

BAB I

PENDAHULUAN

B. Latar Belakang Masalah

Tujuan Negara Indonesia yang tertuang dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dalam alinea keempat menyatakan bahwa Pemerintah Negara Indonesia melindungi segenap Bangsa Indonesia, dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial. Dengan demikian negara berkehendak untuk mewujudkan “Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia dan tujuan nasional khususnya untuk memajukan kesejahteraan umum”.

Menurut konsepsi negara kesejahteraan, fungsi negara tidak hanya semata-mata sebagai penjaga malam atau penjaga keamanan dan ketertiban masyarakat, melainkan juga memikul tanggung jawab untuk mewujudkan keadilan sosial, kesejahteraan umum, dan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Negara yang pemerintahannya pasif dan peranannya hanya sedikit disebut sebagai negara hukum formil. Fahaman negara hukum formil ini sudah ditinggalkan, digantikan pada fahaman bahwa pemerintah harus bertanggung jawab untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat, inilah yang disebut sebagai fahaman *welfare state* atau negara hukum materil.¹

¹ Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*, Konstitusi Press, Jakarta, 2005, hlm. 260-261

Indonesia dapat diklasifikasikan sebagai negara yang menganut faham negara kesejahteraan (*welfare state*). Negara *welfare state* muncul sebagai jawaban atas ketimpangan sosial yang terjadi dalam sistem ekonomi liberal. Negara *welfare state* memiliki *freies ermessen*, yaitu kebebasan untuk turut serta dalam seluruh kegiatan sosial, politik, dan ekonomi dengan tujuan akhir menciptakan kesejahteraan umum (*bestuurszorg*).²

Perkembangan faham negara selalu memanfaatkan kekuasaan yang dimiliki negara sebagai penentu kehendak terhadap aktifitas rakyat yang dikuasainya. Aktualisasi kewenangan negara dapat berupa aturan hukum, baik pada tataran peraturan (*regelling*) sebagai *law in the books* maupun dalam tataran ketetapan (*beschikking*) sebagai *law in action*.³

Konsep tersebut tidak saja sebagai cita hukum (*rechtsidee*) tetapi sekaligus sebagai cita bernegara (*staatsidee*). Politik hukum nasional harus dapat mendorong dan mengisi semua unsur di dalam sistem hukum nasional agar bekerja sesuai dengan cita-cita bangsa, tujuan negara, dan cita hukum sebagaimana terkandung di dalam Pembukaan UUD 1945.⁴

Negara kesejahteraan adalah suatu bentuk pemerintahan demokratis yang menegaskan bahwa negara bertanggung jawab terhadap kesejahteraan rakyat. Bahwa konsepsi negara kesejahteraan mengandung unsur sosialisme, mementingkan

² Mahfud Marbun, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Liberty, Yogyakarta, 1987, hlm. 42

³ Satjipto Rahardjo, *Sosiologi Hukum Perkembangan Metode dan Pilihan Masalah*, Muhammadiyah University Press, Surakarta, 2002, hlm. 48

⁴ Moh. Mahfud MD, *Membangun Politik Hukum, Menegakkan Konstitusi*, Pustaka LP3ES, Jakarta, 2006, hlm. 13

kesejahteraan di bidang politik maupun di bidang ekonomi, mewujudkan asas kebebasan (*liberty*), asas kesetaraan hak (*equality*) maupun asas persahabatan (*fraternity*), dan kebersamaan (*mutuality*). Asas persahabatan dan kebersamaan dapat disamakan dengan asas kekeluargaan dan gotong royong.⁵

Di samping menganut paham negara kesejahteraan, Indonesia juga mendeklarasikan dirinya sebagai negara hukum. Ilmu hukum mengenal ada dua istilah yang diterjemahkan secara sama ke dalam bahasa Indonesia menjadi negara hukum yakni *rechtstaats* dan *the rule of law*. Sebenarnya ada perbedaan antara keduanya sebagaimana diidentifikasi oleh Roscoe Pound, di antaranya bahwa *rechtstaats* memiliki karakter administratif sedangkan *the rule of law* berkarakter judicial.⁶

Konsep *rechtstaats* mengajarkan bahwa interaksi sosial yang terdiri dari berbagai elemen komunitas, berinteraksi untuk mencapai tujuan dan cita-cita bersama, konsep ini akan melahirkan negara (pemerintahan) demokrasi. Konsep *the rule of law* mengajarkan bahwa tatanan kehidupan mengacu pada aturan yang disepakati dalam melakukan hubungan dan perbuatan hukum, konsep ini akan melahirkan masyarakat sipil (*civil society*) bahwa warga negara mempunyai kedudukan yang sama dan sederajat di depan hukum.⁷

Melalui kegiatan di berbagai bidang, manusia berupaya memenuhi kebutuhan hidupnya untuk mencapai kesejahteraan hidup. Demikian pula sebenarnya hukum dibuat

⁵ R.M.A.B. Kusuma, *Negara Kesejahteraan dan Jaminan Sosial*, Jurnal Konstitusi, vol. 3, Februari 2006, Mahkamah Konstitusi, Jakarta, 2006, hlm. 160

⁶ Moh. Mahfud MD, *op.cit.*, hlm. 24-25

⁷ Soetandyo Wignjosubroto, *Hukum Paradigma: Metode dan Dinamika Masalahnya*, Lembaga Studi dan Advokasi Masyarakat (ELSAM), Jakarta, 2002, hlm. 448

untuk kesejahteraan umat manusia, dan bukan manusia untuk hukum, atau hukum untuk hukum itu sendiri.⁸ Dalam perspektif tujuan hukum, seperti telah disampaikan oleh Beccaria, sebagaimana dikutip oleh Nasikun, bahwa tujuan hukum pada dasarnya memberikan kebahagiaan terbesar bagi sebanyak mungkin orang (*to provide the greatest happiness devided among the greatest number*).⁹

Perkembangan negara kesejahteraan ini mengalami penyesuaian dengan kondisi di tiap-tiap negara. Sesuai dengan isi Pembukaan UUD 1945, antara lain menyatakan bahwa salah satu tujuan negara adalah mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat, hal ini untuk mewujudkan keadilan sosial sebagaimana disebutkan pada sila kelima Pancasila. Sila Keadilan Sosial menghendaki dan harus melindungi seluruh rakyat, perlindungan yang diberikan adalah untuk mencegah kesewenang-wenangan dari penguasa, untuk menjamin adanya keadilan. Melaksanakan keadilan sosial tidak lain adalah dengan serta merta harus bisa dinikmati oleh seluruh rakyat, ini berarti bahwa segala bentuk ketidakadilan harus ditiadakan. Berdasarkan prinsip-prinsip perlindungan negara Indonesia terhadap warga negara, maka terhadap tiap orang yang bersinggungan dengan hukum akan mendapatkan perlakuan yang adil.

Menurut visi Indonesia sebagai negara yang berdasarkan ideologi Pancasila, ditegaskan bahwa manusia Indonesia mempunyai kedudukan yang sama di depan hukum (*equality before the law*) dan pemerintahan. Setiap warga negara mempunyai hak yang sama, hak dan kewajiban haruslah seimbang dan harus berjalan secara bersama-sama.

⁸ Satjipto Rahardjo, *Membedah Hukum Progresif*, Penerbit Buku Kompas, Jakarta, 2006, hlm. 151

⁹ Nasikun, *Hukum dalam Paradigma Sistem Sosial*, Makalah pada Seminar Identitas Hukum Nasional, Fakultas Hukum UII, Yogyakarta, 19-20 Oktober 1987, hlm. 5

Setiap warga negara Indonesia berkehendak untuk menghayati hidupnya bersama dengan sesama secara harmonis, dalam kedamaian dan kerukunan, karena manusia Indonesia bukan hanya makhluk individu yang bebas dan otonom, tetapi sekaligus adalah juga makhluk sosial yang dianugerahi akal budi sehingga ia tahu apa yang diperbuat dan mengapa ia berbuat.¹⁰

Pada akhirnya negara yang menganut faham negara kesejahteraan, maka negara harus menggunakan hukum sebagai salah satu sarana untuk mengatur dan menyelenggarakan serta menjamin kesejahteraan rakyatnya. Oleh karena itu diperlukan pembangunan hukum nasional yang akan dipakai untuk mendukung pemenuhan tanggung jawab tersebut.

Sebagaimana telah diuraikan di atas, bahwa Negara Indonesia merupakan negara hukum yang berdasarkan Pancasila dan UUD 1945, yang bertujuan untuk mewujudkan tata kehidupan bangsa yang tertib, sejahtera, dan berkeadilan. Dalam perkembangannya hukum di Indonesia mengalami perubahan yang besar, cepat, dan kompleks. Pergeseran kekuasaan yang sentralistik ke desentralistik menyebabkan perubahan tingkah laku kebijakan birokrasi baik di pusat maupun di daerah, yang kadang-kadang menyebabkan supremasi hukum tenggelam karena kekuasaan, sehingga dapat menyebabkan kebijakan yang tidak memihak rakyat.

Salah satu pergeseran kekuasaan yang diakibatkan oleh perubahan hukum adalah dengan digantinya Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah (diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2008) yang kemudian diganti

¹⁰ Abdul Manan, *HAM dalam Universal Declaration of Human Rights, UUD 1945, dan Islam*, Majalah Varia Peradilan, September 2005, hlm. 26

dengan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 (diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2015) dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Berdasarkan ketentuan undang-undang tersebut, penyelenggaraan pemerintahan daerah dilakukan dengan memberikan kewenangan yang luas, disertai pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah.

Pemberian kewenangan yang semakin besar kepada daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan, pelayanan kepada masyarakat, dan pembangunan tentunya membawa konsekuensi peningkatan biaya operasional dan diperlukan dana yang lebih besar. Untuk membiayai kegiatan tersebut salah satu sumber pendapatannya diperoleh dari sektor pajak, untuk itu dalam rangka meningkatkan akuntabilitas penyelenggaraan otonomi daerah, pemerintah daerah diberi wewenang yang lebih besar dalam perpajakan.

Dalam rangka untuk menyesuaikan kebijakan otonomi daerah, pengaturan pajak daerah yang semula diatur dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997, sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dicabut dan dinyatakan tidak berlaku, kemudian diganti dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Dalam undang-undang ini pemerintah daerah diberi perluasan kewenangan perpajakan dengan memperluas basis pajak daerah dan penetapan tarif. Untuk perluasan basis pajak, ada dua jenis tambahan pajak daerah untuk kabupaten / kota, yaitu pajak bumi dan bangunan (PBB) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang

sebelumnya merupakan pajak pusat, sedangkan penetapan tarif pajak untuk menghindari penetapan tarif pajak yang tinggi yang dapat menambah beban masyarakat, pemerintah daerah hanya diberi kewenangan untuk menetapkan tarif pajak dalam batas maksimal yang ditetapkan dengan peraturan daerah.

Berdasarkan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, perihal pajak pembelian tanah dalam hal ini adalah bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) ditentukan sebagai berikut:

- 1) Objek BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan bangunan;
- 2) Perolehan hak atas tanah dan bangunan termasuk karena jual beli;
- 3) Saat terutangnya BPHTB ditetapkan untuk jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli;
- 4) Pajak yang terutang harus dilunasi pada saat terjadinya perolehan hak;
- 5) Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) hanya dapat menandatangani akta jual beli setelah wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, pasal 90 ayat (1) butir a, saat terutangnya pajak BPHTB ditetapkan untuk jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli, juncto pasal 90 ayat (2), pajak yang terutang harus dilunasi pada saat terjadinya perolehan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1). Pasal 96 ayat (2), setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, juncto pasal 96 ayat (5), wajib pajak yang memenuhi kewajiban perpajakannya sendiri, membayar dengan menggunakan surat pemberitahuan pajak daerah (SPTPD), dalam hal untuk membayar pajak BPHTB adalah

surat setoran pajak daerah bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (SSPD-BPHTB), yang merupakan bukti pembayaran pajak ke kas daerah melalui tempat pembayaran yang ditunjuk.

Dari pasal-pasal tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa sistem perpajakan yang dianut dalam pajak BPHTB adalah *self assessment*, yakni pajak yang terutang tersebut harus segera dilunasi tanpa menunggu surat ketetapan pajak daerah (SKPD).

Menurut Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, prosedur pembayaran pajak (termasuk pembayaran pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan) diatur dalam pasal 2 ayat (1), setiap wajib pajak yang memenuhi persyaratan subjek dan objek sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada Kantor Ditjen Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal wajib pajak, dan kepadanya diberikan nomor pokok wajib pajak. Dalam penjelasan pasal ini, disebutkan perpajakan berdasarkan sistem *self assessment*.

Menurut Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, dalam pasal 4 ayat (1) huruf d, yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, termasuk keuntungan karena penjualan harta. Pasal 4 ayat (2) huruf d, penghasilan ini dapat dikenai pajak bersifat final termasuk penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan bangunan yang diatur dengan peraturan pemerintah.

Dalam penjelasan umum Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dinyatakan bahwa tetap berpegang pada prinsip-prinsip perpajakan yang dianut secara universal, yaitu keadilan, kemudahan, dan efisiensi administrasi, serta peningkatan dan optimalisasi

penerimaan negara dengan tetap mempertahankan *self assessment*. Sistem *self assessment* tetap dipertahankan dan diperbaiki, perbaikan terutama dilakukan pada sistem pelaporan dan tata cara pembayaran.

Ketentuan pasal 4 ayat (2) huruf d Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tersebut, dilaksanakan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya. Selanjutnya Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 dilaksanakan dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya.

Dari ketentuan-ketentuan dalam undang-undang yang mengatur perihal PPh dan BPHTB tersebut di atas menganut sistem perpajakan *self assessment*, yakni wajib pajak harus segera membayar pajak terutang tanpa menunggu diterbitkannya surat ketetapan pajak (SKP) atau surat ketetapan pajak daerah (SKPD). Dalam sistem ini pelaksanaan perpajakan berada pada wajib pajak sendiri, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung dan membayar sendiri jumlah pajak yang seharusnya terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga dalam sistem ini kejujuran dari wajib pajak sangat diperlukan.

Dalam kenyataannya tetap saja ada wajib pajak yang tidak jujur, oleh karena itu diperlukan adanya validasi / penelitian yang dilakukan oleh aparatur perpajakan (*fiscus*)

dan untuk melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran dari surat setoran pajak (SSP) dan surat setoran pajak daerah (SSPD) yang bersangkutan. Pemeriksaan adalah tindakan yang dilakukan oleh petugas perpajakan untuk mencari bahan-bahan dalam menetapkan jumlah pajak yang terutang dan jumlah pajak yang harus dibayar.

Dasar pelaksanaan validasi atas SSP-PPh, yakni Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016, dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-18/PJ/2017 tentang Tata Cara Penelitian Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan Bangunan beserta Perubahannya, mengatur sebagai berikut:

- 1) Wajib pajak yang telah memenuhi kewajiban penyetoran PPh harus menyampaikan permohonan penelitian ke Kantor Pelayanan Pajak;
- 2) Penelitian bukti penyetoran PPh meliputi penelitian formal dan material;
- 3) Untuk keperluan penelitian formal, harus menyampaikan permohonan ke Kantor Pelayanan Pajak;
- 4) Permohonan penelitian formal dengan dilampiri:
 - (1) SSP yang sudah tertera nomor transaksi penerimaan negara;
 - (2) Surat pernyataan pengalihan hak dibubuhi meterai;
 - (3) Fotokopi bukti penerimaan uang secara tunai dari pihak yang mengalihkan;
 - (4) Fotokopi SPPT-PBB;
 - (5) Fotokopi KTP pembeli dan penjual;

- (6) Surat kuasa (dalam hal dikuasakan);
- 5) Penelitian formal dilakukan dengan cara:
 - (1) Mengecek kelengkapan surat permohonan penelitian;
 - (2) Memastikan kesesuaian:
 - a) Identitas wajib pajak dalam SSP, data di Ditjen Pajak, dan KTP;
 - b) Jumlah PPh yang disetor dengan PPh yang terutang berdasarkan surat pernyataan pengalihan hak;
 - c) Kode akun, kode jenis setoran, dan jumlah PPh yang disetor dengan data penerimaan pajak dalam modul penerimaan negara.
- 6) Dalam hal permohonan telah sesuai, Kantor Pelayanan Pajak menerbitkan surat keterangan penelitian formal bukti pemenuhan kewajiban penyetoran pajak penghasilan paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal permohonan penelitian diterima.

Dasar pelaksanaan validasi atas SSPD-BPHTB dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, sebagai berikut:

- 1) Dasar pengenaan BPHTB adalah nilai perolehan objek pajak (NPOP);
- 2) NPOP dalam hal jual beli adalah harga transaksi;
- 3) Jika NPOP (harga transaksi) lebih rendah daripada NJOP, dasar pengenaan BPHTB adalah NJOP-PBB;
- 4) NPOP tidak kena pajak (NPOP-TKP) paling rendah Rp. 60.000.000,-
- 5) NPOP-TKP ditetapkan dengan peraturan daerah;
- 6) Tarif BPHTB ditetapkan paling tinggi 5%;

- 7) Tarif BPHTB ditetapkan dengan peraturan daerah;
- 8) BPHTB yang terutang adalah = tarif X [NPOP - NPOP.TKP].

Berdasarkan ketentuan-ketentuan pokok dalam undang-undang tersebut di atas, selanjutnya dasar pengenaan BPHTB untuk setiap kabupaten / kota diatur dengan peraturan daerah masing-masing, dan secara teknis diatur lebih lanjut dengan peraturan bupati / peraturan walikota.

Dalam peraturan daerah - peraturan daerah terdapat keseragaman dalam hal mengatur dasar pengenaan BPHTB, yang meliputi:

- 1) Dasar pengenaan BPHTB adalah NPOP;
- 2) NPOP dalam hal jual beli adalah harga transaksi;
- 3) Jika NPOP lebih rendah daripada NJOP-PBB, dasar pengenaannya adalah NJOP-PBB;
- 4) Besarnya NPOP-TKP adalah Rp. 60.000.000,-
- 5) Tarif pajak ditetapkan sebesar 5%;
- 6) BPHTB yang terutang = tarif X [NPOP – NPOP.TKP];
- 7) Dalam hal NPOP lebih rendah daripada NJOP-PBB, BPHTB yang terutang dihitung dengan cara = tarif X [NJOP.PBB – NPOP.TKP].
- 8) SSPD-BPHTB disampaikan kepada bupati / walikota sebagai bahan untuk melakukan penelitian;
- 9) Bentuk, isi, dan penyampaian SSPD-BPHTB diatur lebih lanjut dengan peraturan bupati / peraturan walikota.

