



Analisis Yuridis Pembatalan Kode Zona Nilai Tanah Dan Nilai Jual Objek Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan Di Kawasan Pantai Maju (Studi Putusan Nomor 41 P/HUM/2023)

A Juridical Analysis of the Annulment of the Land Value Zone (ZNT) Code and the Assessed Value of Rural and Urban Land and Building Tax (PBB-P2) Objects in the Pantai Maju Area: A Study of Supreme Court Decision Number 41 P/HUM/2023

Muhamad Nur Ismail¹, B. Nurmawati², Tarmudi³

Fakultas Hukum Universitas Bung Karno

Email: mni2017cpa@gmail.com¹, benurmawati@gmail.com², yudiubk@gmail.com³

Article Info

Article history :

Received : 22-07-2026

Revised : 24-07-2026

Accepted : 26-07-2026

Published : 28-07-2026

Abstract

*The issuance of Governor of the Special Capital Region of Jakarta Regulation Number 32 of 2020, which introduced additional Land Value Zone (Zona Nilai Tanah/ZNT) codes and Land and Building Tax Sale Value (Nilai Jual Objek Pajak/NJOP) as the basis for imposing Rural and Urban Land and Building Tax (PBB-P2) for the 2018 and 2019 Tax Years in the Pantai Maju Area, gave rise to a new legal dispute because the regulation was considered to have retroactive effect. Such application was deemed inconsistent with the principle of legality, the principle of legal certainty, and the prohibition against retroactive application in tax law. Consequently, PT Kapuknaga Indah, as the party claiming to have suffered legal harm from the implementation of the regulation, filed a judicial review petition before the Supreme Court. This study aims to examine, from a juridical perspective, the legal reasoning of the Supreme Court in annulling the provisions concerning the ZNT and NJOP for PBB-P2 in the Pantai Maju Area as set forth in Supreme Court Decision Number 41 P/HUM/2023, and to analyze the legal implications of the decision for the administration of PBB-P2 collection. This research employs a qualitative approach using a normative juridical method, applying the statutory approach, conceptual approach, and case approach. The findings indicate that the Supreme Court annulled the provisions on the ZNT and NJOP as the basis for imposing PBB-P2 for the 2018 and 2019 Tax Years under Article 2 of Governor of the Special Capital Region of Jakarta Regulation Number 32 of 2020 because the provision was found to be contrary to the principles of legality, legal certainty, and non-retroactivity, which constitute fundamental principles of Indonesia's tax law system. Nevertheless, the decision does not automatically invalidate tax obligations arising from Tax Court judgments that have obtained final and binding legal force (inkracht van gewijsde). This legal position is based on the application of the principles of *res judicata pro veritate habetur*, *lex specialis derogat legi generali*, and the inherent nature of Supreme Court judicial review decisions, which do not possess executorial effect over concrete legal relationships that have been finally adjudicated. Furthermore, the decision provides an important lesson for regional governments in formulating tax policies. Any amendments to the ZNT or NJOP should be established through procedures that comply with the prevailing legislative drafting framework and should only apply prospectively. Accordingly, tax policies can ensure legal certainty while minimizing the risk of legal disputes that may adversely affect the public*



Keywords: Judicial Review, Land Value Zone (ZNT), Land and Building Tax Sale Value (NJOP);

Abstrak

Dengan terbitnya Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 yang menetapkan penambahan Kode ZNT dan NJOP sebagai dasar pengenaan PBB-P2 untuk Tahun Pajak 2018 dan 2019 di Kawasan Pantai Maju. Menimbulkan sengketa hukum baru, karena dianggap menerapkan ketentuan secara retroaktif. Sehingga dipandang bertentangan dengan asas legalitas, asas kepastian hukum, dan prinsip larangan pemberlakuan surut dalam hukum pajak. Sengketa tersebut kemudian diajukan melalui mekanisme hak uji materiil ke Mahkamah Agung oleh PT Kapuknaga Indah sebagai pihak yang merasa dirugikan akibat berlakunya peraturan dimaksud. Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji secara yuridis pertimbangan hukum Mahkamah Agung dalam membatalkan ketentuan mengenai ZNT dan NJOP PBB-P2 di Kawasan Pantai Maju sebagaimana diputus dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023, serta menganalisis implikasi hukum yang ditimbulkan oleh putusan tersebut terhadap penyelenggaraan pemungutan PBB-P2. Metode penelitian yang digunakan ialah melalui pendekatan kualitatif dengan metode analisis yuridis normatif yang menerapkan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*). Hasil penelitian menunjukkan bahwa Mahkamah Agung membatalkan ZNT dan NJOP sebagai dasar pengenaan PBB-P2 untuk Tahun Pajak 2018 dan 2019 pada Pasal 2 Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 karena norma tersebut dinilai bertentangan dengan asas legalitas, asas kepastian hukum, dan prinsip non-retroaktif yang menjadi landasan fundamental dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, namun tidak serta-merta membatalkan kewajiban perpajakan atas putusan Pengadilan Pajak yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*). Kondisi tersebut didasarkan pada berlakunya asas *res judicata pro veritate habetur*, asas *lex specialis derogat legi generali*, serta karakter putusan hak uji materiil Mahkamah Agung yang pada hakikatnya tidak memiliki sifat eksekutorial terhadap hubungan hukum konkret yang telah diputus secara final. Putusan ini juga memberikan pelajaran penting bagi pemerintah daerah dalam menyusun kebijakan perpajakan. Perubahan terhadap ZNT maupun NJOP harus dirancang melalui mekanisme yang sesuai dengan ketentuan pembentukan peraturan perundang-undangan serta diberlakukan untuk masa yang akan datang. Dengan demikian, kebijakan perpajakan dapat memberikan kepastian hukum tanpa menimbulkan sengketa yang berpotensi merugikan masyarakat.

Kata kunci: Analisis yuridis putusan, Zona Nilai Tanah, Nilai Jual Objek Pajak

PENDAHULUAN

Salah satu jenis pajak daerah yang memiliki kontribusi signifikan terhadap PAD adalah Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2), yaitu pajak yang dikenakan atas kepemilikan, penguasaan, dan pemanfaatan bumi dan bangunan oleh orang pribadi maupun badan. Pada awalnya Pajak Bumi dan Bangunan merupakan pajak yang dikelola oleh pemerintah pusat, namun sejak diberlakukannya kebijakan desentralisasi fiskal, pengelolaan Pajak Bumi dan Bangunan sektor Perdesaan dan Perkotaan telah dialihkan kepada pemerintah daerah. Kebijakan ini diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang kemudian diperbarui melalui Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah. Melalui pengaturan tersebut, pemerintah daerah diberikan kewenangan untuk mengelola, menetapkan, serta memungut pajak bumi dan bangunan di wilayahnya masing-masing.

Permasalahan muncul pada kawasan reklamasi Pantai Maju di Provinsi DKI Jakarta ketika lahan/tanah/bumi sebelum tidak ada. Kawasan ini merupakan salah satu wilayah pengembangan pesisir yang memiliki nilai ekonomi tinggi serta menjadi bagian dari proyek pengembangan



kawasan strategis di Ibu Kota. Pengembangan kawasan reklamasi tersebut dirancang untuk mendukung aktivitas ekonomi, investasi, serta pengembangan sektor properti dan infrastruktur perkotaan. Seiring dengan berkembangnya kawasan tersebut, nilai ekonomi tanah di wilayah Pantai Maju juga mengalami peningkatan yang signifikan.

Dalam rangka menetapkan dasar pengenaan Pajak Bumi dan Bangunan pada kawasan tersebut, Pemerintah Provinsi DKI Jakarta menerbitkan Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 tentang Penambahan Kode Zona Nilai Tanah (ZNT) Dan Nilai Jual Objek Pajak Bumi Dan Bangunan Perdesaan Dan Perkotaan (NJOP PBB-P2) Atas Kawasan Pantai Maju Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Tahun 2018 Dan Tahun 2019. Peraturan tersebut menjadi dasar administratif bagi pemerintah daerah dalam menentukan besarnya kewajiban pajak yang harus dibayarkan oleh pemilik atau pengelola tanah di kawasan tersebut.

