

**ANALISIS YURIDIS PASAL 93 AYAT (1) UNDANG-UNDANG NOMOR 28  
TAHUN 2009 TENTANG PAJAK DAERAH DAN RETRIBUSI DAERAH***JURIDIC ANALYSIS ARTICLE 93 SECTION (1) LAW NUMBER 28 YEAR 2009  
CONCERNING REGIONAL TAXES AND REGIONAL LEVIES***Ophie Rosaria Hidayat\***Fakultas Hukum Universitas Brawijaya  
Jalan M.T. Haryono Nomor 169 Malang 65145, Indonesia**INFO ARTIKEL****Riwayat Artikel:**

Diterima : 18 Juli 2019

Disetujui : 29 Desember 2021

**Keywords:**land titles registrar, taxes,  
administrative fine**Kata Kunci:**pejabat pembuat akta tanah,  
pajak, sanksi administrasi**\*) Korespondensi:**

E-mail: ophierosaria9@gmail.com

**Abstract:** this study aimed to analyze the party that authorized to impose sanctions on officials making land deeds related to violations of Article 93 paragraph (1) of Law Number 28 of 2009 and the juridical implications of Article 93 paragraph (1) of Law Number 28 of 2009 regarding administrative fines which were not paid. The type of research in this study was normative juridical with a statutory approach and a case approach. The results of this study indicated that Article 93 paragraph (1) of Law Number 28 of 2009 concerning Regional Taxes and Regional Levies did not regulate officials or agencies that were given the authority to give administrative sanctions to land certificate makers who committed violations. The occurrence of a legal vacuum became a problem so that the regulation cannot be implemented effectively. The juridical implications of Article 93 paragraph (1) of Law Number 28 of 2009 regarding administrative fines were not paid, namely that the prosecutor's office took part in the problem due to the absence of follow-up actions related to the fines for land deed officials even though they have been given a warning letter and have not fulfilled their obligations to pay administrative fines.

**Abstrak:** kajian ini bertujuan untuk menganalisis pihak yang berwenang memberikan sanksi kepada pejabat pembuat akta tanah terkait pelanggaran Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 dan implikasi yuridis Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 terkait sanksi denda administratif yang tidak dibayar. Jenis penelitian dalam kajian ini adalah yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan kasus. Hasil kajian ini menunjukkan bahwa Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah tidak mengatur pejabat atau instansi yang diberikan kewenangan dalam memberikan sanksi administrasi kepada pejabat pembuat akta tanah yang melakukan pelanggaran. Terjadinya kekosongan hukum menjadi suatu permasalahan, sehingga peraturan tersebut tidak dapat dilaksanakan secara efektif. Implikasi yuridis pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 terkait sanksi denda administratif tidak terbayar yaitu kejaksan ikut andil dalam masalah tersebut akibat tidak adanya tindak lanjut terkait denda pejabat pembuat akta tanah meskipun sudah diberikan surat teguran dan tidak melakukan kewajibannya untuk membayar denda administrasi.

## PENDAHULUAN

Negara Indonesia memiliki tujuan yaitu mewujudkan masyarakat yang adil dan makmur. Kewajiban yang harus dilaksanakan oleh warga negara untuk mewujudkan masyarakat yang adil dan makmur adalah membayar pajak. Pajak merupakan salah satu sumber dari pendapatan negara yang dapat mempengaruhi perkembangan serta peningkatan pembangunan nasional demi kesejahteraan dan kemakmuran masyarakat Indonesia (Sutedi, 2016). Pemungutan pajak menjadi bukti adanya peran aktif dari masyarakat dalam membantu pembiayaan negara.

Pajak berdasarkan lembaga pemungutannya dibedakan menjadi dua yaitu pajak pusat dan pajak daerah. Pajak pusat adalah pajak yang wewenang pemungutannya ada pada pemerintah pusat (Soemarso, 2007). Pajak daerah adalah pajak dalam pemungutannya ada pada pemerintah daerah (Harefa dkk, 2018). Pajak daerah salah satu bentuk upaya peran serta masyarakat dalam penyelenggaraan otonomi daerah dan merupakan salah satu pendapatan daerah untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah dan pembangunan daerah. Salah satu pajak daerah yaitu pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dijelaskan dalam Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 adalah pajak dari perolehan hak atas tanah dan bangunan. Perolehan hak atas tanah atau bangunan merupakan suatu perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya suatu hak atas tanah dan bangunan oleh pribadi atau badan (Susyanti & Dahlan, 2015). BPHTB merupakan pajak yang dibayarkan ke pemerintah pusat dan kemudian sebagian besar penerimaannya dibagi kepada kabupaten/kota yang tergolong juga dalam dana perimbangan (Dinata, Seputra, & Suryani, 2020). Bagi seluruh warga Indonesia dalam perolehan hak atas tanah dan bangunan, diwajibkan untuk membayar BPHTB.