Dari ketentuan-ketentuan peraturan bupati / walikota, terdapat keseragaman aturan, yang meliputi:

- 1) Prosedur penelitian SSPD-BPHTB adalah prosedur verifikasi yang dilakukan DPPKAD atas kebenaran dan kelengkapan SSPD-BPHTB dan dokumen pendukungnya;
- 2) Setiap pembayaran BPHTB wajib diteliti oleh fungsi pelayanan;
- 3) Penelitian meliputi:
 - (1) Kebenaran informasi yang tercantum dalam SSPD-BPHTB; dan
 - (2) Kelengkapan dokumen pendukung.
- 4) Tata cara penelitian SSPD-BPHTB merupakan proses verifikasi kelengkapan dokumen dan kebenaran data terkait objek pajak yang tercantum dalam SSPD-BPHTB yang dilakukan oleh fungsi pelayanan pada DPPKAD, dengan dokumen pendukung:
 - (1) SSPD-BPHTB;
 - (2) Fotokopi sertipikat tanah;
 - (3) Fotokopi KTP wajib pajak;
 - (4) Surat kuasa (dalam hal dikuasakan);
 - (5) Fotokopi SPPT-PBB;
 - (6) Fotokopi STTS-PBB.
- 5) Setelah semua kebenaran informasi objek pajak dalam SSPD-BPHTB dan kelengkapan dokumen pendukung terpenuhi, maka fungsi pelayanan menandatangani SSPD-BPHTB.

Sebagai kesimpulannya menurut peraturan perundang-undangan perihal validasi atas PPh dan validasi atas BPHTB, yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap:

- 1) SSP-PPh, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas negara;
- 2) SSPD-BPHTB, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas daerah.

Dalam praktek baik validasi atas PPh maupun validasi atas BPHTB, aparat perpajakan (*fiscus*) melakukan validasi sebagai kegiatan penelitian material atau kegiatan pemeriksaan sebagaimana untuk mendapatkan bahan-bahan dalam menetapkan surat ketetapan pajak (SKP) / surat ketetapan pajak daerah (SKPD). Dari kegiatan validasi inilah permasalahan mulai timbul, karena akan terjadi perbedaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh), penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB), dan harga transaksi yang dinyatakan oleh penjual dan pembeli di hadapan PPAT yang akan dikostatir (dituangkan) dalam akta jual beli.

Sebelum berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, pajak BPHTB diatur dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000. Dalam undang-undang tersebut mengatur perihal nilai jual objek pajak (NJOP) dimana NJOP dapat dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak, baik BPHTB maupun PPh, karena kedua-duanya tersebut merupakan pajak pusat dan aparat perpajakan (*fiscus*) hanya Ditjen Pajak. Dalam undang-undang tersebut mengatur:

- 1) Pasal 1 ayat (1), BPHTB adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan;

- 2) Pasal 6 ayat (1), dasar pengenaan pajak adalah NPOP;
- 3) Pasal 6 ayat (2) huruf a, NPOP dalam hal jual beli adalah harga transaksi;
- 4) Pasal 6 ayat (3), apabila NPOP lebih rendah daripada NJOP-PBB, dasar pengenaan pajak yang dipakai adalah NJOP-PBB;
- 5) Pasal 6 ayat (4), besarnya NJOP-PBB ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

Dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, dalam pasal 182 menyatakan bahwa Menteri Keuangan bersama-sama dengan Menteri Dalam Negeri mengatur tahapan persiapan pengalihan BPHTB sebagai pajak daerah paling lama 1 (satu) tahun sejak undang-undang ini berlaku.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, perihal penetapan NJOP tidak lagi menjadi kewenangan Ditjen Pajak tetapi menjadi kewenangan pemerintah daerah. Menurut pasal 79 ayat (3), penetapan besarnya NJOP dilakukan oleh kepala daerah. NJOP tersebut dimuat dalam SPPT-PBB yang menurut pasal 84 ayat (1) ditentukan bahwa kepala daerah menerbitkan SPPT-PBB.

Dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 dan berbagai peraturan pelaksanaannya, Kementerian Keuangan (melalui Ditjen Pajak) menyiapkan dan membidani hingga akhirnya terbit berbagai peraturan pajak penghasilan yang menghilangkan komponen NJOP dalam kaitannya sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan, di antaranya adalah:

- 1) Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 yang mencabut dan menyatakan tidak berlakunya lagi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008;

- 2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 yang mencabut dan menyatakan tidak berlakunya lagi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008;
- 3) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-18/PJ/2017 yang mencabut dan menyatakan tidak berlakunya lagi Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2010.

Ketentuan-ketentuan yang menjadikan komponen NJOP sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan yang dicabut dan dinyatakan tidak berlaku lagi tersebut, di antaranya adalah:

- 1) Pasal 4 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, nilai pengalihan adalah nilai yang tertinggi antara nilai berdasarkan akta pengalihan hak (besarnya harga transaksi yang dinyatakan dalam akta jual beli) dengan NJOP-PBB;
- 2) Pasal 4 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, NJOP adalah nilai jual objek pajak menurut SPPT-PBB;
- 3) Pasal 3 ayat (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2010, atas pengajuan penelitian SSP, Kantor Pelayanan Pajak harus melakukan penelitian sebagai berikut:
 - (1) huruf c, meneliti NJOP bumi dan bangunan per meter persegi dari tanah yang dialihkan haknya dengan mencocokkan basis data PBB;
 - (2) huruf d, meneliti kebenaran penghitungan dasar pengenaan PPh dengan membandingkan nilai pengalihan sebenarnya sebagaimana tercantum dalam fotokopi bukti penerimaan uang dengan NJOP.

Sebagai kesimpulannya, unsur-unsur yang dijadikan sebagai dasar untuk menetapkan pengenaan pajak PPh dan BPHTB, adalah sebagai berikut:

- 1) Untuk PPh dasar pengenaan pajaknya adalah nilai pengalihan yakni harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli;
- 2) Untuk BPHTB dasar pengenaan pajaknya adalah nilai perolehan yakni yang tertinggi antara harga transaksi (yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli) dengan NJOP-PBB.

Oleh karena itu, berikut ini diuraikan perihal harga transaksi yang merupakan kesepakatan jual beli yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli dan dikostatir dalam akta jual beli yang dibuat di hadapan PPAT.

Menurut UUPA hukum materil lembaga jual beli tanah tetap didasarkan dari hukum adat, sedangkan hukum formilnya diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. Sehingga lembaga jual beli tanah mengalami modernisasi dan penyesuaian tanpa mengubah hakikatnya sebagai perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah.

Jual beli tanah menurut hukum adat bukanlah perbuatan hukum persetujuan *obligatoir*, melainkan perbuatan hukum pemindahan hak dengan pembayaran tunai, artinya harga yang disetujui bersama dibayar penuh pada saat dilakukan jual beli yang bersangkutan. Dalam hukum adat tidak dikenal penyerahan yuridis sebagai pemenuhan kewajiban hukum bagi penjual, karena justru apa yang disebut jual beli tanah itu adalah penyerahan hak atas tanah yang dijual kepada pembeli yang pada saat yang sama membayar penuh kepada penjual harga yang telah disetujui bersama.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 dan Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998, bahwa PPAT adalah pejabat umum yang diberi kewenangan untuk membuat akta-akta otentik mengenai perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah. Dalam kedudukannya sebagaimana yang disebutkan di atas, maka akta-akta yang dibuat di hadapan PPAT merupakan akta otentik.

Dari ketentuan tersebut di atas, tidak sedikitpun menerangkan bahwa akta PPAT sebagai akta otentik bersumber dari ketentuan pasal 1868 KUH Perdata, namun demikian pembuatan akta PPAT juga memenuhi syarat-syarat sebagai akta otentik yang dirumuskan dalam pasal 1868 KUH Perdata, yakni dibuat dalam bentuk yang ditentukan undang-undang, di hadapan pejabat umum yang berwenang untuk itu, di tempat akta itu dibuat.

Salah satu jenis akta yang dibuat di hadapan PPAT adalah akta jual beli, adapun cara pembuatan akta tersebut yang harus dihadiri oleh para pihak yang melakukan perbuatan hukum yang bersangkutan, harus disaksikan oleh sekurangnya 2 (dua) orang saksi, serta akta harus dibacakan / dijelaskan isinya kepada para pihak, sebelum ditandatangani seketika itu juga oleh para pihak, saksi-saksi, dan PPAT, maka akta tersebut merupakan akta pihak atau *partij acte*, di mana para pihak (dalam hal ini penjual dan pembeli) menerangkan kepada PPAT mengenai perbuatan hukum yang mereka lakukan, yakni pemindahan hak atas tanah, berikut harganya yang telah dibayar lunas oleh pembeli kepada penjual.

Menurut pasal 1868 KUH Perdata, akta otentik (*authentieke acte*) adalah akta yang dibuat dalam bentuk yang ditentukan undang-undang, oleh atau di hadapan pejabat

umum yang berwenang untuk itu, di tempat akta itu dibuat. Ketentuan selanjutnya mengenai akta otentik diatur dalam pasal 165 RIB / 285 RBg yang ketentuannya adalah sebagai berikut, akta otentik adalah akta yang dibuat menurut ketentuan undang-undang oleh atau di hadapan pejabat yang diberi wewenang untuk itu, yang merupakan bukti yang sempurna (lengkap) bagi kedua belah pihak, dan ahli warisnya, serta orang yang mendapat hak dari padanya, tentang segala hal yang tersebut dalam akta itu.

Kekuatan bukti akta otentik menurut pasal 165 RIB / 285 RBg meliputi kekuatan bukti lahir (*uitwendige bewijskracht*), kekuatan bukti formil (*formele bewijskracht*), dan kekuatan bukti materiil (*materiele bewijskracht*), diuraikan lebih lanjut sebagai berikut:¹¹

- 1) Kekuatan bukti lahir adalah kemampuan untuk membuktikan keabsahannya sebagai akta otentik, yakni jika dilihat dari luarnya (lahiriah) sebagai akta otentik serta sesuai dengan aturan mengenai syarat akta otentik maka akta tersebut mampu membuktikan dirinya sebagai akta otentik dan berlaku sebagai akta otentik (*acta publica probant sese ipsa*) sampai dapat dibuktikan sebaliknya;
- 2) Kekuatan bukti formil adalah kemampuan akta itu membuktikan kebenaran dan kepastian tentang hari, tanggal, waktu pembuatan akta, kebenaran identitas para pihak, kebenaran paraf, tanda tangan dari para penghadap dan saksi, serta membuktikan apa yang dilihat, disaksikan, didengar, dan dicatat oleh pejabat umum itu atas keterangan atau pernyataan para pihak;

¹¹ Habib Adjie, *Kebatalan dan Pembatalan Akta Notaris*, Refika Aditama, Bandung, 2011, hlm. 18

3) Kekuatan bukti materiil adalah kemampuan akta itu membuktikan bahwa keterangan / pernyataan yang disampaikan oleh para pihak di hadapan pejabat umum itu sebagai sesuatu yang benar, sedangkan kebenaran dari keterangan-keterangan itu sendiri hanya pasti di antara pihak-pihak sendiri, sehingga apabila ternyata keterangan / pernyataan para pihak (para penghadap) tersebut tidak benar maka hal tersebut menjadi tanggung jawab para pihak sendiri dan pejabat umum terlepas dari pertanggungjawaban isi akta tersebut. Pada *partij acte* selalu terdapat kekuatan bukti materiil dan merupakan alat bukti sempurna (lengkap), karena kebenaran dari isi akta tersebut ditentukan oleh para pihak dan sekaligus diakui pula oleh mereka sendiri dan pejabat umum menerangkan seperti apa yang dilihat, dan diketahuinya dari pihak-pihak itu.

Pengertian tersebut di atas, merupakan salah satu karakter yuridis dari akta pihak, sehingga pejabat umum (PPAT) bukan sebagai pelaku dari akta tersebut, PPAT tetap berada di luar para pihak atau tegasnya PPAT adalah bukan sebagai pihak dalam akta tersebut. Dengan kedudukan PPAT seperti itu, sehingga apabila suatu akta dipermasalahkan, maka kedudukan PPAT tetap bukan sebagai pihak atau yang turut serta melakukan atau membantu para pihak dalam kualifikasi hukum pidana atau tergugat atau turut tergugat dalam kualifikasi hukum perdata.¹²

Sehingga dapat disimpulkan bahwa harga transaksi yang merupakan kesepakatan para pihak, yang dinyatakan / diterangkan oleh penjual dan pembeli kepada PPAT, bersifat mengikat kepada PPAT dalam mengkonstatir / menuangkan harga

¹² Habib Adjie, *Hukum Notaris Indonesia: Tafsir Tematik terhadap Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris*, Refika Aditama, Bandung, 2009, hlm.128

transaksi tersebut dalam akta jual beli. Apabila PPAT dalam mengkonstatir / menuangkan harga transaksi dalam akta jual beli mengubah besarnya nilai harga transaksi dimaksud, maka PPAT dikualifikasi telah memalsukan akta otentik.

Salah satu unsur sebagai parameter yang menjadi acuan sebagai dasar pengenaan pajak PPh dan BPHTB adalah nilai jual objek pajak (NJOP), oleh karena itu berikut ini diuraikan perihal eksistensi suatu NJOP dalam kaitannya sebagai dasar pengenaan pajak.

Menurut pasal 1 angka 7 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan bahwa keputusan administrasi pemerintahan yang juga disebut keputusan tata usaha negara atau keputusan administrasi negara yang selanjutnya disebut keputusan adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Menurut pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Peradilan Tata Usaha Negara bahwa keputusan tata usaha negara adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara yang berisi tindakan hukum tata usaha negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang bersifat konkret, individual, dan final yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.

Menurut pasal 79 ayat (3) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, penetapan besarnya NJOP dilakukan oleh kepala daerah, dan pasal 84 ayat (1) kepala daerah menerbitkan SPPT. Dari kedua pasal tersebut terlihat jelas bahwa nilai jual objek pajak (NJOP) yang dimuat dalam surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB) merupakan suatu keputusan tata usaha negara.

Menurut pasal 1 angka 40 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, bahwa NJOP adalah harga rata-rata yang diperoleh dari transaksi jual beli yang terjadi secara wajar, dan bilamana tidak terdapat transaksi jual beli, NJOP ditentukan melalui perbandingan harga dengan objek lain yang sejenis, nilai perolehan baru, atau NJOP pengganti. Dalam penjelasan pasal 79 ayat (1), menyebutkan bahwa penetapan NJOP dapat dilakukan dengan:

- 1) Perbandingan harga dengan objek lain yang sejenis adalah suatu pendekatan / metode penentuan nilai jual suatu objek pajak dengan cara membandingkannya dengan objek pajak lain yang sejenis, yang letaknya berdekatan dan fungsinya sama, dan telah diketahui harga jualnya;
- 2) Nilai perolehan baru adalah suatu pendekatan / metode penentuan nilai jual suatu objek pajak dengan cara menghitung seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh objek tersebut pada saat penilaian dilakukan, yang dikurangi dengan penyusutan berdasarkan kondisi fisik objek tersebut;
- 3) NJOP pengganti adalah suatu pendekatan / metode penentuan nilai jual suatu objek pajak yang berdasarkan pada hasil produksi objek pajak tersebut.

Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014, wewenang adalah hak yang dimiliki oleh badan atau pejabat pemerintahan untuk mengambil keputusan atau tindakan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Dalam pasal 1 angka 22, atribusi adalah pemberian kewenangan kepada badan atau pejabat pemerintahan oleh Undang-Undang Dasar 1945 atau undang-undang. Pasal 7 ayat (2) huruf k, pejabat pemerintahan memiliki kewajiban melaksanakan keputusan yang sah.

Dari uraian tersebut di atas, terlihat jelas sekali bahwa nilai jual objek pajak (NJOP) yang dimuat dalam surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB) merupakan suatu keputusan tata usaha negara karena ditetapkan oleh pejabat tata usaha negara yang memperoleh kewenangan berdasarkan atribusi yang diberikan oleh undang-undang, sehingga keputusan tata usaha negara yang sah tersebut bagi pejabat pemerintahan (badan atau pejabat tata usaha negara) wajib melaksanakannya. Sebagai kesimpulannya, berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam peraturan perundang-undangan tersebut di atas, bahwa secara normatif eksistensi suatu nilai jual objek pajak (NJOP) merupakan cerminan dari nilai jual yang wajar, atau nilai pasar karena menurut hukum positif, NJOP ditetapkan setelah melakukan pendataan nilai jual-nilai jual tanah yang dijualbelikan di area tersebut dan menentukan nilai rata-ratanya.

Pejabat atau badan tata usaha negara yang melakukan penetapan nilai tanah untuk setiap bidang tanah selain bupati / walikota, adalah Kantor Pertanahan Kabupaten / Kota dalam kaitannya untuk menentukan besarnya penerimaan negara bukan pajak (PNBP) dalam layanan pertanahan di lingkungan Badan Pertanahan Nasional. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 13 Tahun 2010 tentang Jenis dan Tarif Penerimaan Negara Bukan Pajak yang berlaku pada Badan Pertanahan Nasional, untuk menentukan besarnya PNBP didasarkan pada nilai tanah. Menindaklanjuti ketentuan dalam peraturan pemerintah tersebut, melalui surat Deputi Bidang Survei, Pengukuran, dan Pemetaan Nomor 136/8/D.1/III/2010 tanggal 28 Maret 2010 tentang Tata Cara Penerapan Nilai Tanah Untuk Menentukan Tarif sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 13 Tahun 2010

memerintahkan kepada setiap Kantor Pertanahan Kabupaten / Kota untuk menetapkan nilai tanah.