Namun demikian, implementasi kebijakan tersebut menimbulkan polemik karena nilai NJOP yang ditetapkan mengalami peningkatan yang sangat signifikan dibandingkan dengan penilaian sebelumnya. Dalam beberapa kasus, kenaikan tersebut dilaporkan mencapai lebih dari 400% (empat ratus persen). Lonjakan nilai tersebut secara langsung berdampak pada meningkatnya jumlah pajak yang harus dibayarkan oleh wajib pajak. Akibatnya, sebagian wajib pajak menilai bahwa kebijakan tersebut tidak proporsional serta tidak mempertimbangkan prinsip kewajaran dalam penetapan beban pajak.

Ketidakpuasan terhadap kebijakan tersebut kemudian berkembang menjadi sengketa hukum pajak PT. Kapuknaga Indah mengalami kekalahan dalam sengketa PBB-P2 melalui mekanisme keberatan dan banding sebagaimana diputus dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001598.26/2022/PP/M.XVA Tahun 2023, perseroan kemudian menempuh upaya hukum lanjutan berupa pengajuan permohonan uji materiil Nomor 8 P/HUM/2024 terhadap Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 kepada Mahkamah Agung. Permohonan tersebut didasarkan pada argumentasi yuridis bahwa ketentuan mengenai penetapan ZNT dan NJOP dalam peraturan a quo diduga bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, khususnya terkait asas legalitas, kepastian hukum, dan kewenangan pembentukan norma dalam sistem hierarki peraturan perundang-undangan di Indonesia.

Proses pemeriksaan tersebut kemudian menghasilkan Putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023 yang membatalkan ketentuan mengenai penetapan kode ZNT dan NJOP pada kawasan Pantai Maju, menyatakan Pasal 2 Peraturan Gubernur Daerah Khusus Ibukota Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 bertentangan dengan ketentuan perundang-undangan yang lebih tinggi yaitu Pasal 95 ayat (2) Undang- Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Restribusi Daerah, dan dinyatakan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Putusan ini memiliki arti penting dalam perkembangan hukum perpajakan daerah karena menegaskan bahwa meskipun pemerintah daerah memiliki kewenangan dalam menetapkan kebijakan perpajakan sebagai bagian dari pelaksanaan otonomi daerah, kewenangan tersebut tetap harus dijalankan dengan memperhatikan prinsip legalitas, kepastian hukum, serta keadilan bagi wajib pajak.

Oleh karena itu kesenjangan penelitian (*research gap*) dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023 terletak pada belum adanya kajian komprehensif yang mengintegrasikan secara simultan antara aspek yuridis pembatalan norma Peraturan Gubernur (Pergub), mekanisme



penetapan ZNT, dan implikasinya terhadap timbulnya utang pajak PBB-P2. Sebagian besar penelitian terdahulu masih berfokus secara parsial, yaitu hanya menyoroti implementasi PBB-P2 sebagai sumber Pendapatan Asli Daerah, atau mengkaji akurasi penetapan NJOP dari perspektif ekonomi dan administrasi perpajakan, tanpa mengaitkannya dengan pengujian peraturan perundang-undangan di Mahkamah Agung serta akibat hukumnya terhadap validitas utang pajak yang telah ditetapkan.

Rumusan Masalah

Berdasarkan pendahuluan/latar belakang masalah yang telah diuraikan sebelumnya dan untuk lebih terarahnya penelitian ini, maka peneliti membatasi dengan rumusan permasalahan sebagai berikut:

1. Bagaimana pertimbangan hukum Mahkamah Agung dalam Putusan Nomor 41 P/HUM/2023 terkait Pembatalan Penetapan ZNT dan NJOP PBB-P2 di Kawasan Pantai Maju?
2. Apa implikasi yuridis pembatalan penetapan ZNT dan NJOP PBB-P2 tersebut terhadap kepastian hukum dan kewajiban perpajakan (utang pajak) di Kawasan Pantai Maju?

Kajian Teori

Kepastian hukum dalam perpajakan merupakan salah satu prinsip fundamental yang menjiwai sistem hukum pajak modern, khususnya dalam kerangka negara hukum (*rechtsstaat*). Prinsip ini menuntut agar setiap ketentuan perpajakan dirumuskan secara jelas, tegas, dan tidak multitafsir sehingga wajib pajak dapat memahami hak dan kewajibannya secara pasti. Dalam perspektif teori hukum, kepastian hukum berkaitan erat dengan asas legalitas (*legality principle*) yang menghendaki bahwa segala bentuk pemungutan pajak harus didasarkan pada undang-undang yang sah dan berlaku (Maria Farida Indrati, 2020).

Kepastian hukum dalam perpajakan juga berkontribusi terhadap peningkatan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Ketika wajib pajak merasa bahwa sistem perpajakan transparan, konsisten, dan dapat diprediksi, maka mereka cenderung lebih patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Sebaliknya, ketidakpastian hukum dapat mendorong praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun penggelapan pajak (*tax evasion*). Oleh karena itu, kepastian hukum menjadi instrumen strategis dalam meningkatkan voluntary compliance dalam sistem perpajakan modern (Gunadi, 2017).

Secara yuridis, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD) adalah dasar hukum utama untuk PBB-P2 sebelum Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (UU HKPD). PBB-P2 ditetapkan dalam undang-undang sebagai salah satu jenis pajak kabupaten atau kota yang diputuskan oleh pemerintah daerah. Pasal 77 hingga 84 UU PDRD secara khusus mengatur PBB-P2. Pasal ini memberikan dasar hukum bagi daerah untuk melakukan pendataan, penilaian, penetapan, pemungutan, dan penagihan PBB-P2 sebagai sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD).

Wajib Pajak PBB-P2 adalah subjek pajak yang memenuhi syarat subjektif dan objektif untuk diwajibkan membayar pajak terutang atas tanah yang dimiliki, dikuasai, atau dimanfaatkan. Dengan kata lain, wajib pajak adalah individu atau badan yang secara nyata memiliki hak atas tanah,



memiliki, menguasai, atau memperoleh manfaat dari tanah yang dikenai pajak. Oleh karena itu, setiap wajib pajak berkewajiban memenuhi ketentuan administrasi perpajakan daerah, termasuk menerima Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) dan melunasi PBB-P2 sesuai jumlah yang telah ditetapkan oleh pemerintah daerah (Marihot P. Siahaan, 2016). Sementara itu hukum antara subjek pajak dan objek pajak dalam PBB-P2 merupakan hubungan yang bersifat langsung dan erat, karena kewajiban pajak timbul akibat adanya keterkaitan antara keduanya. Subjek pajak yang memiliki, menguasai, atau memanfaatkan objek pajak akan dikenakan kewajiban untuk membayar pajak berdasarkan nilai objek tersebut (Waluyo, 2022).

Sistem pemungutan PBB-P2 pada dasarnya menggunakan *official assessment system*, yaitu sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah sebagai fiskus untuk menentukan besarnya pajak yang terutang. Dalam sistem ini, wajib pajak tidak menghitung sendiri jumlah pajak yang harus dibayarkan, melainkan menerima penetapan dari pemerintah daerah melalui dokumen resmi berupa SPPT atau surat ketetapan pajak daerah lainnya. Oleh karena itu, peran pemerintah daerah sangat dominan dalam proses pendataan, penilaian, penetapan, hingga penagihan PBB-P2 (Marihot Pahala Siahaan, 2023).