Notaris sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris, adalah seorang pejabat umum yang mempunyai wewenang membuat akta otentik dan memiliki kewenangan lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Pemberian kualifikasi pejabat umum tidak hanya diberikan

kepada notaris saja melainkan diberikan kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). PPAT adalah pejabat yang berwenang untuk melakukan perbuatan hukum mengenai tanah (Rahmi & Sjafi'i, 2019). Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah menjelaskan bahwa Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) adalah seorang pejabat umum yang diberikan kewenangan oleh undang-undang untuk membuat akta otentik mengenai hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun.

Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) terbagi menjadi tiga yaitu PPAT umum, PPAT khusus, dan PPAT sementara. Kewajiban dari seorang PPAT adalah menyelenggarakan suatu daftar akta yang telah dibuatnya, menyimpan dokumen asli dari akta yang telah dibuatnya (Perangin, 1994). Seorang PPAT diberikan kewenangan oleh undang-undang untuk membuat akta otentik mengenai perbuatan hukum yang berkaitan tentang hak atas tanah dan hak milik atas satuan rumah susun yang terletak didalam daerah kerjanya. PPAT dalam menjalankan tugas dan jabatannya perlu memahami beberapa macam pajak yang berkaitan dengan masalah pengalihan hak atas tanah, salah satunya yaitu BPHTB.

Tugas dari seorang PPAT adalah membuat akta peralihan hak tanah dan bangunan. PPAT selain memberikan pelayanan secara khusus terkait membuat akta otentik, juga secara umum memiliki kualifikasi memberikan pelayanan publik yaitu membayarkan kuasa menyeteror pajak kliennya (Arifuddin, Widhiyanti & Susilo, 2017). Hal ini dapat terjadi hanya karena batas kebiasaan saja dan tidak ada legalitas yang melarang untuk melakukan perbuatan tersebut. Kebiasaan penitipan pembayaran pajak merupakan itikad baik dari kedua pihak. Klien bersedia untuk membayar pajak, dan PPAT bersedia membantu pengurusannya atas dasar efisiensi dan keamanan. Oleh karena itu, kebiasaan tersebut perlu diatur secara tegas agar dapat memberikan jaminan perlindungan hukum bagi pihak-pihak terkait.

Pasal 91 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah menjelaskan bahwa PPAT hanya dapat menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan bangunan setelah wajib pajak

menyerahkan bukti pembayaran. PPAT jika terbukti menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan bangunan sebelum wajib pajak menyerahkan bukti dari pembayaran pajak, maka mendapatkan sanksi denda administrasi. Hal tersebut dijelaskan dalam Pasal 93 ayat (1) yang menjelaskan bahwa PPAT atau notaris dan kepala kantor yang membidangi pelayanan lelang negara, dikenakan sanksi administratif berupa denda sebesar Rp7.500.000,00 atas pelanggaran ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 ayat (1) dan ayat (2).

Berdasarkan hasil pengamatan yang telah dilakukan, Badan Pelayanan Pajak Daerah (BPPD) Kota Malang dan Badan Pendapatan Daerah (BPD) Kabupaten Malang menemukan kasus penandatanganan akta yang dilakukan PPAT sebelum wajib pajak membayar kewajibannya dalam membayarkan pajak. Pada Tahun 2018, Badan Pelayanan Pajak Daerah (BPPD) Kota Malang menunjukkan terdapat 44 akta yang terbit sebelum wajib pajak membayar pajak. Total dalam 1 tahun jika dikenakan denda administrasi yaitu sebesar Rp330.000.000,00. Badan Pendapatan Daerah (BPD) Kabupaten Malang juga menunjukkan bahwa pada Tahun 2018 terdapat 40 akta yang terbit sebelum wajib pajak membayar pajak total dalam 1 tahun yaitu sebesar Rp300.000.000,00. Permasalahan tersebut dapat terjadi karena dalam undang-undang tidak disebutkan terkait pejabat atau instansi yang berwenang dalam memberikan sanksi administrasi PPAT dan tidak dijelaskan juga mengenai denda administrasi yang diberikan masuk ke kas daerah atau kas negara.

BPD Kabupaten Malang tidak dapat menjelaskan pihak yang mempunyai wewenang terkait pemberian denda administrasi dan denda yang diberikan masuk dalam kas daerah atau kas negara. Kepastian hukum mengenai hal tersebut berarti masih rendah, padahal kepastian hukum sangat penting untuk memberikan perlindungan hukum kepada para pihak (Remaja, Prakoso, & Damayanti). Pihak BPD Kabupaten Malang akan memberikan surat teguran kepada PPAT jika terbukti melakukan pelanggaran terkait Pasal 91 ayat (1). Surat teguran berisikan tentang pemberian denda administrasi sebesar Rp7.500.000,00. Adanya denda administrasi kepada pelanggaran pasal tersebut tetap diterapkan oleh BPD Kabupaten Malang dengan hanya memberikan surat teguran. Pasal 91

ayat (1) tidak dilaksanakan dengan sempurna, karena tidak disebutkan tentang pihak yang diberi kewenangan dalam memberikan sanksi administrasi tersebut.