Penilaian tanah adalah kegiatan estimasi tentang nilai ekonomis suatu bidang tanah berdasarkan analisis terhadap fakta-fakta yang objektif dan relevan dengan menggunakan metode penilaian tertentu serta mengacu pada prinsip-prinsip penilaian yang berlaku.¹³ Nilai tanah ditetapkan untuk setiap bidang tanah, nilai tanah-nilai tanah untuk beberapa bidang tanah yang berdekatan atau berbatasan dan memiliki karakteristik yang serupa dalam satu zona nilai yang sama, dihimpun dalam zona nilai tanah (ZNT). Untuk memperoleh informasi nilai tanah, pemohon harus mengajukan permohonan secara tertulis dilampiri fotokopi sertipikat dan identitas diri, serta titik koordinat bidang tanah dimaksud. Informasi nilai tanah diberikan dalam bentuk tertulis. Informasi nilai tanah ini sebagai dasar untuk menentukan besarnya PNBPN untuk setiap layanan pertanahan, termasuk PNBPN dalam pencatatan pengalihan hak atas tanah karena jual beli.

Awal munculnya permasalahan adalah ketika pembeli mengajukan permohonan validasi (permohonan penelitian formal) atas SSPD-BPHTB ke Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD) dan ketika penjual mengajukan permohonan validasi (permohonan penelitian formal) atas SSP-PPh ke Kantor Pelayanan Pajak. Sebagaimana telah diuraikan pada bagian awal, dari ketentuan-ketentuan perihal validasi atas SSP-PPh dan validasi atas SSPD-BPHTB, yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap:

- 1) SSP-PPh, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas negara;

¹³ *Buku Materi Pembinaan PPAT*, Badan Pertanahan Nasional, 2014, hlm. 14

- 2) SSPD-BPHTB, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas daerah.

Dalam hal untuk penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB, adalah:

- 1) Untuk penetapan PPh dasar pengenaannya adalah nilai pengalihan yaitu harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli;
- 2) Untuk penetapan BPHTB dasar pengenaannya adalah nilai perolehan yaitu perbandingan yang tertinggi antara NJOP-PBB dengan harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli.

Dalam praktek baik validasi atas SSP-PPh maupun validasi atas SSPD-BPHTB, aparat perpajakan melakukan validasi sebagai penelitian material atau pemeriksaan sebagaimana untuk mendapatkan bahan-bahan dalam menetapkan surat ketetapan pajak (SKP) atau surat ketetapan pajak daerah (SKPD). Dari kegiatan validasi inilah terjadi perbedaan persepsi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh, BPHTB, dan harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli.

Perbedaan persepsi antara penjual dan pembeli di satu pihak dengan DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak di lain pihak, adalah sebagai berikut:

- 1) Menurut DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak, bahwa penjual dan pembeli ketika menyatakan besarnya harga jual beli yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli ditengarai menyembunyikan harga yang sebenarnya, dengan cara menyatakan harga jual beli yang lebih rendah daripada harga yang sebenarnya;

- 2) DPPKAD ironisnya juga tidak mengakui kebenaran besarnya nilai pada NJOP yang tertera di dalam SPPT-PBB yang dibuat oleh DPPKAD sendiri (yang ditetapkan dengan keputusan bupati / walikota);
- 3) Penjual dan pembeli berpegang pada ketentuan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 bahwa NJOP yang ditetapkan oleh bupati / walikota dapat dijadikan pedoman bagi masyarakat, karena merupakan nilai jual (harga) yang ditetapkan oleh pemerintah dan merupakan suatu keputusan tata usaha negara yang sah;
- 4) Penjual dan pembeli sungguhpun menyatakan harga transaksi sudah jauh di atas NJOP, akan tetapi DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak selalu menolak harga transaksi yang dinyatakan oleh penjual dan pembeli. Penolakan terhadap pernyataan penjual dan pembeli tersebut tanpa didasarkan pada adanya alat bukti oleh DPPKAD atau Kantor Pelayanan Pajak.

Untuk mendapatkan persetujuan dari DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak, maka penjual dan pembeli harus menerima ketetapan harga yang diputuskan oleh DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak, sehingga seolah-olah sistem pemungutan pajak sudah bergeser menjadi sistem *official assessment*, karena yang menentukan besarnya harga transaksi sebagai dasar pengenaan pajak adalah aparat perpajakan dan mengabaikan adanya mekanisme hukum acara apabila ada kekurangan bayar, tagihan, keberatan, banding, gugatan terhadap pajak PPh dan BPHTB.

Seharusnya baik DPPKAD maupun Kantor Pelayanan Pajak dalam kedudukannya sebagai badan atau pejabat tata usaha negara (sebagai pejabat pemerintahan) dalam melakukan validasi BPHTB dan PPh harus sesuai dengan peraturan

perundang-undangan yang mengaturnya, karena yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap:

- 1) SSP-PPh, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas negara;
- 2) SSPD-BPHTB, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas daerah.

Dari uraian tersebut di atas, yang dikaji dari berbagai aspek hukum dan berbagai peraturan perundang-undangan jelas-jelas praktek validasi atas PPh dan BPHTB banyak menimbulkan masalah, baik dalam tataran hukum positifnya maupun dalam tataran implementasinya di lapangan, berikut ini disajikan permasalahan-permasalahan yang timbul di masyarakat akibat dari pengaturan dan implementasi validasi PPh dan BPHTB:

- 1) Di Kabupaten Sukoharjo pada tanggal 28 September 2016, warga keberatan atas kebijakan validasi BPHTB yang dilakukan oleh DPPKAD yang didasarkan pada zona nilai tanah yang diterbitkan oleh Kantor Pertanahan, karena hal tersebut tidak ada dasar hukumnya. Menurut warga sesuai regulasi BPHTB didasarkan pada harga transaksi atau pada NJOP-PBB. Atas laporan warga permasalahan tersebut diselidiki oleh Lembaga Ombudsman Perwakilan Jawa Tengah – Daerah Istimewa Yogyakarta.
- 2) Di Kabupaten Sragen pada tanggal 17 Mei 2017, Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (IPPAT) Kabupaten Sragen mengajukan protes atas kebijakan DPPKAD terkait validasi BPHTB karena banyak berkas permohonan yang ditolak. Dalam menetapkan dasar pengenaan pajak, DPPKAD membuat asumsi sendiri dalam menentukan harga transaksi demi untuk meningkatkan penerimaan pajak daerah. Hal demikian adalah tidak tepat karena harga transaksi adalah kesepakatan penjual dan pembeli, dan juga sudah berpedoman pada NJOP-PBB.

3) Di Kabupaten Lumajang pada tanggal 5 Februari 2018, berdasarkan instruksi dari Badan Pemeriksa Keuangan melalui Surat Tugas nomor 016/ST/XVIII.SBY/01/2018 kepada DPPKAD agar memerintahkan kepada notaris / PPAT untuk mengirimkan semua akta (akta jual beli, akta waris, akta hibah) dari semua transaksi selama tahun 2017 berupa salinan / fotokopi yang dilegalisir. Hal demikian adalah tidak benar karena dasar penetapan BPHTB adalah harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli dan NJOP-PBB. Akta pemindahan hak yang dibuat di hadapan PPAT dibuat dalam rangkap dua, satu rangkap untuk arsip kantor PPAT yang bersangkutan, satu rangkap diserahkan kepada Kantor Pertanahan sebagai dasar pencatatan pengalihan hak, dan kepada penjual serta pembeli dapat diberikan salinannya.

Berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, dalam praktek jual beli tanah dimana dalam 1 (satu) perbuatan hukum jual beli tanah, atas 1 (satu) objek yang sama, yang dilakukan oleh 1 (satu) pihak penjual dan 1 (satu) pihak pembeli, akan tetapi penghitungan besarnya ketetapan harga tanah oleh pihak yang terkait dalam jual beli tersebut berbeda-beda atau terjadi pluralistik dalam penetapan harga jual beli tanah, yakni:

- 1) Harga transaksi jual beli yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli (yang dinyatakan oleh penjual dan pembeli di hadapan PPAT);
- 2) Nilai jual objek pajak (yang ditetapkan oleh bupati / walikota) sebagai keputusan tata usaha negara;

- 3) Nilai pengalihan (yang ditetapkan oleh Kantor Pelayanan Pajak) sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh);
- 4) Nilai perolehan (yang ditetapkan oleh DPPKAD) sebagai dasar pengenaan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB);
- 5) Nilai tanah (yang ditetapkan oleh Kantor Pertanahan) sebagai dasar pengenaan penerimaan negara bukan pajak (PNBP) sebagai bea pencatatan pengalihan hak.

Dari berbagai penetapan harga jual beli sebagai dasar pengenaan pajak PPh dan BPHTB tersebut tidak menciptakan kepastian hukum dan belum dapat mewujudkan keadilan bagi penjual, pembeli, PPAT, pemerintah pusat, dan pemerintah daerah.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, promovendus menganggap permasalahan ini sangat penting untuk diteliti guna mengetahui konstruksi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB), menganalisis kelemahan-kelemahannya, serta merekonstruksi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan yang berbasis nilai keadilan. Oleh karena itu promovendus akan melakukan penelitian dengan judul “REKONSTRUKSI PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH DAN BANGUNAN SEBAGAI DASAR PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN (PPh) DAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB) YANG BERBASIS NILAI KEADILAN (Studi di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta)”.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan alasan-alasan yang diuraikan dalam latar belakang masalah, penelitian ini dengan rumusan masalah sebagai berikut:

- 1) Bagaimana pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) saat ini di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta?
- 2) Apa kelemahan-kelemahan pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta?
- 3) Bagaimana rekonstruksi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang berbasis nilai keadilan?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Untuk mengetahui dan menjelaskan permasalahan pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta.
- 2) Untuk mengetahui dan menjelaskan kelemahan-kelemahan pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh)

dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta.

- 3) Untuk merekonstruksi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang berbasis nilai keadilan.

D. Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat:

- 1) Secara teoritis penelitian ini menemukan teori baru perihal penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang berbasis nilai keadilan, sehingga dapat mewujudkan keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hukum bagi penjual, pembeli, PPAT, pemerintah daerah, dan pemerintah pusat terhadap perbuatan hukum jual beli tanah dan bangunan.
- 2) Secara praktis penelitian ini diharapkan dapat memberi manfaat bagi calon penjual dan calon pembeli tanah, PPAT, Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD), Kantor Pelayanan Pajak, Kantor Pertanahan terhadap perbuatan hukum jual beli tanah dan bangunan, dan dapat untuk:
 - (1) Membantu pihak-pihak yang berwenang dalam melakukan perubahan peraturan yang berkaitan dengan penetapan pajak jual beli tanah.

(2) Menjadi rujukan bagi PPAT, DPPKAD, Kantor Pelayanan Pajak, dan Kantor Pertanahan dalam menghadapi proses jual beli tanah dan pencatatan pengalihan haknya.

E. Kerangka Konseptual

Disertasi ini memfokuskan pada penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB). Oleh karena itu promovendus menganggap perlu untuk menjelaskan konsepsi mengenai hukum jual beli tanah, penetapan dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB), dan esensi nilai jual objek pajak (NJOP) sebagai keputusan tata usaha negara untuk penetapan pengenaan pajak.

Sebagaimana telah diuraikan pada bahasan sebelumnya, lembaga jual beli tanah mengalami modernisasi dan penyesuaian, tanpa mengubah hakikatnya sebagai perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah dengan pembayaran harganya secara tunai, serta sifat dan cirinya sebagai perbuatan yang riil dan terang. Jual beli tanah menurut UUPA harus dibuktikan dengan suatu akta yang dibuat di hadapan PPAT, perubahan tata cara ini bukan meniadakan ketentuan hukum adat yang mengatur segi materiil lembaga jual beli tanah, seperti yang ditafsirkan sementara pihak.¹⁴

Jual beli tanah menurut hukum adat adalah perbuatan hukum pemindahan hak dengan pembayaran tunai, artinya harga yang disetujui bersama dibayar penuh pada saat

¹⁴ Boedi Harsono, *Hukum Agraria Indonesia*, Penerbit Djambatan, Jakarta, 1999, hlm. 204

dilakukan jual beli yang bersangkutan. Berikut ini adalah pendapat dari beberapa ahli hukum adat dalam memberikan batasan mengenai jual beli tanah:

- 1) Jual beli adalah perbuatan hukum penjual menyerahkan barang yang dijualnya dan menerima pembayaran dari pembeli, dan pembeli menyerahkan pembayaran uangnya dan menerima barangnya. Sehingga jual beli tanah bukan merupakan suatu perjanjian yang menciptakan kewajiban untuk menyerahkan.¹⁵
- 2) Jual beli tanah adalah menyerahkan tanah untuk menerima pembayaran sejumlah uang secara tunai, tanpa hak menebus kembali, jadi penyerahan itu berlaku untuk selamanya.¹⁶
- 3) Jual beli tanah adalah penyerahan sebidang tanah untuk selama-lamanya dengan penerimaan uang tunai, uang mana disebut uang pembelian.¹⁷

Sebagai kesimpulannya jual beli tanah menurut hukum adat adalah:

- 1) Jual beli tanah adalah perbuatan hukum memindahkan hak atas tanah dari penjual kepada pembeli;
- 2) Bersifat kontan artinya penyerahan benda dan pembayaran harga terjadi dengan tunai, yakni serentak diserahkan bendanya dan dibayar harganya. Akibat hukum dari sifat kontan ini pembeli langsung menjadi pemilik tanah tersebut. Apabila ada kekurangan pembayaran itu merupakan utang-piutang antara bekas pembeli dengan bekas penjual, yang tidak dapat dijadikan sebagai alasan untuk membatalkan jual beli dengan dasar cidera janji;

¹⁵ Hilman Hadikusuma, *Hukum Perjanjian Adat*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 1990, hlm. 77

¹⁶ Imam Sudiyat, *Hukum Adat Sketsa dan Asas*, Liberty, Yogyakarta, 1978, hlm. 32

¹⁷ S.A. Hakim, *Jual Lepas, Jual Gadai, dan Jual Tahunan*, Bulan Bintang, Jakarta, 1965, hlm. 5

- 3) Bersifat konkret / riil / visual artinya jual beli dianggap terjadi apabila ditandai adanya ikatan yang nyata dan jelas yang dapat ditangkap dengan panca indera (misalnya *panjer*). Bahwa kata sepakat (kesepakatan) para pihak akan melakukan jual beli baru merupakan pertemuan kehendak saja belum merupakan perjanjian yang mengikat para pihak. Apabila salah satu pihak membatalkan, maka pihak lainnya tidak dapat menuntut apa-apa. Kalau dikehendaki dari permulaannya sudah mengikat maka calon pembeli menyerahkan tanda ikatan yang berupa uang yang biasa dikenal sebagai "*panjer*" kepada calon penjual;
- 4) Bersifat terang (tidak sembunyi-sembunyi) artinya jual beli dibuat di hadapan kepala desa dengan dibuat di atas kertas segel antara penjual dan pembeli dengan disaksikan kepala desa tersebut.

Prosedur jual beli tanah menurut Undang-Undang Pokok Agraria yang dilaksanakan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 dan Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 adalah sebagai berikut:

- 1) Jual beli tanah dilaksanakan di hadapan PPAT dengan dibuatnya akta jual beli. Sifat kontan / tunai tetap dipertahankan, sehingga akta tersebut membuktikan bahwa penerima hak (pembeli) sudah menjadi pemegang hak yang baru.
- 2) Sifat terang tetap merupakan syarat pemindahan hak, pemindahan hak tersebut dilakukan di hadapan PPAT.
- 3) Sifat konkret / riil juga tetap dipertahankan yaitu akta yang ditandatangani para pihak menunjukkan secara nyata perbuatan hukum jual beli yang dilakukan.

Dengan demikian ketiga sifat jual beli yaitu tunai, terang, dan riil dipenuhi.¹⁸ Hal yang senada juga dikemukakan oleh ahli hukum adat yang menyatakan bahwa dengan berlakunya UUPA maka penjualan tanah atau peralihan hak atas tanah tetap bersifat tunai, tetapi peranan kepala desa hanya sebagai saksi.¹⁹

Bukan hanya pasal-pasal dalam KUH Perdata yang mengatur soal sewa-menyewa saja yang tidak berlaku lagi, tetapi juga pasal-pasal mengenai jual-beli, hibah, tukar-menukar, dan lain-lain sepanjang mengenai tanah. Sungguhpun pasal-pasal tersebut tidak berlaku lagi tetapi para pihak pada dasarnya masih dapat memberlakukan ketentuan-ketentuan dalam pasal-pasal itu terhadap perjanjian dan hubungan hukum yang mereka adakan. Akan tetapi berlakunya bukan atas kekuatan sendiri melainkan sebagai hukum yang dibuat sendiri oleh para pihak berdasarkan asas kebebasan berkontrak / pasal 1338 KUH Perdata.²⁰

Berikut ini yurisprudensi Mahkamah Agung yang membuktikan bahwa jual beli tanah secara materiil tetap didasarkan pada hukum adat:

1) Berkaitan dengan sifat kontan / tunai:

- (1) Putusan MA nomor 674.K/Pdt/1989 tanggal 8 Desember 1990, jual beli di hadapan PPAT yang tidak diikuti pendaftaran / balik nama adalah tetap sah, karena didasarkan jual beli menurut hukum adat yaitu bersifat kontan.

¹⁸ Boedi Harsono, *op.cit.*, hlm. 204

¹⁹ Hilman Hadikusuma, *op.cit.*, hlm. 111

²⁰ Boedi Harsono, *op.cit.*, hlm. 154

- (2) Putusan MA nomor 2373.K/Pdt/1989 tanggal 18 Februari 1988, jual beli tanah yang diukur dari pasal 1320 juncto pasal 1471 KUH Perdata adalah salah, karena jual beli tanah didasarkan pada hukum adat.
 - (3) Yurisprudensi MA nomor 544.K/Sip/1976 tanggal 26 Juni 1979, berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961 setiap pemindahan hak atas tanah dilakukan di hadapan PPAT, setidaknya-tidaknya di hadapan kepala desa.
 - (4) Putusan MA nomor 601.K/Sip/1972, jual beli tanah yang diketahui oleh lurah dan camat selaku PPAT membuktikan adanya jual beli yang sah, sedangkan pendaftaran menurut pasal 19 UUPA bukan menentukan sah tidaknya jual beli.
 - (5) Putusan MA nomor 123.K/Sip/1970, dalam hukum adat tindakan yang menyebabkan pemindahan hak bersifat kontan, sedangkan pendaftaran sesuai UUPA dan peraturan pelaksanaannya bersifat administratif belaka.
- 2) Berkaitan dengan sifat terang:
- (1) Putusan MA nomor 3438.K/Pdt/1987 tanggal 30 Juni 1989, untuk mengukur jual beli tanah ditinjau dari dua cara, pertama, menurut Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961 yakni di hadapan PPAT, (apabila tidak di hadapan PPAT), maka menurut cara kedua, yaitu menurut hukum adat harus bersifat terang dan tunai.
 - (2) Putusan MA nomor 1252.K/Sip/1983 tanggal 9 April 1986, jual beli tanah dengan “Surat Keterangan Jual Sah” tanpa diketahui pejabat desa merupakan jual beli yang tidak terang, sehingga tidak sah dan harus dibatalkan.