Dasar pengenaan PBB-P2 menurut UU PDRD adalah Nilai Jual Objek Pajak (NJOP). NJOP merupakan harga rata-rata yang diperoleh dari transaksi jual beli yang terjadi secara wajar. Apabila tidak terdapat transaksi jual beli yang dapat dijadikan dasar penilaian, maka NJOP ditentukan melalui perbandingan harga dengan objek lain yang sejenis, nilai perolehan baru, atau nilai jual pengganti. Penetapan NJOP dilakukan secara periodik oleh kepala daerah dengan mempertimbangkan perkembangan harga pasar dan kondisi wilayah yang bersangkutan (Siti Resmi, 2022).

Sementara itu Zona Nilai Tanah (ZNT) merupakan salah satu instrumen penting dalam sistem penilaian pertanahan yang digunakan untuk menggambarkan tingkat nilai tanah pada suatu wilayah berdasarkan kesamaan karakteristik tertentu. Pada dasarnya, ZNT adalah suatu kawasan yang terdiri atas sejumlah bidang tanah yang memiliki nilai pasar relatif sebanding, sehingga dapat dikelompokkan dalam satu zona yang sama. Penyusunan ZNT dilakukan melalui analisis terhadap berbagai faktor yang memengaruhi nilai tanah, seperti lokasi, aksesibilitas, penggunaan lahan, kondisi lingkungan, perkembangan ekonomi wilayah, serta data transaksi yang terjadi di pasar tanah. Dalam praktik administrasi pertanahan di Indonesia, ZNT dipetakan dalam bentuk zona-zona tertentu yang menunjukkan kisaran nilai tanah pada wilayah yang memiliki karakteristik serupa, sehingga dapat memberikan gambaran yang lebih objektif mengenai kondisi pasar tanah pada suatu daerah (Adrian Sutedi, 2019).

Penetapan NJOP sering menimbulkan perdebatan karena nilai yang ditetapkan oleh pemerintah daerah tidak selalu dianggap mencerminkan kondisi nyata maupun nilai pasar objek pajak oleh masyarakat. Perbedaan penilaian tersebut semakin nyata ketika terjadi pembaruan data objek pajak, perubahan klasifikasi tanah dan bangunan, maupun penyesuaian ZNT yang berimplikasi pada meningkatnya NJOP secara signifikan. Situasi ini kemudian mendorong wajib pajak untuk mengajukan keberatan atas ketetapan pajak yang diterimanya. Selain itu, karakter PBB-P2 sebagai pajak yang berorientasi pada objek menyebabkan besarnya pajak lebih ditentukan oleh nilai ekonomis tanah dan bangunan dibandingkan dengan kemampuan finansial pemiliknya, sehingga tidak jarang memunculkan persepsi ketidakadilan di tengah masyarakat.



Mekanisme keberatan dalam PBB-P2 merupakan instrumen perlindungan hukum yang diberikan kepada wajib pajak apabila terdapat ketidaksesuaian dalam penetapan pajak yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Keberatan pada dasarnya diajukan terhadap materi atau substansi penetapan pajak, seperti luas objek pajak, klasifikasi tanah dan bangunan, NJOP, maupun besarnya PBB-P2 yang terutang sebagaimana tercantum dalam SPPT atau surat ketetapan pajak daerah lainnya. Hak mengajukan keberatan merupakan bagian dari *due process of law* di bidang perpajakan yang bertujuan menjamin keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak dalam hubungan hukum pajak dengan pemerintah daerah. Dalam praktik perpajakan modern, prosedur ini juga berfungsi sebagai instrumen penyelesaian sengketa pada tahap awal sebelum sengketa tersebut berkembang ke proses peradilan yang lebih formal (Safri Nurmantu, 2014).

Sedangkan Banding ke Pengadilan Pajak merupakan salah satu instrumen perlindungan hukum yang tersedia bagi wajib pajak ketika hasil penyelesaian keberatan yang diterbitkan oleh otoritas pajak dianggap belum mencerminkan keadilan atau masih menimbulkan perselisihan. Dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, upaya banding berfungsi sebagai mekanisme pengujian kembali atas keputusan keberatan oleh lembaga peradilan yang independen dan memiliki kompetensi khusus di bidang perpajakan. Melalui proses ini, wajib pajak memperoleh kesempatan untuk meminta penilaian ulang terhadap aspek hukum maupun aspek faktual yang menjadi dasar penetapan pajak. Oleh karena itu, keberadaan Pengadilan Pajak memiliki peran penting dalam menjaga keseimbangan antara kewenangan negara dalam memungut pajak dan hak-hak wajib pajak untuk memperoleh kepastian serta keadilan hukum (Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2021).

Upaya terakhir yaitu Peninjauan Kembali (PK) salah satu upaya hukum luar biasa yang tersedia dalam sistem peradilan pajak Indonesia untuk menguji kembali putusan Pengadilan Pajak yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap. Berbeda dengan mekanisme penyelesaian perkara pada lingkungan peradilan umum yang mengenal tahapan kasasi sebelum PK, sengketa pajak pada dasarnya berakhir pada putusan Pengadilan Pajak. Meskipun demikian, peraturan perundang-undangan tetap memberikan ruang bagi para pihak yang bersengketa, baik Wajib Pajak maupun otoritas pajak, untuk mengajukan PK kepada Mahkamah Agung apabila ditemukan kondisi tertentu yang dapat memengaruhi keabsahan atau kebenaran putusan tersebut. Kehadiran PK menunjukkan bahwa sistem hukum pajak tidak hanya menekankan finalitas putusan, tetapi juga membuka kesempatan untuk mengoreksi kemungkinan terjadinya kekeliruan dalam proses penegakan hukum (Muhammad Djafar Saidi dan Eka Merdekawati Djafar, 2021).

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif. Penelitian hukum normatif merupakan penelitian kepustakaan, yaitu penelitian terhadap data kepustakaan atau data sekunder (Ronny Hanitijo Soemitro, 1990). Penelitian hukum normatif bertujuan untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, serta doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi (Peter Mahmud Marzuki, 2017).

Pendekatan penelitian yang digunakan untuk menganalisis isu hukum yang diteliti yaitu Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*), Pendekatan Kasus (*Case Approach*), Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*). Dalam penelitian hukum normatif, data yang



digunakan adalah data sekunder berupa bahan hukum yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier (Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, 2015).

Teknik pengumpulan bahan hukum dalam penelitian ini dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*), dalam konteks ini bahan hukum dikumpulkan secara sistematis dengan mengelompokkan sumber-sumber hukum ke dalam bahan hukum primer, sekunder, dan tersier yaitu dengan cara mengumpulkan berbagai literatur, peraturan perundang-undangan, serta putusan pengadilan yang berkaitan dengan permasalahan yang diteliti.

Analisis bahan hukum dalam penelitian ini dilakukan melalui pendekatan kualitatif dengan metode analisis yuridis normatif. Analisis ini diawali dengan menginventarisasi seluruh bahan hukum yang telah dikumpulkan, kemudian mengklasifikasikannya berdasarkan tingkat relevansi dan keterkaitannya dengan isu hukum yang diteliti, khususnya mengenai pembatalan penetapan ZNT dan NJOP PBB-P2 di Kawasan Pantai Maju serta implikasinya terhadap penetapan NJOP PBB-P2 dan utang pajak.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Posisi Kasus

Perkara yang diputus melalui Putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023 berawal dari diajukannya permohonan hak uji materiil oleh PT. Kapuknaga Indah terhadap Pasal 2 Peraturan Gubernur Provinsi DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 mengenai Penambahan Kode ZNT dan NJOP PBB-P2 di Kawasan Pantai Maju sebagai dasar pengenaan pajak untuk Tahun Pajak 2018 dan 2019. Permohonan tersebut diterima oleh Kepaniteraan Mahkamah Agung pada 15 September 2023 dan secara resmi diregistrasi tiga hari kemudian dengan Nomor 41 P/HUM/2023. Melalui permohonan tersebut, Pemohon tidak hanya mempersoalkan substansi norma yang terkandung dalam Peraturan Gubernur, tetapi juga mempertanyakan keabsahan proses pembentukannya karena dianggap tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

Dalam perkara *a quo*, PT Kapuknaga Indah bertindak sebagai Pemohon, sedangkan Gubernur Provinsi DKI Jakarta berkedudukan sebagai Termohon selaku pejabat yang menerbitkan Peraturan Gubernur Nomor 32 Tahun 2020. PT. Kapuknaga Indah merupakan badan hukum privat yang mengembangkan kawasan reklamasi Pantai Maju atau Pulau D, sedangkan Pemerintah Provinsi DKI Jakarta menggunakan kewenangan administratifnya untuk menetapkan penambahan kode ZNT beserta NJOP sebagai dasar pengenaan PBB-P2. Terbitnya regulasi tersebut secara langsung memengaruhi besaran kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi oleh Pemohon sehingga menimbulkan hubungan hukum yang kemudian berkembang menjadi sengketa normatif di Mahkamah Agung.

