

TESIS

**PENYELUNDUPAN HUKUM MELALUI PERJANJIAN
PENGIKATAN JUAL BELI DENGAN KUASA JUAL
YANG DIBUAT DI HADAPAN NOTARIS**

*LEGAL CONVERSION THROUGH AGREEMENTS
BINDING BUY AND SELL WITH THE AUTHORITY
WHICH MADE IN A NOTARY FACE*



OLEH:

**MUHAMMAD IRSYAD AULAD
B022172045**

**PROGRAM STUDI MAGISTER KENOTARIATAN
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR**

HALAMAN JUDUL
PENYELUDUPAN HUKUM MELALUI PERJANJIAN
PENGIKATAN JUAL BELI DENGAN KUASA JUAL
YANG DIBUAT DI HADAPAN NOTARIS

LEGAL CONVERSION THROUGH AGREEMENTS
BINDING BUY AND SELL WITH THE AUTHORITY
WHICH MADE IN A NOTARY FACE

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Mencapai Gelar Magister
Pada Program Studi Magister Kenotariatan

Disusun dan diajukan oleh :

MUHAMMAD IRSYAD AULAD
NIM: B022172045

PROGRAM STUDI MAGISTER KENOTARIATAN
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2021

TESIS

PENYELUNDUPAN HUKUM MELALUI PERJANJIAN PENGIKATAN JUAL BELI DENGAN KUASA JUAL YANG DIBUAT DI HADAPAN NOTARIS

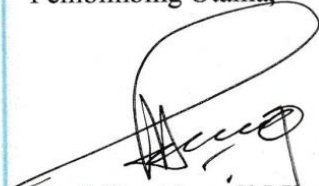
Disusun dan diajukan oleh:

MUHAMMAD IRSYAD AULAD
NIM.B022172045

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Magister Program Studi Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin pada tanggal 10 Mei 2021 dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

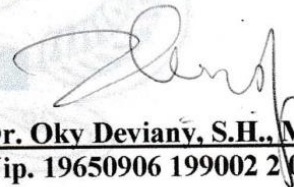
Menyetujui:

Pembimbing Utama,



Prof. Dr. Ahmadi Miru, S.H., M.H.
Nip. 19610607 198601 1 003

Pembimbing Pendamping,



Dr. Oky Deviany, S.H., M.H.
Nip. 19650906 199002 2 001

Ketua Program Studi,



Dr. Sri Susyanti Nur, S.H., M.H.
Nip. 19641231 199002 2 001

Dekan Fakultas Hukum,



Prof. Dr. Farida Patittingi, S.H., M.Hum.
Nip. 19671231 199103 2 002

PERNYATAAN KEASLIAN

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Muhammad Irsyad Aulad
N I M : B022172045
Program Studi : Magister Kenotariatan

Menyatakan dengan ini bahwa penulisan Tesis dengan judul
PENYELUDUPAN HUKUM MELALUI PERJANJIAN PENGIKATAN JUAL
BELI DENGAN KUASA JUAL YANG DIBUAT DI HADAPAN NOTARIS
adalah karya saya sendiri dan tidak melanggar hak cipta pihak lain.
Apabila di kemudian hari tesis karya saya ini terbukti bahwa sebagian atau
keseluruhannya adalah hasil karya orang lain yang saya pergunakan
dengan cara melanggar hak cipta pihak lain, maka saya bersedia
menerima sanksi.

Makassar, 10 Mei 2021

Yang Membuat Pernyataan,



Muhammad Irsyad Aulad

ABSTRAK

MUHAMMAD IRSYAD AULAD. Penyelundupan Hukum Melalui Perjanjian Pengikatan Jual Beli Dengan Kuasa Jual Yang Dibuat Di Hadapan Notaris. (dibimbing oleh Ahmadi Miru dan Oky Deviany).

Penelitian ini bertujuan untuk : (1) Mengetahui dan menganalisis bentuk penyelundupan hukum melalui pembuatan akta perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa menjual yang dibuat di hadapan notaris. (2) Mengetahui dan menganalisis akibat penyelundupan hukum melalui pembuatan akta perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa jual yang dibuat di hadapan notaris.