BPPD Kota Malang juga menjelaskan bahwa pihak seksi penagihan BPHTB akan memberikan teguran kepada PPAT yang melanggar terkait pasal tersebut. BPPD memberikan sanksi administrasi, jika dalam kurun waktu yang ditentukan tidak ada tanggapan dari pihak PPAT. Kepala Seksi Penagihan BPHTB Badan Pelayanan Pajak Daerah Kota Malang menjelaskan bahwa PPAT yang melanggar pasal tersebut dikenakan denda administrasi sebesar Rp7.500.000,00 dan pembayarannya dapat dicicil. Terdapat perbedaan pemberian sanksi administrasi terkait pelanggaran pada Pasal 91 ayat (1) baik di BPD Kabupaten Malang dan BPPD Kota Malang. Pada Pasal 91 ayat (1) dan pasal 93 ayat (1) sudah dijelaskan bahwa PPAT hanya dapat menandatangani suatu akta pemindahan hak atas tanah dan atau bangunan apabila wajib pajak tersebut telah menyerahkan bukti pembayaran pajak kepada PPAT. PPAT yang terbukti melanggar pasal tersebut, maka dikenakan sanksi administrasi sebesar Rp7.500.000,00.

Belum adanya kepastian hukum pada pasal tersebut terkait pihak yang berwenang dalam memberikan sanksi denda administrasi dan arah denda yang dikenakan masuk ke dalam kas daerah atau kas negara. Permasalahan yang terjadi dalam undang-undang yaitu adanya kekosongan hukum. Berdasarkan permasalahan tersebut, kajian ini akan membahas mengenai (1) pihak yang berwenang dalam memberikan sanksi kepada PPAT terkait pelanggaran Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dan (2) implikasi yuridis dari Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah terkait sanksi denda administratif tidak terbayar.

## METODE

Jenis penelitian dalam kajian ini yaitu yuridis normatif (*normatif legal research*) yaitu penelitian yang difokuskan untuk mengkaji penerapan kaidah-kaidah atau norma-norma dalam hukum positif (Ibrahim, 2006). Pendekatan yang digunakan dalam kajian ini yaitu pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan

pendekatan kasus (*case approach*). Pendekatan ini dilakukan dengan menelaah undang-undang dan regulasi yang bersangkutan dengan isu hukum yang dibahas dan melakukan telaah pada kasus yang berkaitan dengan isu hukum yang dihadapi. Undang-undang yang dijadikan sebagai fokus telaah dalam kajian ini yaitu Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### **Pihak yang Berwenang dalam Memberikan Sanksi Kepada PPAT terkait Pelanggaran Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009**

Permasalahan yang dianalisis dalam kajian ini yaitu terkait pihak yang berwenang dalam memberikan sanksi administrasi sebesar Rp7.500.000,00 kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang melakukan pelanggaran atas Pasal 91 ayat (1) dan 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Belum adanya kepastian hukum terkait pejabat atau instansi baik dari Badan Pelayanan Pajak Daerah (BPPD), Direktorat Jenderal Pajak, atau kejaksaan yang mempunyai wewenang dalam memberikan sanksi administrasi. Terdapat kekosongan hukum pada undang-undang tersebut terkait pihak yang mempunyai kewenangan dalam memberikan sanksi administrasi kepada PPAT yang melakukan pelanggaran penandatanganan akta sebelum wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak.

Kekosongan hukum (*rechstvaccum*) menurut hukum positif lebih tepat dikatakan sebagai kekosongan undang-undang atau peraturan perundang-undangan. Kekosongan hukum adalah suatu keadaan kosong atau ketiadaan peraturan perundang-undangan yang mengatur tata tertib tertentu dalam masyarakat (Nasir, 2017). Penyebab terjadinya kekosongan hukum yaitu dalam penyusunannya baik dari lembaga legislatif maupun eksekutif memerlukan waktu yang lama, sehingga pada saat peraturan tersebut dinyatakan berlaku maka hal-hal yang hendak diatur telah berubah. Kekosongan hukum dapat terjadi karena keadaan yang terjadi belum diatur ataupun telah diatur di dalam suatu peraturan perundang-undangan namun tidak jelas atau tidak lengkap.

Ada dua jenis kekosongan dalam hukum yaitu: (a) kekosongan hukum sendiri. Hakim menemukan suatu kekosongan hukum, karena tidak dapat mengetahui dan memberi keputusan pada kasus yang sedang hadapi, (b) kekosongan dalam perundang-undangan, masalah yang terjadi tidak dapat dipecahkan meskipun sudah menggunakan kontruksi dan penalaran logis (Ali, 2015). Hakim harus mampu mengisi kekosongan hukum yang terjadi. Hakim disini berkedudukan seperti pembuat undang-undang dan memberi keputusan. Pembuat undang-undang memberi keputusan dalam menghadapi kekosongan hukum. Kekosongan hukum tidak hanya berhubungan langsung dengan badan pembentuk peraturan perundang-undangan, namun dapat juga berhubungan dengan badan peradilan itu sendiri. Pada hakikatnya badan peradilan merupakan bentuk penjabaran lebih lanjut mengenai kekuasaan kehakiman sebagaimana yang dijelaskan dalam Pasal 24 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Akibat yang ditimbulkan jika terjadi kekosongan hukum yaitu terjadi ketidakpastian hukum (*rechtsonzekerheid*) atau ketidakpastian peraturan perundang-undangan. Kekosongan hukum memicu terjadinya kekacauan hukum (*rechtsverwarring*) di masyarakat dan kebingungan mengenai aturan yang harus dipakai serta diterapkan oleh pejabat pemerintahan dalam melaksanakan tugas jabatannya (Nasir, 2017). Bukan hanya pejabat pemerintahan, masyarakat juga menjadi tidak tahu batasan dalam melakukan perbuatan. Hal ini menimbulkan terjadinya ketidakaturan dalam penerapan hukum di dalam masyarakat. Oleh karena itu, sangat diperlukan suatu hukum yang stabil dan fleksibel serta mampu mengikuti perkembangan tersebut tanpa menghilangkan nilai-nilai luhur kebangsaan yang sesuai cita-cita pendiri bangsa.