Dasar hukum pengajuan permohonan ini bertumpu pada kewenangan Mahkamah Agung dalam menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang sebagaimana diatur dalam Pasal 24A ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 31A Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Mahkamah Agung, serta Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011 mengenai Hak Uji Materiil. Berdasarkan ketentuan tersebut, Pemohon beranggapan bahwa Peraturan Gubernur merupakan objek yang dapat diuji



apabila substansinya diduga bertentangan dengan ketentuan undang-undang ataupun prinsip pembentukan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam permohonannya, PT Kapuknaga Indah menyatakan bahwa Peraturan Gubernur Nomor 32 Tahun 2020 bertentangan dengan sejumlah peraturan yang memiliki kedudukan lebih tinggi, antara lain Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, serta Peraturan Daerah Provinsi DKI Jakarta Nomor 16 Tahun 2011 mengenai PBB-P2. Atas dasar tersebut, Pemohon meminta Mahkamah Agung melakukan pengujian baik terhadap aspek prosedural pembentukan regulasi maupun terhadap materi muatan norma yang terkandung di dalamnya.

Legal standing Pemohon didasarkan pada adanya kerugian yang secara langsung timbul akibat diberlakukannya Peraturan Gubernur Nomor 32 Tahun 2020. Setelah regulasi tersebut diundangkan, Pemerintah Provinsi DKI Jakarta menerbitkan Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) PBB-P2 sekaligus untuk Tahun Pajak 2018, 2019, dan 2020 terhadap objek pajak milik Pemohon pada tanggal 27 Agustus 2020. Menurut Pemohon, penetapan tersebut pada hakikatnya menerapkan ketentuan secara surut karena menggunakan dasar hukum yang baru diterbitkan pada tahun 2020 untuk mengenakan pajak atas tahun-tahun sebelumnya. Kondisi tersebut dinilai telah merugikan hak-hak Pemohon sebagai wajib pajak.

Sebagai pengembang kawasan reklamasi Pantai Maju, PT Kapuknaga Indah menguasai 27 bidang Hak Guna Bangunan dengan total luas sekitar 2.167.674 meter persegi yang berada di atas Hak Pengelolaan Pemerintah Provinsi DKI Jakarta. Sebelum lahirnya Peraturan Gubernur Nomor 32 Tahun 2020, objek tanah tersebut telah dinilai oleh Kantor Jasa Penilai Publik Karmanto dan Rekan dalam rangka pembayaran BPHTB pada tahun 2017 dengan nilai rata-rata sekitar Rp3.100.000,00 per meter persegi. Berdasarkan hasil penilaian tersebut, Pemohon telah melunasi BPHTB kepada Pemerintah Provinsi DKI Jakarta dengan nilai mencapai sekitar Rp483,596 miliar. Nilai tersebut kemudian dijadikan acuan oleh Pemohon untuk menunjukkan adanya perubahan yang sangat signifikan terhadap NJOP setelah diterbitkannya Peraturan Gubernur Nomor 32 Tahun 2020.

Pokok keberatan Pemohon terletak pada besarnya kenaikan NJOP yang dijadikan dasar pengenaan PBB-P2 setelah berlakunya Peraturan Gubernur Nomor 32 Tahun 2020. Berdasarkan SPPT PBB-P2 Tahun Pajak 2018, 2019, dan 2020, sebagian besar bidang tanah di Kawasan Pantai Maju mengalami peningkatan NJOP hingga sekitar 450 persen dibandingkan nilai yang digunakan pada tahun sebelumnya. Menurut Pemohon, lonjakan tersebut tidak sejalan dengan kondisi riil pasar tanah dan secara langsung meningkatkan kewajiban pajak dalam jumlah yang tidak proporsional.

Selain mempertanyakan besarnya kenaikan nilai objek pajak, Pemohon juga mempersoalkan mekanisme penambahan kode ZNT yang dianggap tidak dilakukan melalui proses penilaian yang terbuka dan dapat dipertanggungjawabkan. Penetapan kode ZNT baru tersebut secara otomatis mengubah nilai dasar objek pajak sehingga berdampak pada meningkatnya NJOP seluruh bidang tanah milik Pemohon di kawasan reklamasi Pantai Maju.



Akibatnya, beban PBB-P2 yang harus dibayar meningkat secara signifikan tanpa didahului proses yang memberikan kepastian mengenai metode penilaiannya.

Sebelum menempuh jalur pengujian norma di Mahkamah Agung, Pemohon terlebih dahulu menggunakan mekanisme administratif yang tersedia dalam sistem perpajakan daerah. Upaya tersebut diwujudkan melalui pengajuan 54 surat keberatan terhadap ketetapan SPPT PBB-P2 Tahun Pajak 2018 dan Tahun Pajak 2019 kepada Kepala Suku Badan Pendapatan Kota Administrasi Jakarta Utara dan Kabupaten Kepulauan Seribu. Pada pokoknya, keberatan tersebut ditujukan terhadap metode penilaian NJOP serta besarnya pajak terutang yang dinilai tidak sesuai dengan kondisi objektif nilai tanah.

Seluruh keberatan yang diajukan Pemohon kemudian diputus melalui Surat Keputusan Keberatan Pajak Daerah pada tahun 2021. Dalam keputusan tersebut, Pemerintah Provinsi DKI Jakarta pada prinsipnya mempertahankan ketetapan pajak yang telah diterbitkan sebelumnya. Akibatnya, besarnya PBB-P2 yang harus dibayarkan Pemohon tetap berada pada angka yang sangat tinggi, yakni lebih dari Rp90 miliar untuk Tahun Pajak 2018 dan lebih dari Rp100 miliar untuk Tahun Pajak 2019.

Sebagai bagian dari pembuktian, Pemohon juga meminta Kantor Jasa Penilai Publik Willson & Rekan yang berasosiasi dengan Knight Frank untuk melakukan penilaian independen terhadap nilai pasar objek pajak pada Tahun Pajak 2018 dan 2019. Hasil penilaian tersebut menunjukkan adanya perbedaan yang cukup mencolok dengan NJOP yang ditetapkan Pemerintah Provinsi DKI Jakarta. Oleh karena itu, laporan penilaian tersebut diajukan sebagai alat bukti guna memperlihatkan bahwa dasar penetapan PBB-P2 tidak mencerminkan nilai pasar yang sebenarnya.