Tipe penelitian ini adalah penelitian hukum normatif. Sumber bahan hukum adalah bahan hukum primer dan sekunder. Teknik pengumpulan bahan hukum yaitu dengan studi pustaka dan wawancara, bahan hukum yang diperoleh diolah dan dianalisis secara kualitatif untuk selanjutnya disajikan secara deskriptif.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa : 1). Bentuk penyelundupan hukum melalui pembuatan perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa menjual yang dibuat di hadapan notaris yaitu dalam bentuk penghindaran pembayaran pajak (*tax avoidance*) BPHTB dan PPh yang dilakukan oleh salah satu pihak, yaitu pembeli. PPJB dan Kuasa Menjual dibuat sebagai cara pembeli untuk menghindari pembayaran BPHTB dan PPh, karena pembeli tersebut berniat untuk menjual kembali tanah yang dibelinya. Tindakan yang dilakukan oleh pembeli pertama tergolong sebagai penghindaran pajak (*tax avoidance*), di mana penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah salah satu bentuk pelanggaran hukum perpajakan. 2). Akibat penyelundupan hukum melalui pembuatan akta perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa menjual yang dibuat di hadapan notaris yaitu akan berdampak pada berkurangnya penerimaan negara dari sektor pajak, hal ini tentunya merugikan negara. Selain itu akta yang dibuat dengan tujuan untuk melakukan penghindaran pajak maka akta-akta tersebut dapat dibatalkan, pihak yang merasa dirugikan dapat mengajukan tuntutan pembatalan pada pengadilan.

Kata Kunci : Perjanjian pengikatan jual beli; Notaris, Pajak

ABSTRACT

MUHAMMAD IRSYAD AULAD. Legal Smuggling Through a Sale and Purchase Agreement with a Selling Authority Made Before a Notary Public. (supervised by Ahmadi Miru and Oky Deviany).

This study aimed to: (1) Know and analyze the form of legal smuggling through the making of the sale and purchase agreement deed and the power to sell which is made in the presence of a notary. (2) Knowing and analyzing the consequences of legal smuggling by drawing up a sale and purchase agreement and selling power agreement made before a notary public.

This type of research is normative legal research. Sources of legal materials are primary and secondary legal materials. The technique of collecting legal materials is literature study and interviews. The legal materials obtained are processed and analyzed qualitatively and then presented descriptively.

The results showed that: 1). The form of legal smuggling is through the making of a sale and purchase agreement and a power of sale made before a notary, namely in the form of tax avoidance of BPHTB and PPh which is carried out by one party, namely the buyer. PPJB and Authorization to Sell are made as a way for buyers to avoid paying BPHTB and PPh, because the buyer intends to sell back the land he bought. Actions taken by the first buyer are classified as tax avoidance, where tax avoidance is a form of tax law violation. 2). As a result of legal smuggling through the making of sale and purchase agreement deeds and power of sale made in front of a notary, which will have an impact on reducing state revenue from the tax sector, this is of course detrimental to the state. In addition, the deeds made with the aim of tax evasion can be canceled, the party who feels aggrieved can file a claim for cancellation to the court.

Keyword: Sale and purchase binding agreement, notary, tax

KATA PENGANTAR

“Assalamu Alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh”

Puji dan syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT, karena dengan berkah dan limpahan rahmat serta hidayahNya, sehingga tesis yang berjudul **“PENYELUNDUPAN HUKUM MELALUI PERJANJIAN PENGIKATAN JUAL BELI DENGAN KUASA JUAL YANG DIBUAT DI HADAPAN NOTARIS”**. Penulis menyadari sepenuhnya bahwa penulisan suatu karya ilmiah tidaklah mudah, oleh karena itu tidak tertutup kemungkinan dalam penyusunan tesis ini terdapat kekurangan, sehingga penulis sangat mengharapkan masukan, saran, dan kritikan yang bersifat membangun guna kesempurnaan tesis ini.

Proses penyusunan tesis ini tidak terlepas dari berbagai rintangan, mulai dari pengumpulan literatur sampai pada tahap penulisan. Namun dengan kesabaran dan ketekunan yang dilandasi dengan rasa tanggung jawab selaku mahasiswa dan juga bantuan dari berbagai pihak, baik material maupun moril, maka tesis ini bisa diselesaikan saat ini.

Olehnya itu dalam kesempatan ini izinkanlah penulis mengucapkan *Jazakumullahu Khairan katsira* kepada yang terhormat kedua Orang Tua saya yang senantiasa memberikan motivasi kepada penulis untuk menyelesaikan studi yang telah mencurahkan kasih sayang, dorongan moril. cinta, kasih sayang, cucuran keringat dan air mata, untaian doa serta pengorbanan tiada henti, yang hingga kapanpun penulis takkan bisa

membalasnya. Semoga keselamatan dunia akhirat selalu menyertai dan semoga Allah selalu menyapa dengan Cinta-Nya. terselesaikannya tesis ini juga tidak terlepas dari bantuan berbagai pihak. Untuk itu, perkenankanlah penulis menyampaikan ucapan terima kasih dan penghargaan kepada :