Kekosongan hukum menjadi permasalahan karena tidak ada kejelasan undang-undang dalam memberikan sanksi administrasi, sehingga dalam melaksanakan peraturan tersebut menjadi tidak efektif. Badan Pelayanan Pajak Daerah (BPPD) Kota Malang juga menjelaskan bahwa yang memberikan sanksi administrasi adalah instansi tersebut. Pembayaran sanksi administrasi dapat dilakukan dengan cara dicicil oleh pelanggar. Pada kenyataannya, kejaksaan ikut berperan dalam

penarikan denda administrasi kepada pelanggar. Kekosongan hukum jika dihubungkan dengan kasus di atas, maka mengakibatkan kebingungan terkait pihak yang memiliki wewenang dalam memberikan sanksi administratif ketika terjadi pelanggaran Pasal 93 ayat (1).

Wewenang merupakan suatu kemampuan untuk melakukan tindakan hukum publik (Hadjon, 1996). Wewenang merupakan suatu kemampuan bertindak yang diberikan oleh undang-undang yang berlaku untuk melakukan hubungan dan perbuatan hukum (Santoso, 2017). Wewenang juga merupakan hak yang melekat pada jabatan atau seorang pejabat untuk mengambil tindakan yang diperlukan agar tugas pekerjaan dapat terlaksana dengan baik, hak dan kekuasaan, kompetensi, yuridiksi, dan otoritas (Hamzah, 1985). Wewenang diartikan sebagai suatu hak yang diberikan oleh undang-undang kepada seseorang dalam mengemban tugas dan jabatannya agar pekerjaannya dapat dilaksanakan dengan baik sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Ada tiga kategori kewenangan yaitu kewenangan delegatif, mandat, dan atribusi (Gandara, 2020). Kewenangan delegatif merupakan kewenangan yang bersumber dari pelimpahan organ pemerintah yang bersumber pada peraturan perundang-undangan. Kewenangan mandat kewenangan yang bersumber dari prosedur pelimpahan dari pejabat atau badan yang lebih tinggi ke pejabat atau badan yang lebih rendah. Kewenangan atribusi adalah kewenangan karena adanya pembagian kekuasaan yang diberikan secara langsung oleh undang-undang. Kewenangan tersebut sudah di atur di dalam peraturan perundang-undangan dan dalam pelaksanaannya dilakukan sendiri oleh pejabat atau badan yang tertera di peraturan dasarnya.

Wewenang pemerintahan yang bersumber dari peraturan perundang-undangan dalam hukum administrasi negara diperoleh melalui cara-cara yaitu delegatif, mandat, dan atribusi. PPAT merupakan sebuah jabatan umum yang kewenangannya diperoleh langsung melalui jalan atribusi (Iryadi, 2020). Kewenangan itu diberikan oleh kekuasaan hukum dalam rangka untuk bertindak membantu kepala kantor pertanahan dalam membuat akta-akta otentik dengan dasar aturan hukum yang dijelaskan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016. Konsep

membantu tersebut bukan dimaksudkan sebagai bentuk penundukan PPAT sebagai pegawai dari kantor pertanahan, tetapi dapat diartikan sebagai bentuk membirokratisasikan.

Perbuatan pemerintah harus bertumpu pada kewenangan yang sah. Tanpa adanya kewenangan yang sah seorang pejabat dilarang melaksanakan perbuatan pemerintah. Pejabat pemerintah dalam menggunakan kewenangannya harus mengacu pada asas-asas umum pemerintahan yang baik dan mengacu kepada perundang-undangan (Azhar, 2015). Kewenangan yang sah merupakan atribut seorang pejabat atau badan tata usaha negara dalam melakukan pekerjaannya harus sesuai dengan kewenangan yang di atur dalam peraturan perundang-undangan.

Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah tidak diatur pihak yang berwenang dalam memberikan sanksi administrasi jika terdapat pelanggaran yang dilakukan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) dalam menandatangani akta peralihan hak atas tanah dan bangunan. Dengan demikian, telah terjadi kekosongan hukum terkait pejabat atau instansi yang berwenang dalam memberikan sanksi administrasi. Ketidakjelasan pejabat atau instansi yang ditunjuk dalam undang-undang untuk memberikan sanksi jika terdapat pelanggaran yang terjadi. Peraturan tersebut tidak bisa dijalankan, karena setiap perbuatan pemerintah diisyaratkan harus bertumpu pada kewenangan yang sah. Badan Pelayanan Pajak Daerah (BPPD) tidak mempunyai hak dalam memberikan sanksi administrasi jika ada pelanggaran pasal tersebut.

Permasalahan yang terjadi bukan hanya terkait pihak yang berwenang dalam memberikan sanksi jika Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) melanggar Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009. Permasalahan lainnya yang juga timbul yaitu denda administrasi masuk ke kas daerah atau kas negara. Pengertian kas negara pada Pasal 1 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah dijelaskan bahwa kas negara adalah tempat penyimpanan uang negara untuk menampung seluruh penerimaan negara dan membayar seluruh pengeluaran negara yang ditentukan oleh Menteri Keuangan selaku bendahara umum negara. Pengertian kas daerah pada Pasal 1 ayat (4) dijelaskan bahwa kas daerah adalah tempat penyimpanan uang daerah

yang ditentukan oleh Gubernur/Bupati/Walikota untuk menampung seluruh penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah.

Hal ini menjadi suatu pertanyaan bagi Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) dan masyarakat tentang denda administrasi sebesar Rp7.500.000,00 yang dikenakan jika terbukti melanggar Pasal 93 ayat (1). Pada undang-undang tersebut tidak diatur tentang denda administrasi bagi PPAT yang melanggar pasal tersebut masuk ke kas daerah atau kas negara. Terjadi ketidakpastian juga terkait denda administrasi tersebut seharusnya masuk ke kas daerah seperti halnya denda pelanggaran BPHTB atau masuk kas negara apabila denda administrasi telah dibayar oleh PPAT yang melanggar pasal tersebut. Denda administrasi yang dijelaskan pada Pasal 93 ayat (1) bukan karena kelalaian wajib pajak dalam membayarkan pajak melainkan kesalahan PPAT yang menandatangani terlebih dahulu sebelum wajib pajak memberikan bukti pembayaran pajak.

Wajib pajak tetap membayarkan pajak dari peralihan hak atas tanah dan bangunan tersebut. Wajib pajak semestinya memiliki kewajiban untuk menghitung dan membayar pajaknya sendiri, karena sistem perpajakan Indonesia menganut sistem *self assessment* (Aditama, 2018). Jika ada kekurangannya, maka kantor pajak dapat meminta kekurangan tersebut kepada wajib pajak. Pelanggaran yang dilakukan PPAT terkait penandatanganan akta sebelum wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran menurut analisa penulis bukan termasuk dari pelanggaran perpajakan, karena jika denda administrasi tersebut dibayar maka denda masuk pada Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP).

Pada Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2018 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak menjelaskan bahwa PNBP adalah pungutan yang dibayar oleh orang pribadi atau badan dengan memperoleh manfaat langsung maupun tidak langsung atas layanan atau pemanfaatan sumber daya dan hak yang diperoleh negara. Pasal 1 ayat (1) juga dijelaskan bahwa PNBP penerimaan diluar perpajakan dan hibah yang menjadi penerimaan pemerintah pusat. Penerimaan negara diluar pajak dan hibah masuk pada penerimaan negara bukan pajak dan dikelola dalam mekanisme anggaran pendapatan dan belanja negara. Hal ini jika dikaitkan dengan permasalahan denda

administrasi pada Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, seharusnya masuk pada Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) karena bukan merupakan denda perpajakan.

Denda administrasi seharusnya masuk pada kas negara bukan kepada Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) sebagaimana yang telah diatur pada Pasal 29 Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2018 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak. Undang-undang tersebut menjelaskan bahwa seluruh Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) wajib disetor ke kas negara. Pemungutan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) dilakukan oleh instansi pengelola PNBP yaitu kementerian atau lembaga dan kementerian yang menjalankan fungsi sebagai bendahara umum negara yang diatur pada Pasal 16. Denda administrasi sebesar Rp7.500,000,00 yang dikenakan kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) terkait pelanggaran Pasal 93 ayat (1) bukan merupakan denda perpajakan. Seharusnya denda tersebut masuk pada penerimaan negara bukan pajak (PNBP) dan denda administrasi tersebut masuk pada kas negara. Hal ini kembali lagi kepada Undang Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang tidak mengatur secara jelas terkait pelanggaran pasal tersebut.

### **Implikasi Yuridis Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Terkait Sanksi Denda Administratif Tidak Terbayar**

Penjatuhan sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp7.500.000,00 yang dijelaskan dalam Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dilakukan jika PPAT melanggar Pasal 91. Sebelum penjatuhan sanksi administrasi dilakukan, pihak PPAT sudah diberikan teguran tertulis. Ketika teguran tertulis tidak dipatuhi, maka dapat dijatuhi sanksi berikutnya secara berjenjang. Sebelum diberikan sanksi administratif berupa paksaan pemerintah, harus didahului dengan teguran tertulis. Hal ini dimasukkan sebagai aspek prosedur paksaan nyata. Sanksi berupa teguran tertulis tidak tepat dijadikan sebagai suatu sanksi, akan tetapi hanya sebagai tahapan awal penjatuhan sanksi paksaan nyata yang selanjutnya dikenakan sanksi administrasi.