2. Pertimbangan Hakim

Pertimbangan Majelis Hakim dalam Putusan Nomor 41 P/HUM/2023 fokus utama pemeriksaan tidak hanya diarahkan pada aspek prosedural pembentukan peraturan, tetapi juga pada substansi norma yang mengatur penambahan Kode ZNT dan NJOP sebagai dasar pengenaan PBB-P2 untuk Tahun Pajak 2018 dan 2019. Melalui pendekatan tersebut, Majelis Hakim berupaya memastikan bahwa kewenangan pemerintah daerah dalam menetapkan kebijakan perpajakan tetap berada dalam koridor hukum yang telah ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

Selain menilai kewenangan absolutnya, Majelis Hakim juga melakukan pemeriksaan terhadap kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon. Berdasarkan fakta-fakta yang terungkap dalam persidangan, PT Kapuknaga Indah merupakan pemegang Hak Guna Bangunan atas sejumlah bidang tanah di Kawasan Pantai Maju yang secara langsung dikenai PBB-P2 berdasarkan ketentuan Peraturan Gubernur yang diuji. Akibat diberlakukannya peraturan tersebut, Pemohon mengalami kerugian nyata berupa meningkatnya kewajiban pembayaran pajak. Hubungan langsung antara keberlakuan norma dan kerugian yang dialami Pemohon menjadi dasar bagi Majelis Hakim untuk menyatakan bahwa syarat *legal standing* telah terpenuhi.

Majelis Hakim menyatakan bahwa permohonan dapat diterima secara formal. Tahapan ini memiliki arti penting karena menunjukkan bahwa mekanisme pengujian norma dilakukan secara



berjenjang, dimulai dari pemenuhan persyaratan formil sebelum memasuki pemeriksaan terhadap substansi norma yang dipersoalkan. Dengan demikian, proses pengujian berlangsung sesuai dengan hukum acara hak uji materiil yang berlaku.

Dalam pokok perkara, perhatian Majelis Hakim diarahkan pada ketentuan Pasal 2 Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 yang menetapkan penambahan Kode ZNT dan NJOP sebagai dasar pengenaan PBB-P2 Tahun Pajak 2018 dan 2019. Menurut Majelis Hakim, persoalan utama bukan terletak pada besaran nilai tanah yang ditetapkan, melainkan pada kenyataan bahwa peraturan yang diundangkan pada tahun 2020 tersebut digunakan sebagai dasar pemungutan pajak untuk masa pajak yang telah berlalu. Keadaan tersebut menimbulkan persoalan yuridis karena berkaitan dengan keberlakuan surut suatu norma hukum.

Lebih lanjut, Majelis Hakim menghubungkan persoalan tersebut dengan ketentuan Pasal 95 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Norma tersebut mengatur bahwa saat terutang PBB-P2 ditentukan berdasarkan keadaan objek pajak pada tanggal 1 Januari tahun pajak. Oleh sebab itu, dasar hukum yang digunakan untuk menetapkan besarnya pajak semestinya telah berlaku pada saat kewajiban pajak muncul. Penggunaan Peraturan Gubernur Tahun 2020 untuk mengenakan pajak Tahun 2018 dan 2019 dinilai tidak sejalan dengan ketentuan tersebut.

Majelis Hakim juga memberikan perhatian terhadap pentingnya kepastian hukum dalam penyelenggaraan administrasi perpajakan. Menurut Majelis Hakim, wajib pajak harus memperoleh kepastian mengenai besarnya kewajiban pajak sejak awal tahun pajak sehingga dapat memperkirakan konsekuensi hukum yang akan timbul. Apabila pemerintah menetapkan dasar pengenaan pajak setelah tahun pajak berakhir dan memberlakukannya secara retroaktif, maka kepastian hukum menjadi hilang karena kewajiban perpajakan berubah setelah peristiwa hukumnya selesai.

Pertimbangan tersebut menunjukkan bahwa Majelis Hakim lebih mengutamakan perlindungan terhadap asas kepastian hukum dibandingkan kepentingan fiskal pemerintah daerah. Meskipun peningkatan penerimaan daerah merupakan tujuan yang sah dalam penyelenggaraan pemerintahan, tujuan tersebut tidak dapat dijadikan alasan untuk mengesampingkan prinsip-prinsip hukum yang telah ditetapkan oleh undang-undang. Dengan kata lain, kepentingan fiskal harus tetap dilaksanakan dalam kerangka hukum yang berlaku.

Dalam persidangan, Pemerintah Provinsi DKI Jakarta sebagai Termohon mengemukakan bahwa penetapan NJOP telah dilaksanakan berdasarkan penelitian lapangan sesuai Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 208 Tahun 2012. Selain itu, Termohon juga mendalilkan bahwa metode penilaian tersebut telah memperoleh legitimasi melalui putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan proses penetapan NJOP telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Namun demikian, Majelis Hakim tidak menjadikan argumentasi tersebut sebagai alasan untuk mempertahankan keberlakuan Pasal 2 Peraturan Gubernur Nomor 32 Tahun 2020. Majelis Hakim membedakan secara tegas antara aspek teknis penilaian tanah dengan aspek legalitas norma yang dijadikan dasar pengenaan pajak. Walaupun proses penilaian tanah dapat saja



dilakukan sesuai prosedur administratif, dasar hukumnya tetap harus memenuhi ketentuan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

Pendekatan tersebut memperlihatkan bahwa Majelis Hakim lebih memusatkan perhatian pada validitas norma hukum daripada pada kebenaran hasil penilaian objek pajak. Dengan demikian, yang diuji dalam perkara ini bukanlah besarnya NJOP atau metode penilaiannya, melainkan kesesuaian norma yang mengatur pemberlakuannya dengan prinsip-prinsip hukum yang berlaku.

Pertimbangan hakim turut memperhatikan fakta bahwa akibat langsung dari diberlakukannya Peraturan Gubernur Nomor 32 Tahun 2020 adalah meningkatnya beban pajak yang harus ditanggung Pemohon secara signifikan untuk tahun pajak yang telah berlalu. Fakta tersebut menunjukkan adanya hubungan kausal antara keberlakuan norma dengan kerugian yang dialami Pemohon sehingga semakin menguatkan alasan hukum untuk mengabulkan permohonan.

Dari sudut pandang hukum administrasi negara, putusan ini memperlihatkan fungsi pengawasan yudisial terhadap tindakan pemerintahan. Majelis Hakim menegaskan bahwa setiap kebijakan pemerintah, termasuk kebijakan fiskal daerah, wajib tunduk pada prinsip legalitas, kepastian hukum, serta perlindungan terhadap hak-hak warga negara. Dengan demikian, kewenangan administrasi tidak boleh dijalankan secara sewenang-wenang atau melampaui batas yang telah ditentukan oleh undang-undang.

Sebagai konsekuensi hukum dari putusan tersebut, Majelis Hakim menyatakan bahwa ketentuan yang diuji tidak lagi mempunyai kekuatan hukum mengikat. Selain itu, Termohon diwajibkan mencabut norma yang dinyatakan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi serta dibebani kewajiban untuk membayar biaya perkara sebagai akibat dikabulkannya permohonan Pemohon.

3. Putusan Hakim

- a. Mengabulkan permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon PT. Kapuknaga Indah;
- b. Menyatakan Pasal 2 Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 tentang Penambahan Kode ZNT dan NJOP PBB-P2 Atas Kawasan Pantai Maju Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Tahun 2018 dan Tahun 2019 bertentangan dengan ketentuan perundang-undangan yang lebih tinggi yaitu Pasal 95 ayat (2) Undang- Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Restribusi Daerah;
- c. Menyatakan Pasal 2 Peraturan Gubernur Daerah Khusus Ibukota Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 tentang Penambahan Kode ZNT dan NJOP PBB-P2 Atas Kawasan Pantai Maju Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Tahun 2018 dan Tahun 2019, tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;
- d. Memerintahkan Termohon untuk mencabut Pasal 2 Peraturan Gubernur Daerah Khusus Ibukota Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 tentang Penambahan Kode ZNT dan NJOP PBB-P2 Atas Kawasan Pantai Maju Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Tahun 2018 dan Tahun 2019;



- e. Memerintahkan kepada Panitera Mahkamah Agung untuk mengirimkan Salinan Putusan ini kepada Sekretaris Daerah Provinsi Daerah Khusus Ibukota Jakarta untuk dicantumkan dalam Berita Daerah;
- f. Menghukum Termohon membayar biaya perkara sejumlah Rp1.000.000,00 (satu juta Rupiah)

4. Analisis Putusan Kasus Nomor 41 P/HUM/2023

- a. Pertimbangan Hukum Mahkamah Agung dalam Putusan Nomor 41 P/HUM/2023 terkait Pembatalan Penetapan ZNT dan NJOP PBB-P2 di Kawasan Pantai Maju

Pertimbangan hukum yang dibangun Mahkamah Agung dalam Putusan Nomor 41 P/HUM/2023 pada dasarnya diarahkan untuk menguji kesesuaian norma yang termuat dalam Pasal 2 Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang memiliki kedudukan lebih tinggi. Pengujian tersebut dilakukan terhadap pengaturan mengenai penambahan Kode ZNT dan NJOP yang dijadikan dasar pengenaan PBB-P2 atas Kawasan Pantai Maju untuk Tahun Pajak 2018 dan Tahun Pajak 2019. Dalam perkara ini, Mahkamah tidak mempersoalkan aspek ekonomis penetapan nilai tanah, melainkan menguji apakah norma yang menjadi dasar pengenaannya telah dibentuk dan diberlakukan sesuai dengan prinsip-prinsip hukum yang berlaku dalam sistem peraturan perundang-undangan nasional.