(3) Putusan MA nomor 1589.K/Pdt/1989 tanggal 16 Juli 1992, jual beli sebelum UUPA adalah tunai dan terang, walaupun belum diikuti pencatatan di buku letter C tetap sah.

Berikut ini diuraikan kerangka konseptual yang berkaitan dengan pajak jual beli. Dalam negara kesejahteraan, tugas negara adalah untuk mewujudkan kesejahteraan rakyatnya, oleh karena itu negara harus tampil ke depan dan turut campur tangan dalam segala bidang kehidupan guna tercapainya kesejahteraan. Untuk mencapai dan menciptakan masyarakat yang sejahtera dibutuhkan biaya yang cukup besar, untuk itu pembiayaannya diperoleh dengan cara memungut pajak.

Pasal 23A UUD 1945 menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Pasal tersebut sebagai dasar hukum pemungutan pajak oleh negara, dalam pasal itu ditegaskan bahwa pengenaan dan pemungutan pajak untuk keperluan negara hanya boleh terjadi berdasarkan undang-undang.

Di sisi lain, warga negara berhak untuk mencari dan memperoleh penghasilan sebanyak-banyaknya, tentu saja hal itu membawa konsekuensi kewajiban untuk menyerahkan sebagian penghasilannya kepada negara dalam bentuk pembayaran pajak, untuk mewujudkan kesejahteraan umum.²¹

Landasan filosofis pemungutan pajak didasarkan pada pendekatan manfaat (*benefit approach*). Pendekatan ini merupakan dasar yang membenarkan negara melakukan pemungutan pajak sebagai pungutan yang dapat dipaksakan. Pendekatan

²¹ Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2004, hlm. 21

manfaat ini mendasarkan suatu falsafah bahwa oleh karena negara menciptakan manfaat yang dapat dinikmati oleh seluruh warga negara, maka negara berwenang memungut pajak dari rakyat dengan cara yang dapat dipaksakan.²²

Teori-teori yang memberikan dasar filosofis dari wewenang negara untuk memungut pajak dengan cara yang dapat dipaksakan, terdiri dari:

- 1) Teori gaya beli / daya beli, teori ini mengajarkan bahwa fungsi pemungutan pajak, jika dipandang sebagai gejala dalam masyarakat disamakan dengan pompa, yaitu mengambil gaya beli dari rumah tangga dalam masyarakat untuk diserahkan kepada rumah tangga negara dan kemudian menyalurkan kembali dengan tujuan untuk kesejahteraan masyarakat secara keseluruhan. Menurut teori ini yang dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak adalah penyelenggaraan kepentingan masyarakat.
- 2) Teori gaya pikul / daya pikul, teori ini mengajarkan bahwa pemungutan pajak harus sesuai dengan kekuatan membayar dari wajib pajak. Tekanan pajak harus sesuai dengan daya pikul wajib pajak dengan memperhatikan pada besarnya penghasilan dan kekayaan, juga pengeluaran belanja wajib pajak tersebut. Daya pikul yaitu kekuatan untuk membayar pajak setelah dikurangi dengan minimum kebutuhan dasar (*basic needs*) misalnya makan, pakaian, perumahan, dan biaya pendidikan. Kekuatan untuk membayar pajak kepada negara baru ada, jika kebutuhan-kebutuhan primer untuk hidup telah tersedia, karena hak manusia yang pertama adalah hak untuk hidup.

²² Soetrisno PH, *Dasar-Dasar Ilmu Keuangan Negara*, Fakultas Ekonomi UGM, Yogyakarta, 1982, hlm. 155

Pajak adalah iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang-undang, yang pelaksanaannya dapat dipaksakan, dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membiayai pembangunan dan pengeluaran umum berhubungan dengan tugas pemerintah. Dari pengertian tersebut, unsur-unsur yang terdapat dalam pajak adalah:²³

- 1) Suatu iuran atau kewajiban menyerahkan sebagian pendapatan kepada negara;
- 2) Penyerahan iuran itu bersifat wajib, dalam arti jika tidak dilaksanakan sebagaimana mestinya maka penagihannya dapat dilakukan dengan menggunakan kekuasaan;
- 3) Berdasarkan undang-undang atau peraturan yang berlaku secara umum;
- 4) Tidak ada jasa timbal balik yang dapat ditunjuk secara langsung;
- 5) Untuk membiayai pembangunan dan pengeluaran umum yang berguna untuk kesejahteraan rakyat.

Suatu pemungutan pajak harus dilandasi dengan asas-asas yang merupakan ukuran untuk menentukan adil tidaknya suatu pemungutan pajak, di antaranya adalah:

- 1) Asas persamaan, bahwa seseorang dalam keadaan yang sama dikenakan pajak yang sama pula. Setiap wajib pajak membayar pajak sebanding dengan kemampuan masing-masing, sesuai dengan besar kecilnya pendapatan. Orang yang pendapatannya tinggi dikenakan pajak yang tinggi, yang pendapatannya rendah dikenakan pajak yang rendah, dan yang pendapatannya di bawah *basic needs* dibebaskan dari pajak.
- 2) Asas kepastian, bahwa bagi wajib pajak harus jelas dan pasti tentang jumlah, waktu, dan cara pembayaran pajak. Asas kepastian sangat penting terutama mengenai subjek

²³ Bohari, *op. cit.*, hlm. 23-25

dan objek pajak, agar pajak yang harus dibayar seseorang harus jelas dan pasti, tidak dapat ditawar-tawar. Demikian juga dalam undang-undang pajak pada pasal-pasalanya tidak boleh mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain.

Dalam sistem *self assessment* wajib pajak diberi hak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga penentuan besarnya pajak yang terutang berada pada wajib pajak sendiri. Dalam sistem ini tentunya diperlukan kejujuran dari wajib pajak, untuk itu aparat perpajakan hanya berperan aktif dalam melaksanakan pembinaan, penelitian, pemeriksaan, pengawasan, dan penerapan sanksi administrasi.

Utang pajak timbul karena undang-undang dan dengan syarat adanya *tatbestand*, yaitu suatu perbuatan, keadaan, atau peristiwa yang dapat menimbulkan utang pajak, sebagai berikut:

- 1) Perbuatan, misalnya seseorang yang menjual hak atas tanah dan bangunan dikenakan atau terutang pajak penghasilan (PPh).
- 2) Keadaan, misalnya seseorang yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan dikenakan atau terutang pajak bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB).
- 3) Peristiwa, misalnya meninggalnya pewaris, maka sejak saat itu harta warisan yang belum terbagi merupakan subjek pajak penghasilan.

Undang-undang pajak menganut ajaran materiil tentang timbulnya utang pajak, yakni setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan adanya surat ketetapan pajak.

Berikut ini diuraikan kerangka konseptual yang berkaitan dengan keputusan tata usaha negara. Negara sebagai organisasi kekuasaan umum dapat membuat tiga macam keputusan yang mengikat secara hukum bagi subjek-subjek hukum yang terkait dengan keputusan-keputusan itu, ketiga macam keputusan tersebut yaitu keputusan yang bersifat mengatur (*regelling*) menghasilkan produk peraturan (*regels*), keputusan hukum yang bersifat menetapkan sesuatu secara administratif (*beschikkings*), dan keputusan yang bersifat menghakimi sebagai hasil dari proses peradilan (*adjudication*) yang disebut *vonnis*.²⁴ Secara sederhana istilah keputusan dapat dibedakan konteksnya apakah sebagai peraturan, penetapan, dan putusan.²⁵

Di Belanda istilah *besluit* digunakan untuk merujuk keputusan yang bersifat umum, sedangkan istilah *beschikking* digunakan untuk merujuk keputusan yang bersifat individual. Istilah *beschikking* diperkenalkan pertama kali oleh W.F. Prins,²⁶ yang diterjemahkan sebagai “ketetapan”, kemudian diikuti oleh para sarjana lain seperti Indroharto,²⁷ dan Sjachran Basah,²⁸ sedangkan *beschikking* diartikan sebagai “keputusan” antara lain oleh Kosim Adisaputra,²⁹ Kuntjoro Purbopranoto,³⁰ Philipus M. Hadjon,³¹ dan

²⁴ Jimly Asshiddiqie, *Perihal Undang-Undang*, Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan MKRI, Jakarta, 2006, hlm. 9

²⁵ Tri Hayati, *Perizinan Pertambangan di Era Reformasi Pemerintahan Daerah Studi tentang Perizinan Pertambangan Timah di Pulau Bangka*, Fakultas Hukum Program Pascasarjana, Program Studi Doktor Ilmu Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2011, hlm. 48 - 49

²⁶ Kuntjoro Purbopranoto, *Beberapa Catatan Hukum Tata Pemerintahan dan Peradilan Administrasi*, Alumni, Bandung, 1981, hlm. 45

²⁷ Indroharto, *Usaha Memahami Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 2005, hlm. 161

²⁸ Sjachran Basah, *Menelaah Liku-Liku UU Peradilan Tata Usaha Negara*, Bandung, 1992, hlm. 78

²⁹ R. Kosim Adisaputra, *Pengantar Ilmu Hukum Administrasi Negara*, Pradnya Paramita, Jakarta, 1987, hlm. 38

³⁰ Kuntjoro Purbopranoto, *op. cit.*

³¹ Philipus M. Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Gajah Mada University Press, Yogyakarta, 1993, hlm. 122.

S.F. Marbun.³² Menurut A. Hamid S. Attamimi, istilah “keputusan” dalam bidang ketatanegaraan dan tata pemerintahan merupakan pernyataan kehendak yang masih bersifat netral, yang maknanya dapat berisi peraturan (*regelling*) dan dapat pula berisi penetapan (*beschikking*).³³

Menurut Utrecht pengertian *beschikking* ialah suatu perbuatan berdasarkan hukum publik yang bersegi satu, yang dilakukan oleh alat-alat pemerintah berdasarkan suatu kekuasaan istimewa.³⁴ Menurut Donner³⁵ sebagaimana dikutip oleh Irfan Fachrudin pengertian *beschikking* ialah suatu perbuatan hukum yang dalam hal istimewa dilakukan oleh suatu alat pemerintahan dengan maksud menentukan hak dan kewajiban mereka yang tunduk pada sesuatu tata tertib hukum, dan penentuan tersebut diadakan oleh alat pemerintahan itu dengan tidak sekehendak mereka yang dikenai penentuan itu. Dengan demikian *beschikking* secara sederhana artinya keputusan yang bersifat individual yang secara gramatikal memiliki lawan kata dengan *besluiten* atau keputusan yang bersifat umum.

Istilah “keputusan” sebagai terjemahan dari istilah *beschikking* sudah dikenal luas di masyarakat melalui praktek peradilan administrasi dan sudah dibakukan dalam pasal 1 angka 3 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara.

³² S.F. Marbun, *Eksistensi Asas-Asas Umum Penyelenggaraan Pemerintahan yang Layak dalam Menjelmakan Pemerintahan yang Baik dan Bersih di Indonesia*, Universitas Padjadjaran, Bandung, 2001, hlm. 208

³³ A. Hamid S. Attamimi, *Peranan Keputusan Presiden Republik Indonesia dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Negara, Suatu Studi Analisis Mengenai Keputusan Presiden yang berfungsi Pengaturan dalam Kurun Waktu Pelita I-Pelita IV*, Disertasi, Fakultas Pascasarjana, Universitas Indonesia, Jakarta, 1990, hlm. 226

³⁴ E. Utrecht dan Muh. Saleh Djindang, *Pengantar Hukum Indonesia*, Ikhtiar, Jakarta, 1983, hlm. 42

³⁵ Irfan Fachrudin, *Pengawasan Peradilan Administrasi terhadap Tindakan Pemerintah*, Alumni, Bandung, 2004, hlm. 86

Berdasarkan pasal 87 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan dinyatakan, bahwa dengan berlakunya undang-undang ini, keputusan tata usaha negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 harus dimaknai sebagai penetapan tertulis yang juga mencakup tindakan faktual, keputusan badan dan / atau pejabat tata usaha negara di lingkungan eksekutif, legislatif, yudikatif, dan penyelenggara negara lainnya, berdasarkan ketentuan perundang-undangan dan asas-asas umum pemerintahan yang baik, bersifat final dalam arti lebih luas, keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum, dan / atau keputusan yang berlaku bagi warga masyarakat. Pemaknaan keputusan tata usaha negara dalam pasal 87 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan ini, menimbulkan pengaruh terhadap pemaknaan ruang lingkup objek sengketa tata usaha negara.

Seiring dengan perubahan paradigma pasca berlakunya Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, menurut Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2016 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas bagi Pengadilan, Peradilan Tata Usaha Negara berwenang mengadili perbuatan melanggar hukum oleh pemerintah, yaitu perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh pemegang kekuasaan pemerintahan (badan dan / atau pejabat pemerintahan) yang biasa disebut dengan *onrechtmatige overheidsdaad*. Berpedoman dari SEMA Nomor 4 Tahun 2016 tersebut serta dikaitkan dengan hubungan interelasi antara Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara dengan Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, bahwa kini kompetensi absolut Peradilan

Tata Usaha Negara setidaknya-tidaknyanya terdiri atas penetapan tertulis yang mencakup tindakan administrasi maupun tindakan faktual serta keputusan lisan, maupun perkara *onrechtmatige overheidsdaad*.³⁶

F. Kerangka Teori

Disertasi ini menggunakan 3 (tiga) model teori yakni *grand theory*, *middle theory*, dan *applied theory*.

1. *Grand theory*

a. Teori keadilan

Keadilan adalah sesuatu yang abstrak dan subjektif, karena keadilan menyangkut nilai etis yang dianut masing-masing individu.³⁷ Keadilan merupakan unsur konstitutif hukum, suatu peraturan yang tidak adil bukan hanya hukum yang buruk, namun juga dianggap bukan hukum atau non hukum.³⁸ Keadilan sangat erat kaitannya dengan hukum karena dalam pengertian tradisional hukum selain sebagai undang-undang juga hukum dalam arti keadilan.³⁹ Dalam konteks hukum pula, keadilan menuntut agar semua orang dalam situasi yang sama diperlakukan sama. Selain itu dalam arti materil, hukum dituntut agar sesuai dengan cita-cita keadilan dalam masyarakat.

³⁶ Enrico Simanjuntak, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara: Transformasi dan Refleksi*, Penerbit Sinar Grafika, Jakarta, 2018, hlm. 82

³⁷ Achmad Ali, *Menguak Teori Hukum (Legal Theory) dan Teori Peradilan (Judicialprudence), termasuk Interpretasi Undang-Undang (Legisprudence)*, Prenada Media Group, Jakarta, 2009, hlm. 217

³⁸ Theo Huijbers, *Filsafat Hukum*, Kanisius, Yogyakarta, 2015, hlm. 49

³⁹ *Ibid*

Tentang keadilan ini, menurut Immanuel Kant mengungkapkan “*If justice is gone, there is no reasons for a man to live longer on earth*”.⁴⁰ Ungkapan ini menunjukkan betapa pentingnya keadilan bagi kehidupan manusia, sehingga seringkali hukum dianggap bertujuan mencari keadilan (*justice*), bahkan ada adagium yang menyatakan kalau kepastian hukum bertentangan dengan keadilan, maka keadilan yang harus didahulukan.

Aristoteles mengatakan, bahwa keadilan harus dibagikan oleh negara kepada semua orang, karena keadilan adalah suatu kebijakan politik yang aturan-aturannya menjadi dasar dari peraturan negara dan aturan-aturan lain yang merupakan ukuran tentang apa yang hak.⁴¹ Bahwa orang harus mengendalikan diri dari *pleonexia*, yaitu memperoleh keuntungan bagi diri sendiri dengan cara merebut apa yang merupakan kepunyaan orang lain, atau menolak apa yang seharusnya diberikan olehnya kepada orang lain atau dengan adagiumnya “*Honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*” (hidup secara terhormat, tidak mengganggu orang di sekitarnya, dan memberikan kepada setiap orang apa yang menjadi haknya).

Menurut pandangan teori etis tersebut, baik buruknya suatu peraturan diukur dari perbuatan itu mendatangkan keadilan atau tidak. Hakikat hukum ialah mewujudkan tatanan kehidupan yang adil, hukum yang tidak adil bukanlah hukum. Keadilan sebagai nilai memiliki aspek idealis dan empiris. Apa yang

⁴⁰ George P. Fletcher, *Basic Concept of Criminal Law*, Oxford University Press, New York, 1998, hlm. 32
⁴¹ W. Friedmann, *Teori & Filsafat Hukum: Idealisme Filosofis & Problema Keadilan*, terjemahan Mohamad Arifin, Rajawali, Jakarta, 1990, hlm. 36

dinilai adil dalam konteks hukum harus dapat diaktualisasikan secara konkret menurut ukuran manfaat (konteks empiris).