Ditetapkannya sanksi berupa denda sebesar Rp7.500.000,00 yang terdapat pada Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009

tentang Pajak Daerah dan Retribusi merupakan hukuman bagi seseorang Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang tidak mentaati aturan hukum yang berlaku. Sanksi juga diartikan sebagai alat pemaksa sebagai hukuman jika tidak taat kepada aturan (Adjie, 2011). Sanksi merupakan alat kekuasaan yang bersifat hukum publik yang digunakan oleh penguasa sebagai reaksi terhadap ketidakpatuhan pada norma hukum administrasi (Hadjon, 1996). Unsur-unsur sanksi terdiri atas alat kekuasaan, bersifat hukum publik, digunakan oleh penguasa, dan reaksi terhadap ketidakpatuhan. Sanksi pada hakikatnya merupakan instrumen yuridis yang biasanya diberikan apabila kewajiban-kewajiban atau larangan-larangan yang ada dalam ketentuan hukum telah dilanggar.

Hakikat sanksi berdasarkan hukum yaitu sebagai suatu paksaan. Adanya sanksi juga untuk memberikan kesadaran kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), bahwa suatu tindakan yang dilakukannya tidak sesuai dengan aturan hukum yang berlaku. Sanksi yang diberikan sekaligus untuk memberikan efek jera kepada pihak bersangkutan agar tidak bertindak melanggar peraturan undang-undang. PPAT dalam menjalankan tugas jabatannya harus siap untuk bertanggung jawab jika terjadi kesalahan baik yang disengaja maupun yang tidak disengaja dalam setiap tindakannya (Novalianasari, Madjid & Soekesi, 2020). PPAT harus bertindak sesuai dengan aturan hukum yang berlaku dan menjaga keseimbangan berjalannya suatu aturan hukum.

Penerapan sanksi denda administratif Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dalam pelaksanaannya memang belum dilaksanakan dengan baik. Akhir-akhir ini di Kota Malang marak dan ramai dengan adanya Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang dikenakan denda terkait pasal tersebut hingga ratusan juta rupiah. Denda administrasi yang diberikan merupakan dampak dari penerapan undang-undang tersebut belum tegas. Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) ketika diberikan teguran atas pelanggaran yang dilakukannya tidak menganggap sanksi tersebut ada meskipun Badan Pelayanan Pajak Daerah (BPPD) sudah memberikan teguran tertulis. Hal ini terjadi karena pada undang-undang tersebut tidak mengatur dengan jelas terkait pejabat atau instansi yang berwenang memberikan sanksi administrasi

kepada PPAT yang melakukan pelanggaran, sehingga berdampak pada pemberian sanksi atas pelanggaran tidak dapat berjalan sesuai dengan aturan perundang-undangan.

Permasalahan ini bukan sepenuhnya kesalahan dari Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), karena pejabat yang seharusnya berwenang dalam memberikan sanksi juga tidak benar-benar memberlakukan pasal tersebut dengan tegas. Hal ini mengakibatkan PPAT yang melakukan pelanggaran pasal tersebut tidak melaksanakan kewajibannya membayar denda administrasi meskipun sudah diberikan surat teguran. Perbuatan PPAT belum memiliki legalitas hukum, sehingga pelaksanaannya masih termasuk dalam kategori sah. Selama belum ada aturan hukum untuk mewujudkan legalitas atau tidak ada jaminan perlindungan hukum atas perbuatan ini dan jika tidak menimbulkan kerugian bagi siapapun maka dianggap tidak masalah.

Pada akhirnya, ketika ada pemeriksaan dan terbukti melakukan pelanggaran terkait Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Pejabat, PPAT yang melakukan pelanggaran benar-benar dikenakan denda sebesar Rp7.500.000,00. Denda sebesar Rp7.500.000,00 dibebankan untuk satu pelanggaran. Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang terbukti melakukan pelanggaran lebih dari satu akta maka denda yang diberikan sesuai dengan pelanggaran yang dilakukan. Penghitungan denda tidak hanya pada tahun terakhir melainkan tahun-tahun sebelumnya, maka dari itu terdapat PPAT yang diberikan denda hingga ratusan juta. Kejaksan ikut andil dalam penarikan denda administrasi tersebut, karena jumlah denda yang dikenakan kepada PPAT sangat besar. Permasalahan tersebut jika ditangani langsung oleh kejaksaan, maka ketika PPAT tidak melakukan kewajibannya membayarkan denda administrasi akan masuk ke peradilan.