Menurut Peneliti, Mahkamah Agung terlebih dahulu menempatkan Peraturan Gubernur sebagai salah satu bentuk peraturan perundang-undangan yang keberlakuannya harus tunduk pada ketentuan yang lebih tinggi. Konsekuensinya, materi muatan suatu Peraturan Gubernur tidak boleh melampaui kewenangan yang diberikan oleh undang-undang maupun memuat norma yang bertentangan dengan pengaturan yang telah ditetapkan dalam peraturan yang memiliki hierarki lebih tinggi. Dengan demikian, validitas suatu kebijakan daerah tidak hanya diukur dari aspek prosedural pembentukannya, tetapi juga dari kesesuaiannya dengan sistem hukum nasional secara keseluruhan.

Mahkamah kemudian menguraikan bahwa kewenangan Pemerintah Provinsi DKI Jakarta dalam menetapkan ZNT dan NJOP memang merupakan bagian dari pelaksanaan kewenangan administrasi di bidang perpajakan daerah. Akan tetapi, kewenangan tersebut tidak dapat dipahami sebagai kewenangan yang bersifat tanpa batas. Sebaliknya, pelaksanaannya harus senantiasa berada dalam kerangka norma yang telah ditetapkan oleh undang-undang sebagai sumber legitimasi kewenangan tersebut. Oleh sebab itu, setiap kebijakan fiskal yang dihasilkan pemerintah daerah tetap dapat diuji apabila diduga bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi.

Menurut Peneliti dalam konteks perpajakan daerah, Mahkamah memandang bahwa NJOP bukan sekadar hasil penilaian administratif terhadap nilai tanah, melainkan merupakan komponen yang secara langsung menentukan besarnya kewajiban perpajakan wajib pajak. Oleh karena memiliki konsekuensi hukum terhadap lahirnya utang pajak, perubahan terhadap NJOP harus dilakukan berdasarkan mekanisme yang memberikan kepastian hukum serta tidak mengubah akibat hukum terhadap masa pajak yang telah selesai.



Pertimbangan hukum Mahkamah selanjutnya bertumpu pada penafsiran terhadap Pasal 95 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Menurut Mahkamah, ketentuan tersebut secara tegas menentukan bahwa saat terutang PBB-P2 ditetapkan berdasarkan keadaan objek pajak pada tanggal 1 Januari tahun pajak yang bersangkutan. Norma tersebut mengandung makna bahwa dasar pengenaan pajak harus telah tersedia dan berlaku secara hukum pada saat kewajiban perpajakan mulai timbul.

Menurut Peneliti berangkat dari pengaturan tersebut, Mahkamah berpendapat bahwa suatu peraturan yang baru diundangkan pada tahun 2020 tidak dapat dijadikan dasar hukum untuk menetapkan kewajiban perpajakan yang berkaitan dengan Tahun Pajak 2018 maupun Tahun Pajak 2019. Menurut Mahkamah, penerapan norma secara demikian telah mengubah keadaan hukum yang telah terjadi sebelumnya sehingga tidak sejalan dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

Lebih lanjut, Mahkamah memberikan penafsiran bahwa kepastian hukum dalam bidang perpajakan tidak hanya berkaitan dengan kejelasan mengenai besarnya pajak yang harus dibayar, tetapi juga mencakup kepastian mengenai waktu mulai berlakunya suatu norma hukum. Dengan adanya kepastian tersebut, wajib pajak memiliki kesempatan untuk mengetahui sejak awal hak dan kewajiban yang melekat pada dirinya. Sebaliknya, apabila suatu norma diterapkan terhadap peristiwa hukum yang telah lampau, maka kepastian hukum yang seharusnya dilindungi menjadi hilang.

Peneliti berpendapat bahwa dalam pandangan Mahkamah, penerapan peraturan secara retroaktif di bidang perpajakan berpotensi menimbulkan ketidakadilan karena mengubah posisi hukum wajib pajak setelah hubungan hukum perpajakan tersebut telah terbentuk. Akibatnya, wajib pajak harus menanggung kewajiban yang pada saat terjadinya peristiwa hukum belum pernah diatur dalam norma yang berlaku. Situasi seperti ini dipandang bertentangan dengan prinsip perlindungan hukum yang menjadi karakter utama negara hukum.

Pertimbangan hukum tersebut juga menunjukkan bahwa Mahkamah menempatkan asas kepastian hukum sebagai salah satu pilar utama dalam penyelenggaraan administrasi perpajakan. Pemerintah memang memiliki kewajiban untuk mengoptimalkan penerimaan daerah melalui sektor perpajakan, namun pelaksanaan kewenangan tersebut tetap harus memperhatikan kepastian hukum bagi masyarakat. Dengan demikian, tujuan fiskal tidak dapat dijadikan alasan untuk mengesampingkan prinsip-prinsip hukum yang telah ditentukan oleh undang-undang.

Mahkamah kemudian mengaitkan dengan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Menurut Mahkamah, setiap produk hukum harus memenuhi asas kepastian hukum, kejelasan tujuan, serta kesesuaian antara materi muatan dengan dasar kewenangan pembentukannya. Oleh sebab itu, suatu norma yang diberlakukan terhadap keadaan yang telah berlalu dinilai tidak memenuhi asas-asas tersebut karena menimbulkan ketidakjelasan mengenai batas waktu keberlakuannya.



Dalam membangun argumentasinya, Mahkamah juga menerapkan asas *lex superior derogat legi inferiori*, yaitu asas yang menegaskan bahwa peraturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan ketentuan yang berada pada tingkat hierarki lebih tinggi. Oleh karena materi muatan Pasal 2 Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 dinilai tidak sejalan dengan Pasal 95 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, maka norma tersebut kehilangan dasar legitimasi hukumnya.

Peneliti berpendapat, bahwa asas legalitas merupakan fondasi utama dalam sistem perpajakan Indonesia. Setiap pungutan pajak hanya dapat dilakukan apabila memiliki dasar hukum yang jelas, berlaku pada saat kewajiban perpajakan lahir, dan dibentuk sesuai dengan prosedur yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan. Prinsip tersebut menjadi instrumen untuk mencegah penyalahgunaan kewenangan oleh pemerintah dalam menetapkan beban perpajakan kepada Masyarakat.