1. Ibu Prof.Dr. Dwia Aries Tina Pulubuhu. M.A., selaku Rektor, Bapak Prof. Dr. Ir. Muh. Restu, MP. Selaku Wakil Rektor I, Bapak Prof. Ir. Sumbangan Baja, M.Phil, Ph.D , selaku Wakil Rektor II, Bapak Prof. Dr. drg. A. Arsunan Arsin, M.Kes , selaku Wakil Rektor III, dan Bapak Prof. Dr. Muh. Nasrum Massi, Ph.D , selaku Wakil Rektor IV. Universitas Hasanuddin.
2. Ibu Prof. Dr. Farida Patitingi, S.H., M.Hum, selaku Dekan, Prof. Dr. Hamzah Halim,S.H.,M.H. Wakil Dekan I, Dr. Syamsuddin Muchtar, S.H.,M.H. Wakil Dekan II, Dr. Muh. Hasrul,S.H.,M.H. Wakil Dekan III Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin.
3. Ibu Dr. Sri Susyanti Nur, S.H., M.H. selaku Ketua Program Studi Magister Kenotariatan Pascasarjana Universitas Hasanuddin.
4. Bapak Prof. Dr. Ahmadi Miru, S.H., M.H., selaku Pembimbing Utama dan Ibu Dr. Oky Deviany Burhamzah, S.H., M.H., selaku Pembimbing Pendamping , yang telah meluangkan waktunya dengan penuh perhatian dan kesabaran meluangkan waktunya, memberikan sumbangsih ilmu, dorongan, bimbingan, saran, serta arahan yang sangat bermanfaat dan membantu penulis selama

penulisan tesis ini. dan Bapak Prof. Dr. Abdul Razak, S.H.,M.H, Bapak Prof. Dr. Andi Pangerang Moenta, S.H.,M.H.,DFM, dan Bapak Prof. Dr. Marwati Riza, S.H.,M.Si, selaku tim penguji yang telah banyak memberikan masukan dan saran dalam penyusunan tesis ini.

5. Bapak dan Ibu dosen Program Studi Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, yang dengan tulus, ikhlas dan sabar memberikan ilmu pengetahuan serta pengalaman yang dimilikinya selama perkuliahan berlangsung, sehingga banyak manfaat yang diperoleh penulis.
6. Seluruh staf dan karyawan akademik Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin. .
7. Teman-teman Mahasiswa Program Studi Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin Angkatan 2017 semester genap, terimakasih atas kebersamaan dan persaudaraannya selama ini
8. Semua pihak yang telah membantu yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Selain itu, penulis juga mengucapkan permohonan maaf yang sedalam-dalamnya jika penulis banyak melakukan kesalahan dan kekhilafan, baik dalam bentuk ucapan maupun tingkah laku, semenjak penulis menginjakkan kaki pertama kali di Universitas Hasanuddin hingga selesainya studi penulis. Semua itu adalah murni dari penulis sebagai manusia biasa yang tak pernah luput dari kesalahan dan kekhilafan.

Akhirnya, penulis berharap bahwa apa yang disajikan dalam tesis ini dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan. Semoga kesemuanya ini dapat bernilai ibadah di sisi-Nya, Amiin.

Sekian dan terima kasih.

Wassalamualaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Makassar, 10 Mei 2021


Penulis

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
PERNYATAAN KEASLIAN	iii
ABSTRAK	iv
ABSTRACT	v
KATA PENGANTAR	vi
DAFTAR ISI	x
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
B. Rumusan Masalah	12
C. Tujuan Penelitian	13
D. Manfaat Penelitian	13
E. Orisinalitas Penelitian	14
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	17
A. Landasan Teori.....	17
1. Teori Ketaatan Hukum	17
2. Teori Kepastian Hukum.....	22
B. Pajak	24
1. Dasar Hukum	24
2. Pengertian Pajak	27
3. Manajemen Pajak	35
4. Penyulundupan Hukum Perpajakan	38
5. Bentuk Penyulundupan Hukum Perpajakan	40
C. Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB)	45
1. Konsep Perjanjian	45
2. Pengertian Perjanjian Pengikatan Jual Beli	52
D. Notaris	57
E. Kerangka Pikir	63

	F. Definisi Operasional.....	65
BAB III	METODE PENELITIAN	67
	A. Tipe Penelitian	67
	B. Jenis dan Sumber Bahan Hukum.....	67
	C. Pengumpulan Bahan Hukum	69
	D. Analisis Bahan Hukum	69
BAB IV	HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	71
	A. Bentuk Penyelundupan Hukum melalui Perjanjian Pengikatan Jual Beli dengan Kuasa Jual yang Dibuat Di hadapan Notaris	71
	B. Akibat Penyelundupan Hukum melalui Perjanjian Pengikatan Jual Beli dengan Kuasa Jual yang Dibuat Di hadapan Notaris	85
BAB V	PENUTUP	110
	A. Kesimpulan	110
	B. Saran	111