Adanya kekosongan hukum terkait pihak yang berwenang dalam pemberian sanksi administrasi, menimbulkan ketidak adanya kepastian hukum jika PPAT melanggar Pasal 93 ayat (1). Kepastian hukum menurut Iryadi (2020) adalah kepastian tentang hukum itu sendiri (*sicherheit des Rechts selbst*). Ada empat hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum yaitu: (a) hukum positif adalah

perundang undangan (*gesetzliches Recht*), (b) hukum didasarkan pada fakta (*Tatsachen*), bukan suatu rumusan tentang penilaian yang nanti akan dilakukan oleh hakim, seperti kemauan baik, kesopanan, (c) fakta harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, disamping juga mudah dijalankan, dan (d) hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah (Rahardjo, 2006). Tujuan utama dari hukum yaitu adanya kepastian hukum untuk mencapai ketertiban dan keteraturan di masyarakat.

Terciptanya suasana yang harmonis dalam masyarakat berkaitan erat dengan kepastian dalam hukum. Peraturan yang ada dalam masyarakat hendaknya memiliki suatu dasar hukum yang menjiwai dari keadaan seluruh masyarakat dan memiliki fungsi yang ideal dengan unsur keadilan, kepastian serta kemanfaatan (Nasir, 2017). Apabila ada kepastian hukum maka akan terciptanya keteraturan dalam masyarakat. Aparatur penegak hukum dan masyarakat dapat hidup secara berkepastian dalam melakukan kegiatan yang diperlukan dalam kehidupannya.

Berdasarkan permasalahan yang terjadi, pemberian kepastian hukum diberikan kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang tidak membayar denda administrasi. Kepastian hukum merupakan salah satu tujuan utama di dalam konsep negara hukum yaitu untuk terciptanya ketertiban hukum maupun ketertiban masyarakat (Darusman, 2016). Hal ini dibuktikan bahwa PPAT yang tidak membayarkan denda hanya diberikan surat teguran dan tidak adanya penindakan lebih lanjut ketika PPAT tidak membayarkan denda administrasi pelanggaran tersebut. Pemberian sanksi hingga saat ini hanya sebatas memberikan surat teguran. PPAT tetap tidak melakukan pembayaran denda administrasi meskipun sudah diberikan surat teguran, karena tidak ada tindakan hukum lebih lanjut untuk memberikan sanksi yang tegas bagi pelanggar.

Pada akhirnya jika ada pemeriksaan terkait pelanggaran Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, melibatkan kejaksaan ikut andil dalam pemungutan denda administrasi kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Agar dapat tercipta keteraturan hukum, maka harus ada peraturan yang lebih jelas terkait Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi

Daerah. Harus ada tindakan yang tegas dari aparat penegak hukum jika denda yang telah ditetapkan tidak dibayar oleh PPAT. Pemberian aturan yang lebih jelas khususnya pada Pasal 93 ayat (1) agar pemberian denda Rp.7.500.000,00 dapat berjalan sesuai dengan yang diharapkan undang-undang.

Harus ada penyempurnaan undang-undang terkait pejabat atau instansi yang berwenang dalam memberikan sanksi administrasi untuk mengatasi permasalahan yang terjadi. Wajib adanya *asas legalitas* sebagai konsekuensi negara hukum untuk memberikan jaminan bagi administrasi negara sebagai alat perlengkapan negara dalam menjalankan pemerintahan (Arifuddin, Widhiyanti & Susilo, 2017). Hal ini bertujuan agar tercipta kejelasan dan kepastian pejabat atau instansi yang berwenang dalam memberikan sanksi kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Pemberlakuan pasal dan pemberian denda administrasi jika dapat berjalan dengan baik, maka tidak akan terjadi permasalahan PPAT yang terkena denda administrasi hingga ratusan juta akibat penerapan pasal tersebut tidak dapat berjalan sesuai yang ditetapkan dalam undang-undang.

Denda administrasi yang dibayarkan oleh PPAT juga menjadi pertanyaan selain tidak adanya kepastian hukum tentang pihak yang berwenang dalam memberikan sanksi administrasi pada Pasal 91 ayat (1) dan Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi. Belum adanya kepastian hukum terkait denda administrasi akan masuk pada kas daerah atau kas negara. Permasalahan tersebut sebenarnya bukan pelanggaran mengenai pembayar pajak melainkan kesalahan dari Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang telah menandatangani akta terlebih dahulu tanpa menunggu wajib pajak membayarkan pajak BPHTB terlebih dahulu. Undang-undang seharusnya juga mengatur tentang denda administrasi yang dikenakan pada Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi masuk pada kas daerah atau kas negara.