Secara keseluruhan, pertimbangan Majelis Hakim dalam Putusan Nomor 41 P/HUM/2023 mencerminkan komitmen yang kuat terhadap penegakan prinsip negara hukum. Putusan tersebut menegaskan bahwa kewenangan pemerintah daerah dalam mengelola penerimaan pajak harus dijalankan secara proporsional, berdasarkan dasar hukum yang sah, serta menghormati asas legalitas, kepastian hukum, dan larangan pemberlakuan surut suatu norma. Dengan demikian, putusan ini tidak hanya menyelesaikan sengketa konkret antara para pihak, tetapi juga memberikan pedoman penting bagi pembentukan dan penerapan kebijakan perpajakan daerah agar tetap selaras dengan sistem hukum nasional

b. Implikasi Yuridis Pembatalan Penetapan ZNT Dan NJOP PBB-P2 Tersebut Terhadap Kepastian Hukum Dan Kewajiban Perpajakan (Utang Pajak) Di Kawasan Pantai Maju

Konsekuensi hukum berkaitan dengan kedudukan ZNT dan NJOP sebagai komponen utama dalam penghitungan PBB-P2. Setelah Mahkamah menyatakan bahwa Pasal 2 Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, maka penambahan Kode ZNT maupun NJOP yang didasarkan pada norma tersebut tidak lagi dapat digunakan sebagai dasar penetapan pajak untuk Tahun Pajak 2018 dan Tahun Pajak 2019. Dengan demikian, legitimasi hukum atas penetapan tersebut menjadi gugur.

Dari sudut pandang administrasi perpajakan, menurut Peneliti putusan tersebut mewajibkan pemerintah daerah untuk melakukan penyesuaian terhadap berbagai tindakan administratif yang sebelumnya didasarkan pada ketentuan yang telah dibatalkan. Penyesuaian tersebut tidak hanya mencakup pencabutan regulasi, tetapi juga penyelarasan kebijakan, prosedur administrasi, dan mekanisme penetapan NJOP agar selaras dengan amar putusan Mahkamah Agung. Langkah tersebut merupakan konsekuensi logis dari asas bahwa tindakan pemerintahan harus selalu memiliki dasar hukum yang sah.

Implikasi selanjutnya menurut Peneliti, yaitu menyangkut kedudukan Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) PBB-P2 yang diterbitkan berdasarkan norma yang kemudian dibatalkan. Walaupun putusan Mahkamah Agung tidak secara otomatis membatalkan seluruh SPPT yang telah diterbitkan, dasar normatif yang digunakan dalam penerbitannya telah kehilangan kekuatan hukum. Kondisi tersebut memberikan ruang bagi wajib pajak untuk menggunakan berbagai mekanisme hukum yang tersedia apabila merasa



dirugikan oleh penetapan pajak yang bersumber pada norma yang telah dinyatakan tidak berlaku.

Dari perspektif perlindungan hukum, menurut Peneliti putusan ini memperkuat posisi wajib pajak dalam hubungan hukum dengan pemerintah daerah. Mahkamah Agung menegaskan bahwa wajib pajak bukan sekadar pihak yang berkewajiban memenuhi pembayaran pajak, tetapi juga merupakan subjek hukum yang berhak memperoleh perlindungan apabila pemerintah menjalankan kewenangannya secara bertentangan dengan peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, putusan ini memperlihatkan bahwa hubungan perpajakan harus dibangun berdasarkan keseimbangan hak dan kewajiban para pihak.

Implikasi lainnya terlihat dalam mekanisme penyelesaian sengketa perpajakan. Menurut Peneliti, setelah norma yang menjadi dasar pengenaan pajak dinyatakan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, wajib pajak memperoleh dasar yuridis yang lebih kuat untuk memperjuangkan haknya melalui mekanisme keberatan dan banding pada Pengadilan Pajak maupun upaya hukum lain yang tersedia menurut ketentuan peraturan perundang-undangan apabila masih terdapat tindakan administrasi yang mengacu pada norma tersebut.

Peneliti berpendapat, jika dilihat dari fakta dilapangan, PT Kapuk Naga Indah pada dasarnya telah menempuh seluruh mekanisme penyelesaian sengketa perpajakan sebagaimana diatur dalam sistem hukum pajak Indonesia, dimulai dari pengajuan keberatan pajak di Badan Pendapatan Daerah DKI Jakarta, hingga banding pajak di Pengadilan Pajak. Pada tanggal 20 Maret 2023 seluruh upaya hukum tersebut berakhir dengan penolakan sebagaimana tercermin dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001598.26/2022/PP/M.XVA Tahun 2023.

Dengan adanya putusan tersebut, sengketa pajak yang berkaitan dengan penetapan PBB-P2 atas Kawasan Pantai Maju secara formil telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*), karena putusan Pengadilan Pajak pada prinsipnya bersifat final dan mengikat. Dalam konteks ini, posisi hukum PT Kapuk Naga Indah menjadi menarik ketika setelah putusan berkekuatan tetap tersebut, Mahkamah Agung justru mengabulkan permohonan hak uji materiil terhadap Pasal 2 ayat (1) Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 melalui Putusan Nomor 41 P/HUM/2023 pada tanggal 21 Desember 2023.

Kemudian muncul masalah yuridis tentang apakah Putusan Hak Uji Materiil Mahkamah Agung dapat diterapkan terhadap keputusan pajak yang telah diputuskan secara *inkracht* oleh Pengadilan Pajak. Dari perspektif hukum acara, putusan yang telah berkekuatan hukum tetap pada prinsipnya harus dihormati dan tidak dapat dibatalkan oleh mekanisme hukum lain selain upaya hukum yang telah ditetapkan oleh undang-undang. Oleh karena itu, meskipun Mahkamah Agung menyatakan bahwa peraturan dalam Pasal 2 ayat (1) Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, penerapan keputusan tersebut terhadap perkara pajak yang telah selesai dan berkekuatan hukum tetap menghadapi hambatan yuridis yang cukup menantang.

Menurut Peneliti, secara teoritis asas *lex specialis derogat legi generali* berasal dari kebutuhan sistem hukum untuk menciptakan harmonisasi antarperaturan perundang-



undangan. Dalam doktrin hukum, keberadaan aturan khusus dipandang sebagai bentuk penyempurnaan atau pengecualian terhadap aturan umum sehingga ketentuan umum tetap berlaku sepanjang tidak diatur secara khusus oleh norma yang lebih spesifik (Shinta Agustina, 2015).

Dalam perspektif akademik, situasi ini menunjukkan adanya dualisme antara kepastian hukum yang dihasilkan dari putusan inkraht Pengadilan Pajak dan keadilan normatif yang ditegaskan oleh putusan hak uji materiil Mahkamah Agung. Pada akhirnya, perbedaan antara kedua putusan tersebut menunjukkan bahwa asas *lex specialis derogat legi generali* berfungsi untuk menjaga stabilitas putusan sengketa konkret, sementara putusan hak uji materiil berperan sebagai instrumen pengawasan terhadap keberlakuan norma hukum secara umum dalam sistem peraturan perundang-undangan Indonesia.

Oleh karena itu putusan Mahkamah Agung berkaitan erat dengan asas non-eksekutorial dalam putusan hak uji materiil. Asas non-eksekutorial pada dasarnya mengandung pengertian bahwa putusan pengujian peraturan perundang-undangan tidak selalu dapat dieksekusi secara langsung terhadap hubungan hukum konkret yang telah diputus sebelumnya.

Dengan kata lain, putusan pengujian norma lebih berfungsi menghapus keberlakuan norma ke depan (*prospective effect*), bukan secara otomatis membatalkan seluruh akibat hukum yang telah lahir sebelum putusan tersebut dijatuhkan. Dalam perkara PT Kapuk Naga Indah, putusan Pengadilan Pajak yang telah inkraht tetap memiliki kekuatan mengikat terhadap objek sengketa konkret, meskipun norma yang menjadi dasar penetapan pajaknya kemudian dinyatakan bertentangan dengan hukum oleh Mahkamah Agung.