Menurut aliran etis bahwa tujuan hukum adalah keadilan, menurut aliran utilitis bahwa tujuan hukum adalah menciptakan kemanfaatan, dan menurut aliran dogmatis bahwa tujuan hukum adalah kepastian hukum.⁴² Tujuan hukum adalah keadilan, selain juga tujuan lainnya seperti kepastian hukum dan kemanfaatan.⁴³ Suatu keadilan tidak akan dapat dicapai apabila kepastian hukum serta kemanfaatan tidak dipenuhi, karena apabila hanya keadilan saja yang dipenuhi tanpa kepastian hukum dan tanpa adanya manfaat maka dapat merusak nilai keadilan itu sendiri. Sebaliknya apa yang pasti dalam hukum serta bermanfaat belum tentu memberikan keadilan. Oleh karena itu, mengedepankan nilai keadilan saja, tidaklah berarti kepastian hukum serta kemanfaatan timbul dengan sendirinya. Hukum yang adil seharusnya diikuti dengan kepastian hukum serta kemanfaatan hukum. Walaupun demikian, ada yang berpendapat bahwa keadilan merupakan tujuan yang paling penting, karena keadilan merupakan satu-satunya tujuan, sehingga apabila untuk menegakkan keadilan harus mengorbankan kepastian hukum, maka hukum itu yang akan dikorbankan karena hukum hanya sarana, sedangkan tujuan hukum adalah keadilan.

Keterkaitan hukum dengan keadilan tanpa sepenuhnya disadari, serta tidak pula dipungkiri mengingat karakter hukum itu sendiri, namun demikian

⁴² Abdul Manan, *Dinamika Politik Hukum di Indonesia*, Penerbit Kencana, Jakarta, 2018, hlm. 257

⁴³ Muhammad Erwin, *Filsafat Hukum: Refleksi Kritis terhadap Hukum dan Hukum Indonesia (dalam Dimensi Idea dan Aplikasi)*, Raja Grafiika Persada, Jakarta, 2015, hlm. 290

tidak mungkin pula mengidentikkan hukum dengan keadilan.⁴⁴ Keadilan adalah sebuah gagasan, pengetahuan dan pemahaman tentang keadilan hanya bisa didapat secara parsial dan secara filosofis. Keadilan hanya dapat dipahami jika keadilan tersebut hendak diwujudkan oleh hukum. Upaya mewujudkan keadilan merupakan proses dinamis yang memerlukan waktu yang panjang, usaha ini didominasi oleh kekuatan-kekuatan yang bertarung dalam kerangka tatanan politik untuk mengaktualisasikannya.

Menurut Plato jiwa manusia terdiri atas tiga bagian yakni pikiran, perasaan, dan nafsu baik psikis maupun jasmani. Jiwa yang baik apabila dihasilkan dari satu-kesatuan yang harmonis antara ketiga bagian tersebut, yakni apabila perasaan dan nafsu dikendalikan dan ditundukkan pada akal (pikiran). Keadilan terletak dalam batas yang seimbang antara ketiga bagian jiwa sesuai dengan wujudnya masing-masing. Negara menurut Plato harus diatur secara seimbang menurut bagian-bagiannya supaya adil, yaitu kelas orang-orang yang mempunyai kebijaksanaan seperti filosof, kelas orang-orang yang mempunyai keberanian seperti tentara, dan kelas tukang dan petani yang memelihara ekonomi masyarakat. Setiap golongan berbuat sesuai dengan tempat dan tugasnya masing-masing itulah keadilan.

Aristoteles memberikan pemikiran tentang hukum dan keadilan, yaitu dengan menggolongkan keadilan ke dalam keadilan distributif dan keadilan

⁴⁴ Cicero dalam Carl Joachim Friedrich, *Filsafat Hukum: Perspektif Historis*, Nusa Indah, Bandung, 2014, hlm. 94

korektif.⁴⁵ Keadilan distributif ialah menyangkut pembagian kepada masing-masing orang sesuai dengan tempatnya dalam masyarakat. Keadilan korektif ialah memberikan ukuran untuk menjalankan hukum dengan menggunakan standar yang umum dalam hubungan antara satu orang dengan yang lain. Menurut Aristoteles sebagaimana dikutip oleh M. Hasyim Kamali, bahwa keadilan adalah kebijakan yang berkaitan dengan hubungan antar manusia. Dikatakan bahwa adil menurut hukum, yakni apa yang sebanding dan apa yang semestinya. Seseorang dikatakan tidak adil manakala ia mengambil bagian melebihi dari apa yang semestinya. Begitu pula dengan orang yang bertindak tidak berdasarkan pada hukum, dikatakan tidak adil karena melanggar undang-undang disebabkan segala sesuatu yang ditetapkan dalam undang-undang dianggap adil, dan tujuan adil itu sendiri pada hakikatnya ialah untuk mendatangkan kebahagiaan dalam masyarakat. Selain itu pula, seseorang yang melanggar undang-undang dianggap berbuat tidak adil karena ia menghendaki lebih banyak keuntungan dibandingkan dengan keuntungan orang lain, yang pada hakikatnya ia tidak menginginkan adanya kesamaan dalam bagian itu.⁴⁶

Thomas Aquinas membagi keadilan dalam dua bagian yakni keadilan umum dan keadilan khusus.⁴⁷ Keadilan umum ialah keadilan menurut kehendak undang-undang yang harus ditunaikan untuk kepentingan umum, sedangkan keadilan khusus ialah keadilan atas dasar kesamaan atau proporsionalitas.

⁴⁵ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2000, hlm. 163

⁴⁶ Muhammad Hasyim Kamali, *Freedom Equality and Justice in Islam*, Ilmiah Publisher SBN. BHR, Kuala Lumpur, 1999, hlm. 140-141

⁴⁷ E. Sumaryono, *Etika Hukum (Relevansi Teori Hukum Kodrat Thomas Aquinas)*, Kanisius, Yogyakarta, 2000, hlm. 160

Keadilan khusus dibedakan lagi ke dalam keadilan distributif, keadilan komutatif, dan keadilan vindikatif. Keadilan distributif ialah suatu keadilan yang memberikan kepada setiap orang didasarkan atas jasa-jasanya atau pembagian menurut haknya masing-masing. Keadilan distributif berperan dalam hubungan antara masyarakat dengan individu, keadilan bukan berarti persamaan namun perbandingan. Keadilan komutatif ialah suatu keadilan yang diterima oleh masing-masing anggota tanpa mempedulikan jasa masing-masing. Keadilan vindikatif ialah keadilan dalam hal menjatuhkan hukuman atau ganti kerugian dalam tindak pidana.

Menurut Ulpianus, bahwa keadilan itu adalah kehendak yang tetap (*ajek*) dan tetap memberikan kepada masing-masing bagiannya (*justitia est constans et perpetua voluntas ius suum euique tribuendi*).⁴⁸

Dalam Islam keadilan⁴⁹ adalah salah satu asas dalam mencapai tujuan negara. Menurut Al-Qur'an, keadilan dinyatakan dengan istilah *'adl*, *qist* dan sering dikaitkan dengan sikap seimbang dan menengahi. Dalam semangat moderasi dan toleransi, juga dinyatakan dengan istilah *wasath* (pertengahan), yakni suatu sikap berkeseimbangan antara dua ekstrimitas serta realitas dalam memahami tabiat manusia. Sikap seimbang terpancar dari sikap tauhid atau keinsyafan mendalam akan hadirnya Tuhan dalam hidup, yang berarti kesadaran akan kesatuan tujuan dan makna hidup seluruh alam ciptaan-Nya. Sehingga

⁴⁸ Anonim, *Ensiklopedia Hukum Islam*, PT Ichtiar Baru van Hoeve, Jakarta, 1996, hlm. 25

⁴⁹ Syafii Ma'arif dalam Rahmat Sholihin, *Konstitusi yang Berkeadilan: Perspektif Qur'ani*, Jurnal Konstitusi, Fakultas Syariah IAIN Antasari, vol. III, nomor 2, November 2010, hlm. 86

menurut Islam, pengertian adil secara terminologi adalah mempersamakan sesuatu pada tempatnya (*wad asy syaifi maqamih*).⁵⁰

Konsepsi kehidupan dalam Islam dibangun atas asas kesatuan antara alam dunia dan alam akhirat dalam sistem tunggal yang hidup dalam hati setiap muslim. Ajaran Islam menurut Quthb mengatur bentuk hubungan makhluk dengan Tuhannya, hubungan antara sesama makhluk, hubungan dengan alam semesta, hubungan manusia dengan dirinya, antara individu dengan masyarakat, antara individu dengan negara, antara seluruh umat manusia, antara generasi yang satu dengan generasi yang lain, semuanya dikembalikan kepada konsep menyeluruh yang terpadu, inilah yang disebut sebagai filsafat Islam.⁵¹

Dalam Al-Qur'an surat An-Nisaa ayat 135, memuat perintah kepada orang-orang yang beriman untuk menjadi penegak keadilan, yang artinya "Hai orang-orang yang beriman, jadilah kamu penegak keadilan tanpa pandang bulu, memberikan kesaksian karena Allah walaupun terhadap dirimu sendiri, atau ibu, bapak, dan kaum kerabatmu. Jika pihak tergugat itu dari kaum kerabat atau lainnya, kaya maupun miskin, maka Allah lebih mengutamakan keadilan dan kesaksian yang benar terhadap keduanya. Karena itu janganlah memperturutkan hawa nafsu hendak memperkosa keadilan. Dan jika kamu memutar lidah dalam memberikan kesaksian dan memutarbalikkan kenyataan atau menolak memberikan kesaksian, maka Allah tahu benar apa yang kamu lakukan".

⁵⁰ Anonim, *Ensiklopedia Hukum Islam*, op. cit., hlm. 25

⁵¹ Sayyid Quthb, *Keadilan Sosial dalam Islam*, Pustaka, Bandung, 1994, hlm. 25

Dalam surat Asy-Syura ayat 15, yang artinya “Oleh karena perpecahan itu, ajaklah mereka kepada kesatuan pendapat namun tetaplah pada pendirian sebagaimana yang diperintahkan kepadamu, dan janganlah dituruti hawa nafsunya. Dan katakanlah kepadanya: aku beriman kepada kitab yang diturunkan Allah dan aku diperintahkan supaya berlaku adil di antaramu. Allah itu adalah Tuhan kami dan Tuhanmu juga. Amal kami untuk kami dan amalmu untuk kamu. Tiada gunanya permusuhan antara kami dan kamu. Allah akan mengumpulkan kita semua dan kepada-Nya tempat kembali”. Dalam ayat tersebut, Allah memerintahkan kepada Rasulullah Muhammad SAW agar berlaku adil tanpa memihak dengan pengertian tidak bersikap fanatik kepada seseorang atau lawan seseorang.

Islam memerintahkan kepada setiap manusia untuk berbuat adil atau menegakkan keadilan pada setiap tindakan dan perbuatan yang dilakukan. Dalam Al-Qur'an surat An-Nisaa ayat 58 yang artinya “Sesungguhnya Allah menyuruhmu menyampaikan amanat kepada yang berhak menerimanya dan bila menetapkan putusan hukum antara manusia hendaklah kamu tetapkan dengan adil. Dengan itu Allah telah memberikan pengajaran dengan sebaik-baiknya kepadamu tentang pelaksanaan amanat dan keadilan hukum, sesungguhnya Allah Maha Mendengar dan Maha Melihat”.

Begitu pentingnya berlaku adil atau menegakkan keadilan, memperingatkan kepada orang-orang yang beriman untuk tetap berlaku adil sungguhpun terhadap kaum yang dibenci sebagaimana ditegaskan dalam Al-

Qur'an surat Al-Maidah ayat 8, yang artinya “Hai orang-orang yang beriman hendaklah kamu tegak di atas kebenaran yang adil semata-mata karena Allah dalam memberikan kesaksian. Dan janganlah sekali-kali, kebencianmu terhadap suatu kaum sampai mempengaruhi dirimu untuk berlaku tidak adil. Berlakulah adil karena adil itu lebih dekat kepada taqwa. Karena itu bertaqwalah kepada Allah, sesungguhnya Allah Maha Mengetahui apa yang kamu kerjakan”.

Murtadha Muthahhari mengemukakan bahwa konsep adil dikenal dalam empat hal, yaitu:⁵²

- 1) Adil bermakna keseimbangan dalam arti suatu masyarakat yang ingin tetap bertahan dan mapan, maka masyarakat tersebut harus berada dalam keadaan seimbang, di mana segala sesuatu yang ada di dalamnya harus eksis dengan kadar semestinya dan bukan dengan kadar yang sama.
- 2) Adil adalah persamaan dalam arti keadilan yang dimaksudkan adalah memelihara persamaan ketika hak memilikinya sama, sebab keadilan mewajibkan persamaan seperti itu dan mengharuskannya.
- 3) Adil adalah memelihara hak-hak individu dan memberikan hak kepada setiap orang yang berhak menerimanya.
- 4) Adil adalah memelihara hak atas berlanjutnya eksistensi.

Konsepsi keadilan dalam Islam menurut Qadri mempunyai arti yang lebih dalam daripada apa yang disebut dengan keadilan formal hukum Romawi

⁵² Murtadha Muthahhari, *Keadilan Ilahi: Azas Pandangan Dunia Islam*, Mizan, Bandung, 1995, hlm. 53-58

atau konsepsi hukum yang dibuat manusia lainnya. Ia merasuk ke sanubari yang paling dalam dari manusia, karena setiap orang harus berbuat atas nama Tuhan sebagai tempat bermuaranya segala hal termasuk motivasi dan tindakan. Penyelenggaraan keadilan dalam Islam bersumber pada Al-Qur'an serta kedaulatan komunitas muslim yakni umat.⁵³

Makna yang terkandung pada konsepsi keadilan dalam Islam ialah menempatkan sesuatu pada tempatnya, membebaskan sesuatu sesuai daya pikul seseorang, memberikan sesuatu yang memang menjadi haknya dengan kadar yang seimbang. Prinsip pokok keadilan digambarkan Madjid Khadduri dengan mengelompokkan ke dalam dua kategori, yaitu aspek substansi dan prosedural yang masing-masing meliputi satu aspek dari keadilan yang berbeda. Aspek substansi berupa elemen-elemen keadilan dalam substansi syariat, sedangkan aspek prosedural berupa elemen-elemen keadilan dalam hukum prosedural yang dilaksanakan.⁵⁴

Menurut Haryatmoko bahwa keadilan prosedural terkait dengan legitimasi, dan keadilan prosedural menjadi tulang punggung etika politik karena mampu mengontrol dan menghindarkan semaksimal mungkin penyalahgunaan kewenangan.⁵⁵

Manakala kaidah-kaidah prosedural diabaikan atau diaplikasikan secara tidak tepat, maka ketidakadilan prosedural muncul, sedangkan keadilan substansi

⁵³ A.A. Qadri, *Sebuah Potret Teori dan Praktek Keadilan dalam Sejarah Pemerintahan Muslim*, PLP2M, Yogyakarta, 1987, hlm.1

⁵⁴ Madjid Khadduri, *Teologi Keadilan (Perspektif Islam)*, Risalah Gusti, Surabaya, 1999, hlm. 119

⁵⁵ Haryatmoko, *Hukum dan Moral dalam Masyarakat Majemuk*, Kompas, Jakarta, 11 Juli 2011, hlm. 4

merupakan aspek internal dari suatu hukum di mana semua perbuatan yang wajib pasti adil (karena firman Allah) dan yang haram pasti tidak adil (karena wahyu tidak mungkin membebani orang-orang yang beriman suatu kezaliman).

Aplikasi keadilan prosedural dalam Islam dikemukakan oleh Ali bin Abu Thalib pada saat pemeriksaan perkara di hadapan hakim Syuraih dengan menegur hakim tersebut sebagai berikut:⁵⁶

- 1) Hendaknya samakan mereka (para ahli) masuk ke dalam majelis, jangan ada yang didahulukan;
- 2) Hendaklah sama duduk mereka di hadapan hakim;
- 3) Hendaklah hakim menghadapi mereka dengan sikap yang sama;
- 4) Hendaklah keterangan-keterangan mereka sama didengarkan dan diperhatikan;
- 5) Ketika menjatuhkan hukuman hendaklah keduanya sama mendengar.

b. Teori negara hukum

Menurut Marsilius Padua bahwa tujuan negara adalah untuk memajukan kemakmuran dan memberi kesempatan seluas-luasnya kepada warga negara agar dapat mengembangkan dirinya secara bebas. Dengan demikian hukum harus mengabdikan kepada rakyat, bahkan rakyat dapat menghukum penguasa yang melanggar undang-undang, termasuk memberhentikannya.⁵⁷

⁵⁶ Hamka, *Tafsir Al-Ashar Jus V*, Pustaka Panji Mas, Jakarta, 1983, hlm. 125

⁵⁷ Darji Darmodiharjo dan Shidarta, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum: Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 1995, hlm. 106

Hal itu sejalan dengan pendapat Imanuel Kant yang mengemukakan bahwa hukum dibentuk karena manusia ingin agar dalam mencapai kemerdekaannya tidak terganggu dan diganggu oleh anggota masyarakat lainnya. Oleh karena itu hukum merupakan sarana perlindungan dalam masyarakat agar tercapai keamanan dan kedamaian.⁵⁸

Dalam khazanah pemikiran hukum, konsepsi negara hukum merupakan terjemahan dari *rechtstaat* yang berkembang di Eropa Barat. Salah satu ciri penting dari konsep negara hukum klasik ini adalah sifat pemerintahan yang pasif, artinya pemerintah sekedar berperan sebagai wasit atau pelaksana dari berbagai keinginan rakyat yang direpresentasikan oleh anggota parlemen. Negara baru bergerak dalam urusan privat, apabila masyarakat menghendakinya. Peran negara yang minimal di dalam urusan warga negara ini, dikenal dengan istilah negara penjaga malam (*nachtwakersstaat*) atau negara pengawas (*watchdog*).⁵⁹

Tugas negara bukan hanya sebagai suatu negara penjaga malam yang hanya menjaga dan mewujudkan ketenteraman, ketertiban umum, dan keamanan. Faham ini sudah berubah seiring dengan perkembangan umat manusia di mana negara hukum modern memiliki kewajiban yang lebih luas yaitu mementingkan kebutuhan masyarakatnya.