## SIMPULAN

Pasal 93 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah tidak mengatur pejabat atau instansi yang diberikan kewenangan dalam

memberikan sanksi administrasi kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang melakukan pelanggaran. Tidak adanya kepastian hukum dalam penerapan aturan terkait pejabat atau instansi yang memberikan sanksi administrasi, sehingga undang-undang tersebut tidak dapat berjalan sesuai yang diharapkan. Permasalahan bukan hanya tentang tidak ada kepastian yang berwenang dalam memberikan sanksi akan tetapi denda tersebut masuk ke kas daerah atau kas negara. Permasalahan yang terjadi bukan termasuk dalam pelanggaran perpajakan melainkan pelanggaran atas kesalahan PPAT dan jika bukan termasuk pelanggaran pajak maka denda administrasi masuk ke kas negara. Implikasi yuridis Pasal 93 ayat (1) terkait sanksi denda administratif tidak terbayar yaitu ketika PPAT yang melanggar pasal tersebut sudah diberikan surat teguran dan tidak melakukan kewajibannya untuk membayar denda administrasi. Belum adanya tindakan hukum untuk menindak lanjuti permasalahan terkait denda yang ditentukan tidak dibayar. Kejaksaaan ikut andil dalam PPAT yang melanggar pasal tersebut jika terjadi pemeriksaan.

#### DAFTAR RUJUKAN

- Aditama, P. N. (2018). Tanggung Jawab Pejabat Pembuat Akta Tanah dalam Memberikan Perlindungan Hukum bagi Para Pihak pada Peralihan Hak Atas Tanah melalui Jual Beli. *Lex Renaissance*, 1(3), 189-205.
- Adjie, H. (2011). *Aspek Pertanggungjawaban Notaris dalam Pembuatan Akta*. Bandung: Mandar Maju.
- Ali, A. (2015). *Menguak Tabir Hukum*. Jakarta: Kencana Prenadamedia Grup.
- Arifuddin, Whidiyanti, H. N., & Susilo, H. (2017). Implikasi Yuridis terhadap Pejabat Pembuat Akta Tanah Penerima Kuasa Menyetor Uang Pajak Penghasilan/Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dari Wajib Pajak. *Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan*, 2(1), 18-25.
- Azhar, M. (2015). Relevansi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik dalam Sistem Penyelenggaraan Administrasi Negara. *NOTARIUS*, 8(2), 274-286.
- Darusman, Y. M. (2016). Kedudukan Notaris Sebagai Pejabat Pembuat Akta Otentik dan Sebagai Pejabat Pembuat Akta Tanah. *ADIL: Jurnal Hukum*, 7(1), 36-56.
- Dinata, I. N. A., Seputra, P. G., & Suryani, L. P. (2020). Akibat Hukum Kelalaian Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang Tidak Melaporkan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dalam Peralihan Hak Atas Tanah. *Jurnal Analogi Hukum*, 2(1), 104-108.
- Gandara, M. (2020). Kewenangan Atribusi, Delegasi dan Mandat. *Khazanah Hukum*, 2(3), 92-99.
- Hamzah, A. (1985). *Pengantar Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta: Ghalia.
- Hadjon, P. M. (1996). *Penegakkan Hukum Administrasi*. Surabaya: Yuridika.
- Harefa, M., Mangeswuri, D. S., Meilani, H., Permana, S. H. (2018). *Optimalisasi Kebijakan Penerimaan Daerah*. Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia.
- Ibrahim, J. (2006). *Teori dan metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayumedia Publishing.
- Iryadi, I. (2020). Kepastian Hukum Kedudukan Camat sebagai PPAT Sementara. *Negara Hukum*, 11(1), 1-19.
- Nasir, G. A. (2017). Kekosongan Hukum dan Percepatan Perkembangan Masyarakat. *Jurnal Hukum Replik*, 5(2), 2597-9094.
- Novalianasari, H., Madjid, A., & Soekesi, T. S. (2020). Makna Frasa "Pelanggaran Berat" pada Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah dalam Perspektif Hukum Pidana. *Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan*, 5(2), 271-279.
- Perangin, E. (1994). *Hukum Agraria Indonesia*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Rahardjo, S. (2006). *Hukum dalam Jagat Ketertiban*. Jakarta: UKI Press.
- Rahmi, Z. A., & Sjafi'i, R. I. R. (2019). Kewajiban Pejabat Pembuat Akta Tanah dalam Melaporkan Adanya Transaksi Keuangan Mencurigakan terkait Tindak Pidana Pencucian Uang oleh Klien. *Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan*, 4(1), 197-206.
- Remaja, I. N. G., Prakoso, L., & Damayanti, S. (2014). Anotasi Pemikiran Hukum dalam Perspektif Filsafat Hukum. Malang: UB Press.
- Republik Indonesia. (1997). Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 44. Tambahan Lembaran Negara

- Republik Indonesia Nomor 3688.
- Republik Indonesia. (2007). Peraturan Pemerintah Nomor 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 83. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4738.
- Republik Indonesia. (2009). Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049.
- Republik Indonesia. (2014). Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 3. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5491.
- Republik Indonesia. (2016). Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 120. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5893.
- Republik Indonesia. (2018). Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2018 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2018 Nomor 147. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6245.
- Santoso, U. (2017). *Pejabat Pembuat Akta Tanah*. Jakarta: Prenadamedia Grup.
- Soemarso. (2007). *Perpajakan Pendekatan Komprehensif*, Jakarta: Salemba Empat.
- Susyanti, J., & Dahlan, A. (2015). *Perpajakan untuk Praktisi dan Akademisi*. Malang: Empatdua.
- Sutedi, A. (2016). *Hukum Pajak*. Jakarta: Sinar Grafika.