Meskipun demikian menurut Peneliti, putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023 tidak serta-merta hilang sebagai akibat dari pencabutan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009. Putusan tersebut tetap memiliki arti penting sebagai preseden hukum yang menegaskan penerapan prinsip legalitas, kepastian hukum, dan *non-retroaktif* dalam pemungutan pajak daerah. Akan tetapi, putusan hak uji materiil tersebut mungkin menghadapi keterbatasan eksekutorial dalam praktik sengketa pajak PT Kapuk Naga Indah yang telah diputus *inkraht* oleh Pengadilan Pajak. Oleh karena itu, putusan uji materiil secara praktis tidak berfungsi sebagai cara untuk membatalkan secara langsung keputusan perpajakan yang telah final dan mengikat, tetapi lebih berfungsi sebagai koreksi normatif terhadap keberlakuan peraturan di masa mendatang.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023 secara normatif memang menegaskan bahwa Pasal 2 ayat (1) Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 bertentangan dengan prinsip hukum yang lebih tinggi. Namun, terhadap sengketa pajak yang telah lebih dahulu diputus dan berkekuatan hukum tetap melalui Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001598.26/2022/PP/M.XVA Tahun 2023, pelaksanaan putusan hak uji materiil tersebut tidak dapat dilakukan secara sederhana karena terbentur asas non-eksekutorial, asas finalitas putusan pengadilan, serta perubahan rezim hukum akibat berlakunya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Oleh sebab itu, putusan hak uji materiil dalam konteks ini lebih tepat



dipahami sebagai instrumen pengawasan norma hukum daripada sarana pembatalan otomatis terhadap putusan perpajakan yang telah *inkracht*.

Menurut Peneliti, karena putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023 tidak dapat dieksekusi terhadap sengketa pajak PT Kapuk Naga Indah karena telah ada putusan pengadilan pajak sebelumnya yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*), utang pajak yang ditetapkan oleh putusan tersebut tetap dianggap sah dan tetap melekat pada wajib pajak. Selama tidak ada undang-undang yang secara tegas membatalkan atau mengubah keputusan ini, jumlah pajak yang telah diputus tetap mengikat dan dapat ditagih oleh pemerintah daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, di atas maka penulis menarik kesimpulan antara lain sebagai berikut :

- a. Dasar pertimbangan Mahkamah Agung dalam membatalkan penetapan Kode ZNT dan NJOP PBB-P2 di Kawasan Pantai Maju berorientasi pada pengujian legalitas norma yang menjadi dasar pengenaan pajak, bukan pada penilaian terhadap besaran nilai tanah atau metode penilaiannya. Mahkamah Agung menyatakan bahwa Pasal 2 Peraturan Gubernur DKI Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat dan memerintahkan pencabutan norma tersebut sehingga penetapan ZNT dan NJOP PBB-P2 di Kawasan Pantai Maju tidak lagi dapat dipergunakan (dapat dibatalkan) sebagai dasar pengenaan PBB-P2 untuk Tahun Pajak 2018 dan Tahun Pajak 2019. Pertimbangan tersebut mencerminkan konsistensi Mahkamah Agung dalam menegakkan asas legalitas, asas kepastian hukum, serta prinsip larangan pemberlakuan surut (*non-retroaktif*) sebagai landasan utama dalam penyelenggaraan pemungutan pajak daerah.
- b. Implikasi yuridis dari Putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023 terkait penetapan ZNT dan NJOP yang dilakukan secara retroaktif tidak memiliki legitimasi hukum sehingga penetapan ZNT dan NJOP PBB-P2 di Kawasan Pantai Maju tersebut menjadi gugur (dapat dibatalkan). Di sisi lain, putusan pengujian norma lebih berfungsi menghapus keberlakuan norma ke depan (*prospective effect*), bukan secara otomatis membatalkan seluruh akibat hukum yang telah lahir sebelum putusan tersebut dijatuhkan. Terhadap kewajiban perpajakan (utang pajak) yang telah diputus melalui Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001598.26/2022/PP/M.XVA Tahun 2023, Putusan Mahkamah Agung tersebut tidak serta-merta menghapus atau membatalkan utang pajak yang telah berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*). Hal ini disebabkan karena putusan Pengadilan Pajak sebagai peradilan khusus tetap mengikat berdasarkan asas *res judicata pro veritate habetur* dan asas *lex specialis derogat legi generali*, serta karakter putusan hak uji materiil Mahkamah Agung yang pada dasarnya bersifat non-eksekutorial terhadap hubungan hukum konkret yang telah diputus secara final.

SARAN

Berdasarkan hasil kesimpulan, maka penulis dapat memberikan berupa saran sebagai berikut :



- a. Pemerintah Provinsi DKI Jakarta maupun pemerintah daerah lainnya perlu memastikan bahwa setiap kebijakan mengenai penetapan ZNT dan NJOP PBB-P2 disusun dengan berlandaskan pada prinsip legalitas, kepastian hukum, serta kesesuaian dengan hierarki peraturan perundang-undangan. Perubahan terhadap dasar pengenaan pajak hendaknya hanya diberlakukan untuk masa yang akan datang (*prospective effect*) dan tidak diterapkan secara retroaktif terhadap tahun pajak yang telah berjalan atau berakhir. Pemerintah daerah juga perlu memperkuat mekanisme penilaian ZNT dan NJOP dengan menerapkan standar penilaian yang objektif, terbuka, dan dapat dipertanggungjawabkan sehingga mampu meningkatkan kepercayaan masyarakat sekaligus mendorong kepatuhan sukarela wajib pajak.
- b. Bagi masyarakat khususnya para pengusaha, terkait putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023 hendaknya menjadi momentum untuk meningkatkan pemahaman mengenai hak dan kewajiban dalam bidang perpajakan serta memanfaatkan mekanisme keberatan, banding, maupun upaya hukum lainnya seperti Peninjauan Kembali. Terkait utang pajak, mengingat akan dikenakan sanksi administrasi perpajakan berupa denda, maka Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan penghapusan/keringanan sanksi administrasi sesuai dengan ketentuan

DAFTAR PUSTAKA

- Agustina, Shinta, *Implementasi Asas Lex Specialis Derogat Legi Generali dalam Sistem Peradilan Pidana*, Jurnal Masalah-Masalah Hukum, Universitas Diponogoro Semarang, 2015.
- Bird, Richard M. dan Enid Slack, *International Handbook of Land and Property Taxation*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2019.
- Gunadi, *Panduan Komprehensif Pajak Penghasilan*, Bee Media, Jakarta, 2017.
- Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2021.
- Indrati, Maria Farida, *Ilmu Perundang-Undangan*, Kanisius, Yogyakarta, 2020.
- Marzuki, Peter Mahmud, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta, 2017.
- Nurmantu, Safri, *Pengantar Perpajakan*, Granit, Jakarta, 2014.
- Peraturan Daerah Provinsi DKI Jakarta Nomor 16 Tahun 2011 mengenai PBB-P2.
- Peraturan Gubernur Daerah Khusus Ibukota Jakarta Nomor 32 Tahun 2020 tentang Penambahan Kode Zona Nilai Tanah dan Nilai Jual Objek Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan Atas Kawasan Pantai Maju Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Tahun 2018 dan Tahun 2019.
- Putusan Mahkamah Agung Nomor 41 P/HUM/2023.
- Resmi, Siti, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi 11, Salemba Empat, Jakarta, 2022.
- Resmi, Siti, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi 11 Salemba Empat, Jakarta, 2023.
- Saidi, Muhammad Djafar dan Eka Merdekawati Djafar, *Hukum Keuangan Negara: Teori dan Praktik*, Rajawali Pers, Depok, 2021.
- Siahaan, Marihot P., *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Berdasarkan UU Nomor 1 Tahun 2022 tentang HKPD*, Rajawali Pers, Jakarta, 2023.
- Siahaan, Marihot P., *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, Edisi Revisi Rajawali Pers, Jakarta, 2016.



-
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2015.
- Soemitro, Ronny Hanitijo, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Cet. Keempat, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1990.
- Sutedi, Adrian, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2016.
- Sutedi, Adrian, *Peralihan Hak atas Tanah dan Pendaftarannya*, Sinar Grafika, Jakarta, 2019.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (UU HKPD).
- Undang-undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD).
- Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung.
- Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2022.