Konsep negara hukum melahirkan pengelolaan negara yang harus berdasarkan hukum, negara hukum menurut Albert Venn Dicey, harus mencerminkan tiga kriteria dari *the rule of law* yaitu supremasi hukum,

⁵⁸ *Ibid*, hlm. 110

⁵⁹ Moh. Mahfud MD, *Demokrasi dan Konstitusi di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 1993, hlm. 28

persamaan hak di depan hukum, dan perlindungan setiap orang di depan hukum.⁶⁰ Unsur supremasi hukum dalam arti tidak boleh ada kesewenang-wenangan, setiap orang berkedudukan sama di depan hukum, terjaminnya hak-hak asasi manusia oleh undang-undang.⁶¹

Menurut Friedrich Julius Stahl sebagaimana dikutip oleh Padmo Wahyono, bahwa unsur-unsur *rechtstaats* yaitu mengakui dan melindungi hak-hak asasi manusia, penyelenggaraan negara didasarkan pada teori *trias politica*, pemerintah berdasarkan atas undang-undang, dan adanya pengadilan administrasi.⁶² Pengertian *rechtstaats* adalah suatu negara yang diatur menurut hukum yang menekankan persamaan dan otonomi dari tiap-tiap individu di dalam kerangka suatu tertib hukum yang ditentukan oleh undang-undang dan juga menekankan pentingnya kepastian hukum.⁶³

Menurut Jimly Asshiddiqie negara hukum harus memiliki empat unsur pokok, yaitu pengakuan dan perlindungan terhadap hak asasi manusia, negara didasarkan pada teori *trias politica*, pemerintahan didasarkan pada undang-undang (*wetmatigbestuur*), adanya peradilan administrasi negara yang bertugas menangani kasus perbuatan melanggar hukum oleh pemerintah (*onrechtmatige overheidsdaad*).⁶⁴

⁶⁰ A.V. Dicey, *Introduction to the Study of the Law the Constitution*, Macmillan Press, London, 1971, hlm. 202-203

⁶¹ Tim Penulis, *Membangun Negara Hukum yang Bermartabat*, Setara Press, Malang, 2013, hlm. 259

⁶² Padmo Wahyono, *Pembangunan Hukum di Indonesia*, Ind. Hill Co., Jakarta, 1989, hlm. 151

⁶³ I Dewa Gede Palguna, *Pengaduan Konstitusional (Constitutional Complaint): Upaya Hukum terhadap Pelanggaran Hak-Hak Konstitusional Warga Negara*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hlm. 80

⁶⁴ Jimly Asshiddiqie, *op. cit.*, hlm. 152

Negara hukum sebagaimana dikemukakan Immanuel Kant dicirikan oleh adanya pembatasan-pembatasan terhadap kekuasaan negara melalui upaya perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia dan pemisahan kekuasaan organ-organ negara. Negara hukum itu unsur-unsurnya dicirikan sebagai berikut, pengakuan dan perlindungan hak-hak asasi manusia, adanya pembagian kekuasaan dalam negara, tindakan pemerintah harus berdasarkan hukum.⁶⁵

Negara hukum menurut Sri Soemantri harus memenuhi unsur yaitu pemerintah dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya berdasarkan atas hukum atau peraturan perundang-undangan, adanya jaminan terhadap hak-hak asasi manusia, adanya pembagian kekuasaan dalam negara, dan adanya pengawasan dari badan-badan peradilan.⁶⁶

Negara hukum menurut Philipus M. Hadjon terdapat ciri-ciri sebagai berikut, adanya undang-undang dasar atau konstitusi yang memuat ketentuan tertulis tentang hubungan antara penguasa dan rakyat, adanya pembagian kekuasaan, diakuinya dan dilindunginya hak-hak kebebasan rakyat.⁶⁷

Menurut Abdul Mukthie Fadjar, negara hukum minimal memiliki tiga elemen yaitu pengakuan dan perlindungan hak asasi manusia, peradilan yang bebas dan tidak memihak, dianutnya asas legalitas dalam arti harus sesuai ketentuan hukum yang berlaku.⁶⁸

⁶⁵ Azhary, *Negara Hukum Indonesia Analisis Yuridis-Normatif tentang Unsur-Unsurnya*, UI-Press, Jakarta, 1995, hlm. 46

⁶⁶ Sri Soemantri, *Hukum Tata Negara Indonesia*, Alumni, Bandung, 1992, hlm. 29

⁶⁷ Philipus M. Hadjon, *Perlindungan Hukum bagi Rakyat Indonesia*, Bina Ilmu, Surabaya, 1987, hlm. 76

⁶⁸ Tim Penulis, *Membangun Negara Hukum yang Bermartabat*, op. cit., hlm. 5-6

Islam tidak mengenal teokrasi, yang ada adalah nomokrasi. Nomokrasi dalam Islam artinya kekuasaan yang didasarkan pada hukum-hukum yang berasal dari Allah, karena Allah itu abstrak dan hanya hukum-Nya yang nyata tertulis. Nomokrasi adalah suatu negara hukum yang memiliki prinsip-prinsip di antaranya adalah kekuasaan dalam negara, musyawarah, keadilan, kesamaan, pengakuan dan perlindungan hak asasi manusia, peradilan bebas, perdamaian, kesejahteraan, dan ketaatan rakyat. Prinsip-prinsip tersebut tercantum dalam Al-Qur'an dan As-Sunah.⁶⁹

Dalam nomokrasi Islam, kekuasaan adalah amanah dan setiap amanah wajib disampaikan kepada mereka yang berhak menerimanya, dalam arti amanah dijalankan dengan sebaik-baiknya sesuai dengan prinsip-prinsip yang digariskan dalam Al-Qur'an. Penyampaian amanah dalam konteks kekuasaan mengandung suatu implikasi bahwa ada larangan bagi pemegang amanah itu untuk melakukan penyalahgunaan kekuasaan.⁷⁰ Sebagaimana sabda Rasulullah yang artinya “Hai Abu Dzar, engkau adalah seorang yang lemah dan sesungguhnya jabatan sebagai pemimpin adalah amanah yang berat dan kelak pada hari kiamat ia akan menjadi penyebab kehinaan dan penyesalan kecuali bagi orang yang telah mengambilnya dengan cara yang benar dan menunaikan kewajiban-kewajiban yang harus dipikulnya”.

Dalam penjelasan Pembukaan UUD 1945, dinyatakan bahwa Indonesia adalah negara yang berdasarkan atas hukum dan tidak berdasarkan atas kekuasaan

⁶⁹ Abdul Manan, *op. cit.*, hlm. 241

⁷⁰ M. Tahir Azhary, *Negara Hukum*, Prenada Media Group, Jakarta, 2004, hlm. 106-107

belaka. Pemerintah berdasarkan atas sistem konstitusi, tidak bersifat absolut atau kekuasaan yang tidak terbatas, oleh karena hukum dalam negara Indonesia mempunyai kedudukan yang tertinggi (*supreme*) maka pemerintah harus tunduk pada hukum.⁷¹ Supremasi hukum adalah upaya untuk menegakkan dan menempatkan hukum pada posisi tertinggi yang dapat melindungi seluruh lapisan masyarakat dengan tidak diintervensi oleh satu pihak manapun termasuk oleh penyelenggara negara.⁷² Supremasi hukum adalah kiat untuk memposisikan hukum agar berfungsi sebagai komando atau panglima.⁷³

2. *Middle theory*

a. Teori hukum responsif

Lahirnya hukum responsif disebabkan oleh karena hukum yang ada pada saat itu ternyata tidak dapat mengatasi permasalahan-permasalahan dalam masyarakat, padahal hukum dituntut untuk bisa menemukan solusi atas persoalan-persoalan tersebut. Philippe Nonet dan Philipp Selznick berupaya untuk menemukan jalan menuju perubahan supaya hukum bisa mengatasi persoalan-persoalan itu. Dalam hukum responsif, Nonet dan Selznick menyebutkan tentang ketidakmampuan pemerintah untuk memenuhi tuntutan-tuntutan umum,

⁷¹ Abdul Manan, op. cit., hlm. 31

⁷² Soetandyo Wignjosoebroto, op.cit., hlm. 457

⁷³ Charles Hermawan, *Hukum sebagai Panglima*, Buku Kompas, Jakarta, 2003, hlm. 1

pemerintah yang melampaui batas kewenangan, dan kebijakan umum yang berat sebelah.

Selama ini hukum hanya dipahami sebagai aturan-aturan yang bersifat kaku dan terlalu menekankan pada aspek *legal system* tanpa melihat kaitan antara ilmu hukum tersebut dengan persoalan-persoalan lain seperti dalam hal masalah-masalah sosial. Hukum identik dengan ketertiban sebagai cermin pengaturan dari penguasa, di sisi lain ada juga pemahaman mengenai hukum yang menekankan aspek legitimasi dari pengaturan-pangaturan itu sendiri. Padahal semestinya teori hukum hendaknya tidak menutup diri terhadap faktor-faktor sosial yang mempengaruhi perkembangan masyarakat.

Hukum responsif berorientasi pada hasil, pada tujuan-tujuan yang akan dicapai di luar hukum, sehingga tatanan hukum dinegosiasikan bukan dimenangkan melalui sub-ordinasi. Ciri khas hukum responsif adalah mencari nilai-nilai tersirat yang terdapat dalam peraturan dan kebijakan. Mereka menyatakan ketidaksetujuan terhadap doktrin yang dianggap sebagai interpretasi yang baku dan tidak fleksibel. Sehingga hukum responsif memuat pandangan kritis, yakni bahwa hukum merupakan cara mencapai tujuan.

Hukum tidak hanya *rules (logic & rules)* tetapi juga ada logika-logika yang lain. Bahwa memberlakukan *jurisprudence* saja tidak cukup tetapi penegakan hukum harus diperkaya dengan ilmu-ilmu sosial. Ini merupakan tantangan bagi seluruh pihak yang terlibat dalam proses penegakan hukum untuk bisa membebaskan diri dari kungkungan hukum murni yang kaku dan analitis.

Dalam tipe hukum responsif menurut Nonet dan Selznick, hukum dipandang sebagai fasilitator atau sarana menanggapi kebutuhan dan aspirasi sosial. Tipe hukum responsif mengimplikasikan dua hal, yaitu hukum harus fungsional pragmatis, bertujuan, dan rasional. Ciri-ciri hukum responsif adalah tujuan hukum berdasarkan kompetensi, keadilan yang dicari adalah keadilan substansi.⁷⁴

Suatu institusi yang responsif mempertahankan secara kuat hal-hal yang esensial bagi integritasnya sembari tetap memperhatikan keberadaan kekuatan-kekuatan baru di dalam lingkungan. Untuk melakukan hal itu, hukum responsif memperkuat cara-cara bagaimana keterbukaan dan integritas dapat saling menopang.

b. Teori penegakan hukum

Menurut Satjipto Rahardjo, hukum hanyalah bagian dari usaha untuk menata ketertiban dalam masyarakat, tetapi hukum tidak persis sama dengan ketertiban. Ketertiban mencakup hukum tetapi hukum bukan satu-satunya cara atau jalan untuk menciptakan ketertiban.⁷⁵ Adanya hukum bukan jaminan

⁷⁴ Philippe Nonet dan Philip Selznick, *Law and Society in Transition to Word Responsive Law*, Harper & Row, New York, 1978, Bab

II, III, dan IV

⁷⁵ Satjipto Rahardjo, *Biarkan Hukum Mengalir (Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum)*, Penerbit Buku Kompas, Jakarta, 2007, hlm. 21

menjadikan masyarakat itu bisa tertib, tetapi dibutuhkan juga kesadaran masyarakat dan kepercayaan masyarakat terhadap penegakan hukum.

Setiap negara senantiasa memerlukan tatanan hukum dan perundang-undangan yang mampu memenuhi berbagai macam tuntutan masyarakat. Menurut Asep Warlan Yusuf, hukum yang diharapkan oleh masyarakat adalah hukum yang senantiasa mengabdikan kepada kepentingan keadilan, ketertiban, keteraturan, dan kedamaian guna menunjang terwujudnya masyarakat yang sejahtera lahir dan batin, termasuk penegakan hukumnya.⁷⁶

Menurut faham positivistik, kompleksitas ilmu sosial diabaikan, berbeda halnya melalui pendekatan sosiologis sebagai ilmu empiris, sebab cara kerja sosiologi hukum ialah melihat hukum dari ujung teleskop yang lain. Berpikir positivistik - legalistik adalah selalu berangkat dari peraturan hukumnya, berbeda halnya dengan berpikir sosiologis yakni berangkat dari kompleksitas kenyataan di lapangan dan bagaimana kompleksitas kenyataan itu membentuk maksud. Hal ini membutuhkan pemahaman dan analisis rasional, sebab penegakan hukum itu tidak bersifat logis-universal, melainkan variabel.⁷⁷

Berangkat dari pendapat Lawrence M. Friedmann dalam bukunya *American Law*, elemen-elemen dalam sistem hukum meliputi tatanan kelembagaan (*structure*), ketentuan perundang-undangan (*substance*), dan budaya hukum (*legal culture*), menurut A. Hamid S. Attamimi bahwa hukum sebagai

⁷⁶ Asep Warlan Yusuf, *Memuliakan Hukum dalam Alam Demokrasi yang Berkeadilan*, Makalah disajikan dalam memperingati 70 Tahun Prof. Dr. B. Arief Sidharta, SH., Bandung, 2008

⁷⁷ Mark Galanter, *Why the 'Haves' Come Out Ahead: Speculations on the Limits of Legal Change*, 1974

sebuah sistem (*legal system*) terdiri dari berbagai sub-sistem yaitu sub-sistem pembentukan, sub-sistem isi (materi), sub-sistem penegakan, dan sub-sistem budaya hukum, sebagaimana tersebut di bawah ini:⁷⁸

- 1) Pembentukan hukum terutama yang berbentuk peraturan perundang-undangan bukan sekedar teknik menyusun secara sistematis bahan-bahan yang terkumpul dalam rumusan normatif, bukan pula sekedar menaati standar-standar perumusan dan penulisan yang telah dibakukan. Pembentuk hukum yang baik, harus tunduk pada berbagai syarat pembentukan hukum yang baik pula, yakni asas, tujuan, kewenangan, keperluan, penegakan, dan lain-lain, termasuk hubungan sistematis dengan hukum yang lain (misalnya dengan UUD), serta mengikuti prosedur yang benar. Dipenuhinya berbagai syarat di atas sangat penting karena akan menentukan kualitas, bentuk, dan isi suatu peraturan.
- 2) Mengenai substansi (isi) hukum yang dibentuk, akan sangat menentukan penegakannya karena suatu substansi hukum yang tidak dapat ditegakkan tidak akan memiliki arti apapun. Suatu aturan hukum tidak dapat ditegakkan, dapat terjadi karena faktor hukum itu sendiri atau faktor-faktor di luarnya. Ditinjau dari faktor hukumnya, suatu aturan tidak dapat ditegakkan tidak selalu karena aturan tersebut tidak sempurna, tetapi dapat juga terjadi karena pada saat pembentukannya kurang memperhitungkan berbagai kondisi yang akan menopang pelaksanaannya, misalnya sumber daya yang tidak memadai,

⁷⁸ A. Hamid S. Attamimi, op. cit., hlm. 336-346

budaya hukum yang tidak kondusif akan sangat mempengaruhi penegakan hukum.

Secara konsepsional inti dari penegakan hukum terletak pada kegiatan menyasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan dalam kaidah-kaidah dengan sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir untuk menciptakan, memelihara, dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup.⁷⁹

Penegakan hukum adalah suatu proses untuk mewujudkan keinginan-keinginan hukum menjadi kenyataan, yang dimaksud keinginan hukum di sini tidak lain adalah pikiran-pikiran badan pembuat undang-undang yang dirumuskan dalam peraturan hukum. Perumusan pemikiran pembuat hukum yang dituangkan dalam peraturan hukum akan turut menentukan bagaimana penegakan hukum itu dijalankan.⁸⁰ Suatu negara dapat dikatakan sebagai negara hukum apabila supremasi hukum sebagai landasan penyelenggaraan negara dijalankan tidak hanya sebatas hukum yang dibuat, namun bagaimana hukum tersebut dilaksanakan dengan baik.⁸¹

Penegakan hukum berfungsi sebagai perlindungan kepentingan manusia, agar kepentingan manusia terlindungi, hukum harus dilaksanakan. Pelaksanaan hukum dapat berlangsung secara normal tetapi dapat terjadi juga karena pelanggaran hukum, dalam hal ini hukum yang telah dilanggar harus ditegakkan.

⁷⁹ Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1993, hlm. 13

⁸⁰ Satjipto Rahardjo, *Penegakan Hukum sebagai Tinjauan Sosiologis*, Genta Publishing, Yogyakarta, 2009, hlm. 25

⁸¹ Abdul Manan, *op. cit.*, hlm. 236

Melalui penegakan hukum inilah hukum itu menjadi kenyataan. Dalam menegakkan hukum ada tiga unsur yang harus diperhatikan, yaitu:⁸²

- 1) Kepastian hukum, bahwa setiap orang mengharapkan dapat diterapkannya hukum dalam hal terjadinya peristiwa konkret. Bahwa hukum harus berlaku dan pada dasarnya tidak boleh menyimpang dari asas *fiat justitia et pereat mundus* (meskipun dunia akan runtuh hukum harus ditegakkan). Oleh karena kepastian hukum merupakan perlindungan terhadap tindakan sewenang-wenang dari pihak lain.
- 2) Manfaat, bahwa hukum adalah untuk manusia maka pelaksanaan hukum atau penegakan hukum harus memberi manfaat bagi masyarakat, jangan sampai karena penegakan hukum justru menimbulkan keresahan dalam masyarakat.
- 3) Keadilan, bahwa dalam penegakan hukum akan dapat mewujudkan keadilan. Hukum tidak identik dengan keadilan, hukum itu bersifat umum dan menyamaratakan, sebaliknya, keadilan bersifat subjektif, individualistis, dan tidak menyamaratakan.

Menurut Soerjono Soekanto faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum adalah:⁸³

- 1) Faktor hukumnya, yaitu dalam implementasi hukum di masyarakat ada kalanya terjadi pertentangan antara kepastian hukum dan keadilan, hal ini disebabkan oleh karena konsepsi keadilan merupakan suatu rumusan yang

⁸² Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum*, Liberty, Yogyakarta, 1999, hlm. 145

⁸³ Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Rajawali Press, Jakarta, 2005, hlm. 9

bersifat abstrak, sedangkan kepastian hukum merupakan suatu prosedur yang telah ditentukan secara normatif.

