penyimpangan dalam pencantuman harga justru menimbulkan ketidakpastian hukum, kerugian negara, dan potensi sengketa bagi para pihak.

### **Pengakuan/Acknowledgements**

Terima kasih yang tiada terbilang untuk dosen pembimbing, semua dosen pemangku mata kuliah dan para staf Program Studi Magister Kenotariatan Pascasarjana Universitas Jayabaya serta semua pihak yang telah membantu penyusunan jurnal Kenotariatan ini.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- [1] A Mukti Arto, Prinsip-Prinsip Perikatan Hukum dalam Praktik Peradilan, RajaGrafindo Persada, Jakarta 2015.
- [2] Bagir Manan, Menegakkan Hukum Suatu Pencarian, FH UII Press, Yogyakarta, 2005.
- [3] Bambang Sutiyoso, Perpajakan atas Tanah dan Bangunan, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2012.
- [4] Boedi Harsono, Hukum Agraria Indonesia: Sejarah Pembentukan Undang-Undang Pokok Agraria, Isi, dan Pelaksanaannya, Djembatan, Jakarta, 2008.
- [5] Budi Agus Riswandi, Aspek Hukum Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan Beserta PPh dan BPHTB-nya, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2011.
- [6] Dewa Gede Atmadja, Hukum Pajak Daerah, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2015.
- [7] Dewi Kartini, 'Peran PPAT dalam Pengawasan Kepatuhan Pajak atas Peralihan Hak atas Tanah dan Bangunan' (2019) 7(1) Jurnal Hukum IUS.
- [8] Erwin Kallo, Tanggung Jawab Notaris dan PPAT dalam Praktik Peralihan Hak Atas Tanah, Prenada Media, Jakarta, 2017.
- [9] Firman Andriansyah, 'Problematika Penerapan BPHTB dalam Praktek Pemerintahan Daerah' (2017) 11(1) Jurnal Hukum IUS.
- [10] Gunawan, H., & Roeslan, R, Hukum Notaris di Indonesia: Kajian Teoritis dan Praktis, Sinar Grafika, Jakarta, 2019.
- [11] H.R. Daeng Naja, Hukum Pertanahan Indonesia Kencana, Jakarta 2012.
- [12] Hestiyasih, T, Kajian Penerapan PPh Atas Pengalihan Hak Atas Tanah dan Bangunan Berdasarkan Perubahan Peraturan Pemerintah No. 34 Tahun 2016, Jurnal Pajak dan Perpajakan, 14(2), 2020.
- [13] Iman Soetiknjo, Pajak Daerah dan Retribusi Daerah: Teori dan Praktik, Rajawali Pers, Jakarta, 2014.
- [14] Kusnadi, J., Hukum Pertanahan Indonesia: Regulasi, Implementasi, dan Tantangan. Prenada Media, Jakarta, 2021.
- [15] L.J. Van Apeldoorn, Pengantar Ilmu Hukum, Pradnya Paramita, Jakarta, 2001.
- [16] M. Isnaeni, Transaksi Tanah dan Bangunan: Aspek Hukum dan Pajak, Prenadamedia Group, Jakarta, 2019.
- [17] M. Yahya Harahap, Hukum Pajak dan Ketentuan Umum Perpajakan Nasional, Sinar Grafika, Jakarta, 2013.

- [18] Mertokusumo, S, Mengenal Hukum Agraria dan Harta Kekayaan, Rajawali Press, Jakarta, 2017.
- [19] Mochtar, K., & Prasetyo, A. (Eds.), Hukum Agraria Indonesia, Kencana, Jakarta, 2018.
- [20] Nia Kurniati, 'Kekuatan Hukum AJB yang Dibuat Tanpa Melampirkan Bukti Pembayaran Pajak' (2020) 12(2) Jurnal Hukum Kenotariatan.
- [21] R. Soeroso, Pengantar Ilmu Hukum, Sinar Grafika, Jakarta, 2011.
- [22] R. Subekti, Aneka Perjanjian, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2014.
- [23] Satjipto Rahardjo, Hukum dan Perubahan Sosial, Genta Publishing, Yogyakarta, 2007.
- [24] Satjipto Rahardjo, Ilmu Hukum Citra Aditya Bakti, Bandung 2006.
- [25] Siregar, R. E., & Gunadi, S, Tax and Land Titling Reform, A New Way Forward. Jurnal Pajak dan Perpajakan, 12(2), 2018.
- [26] Sudikno Mertokusumo, Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar, Liberty, Yogyakarta, 2009.
- [27] Syarif Hidayat, 'Kebijakan Pengenaan BPHTB dalam Perspektif Keadilan Pajak di Indonesia' (2016) 5(2) Jurnal Ilmu Hukum Amanna Gappa.
- [28] Tumbuan, H, Aspek-Aspek Hukum Notariat di Indonesia, Kencana, Jakarta, 2020.
- [29] Urip Santoso, Pejabat Pembuat Akta Tanah; Perspektif Regulasi, Wewenang dan Sifat Akta, Kencana, Jakarta, 2016.
- [30] Van der Walt, J., & De Villiers, B, Theories of Social and Economic Justice. Routledge, New York, 1995.
- [31] Yahya Harahap, Hukum Jaminan: Hak Tanggungan, Sinar Grafika, Jakarta, 2008.

### **Perundangan**

- [32] Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945);
- [33] Kitab Undang-Undang Hukum Perdata;
- [34] Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris yang mengatur kewenangan PPAT.
- [35] Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 menetapkan kewajiban perpajakan atas penghasilan dari penjualan tanah dan bangunan.
- [36] Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah mengatur pengenaan BPHTB oleh pemerintah daerah.
- [37] Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 261/PMK.03/2016 Tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, Dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan.

### **Yurisprudensi**

- [38] Putusan Pengadilan Pajak No. PUT 114035.32/2016/PP/M.VIA.
- [39] Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara No. 88/Pdt.G/2016/PN JKT.UTR.
- [40] Putusan Mahkamah Agung No. 78 K/Pid.Sus/2012.

---

HALAMAN INI SENGAJA DIKOSONGKAN