- 2) Faktor penegak hukum, yaitu dalam menerapkan hukum mentalitas atau kepribadian penegak hukum berperan penting, sungguhpun peraturan sudah baik dan benar apabila diterapkan secara tidak baik dan benar maka tetap saja akan menimbulkan masalah.
- 3) Faktor sarana atau fasilitas pendukung yang mencakup perangkat lunak dan perangkat keras.
- 4) Faktor masyarakat, yakni kesadaran dan kepatuhan masyarakat terhadap berlakunya hukum.

Menurut Ibnu Qudamah, berlaku adil itu sangat terkait dengan hak dan kewajiban, hak dan kewajiban terkait pula dengan amanah, dan amanah itu wajib pula diberikan kepada orang-orang yang berhak menerimanya, oleh karena itu hukum harus ditegakkan secara adil.⁸⁴ Meskipun peraturan perundang-undangan yang dibuat berisi nilai-nilai keadilan yang tinggi, tetapi peraturan perundang-undangan itu tidak ada artinya kalau penegakan hukum atas aturan yang dibuat itu tidak dilaksanakan sesuai dengan prinsip-prinsip keadilan. Hukum yang baik adalah hukum yang sarat dengan nilai-nilai keadilan dan penegakannya harus dilakukan dengan cara yang adil.⁸⁵

Dapat disimpulkan bahwa apabila penegakan hukum dilakukan secara tidak baik maka akan mengakibatkan tidak tercapainya tujuan dari hukum itu.

⁸⁴ Anonim, *Ensiklopedia Hukum Islam*, op. cit., hlm. 25

⁸⁵ Abdul Manan, op. cit., hlm. 31

Betapapun sempurnanya suatu kaidah hukum akan menjadi malapetaka apabila ditegakkan secara semena-mena, dilakukan dengan menyalahgunakan kekuasaan, dan lain-lain tindakan yang tidak sesuai dengan tujuan hukum itu yakni keadilan yang merupakan inti dari setiap aturan hukum.

Hal yang sebaliknya dapat juga terjadi, yakni suatu kaidah hukum tidak mencapai tujuannya karena faktor kaidah hukum itu sendiri. Faktor kaidah hukum, tidak selalu karena kaidah hukumnya buruk melainkan karena terjadi kesenjangan dengan lingkungan tempat hukum ditegakkan. Selama ini, arus utama mengatakan, kegagalan penerapan hukum suatu kaidah hukum karena hukum itu tidak mampu berpacu dengan perubahan masyarakat. Dalam kenyataan lain, dapat pula terjadi sebaliknya, hukum terlalu jauh melompat ke depan tanpa memperhitungkan realitas masyarakat. Menetapkan suatu kaidah hukum yang telah terbiasa pada masyarakat industri ke tengah-tengah masyarakat petani tradisional tidaklah dapat serta merta dicerna dan diterima masyarakat.

3. *Applied theory*

a. Teori hukum progresif

Hukum progresif berarti hukum yang bersifat maju. Istilah hukum progresif diperkenalkan oleh Satjipto Rahardjo, yang dilandasi asumsi dasar bahwa hukum adalah untuk manusia. Satjipto Rahardjo merasa prihatin dengan rendahnya kontribusi ilmu hukum dalam mencerahkan bangsa Indonesia dalam mengatasi krisis, termasuk krisis dalam bidang hukum itu sendiri. Pengertian

hukum progresif adalah mengubah secara cepat, melakukan pembalikan yang mendasar dalam teori dan praktek hukum, serta melakukan berbagai terobosan. Pembebasan tersebut didasarkan pada prinsip bahwa hukum adalah untuk manusia dan bukan sebaliknya, dan hukum itu tidak diadakan untuk dirinya sendiri, melainkan untuk sesuatu yang lebih luas yaitu untuk harga diri manusia, kebahagiaan, kesejahteraan, dan kemuliaan manusia.

Hukum progresif menganggap bahwa hukum bukanlah aturan yang kebal kritik, sehingga muncul gerakan dalam aliran pemikiran ilmu hukum yaitu *critical legal study*. Dalam hukum progresif juga selalu melekat etika dan moralitas kemanusiaan, yang akan memberikan respon terhadap perkembangan dan kebutuhan manusia serta menjalankan hukum tidak selamanya sebagai hukum yang formal dan prosedural. Hukum yang terabstraksi dalam aturan-aturan adalah untuk kepentingan manusia itu. Hukum progresif akan tetap hidup karena hukum selalu berada pada statusnya sebagai *law in the making* dan tidak pernah final sepanjang manusia itu ada, maka hukum progresif akan terus hidup dalam menata kehidupan masyarakat pada keadilan, kesejahteraan, kemakmuran, dan kepedulian terhadap manusia pada umumnya.⁸⁶

Imanuel Kant menyatakan bahwa tujuan dari dibentuknya hukum adalah sebagai sarana menyesuaikan hubungan antara anggota masyarakat agar terpelihara kepentingannya dalam memenuhi kebutuhan hidup yang akan

⁸⁶ Satjipto Rahardjo, *Hukum Progresif Pilihan di Masa Transisi*, HuMa, Jakarta, 2003, hlm. 9

berpengaruh terhadap kepentingan sosial.⁸⁷ Menurut Sunaryati Hartono bahwa hukum merupakan jembatan untuk membawa tata dan dinamika kehidupan masyarakatnya kepada ide yang diciptakan, sehingga materi hukum harus diwujudkan dalam realita sosial, budaya, politik, dan suasana hukum masyarakatnya.⁸⁸

Untuk mencapai tujuan tersebut kiranya perlu memperhatikan nilai-nilai filosofis, sosiologis, dan yuridis sebagaimana diuraikan oleh Satjipto Rahardjo berikut ini:⁸⁹

- 1) Nilai filosofis adalah pandangan hidup bangsa Indonesia dalam berbangsa dan bernegara, yaitu Pancasila. Penjabaran nilai-nilai Pancasila di dalam hukum mencerminkan suatu keadilan, ketertiban, dan kesejahteraan yang diinginkan oleh masyarakat Indonesia;
- 2) Nilai sosiologis yaitu budaya bangsa Indonesia yang tumbuh dan berkembang sesuai dengan kesadaran hukum masyarakat Indonesia yang berbhineka tunggal ika, berwawasan nusantara;
- 3) Nilai yuridis yaitu nilai-nilai keadilan bagi seluruh lapisan masyarakat yang tidak memihak kepada kepentingan orang-seorang saja, melainkan kepentingan orang banyak.

⁸⁷ Imanuel Kant, dalam Roscou Pound, *Pengantar Filsafat Ilmu*, terjemahan Mohamad Radjab, Penerbit Bharata, Jakarta, 1972, hlm. 11

⁸⁸ Sunaryati Hartono, *Apakah Rule of Law itu?*, Alumni, Bandung, 1976, hlm. 17

⁸⁹ Satjipto Rahardjo, *Hukum dan Perubahan Sosial*, Alumni, Bandung, hlm. 40

Pandangan *holistik* dalam ilmu hukum (sebagai satu - kesatuan) memberikan kesadaran visioner bahwa sesuatu dalam tatanan tertentu memiliki bagian yang saling berkaitan baik dengan bagian lainnya atau dengan keseluruhannya. Hukum progresif bermakna hukum yang peduli terhadap kemanusiaan sehingga bukan sebatas dogmatis belaka. Secara spesifik hukum progresif antara lain bisa disebut sebagai hukum yang pro rakyat dan hukum yang berkeadilan. Konsep hukum progresif adalah hukum bukan untuk kepentingannya sendiri, melainkan untuk suatu tujuan yang berada di luar dirinya. Oleh karena itu, hukum progresif meninggalkan tradisi *analytical jurisprudence* atau *rechtsdogmatiek*.

Hukum progresif bersifat responsif yang mana dalam responsif ini hukum akan selalu dikaitkan pada tujuan-tujuan di luar narasi tekstual hukum itu sendiri. Kehadiran hukum dikaitkan pada tujuan sosialnya, maka hukum progresif juga dekat dengan *sociological jurisprudence* dari Roscoe Pound.

Progresivisme hukum mengajarkan bahwa hukum bukan raja, tetapi alat untuk menjabarkan dasar kemanusiaan yang berfungsi memberikan rahmat kepada dunia dan manusia. Asumsi yang mendasari progresivisme hukum adalah pertama, hukum diadakan untuk manusia dan tidak untuk dirinya sendiri, kedua, hukum selalu berada pada status *law in the making* dan tidak bersifat final, ketiga, hukum adalah institusi yang bermoral kemanusiaan.

Berdasarkan asumsi-asumsi di atas maka kriteria hukum progresif adalah:

- 1) Mempunyai tujuan besar berupa kesejahteraan dan kebahagiaan manusia;
- 2) Memuat kandungan moral kemanusiaan yang sangat kuat;
- 3) Hukum progresif adalah hukum yang membebaskan meliputi dimensi yang amat luas yang tidak hanya bergerak pada ranah praktek melainkan juga teori;
- 4) Bersifat kritis dan fungsional.

Hukum progresif mengajak bangsa ini untuk meninjau kembali (*review*) cara-cara ber hukum di masa lalu. Cara ber hukum merupakan perpaduan dari berbagai faktor sebagai unsur antara lain, misi hukum, paradigma yang digunakan, pengetahuan hukum, perundang-undangan, penggunaan teori-teori tertentu, sampai kepada hal-hal yang bersifat keperilakuan dan psikologis, seperti tekad dan kepedulian (*commitment*), keberanian (*dare*), determinasi, empati, serta rasa-perasaan (*compassion*).

Indonesia sebagai sebuah negara hukum, maka konstitusi dan perundang-undangan menjadi landasan untuk bertindak, sekalipun demikian, kendati sama-sama mendasarkan pada hukum, belum tentu sekalian orang juga sama dalam memaknai hukum atau undang-undang itu. Perbedaan dalam memaknai hukum berlanjut pada cara ber hukum, salah satu cara ber hukum yang sangat merisaukan gagasan hukum progresif adalah yang secara mutlak berpegangan pada kata-kata atau kalimat dalam teks hukum. Cara yang demikian itu merupakan hal yang banyak dilazimkan di kalangan komunitas hukum, yaitu yang disebut sebagai menjaga kepastian hukum.

Dalam gagasan hukum progresif adanya kesediaan untuk membebaskan diri dari faham *status quo* tersebut, ide tentang pembebasan diri tersebut berkaitan erat dengan faktor psikologis atau spirit yang ada dalam diri para pelaku (aktor) hukum, yaitu keberanian (*dare*). Masuknya faktor keberanian tersebut memperluas peta cara berhukum, yaitu yang tidak hanya mengedepankan aturan (*rule*), tetapi juga perilaku (*behavior*). Berhukum menjadi tidak hanya tekstual, melainkan juga melibatkan persepsi personal. Pelaku hukum yang berani bukan sekedar pembicaraan atau sesuatu yang abstrak, melainkan sesuatu yang nyata ada dalam masyarakat.

b. Teori fusi kepentingan

Menurut Jhering, hukum itu fusi kepentingan, hukum harus berfungsi ganda, di satu sisi bertugas menjamin kebebasan individu untuk meraih tujuan dirinya, yakni mengejar kemanfaatan dan menghindari kerugian, di pihak lain, hukum memikul tugas untuk mengorganisir tujuan dan kepentingan individu agar terkait serasi dengan kepentingan orang lain. Instansi penyatu kepentingan berupa perdagangan, masyarakat, dan negara.⁹⁰ Inti dari teori hukum tersebut adalah bahwa hukum sebagai suatu kesepakatan / persetujuan antar-individu dalam memenuhi kepentingannya (kebutuhannya) dan merupakan hubungan bilateral.

Fungsi hukum yang pertama yakni menjamin kebebasan individu untuk meraih tujuan dirinya, yaitu mengejar kemanfaatan dan menghindari kerugian. Di

⁹⁰ Bernard L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak, Markus G. Hage, *Teori Hukum*, Genta Publishing, Yogyakarta, 2010, hlm. 109

sini tiap individu mempunyai kebebasan untuk membuat persetujuan dengan individu lainnya (asas kebebasan berkontrak), dengan siapapun, dengan isi, bentuk, syarat-syarat yang mereka tentukan sendiri sepanjang tidak bertentangan dengan kesusilaan, ketertiban umum, dan undang-undang (asas konsensualisme).

Fungsi hukum yang kedua, yakni mengorganisir tujuan dan kepentingan individu agar serasi dengan kepentingan orang lain. Bahwa setelah persetujuan disepakati maka persetujuan tersebut berlaku sebagai undang-undang bagi mereka (*asas pacta sunt servanda*) dan dilaksanakan dengan itikad baik (asas itikad baik). Persetujuan tidak hanya ditetapkan oleh kata-kata yang dirumuskan, melainkan juga oleh keadilan dan itikad baik.⁹¹

Menurut teori hukum tersebut di atas, salah satu instansi penyatu kepentingan adalah perdagangan. Perdagangan yakni hubungan antar-individu dalam masyarakat yang menitikberatkan kepentingan dalam bidang harta kekayaan, termasuk hubungan hukum jual beli.

Menurut Roscoe Pound, hukum itu keseimbangan kepentingan, dalam konteks *social engineering*, yang harus digarap oleh hukum adalah “menata kepentingan-kepentingan yang ada dalam masyarakat” agar tercapai keseimbangan yang proporsional, termasuk di antaranya adalah kepentingan pribadi, yang meliputi kebebasan berusaha dan mengadakan kontrak, hak untuk mendapatkan keuntungan yang sah. Salah satu hak untuk mendapatkan keuntungan yang sah tentu saja meliputi jual beli, yang dalam persetujuan tersebut

⁹¹ Suryodiningrat, *Azas-Azas Hukum Perikatan*, Tarsito, Bandung, 1985, hlm. 115

hak dan kewajiban penjual secara timbal balik berhadapan dengan kewajiban dan hak pembeli.

Menurut Post, dua kekuatan yang bekerja dalam diri individu, yaitu kekuatan egoistis yang membuat seseorang individu menuntut hak, dan kekuatan moral yang membuatnya merasa sebagai anggota dari kelompok sosial yang terkait pada berbagai kewajiban. Dalam hukum terdapat hak dan kewajiban, berkaitan perihal jual beli, yang merupakan kewajiban penjual (adalah merupakan hak pembeli) yakni menyerahkan barang dalam kepemilikan pembeli dan kewajiban pembeli (yang merupakan hak penjual) adalah menyerahkan uang harga jual beli.

Dalam rangka untuk mewujudkan keadilan substantif, sebagai seorang ilmuwan dituntut untuk menemukan dan menggali muatan nilai dari suatu aturan, sehingga akan ditemukan roh, konteks, tujuan, dan relevansinya dibalik teks aturan tersebut. Ukuran untuk menentukan normatifnya suatu aturan adalah nilai (bukan bentuknya), dalam arti suatu aturan hukum tidak ditentukan oleh sah tidaknya tetapi dalam diri aturan tersebut terdapat sesuatu yang mulia, baik, benar, patut sehingga setiap orang mempunyai kewajiban untuk menghormatinya.

Menurut Satjipto Rahardjo, revitalisasi hukum dilakukan tidak lagi berpusat pada peraturan, tetapi pada kreativitas pelaku hukum mengaktualisasikan hukum dalam ruang dan waktu yang tepat, yakni dengan melakukan pemaknaan yang kreatif dengan interpretasi secara baru. Sehingga argumen-argumen logis

formal dicari sesudah keadilan ditemukan, untuk membingkai secara yuridis formal yang diyakini adil tersebut.

Berkaitan dengan penelitian ini yang pada akhirnya menemukan teori baru dalam penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB yang berbasis nilai keadilan, disusun dengan urutan sebagai berikut:

- 1) Merumuskan kehendak para pihak dituangkan dalam surat pernyataan, sehingga dapat menentukan hak dan kewajiban para pihak secara adil untuk mewujudkan keadilan secara substantif.
- 2) Menuangkan kesepakatan para pihak tersebut dalam akta jual beli yang dibuat di hadapan PPAT.
- 3) Didukung kepala daerah dalam menetapkan besarnya NJOP sesuai dengan nilai pasar yang betul-betul mencerminkan harga yang sebenarnya, yang merupakan NJOP yang berbasis nilai keadilan, sehingga tidak terjadi multi nilai dan terjadi distorsi kaidah penilaian.

Alur pemikiran teori hukum yang digunakan tertera dalam bagan berikut ini:

PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH DAN BANGUNAN SEBAGAI DASAR PENGENAAN PPh DAN BPHTB BELUM BERBASIS NILAI KEADILAN

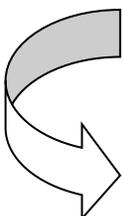
GRAND THEORY

Teori Keadilan:

Hukum bertujuan memberikan keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan.

Teori Negara Hukum:

Negara harus mendasarkan pada supremasi hukum (tindakan pemerintah harus berdasarkan hukum), persamaan hak di depan hukum, perlindungan hak asasi manusia.



MIDDLE THEORY

Teori Hukum Responsif:

Hukum merupakan sarana untuk mencapai tujuan yang terdapat pada nilai-nilai tersirat dalam peraturan-peraturan, yang merupakan respon dari kebutuhan dan aspirasi sosial, dan hendak mewujudkan keadilan substantif.

Teori Penegakan Hukum:

Betapapun sempurnanya hukum akan menjadi malapetaka apabila ditegakkan secara semena-mena, menyalahgunakan kekuasaan, sehingga berakibat tidak tercapainya tujuan hukum yakni keadilan.

APPLIED THEORY

Teori Hukum Progresif:

Hukum yang terabstraksi dalam aturan-aturan adalah untuk kepentingan manusia, untuk itu dalam menjalankan hukum para pelaku hukum dituntut untuk memperluas "cara berhukum" yang tidak hanya tekstual-formal melainkan sesuatu yang nyata ada di masyarakat.

Teori Fusi Kepentingan:

Hukum adalah fusi kepentingan yaitu sebagai suatu kesepakatan antarindividu dalam memenuhi kepentingannya dan merupakan hubungan bilateral, salah satu unsur penyatu kepentingan adalah perdagangan (dapat berupa jual beli).

IDE:

REKONSTRUKSI PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH DAN BANGUNAN SEBAGAI DASAR PENGENAAN PPh DAN BPHTB YANG BERBASIS NILAI KEADILAN

REKONSTRUKSI PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH DAN BANGUNAN SEBAGAI DASAR PENGENAAN PPh & BPHTB YANG BERBASIS NILAI KEADILAN

Social empiric

(*das sein*):

telah terjadi ketidakadilan

Practical gap:

tidak adil dan tidak ada

kepastian hukum

4. Bagaimana pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah & bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB saat ini di Kab. Klaten, Kab. Karanganyar, Kota Surakarta?
5. Apa kelemahan-kelemahan dalam penetapan harga jual beli tanah & bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB di Kab. Klaten, Kab. Karanganyar,



METODE PENELITIAN

9. Paradigma: *constructivism*
10. Jenis: sosiologis/non-doktrinal
11. Sifat: eksploratif
12. Metode pendekatan: yuridis sosiologis
13. Sumber data: primer, sekunder, tersier
14. Teknik pengumpulan data: kepustakaan, wawancara
15. Analisis data: deskriptif kualitatif
16. Lokasi: Kab. Klaten, Kab. Karanganyar, Kota Surakarta

TEORI

GRAND THEORY

Teori Keadilan: keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan.

Teori Negara Hukum: supremasi hukum, persamaan hak di depan hukum, perlindungan hak asasi manusia.

MIDDLE THEORY

Teori Hukum Responsif: sarana mencapai tujuan, respon dari aspirasi sosial, mewujudkan keadilan substantif.

Teori Penegakan Hukum: tidak semena-mena, tidak menyalahgunakan kekuasaan.

APPLIED THEORY

Teori Hukum Progresif: untuk kepentingan manusia, “cara berhukum” yang tidak hanya tekstual-formal.

Teori Fusi Kepentingan: fusi kepentingan dan hubungan bilateral, penyatu kepentingan adalah perdagangan (jual beli).

H. Metode Penelitian

Menurut Undang-Undang Non

Penelitian, Pengembangan, dan Penerapan Ilmu Pengetahuan dan Teknologi, pasal 1 butir 4, menyatakan bahwa penelitian adalah kegiatan yang dilakukan menurut kaidah dan metode ilmiah secara sistematis untuk memperoleh informasi, data, dan keterangan yang berkaitan dengan pemahaman dan pembuktian kebenaran atau ketidakbenaran suatu asumsi dan / atau hipotesis di bidang ilmu pengetahuan dan teknologi serta menarik kesimpulan ilmiah bagi keperluan kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi.

Penelitian merupakan kegiatan ilmiah yang berupaya untuk memperoleh pemecahan suatu masalah. Oleh karena itu, penelitian sebagai sarana dalam pengembangan ilmu pengetahuan adalah bertujuan untuk mengungkapkan kebenaran secara sistematis, analitis, dan konstruktif terhadap data yang telah dikumpulkan dan diolah.⁹²

Metode penelitian dapat diartikan sebagai suatu sarana yang penting guna menemukan, mengembangkan, serta menguji kebenaran suatu pengetahuan. Oleh karena itu, sebelum melakukan penelitian, peneliti terlebih dahulu menentukan metode yang akan dipergunakan. Metode merupakan unsur yang mutlak harus ada dalam penelitian dan pengembangan ilmu pengetahuan.⁹³ Penelitian hukum adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi.⁹⁴

1. Paradigma penelitian

Paradigma adalah pandangan mendasar dari seorang ilmuwan tentang apa yang menjadi pokok persoalan yang semestinya dipelajari oleh suatu cabang ilmu pengetahuan. Paradigma akan membantu merumuskan tentang apa yang harus dipelajari, persoalan-persoalan apa yang harus dijawab, bagaimana seharusnya menjawab, serta aturan-aturan apa yang harus diikuti dalam menginterpretasikan informasi yang dikumpulkan dalam rangka menjawab persoalan-persoalan tersebut. Paradigma adalah sistem dasar yang menyangkut keyakinan atau pandangan yang

⁹² Ronny Hanitijo Soemitro, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1998, hlm. 44

⁹³ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI – Press, Jakarta, hlm. 7

⁹⁴ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2006, hlm. 35

mendasar terhadap dunia objek yang diteliti (*worldview*) yang merupakan panduan bagi peneliti. Paradigma yang berkembang dalam penelitian dimulai dari paradigma *positivism, post-positivism, critical theory, dan constructivism*.

Sebagaimana telah diuraikan dalam rumusan masalah dan tujuan penelitian, maka paradigma yang digunakan pada penelitian ini adalah paradigma *constructivism* atau *legal constructivism* yaitu teori yang menyatakan bahwa individu menginterpretasikan dan beraksi menurut kategori konseptual dari pikiran.⁹⁵ Teori konstruktivisme dibangun berdasarkan teori yang ada sebelumnya, yaitu konstruksi pribadi atau konstruksi personal (*personal construct*).

2. Metode pendekatan

Berdasarkan rumusan masalah dan tujuan penelitian, maka metode pendekatan yang digunakan adalah yuridis sosiologis, atau disebut juga metode penelitian hukum empiris, yaitu penelitian yang mengacu pada wawancara dan pengambilan contoh nyata sebagai data empiris.⁹⁶ Penelitian ini merupakan pendekatan yuridis empiris, pendekatan yuridis digunakan untuk menganalisis berbagai peraturan perundang-undangan yang terkait, dan pendekatan empiris digunakan untuk menganalisis hukum yang dilihat sebagai perilaku masyarakat yang berpola dalam kehidupan masyarakat yang selalu berinteraksi dan berhubungan dalam aspek kemasyarakatan.⁹⁷

⁹⁵ Guba dan Lincoln, *Handbook of Qualitative Research*, terjemahan Dariyatno, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2009, hlm. 124

⁹⁶ Ronny Hanitijo Soemitro, *op. cit.*, hlm. 98

⁹⁷ Bambang Sunggono, *Metodologi Penelitian Hukum*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2003, hlm. 43

Dalam pendekatan yuridis sosiologis, hukum sebagai *law in action*, dideskripsikan sebagai gejala sosial yang empiris. Dengan demikian hukum tidak sekedar diberikan arti sebagai jalinan nilai, keputusan pejabat, kaidah, norma, hukum positif tertulis tetapi diberikan makna sebagai sistem ajaran tentang kenyataan, perilaku yang teratur, atau hukum dalam arti petugas.⁹⁸

Metode penelitian hukum sosiologis (yuridis sosiologis) dalam penelitian ini adalah untuk memperoleh keterangan dan penjelasan tentang hal-hal yang berkenaan dengan berbagai faktor yang berkaitan dengan permasalahan pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta.

3. Lokasi penelitian

Menetapkan lokasi penelitian merupakan hal yang cukup penting untuk mempersempit ruang lingkup serta mempertajam permasalahan yang ingin dikaji. Lokasi penelitian ini di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta.

4. Spesifikasi penelitian

Spesifikasi penelitian dalam studi ini adalah penelitian eksploratif, yaitu penelitian yang dilaksanakan untuk menggali data dan informasi tentang topik atau isu-isu baru yang ditunjukkan untuk kepentingan pendalaman atau penelitian lanjutan. Tujuan penelitian ini adalah untuk merumuskan pertanyaan-pertanyaan yang lebih akurat yang akan dijawab dalam penelitian lanjutan atau penelitian kemudian. Peneliti

⁹⁸ Soerjono Soekanto dan Purnadi Purbacaraka, *Perihal Penelitian Hukum*, Alumni, Bandung, 1979, hlm. 65

biasanya menggunakan penelitian eksploratif ini untuk mendapatkan pengetahuan yang cukup dalam penyusunan desain dan pelaksanaan kajian lanjutan yang lebih sistematis. Pada penelitian ini seringkali menggunakan data-data kualitatif.⁹⁹

Terkait dengan tema penelitian, maka penelitian ini adalah berupaya untuk menganalisis (dalam hal ini pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB), hal tersebut kemudian dibahas atau dianalisis menurut ilmu dan teori-teori atau pendapat peneliti sendiri dan menyimpulkannya.¹⁰⁰

5. Jenis data dan teknik pengumpulan data

a. Jenis data

Dalam penelitian pada umumnya dibedakan antara data yang diperoleh secara langsung dari subjek / informan dan dari bahan-bahan pustaka. Data yang diperoleh secara langsung dinamakan data primer, sedangkan data yang diperoleh dari bahan-bahan pustaka dinamakan data sekunder.¹⁰¹ Data primer diperoleh dengan melakukan studi lapangan (*field research*) dengan cara wawancara.¹⁰² Pengumpulan data sekunder dilakukan dengan studi kepustakaan (*library research*) yaitu dengan mempelajari peraturan-peraturan, buku-buku yang berkaitan dengan penelitian.¹⁰³

⁹⁹ <https://asropi.wordpress.com/tag/eksploratif/> (diakses 25 September 2018)

¹⁰⁰ Ronny Hanitijo Soemitro, op. cit., hlm. 26

¹⁰¹ Soerjono Soekanto, op. cit., hlm. 12

¹⁰² J. Supranto, *Metode Penelitian Hukum dan Statistik*, PT Rineka Cipta, Jakarta, 2003, hlm. 2

¹⁰³ Ronny Hanitijo Soemitro, op. cit., hlm. 11

b. Teknik pengumpulan data

Dalam pengumpulan data selalu diusahakan sebanyak mungkin data yang berkaitan dengan masalah penelitian dalam hal ini menggunakan data primer dan data sekunder, yang diperoleh melalui:

1) Studi kepustakaan, yaitu pengumpulan dan pengkajian berbagai data sekunder. Data sekunder mencakup bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tertier. Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini, terdiri atas:

(1) Bahan hukum primer adalah bahan-bahan hukum yang mengikat dan terdiri dari norma atau kaidah dasar, peraturan perundang-undangan, bahan hukum yang tidak dikodifikasikan misalnya hukum adat, traktat.¹⁰⁴ Bahan-bahan hukum primer dalam penelitian ini, di antaranya adalah Al-Qur'an dan As-Sunnah, Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Agraria, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, dan lain-lain.

(2) Bahan hukum sekunder yakni bahan-bahan yang erat hubungannya dengan bahan hukum primer dan dapat membantu menganalisis dan memahami

¹⁰⁴ Soerjono Soekanto, op cit., hlm. 151

bahan hukum primer, antara lain tafsir Al-Qur'an, kitab-kitab fiqih, buku-buku, hasil penelitian, jurnal ilmiah, jurnal hukum, majalah hukum, artikel ilmiah, dan makalah hasil seminar.

- (3) Bahan hukum tersier yakni bahan-bahan yang memberikan informasi tentang bahan-bahan hukum primer dan bahan-bahan hukum sekunder, berupa kamus-kamus seperti kamus bahasa Indonesia, kamus bahasa Inggris, dan kamus bahasa Arab, serta kamus-kamus keilmuan seperti kamus hukum.

2) Wawancara

Data primer diperoleh dengan menggunakan wawancara atau tanya jawab dengan berbagai pihak yang berkaitan dengan penelitian. Wawancara adalah proses tanya jawab yang berlangsung secara lisan dimana dua orang atau lebih bertatap muka mendengarkan secara langsung informasi atau keterangan.¹⁰⁵ Sifat atau tipe wawancaranya adalah bebas terpimpin.

Penentuan sampel merupakan suatu proses dalam memilih suatu bagian yang representatif dari populasi. Populasi adalah seluruh objek atau seluruh unit yang akan diteliti. Pemilihan sampel untuk dijadikan responden dengan cara menggunakan teknik *non random sampling*, artinya pengambilan sampel didasarkan pada ciri tertentu yang dianggap mempunyai hubungan erat dengan ciri populasi dan sesuai dengan tujuan penelitian.¹⁰⁶ Pengambilan sampel dilakukan tidak secara acak tetapi dengan dipilih atas pertimbangan

¹⁰⁵ Cholid Narbuko dan Abu Achmadi, *Metodologi Penelitian*, Bumi Aksara, Jakarta, 2001, hlm. 81

¹⁰⁶ Ronny Hanitijo Soemitro, *op. cit.*, hlm. 52

tertentu yang diselaraskan dengan tujuan penelitian. Hal ini digunakan karena untuk memperoleh data atau informasi dari orang yang secara kualitas mengetahui permasalahan yang menjadi objek penelitian.

Data primernya diperoleh dari wawancara dengan Pejabat DPPKAD, Pejabat Kantor Pelayanan Pajak, Pejabat Kantor Pertanahan, dan PPAT di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta.

3) Bahan internet

Bahan di internet digunakan untuk mendapatkan perspektif terkini berkaitan dengan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB yang meliputi perundang-undangan dan tulisan yang berkaitan dengan perkembangan terbaru.

Teknologi internet banyak memberikan kemudahan dalam mengakses data dari berbagai literatur dan rujukan yang diperlukan, sehingga dapat mempermudah proses penelitian.

6. Metode analisis data

Analisis data adalah proses menyusun data agar data tersebut dapat ditafsirkan.¹⁰⁷ Dalam penelitian ini metode analisis data yang digunakan adalah metode analisis kualitatif yaitu analisis terhadap data yang tidak bisa diukur atau dinilai dengan angka secara langsung.¹⁰⁸ Analisis kualitatif adalah metode analisis data yang mengelompokkan dan menyeleksi data yang diperoleh dari penelitian

¹⁰⁷ Dadang Kahmad, *Metode Penelitian Agama*, CV Pustaka Setia, Bandung, 2000, hlm. 102

¹⁰⁸ Tatang M. Amirin, *Menyusun Rencana Penelitian*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1995, hlm. 134

lapangan menurut kualitas dan kebenarannya, kemudian dihubungkan dengan teori-teori, asas-asas, dan kaidah-kaidah hukum yang diperoleh dari studi kepustakaan sehingga diperoleh jawaban atas permasalahan yang dirumuskan.

Data primer dan data sekunder yang telah terkumpul dianalisis dengan menggunakan analisis induktif yaitu mencari kebenaran dengan berangkat dari hal-hal yang bersifat khusus ke hal yang bersifat umum. Dalam analisis induktif prosesnya dimulai dari premis-premis yang berupa suatu kasus nyata, yakni kasus *in concreto*, kemudian norma hukum *in abstracto* berfungsi sebagai premis mayor, guna memperoleh kesimpulan.

I. Originalitas Penelitian

Penelitian yang berhubungan dengan jual beli tanah dan pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB telah banyak dikaji oleh peneliti lain dalam berbagai perspektif. Penelitian ini berbeda karena menuju kepada rekonstruksi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB yang berbasis nilai keadilan. Penelitian ini juga melakukan prediksi ke depan bagaimana seharusnya pengaturan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan yang dapat mewujudkan keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan kepada penjual, pembeli, PPAT, pemerintah daerah, dan pemerintah pusat.

Berikut ini beberapa penelitian yang berhubungan dengan jual beli tanah dan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB, di antaranya adalah:

No	Judul Disertasi	Penyusun Disertasi	Hasil Temuan	Kebaruan Penelitian Promovendus
1.	<p>Perlindungan Hukum Terhadap Para Pihak Dalam Pelaksanaan Jual Beli Tanah Dan Bangunan (Studi Kasus Di Wilayah Bekasi) Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, 2015</p>	<p>Ni Wayan Nagining Sidianthi</p>	<p>Para pihak menunda pembayaran pajak PPh dan BPHTB yakni setelah pelaksanaan jual beli di hadapan PPAT; Penomoran dan penanggalan akta jual beli tidak sesuai dengan fakta yang sesungguhnya terjadi; Belum maksimal memberikan perlindungan kepada penjual, pembeli, dan PPAT.</p>	<p>Merekonstruksi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB dan dengan penambahan syarat berupa surat pernyataan penjual dan pembeli sebelum pembuatan akta jual beli.</p>
2.	<p>Penentuan Harga Tanah Dalam Pemungutan BPHTB Sebagai Pajak Daerah (Studi Kasus Di</p>	<p>Rajab Zainal</p>	<p>Besarnya Pajak BPHTB dihitung dan dibayar oleh Wajib Pajak; Besarnya Pajak BPHTB diverifikasi oleh DPPKAD;</p>	<p>Merekomendasikan penetapan NJOP yang dapat mewujudkan nilai keadilan bagi para</p>

	Kabupaten Lima Puluh Kota) Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya, 2016		Tidak adanya harmonisasi antara besarnya NJOP dan nilai pasar menyebabkan tidak ada kepastian hukum.	pihak, PPAT, pemerintah daerah, dan pemerintah pusat.
3.	Penyimpangan Pajak Terhadap Pengenaan Pajak Penghasilan dan BPHTB Dalam Transaksi Hak Atas Tanah (Studi Kasus di Kabupaten Bantul) Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, 2014	Henry Kusuma Brata	Tidak adanya harmonisasi antara besarnya NJOP dan nilai pasar menyebabkan tidak ada kepastian hukum; Para pihak menerangkan bahwa harga transaksi hanya sebesar NJOP; Para pihak melakukan penyimpangan pajak dengan cara menurunkan harga transaksi.	Merekomendasikan penetapan NJOP yang dapat mewujudkan nilai keadilan bagi para pihak, PPAT, pemerintah daerah, dan pemerintah pusat.

J. Sistematika Penelitian

Disertasi ini disusun dalam 6 (enam) bab sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN, berisi latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, kegunaan penelitian, kerangka konseptual, kerangka teori, kerangka

pemikiran, metode penelitian, originalitas penelitian, dan sistematika penelitian.

BAB II KAJIAN PUSTAKA, berisi Hukum Perdata di Indonesia, Hukum Harta Kekayaan Perkawinan, Hukum Kecakapan Bertindak Suami Isteri, Hukum Tanah Nasional, Pendaftaran Tanah, Jual Beli Tanah menurut Hukum Tanah Nasional, Ketentuan Pembuatan Akta Jual Beli, Kekuatan Pembuktian Akta PPAT, Hukum Pajak.

BAB III Pembahasan permasalahan pertama, yaitu pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) saat ini di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta.

BAB IV Pembahasan permasalahan kedua, yaitu kelemahan-kelemahan pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) di Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kota Surakarta.

BAB V Pembahasan permasalahan ketiga, yaitu rekonstruksi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang berbasis nilai keadilan.

BAB VI PENUTUP, berisi simpulan, saran, dan implikasi kajian disertasi.