DAFTAR PUSTAKA

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Indonesia adalah negara hukum, oleh karena itu, setiap kegiatan di dalam Negara Indonesia haruslah berlandaskan ketentuan hukum, termasuk mengenai salah satu sumber pemasukan negara yaitu pajak. Dalam menyelenggarakan pemerintahan, negara mempunyai kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya, baik dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan, maupun kecerdasan bangsa, hal ini sebagaimana diatur di dalam alinea IV Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Untuk menjamin kehidupan dan kesejahteraan masyarakat maka pemerintah menyelenggarakan berbagai macam pembangunan di berbagai bidang.

Untuk mendukung pelaksanaan pembangunan di berbagai sektor, serta untuk membiayai segala pengeluaran negara, maka negara membutuhkan sumber pemasukan. Salah satu sumber pemasukan bagi negara adalah dari pajak. Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang sangat penting bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pelaksanaan pembangunan nasional. Sehingga pemerintah menempatkan kewajiban perpajakan sebagai salah satu pewujudan kewajiban kenegaraan yang merupakan sarana dalam pembiayaan negara dalam pembangunan nasional guna tercapainya tujuan negara.

Di Indonesia, sumber hukum utama mengenai pajak diatur di dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD NRI 1945), mengatur bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Selain itu pajak juga diatur pada Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Saat ini, pemerintah sedang gencar-gencarnya menggenjot penerimaan negara dari pajak. Membayar pajak tentunya merupakan kewajiban dari setiap warga negara, walaupun banyak yang menganggap pembayaran pajak merupakan beban yang cukup memberatkan. Karenanya, banyak wajib pajak yang melakukan kecurangan dalam

pembayaran pajaknya, yang malah berujung pada dikenakannya sanksi pajak yang lebih besar, bahkan hingga masuk ke ranah pidana.

Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan kepada yang terutang menurut ketentuan perundang-undangan tanpa mendapat prestasi kembali yang langsung ditunjuk dengan tujuan untuk digunakan membiayai pengeluaran publik sehubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.¹ Pasal 23A UUD NRI 1945 mengatur bahwa pemungutan pajak di Indonesia harus berdasarkan undang-undang, jadi setiap pungutan yang dapat dipaksakan kepada masyarakat harus dilaksanakan berdasarkan undang-undang. Semua jenis pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang dan dengan demikian telah mendapat persetujuan dari Dewan Perwakilan Rakyat (DPR).²

Tujuan pertama pemungutan pajak adalah untuk mengumpulkan dana yang diperlukan pemerintah untuk membiayai pengeluaran belanja negara guna kepentingan dan keperluan seluruh masyarakat. Tujuan kedua sehubungan dengan fungsi mengatur adalah tujuan agar memberikan kepastian hukum. Terutama dalam menyusun Undang-Undang Pajak senantiasa perlu diusahakan, agar ketentuan yang

¹ Agus Santoso Suryadi, 2003, *Asas Kepastian Hukum dan Asas Keadilan dalam Pemungutan Pajak-pajak Atas Pengalihan Hak-Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan*, Disertasi Doktor Universitas Indonesia, Depok, hlm. 1

² *Ibid*, hlm. 9-10

dirumuskan jangan sampai dapat menimbulkan interpretasi yang berbeda, antara fiskus dan wajib pajak.³

Saat ini telah diberlakukan beberapa jenis pajak baik yang merupakan pajak langsung maupun pajak yang tidak langsung. Di antaranya adalah pajak-pajak yang berhubungan dengan tanah. Setiap transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dikenakan Pajak Penghasilan (PPH) dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), yang dihitung berdasarkan tarif final yang telah ditentukan dikalikan dengan nilai transaksi sebagai dasar pengenaan pajak.⁴

Dalam pemberlakuan pemungutan pajak atas penghasilan dari transaksi pengalihan hak-hak atas tanah dan/atau bangunan, banyak kalangan dalam masyarakat yang merasa diperlakukan tidak adil, dikarenakan dalam hal penjualan tanah dan/atau bangunan yang dilakukannya belum tentu diperoleh keuntungan, sedangkan terhadap setiap transaksi tanpa melihat apakah dari transaksi tersebut didapat keuntungan atau kerugian, maka semuanya akan tetap dipungut pajaknya.

Dalam kondisi perekonomian yang masih terpuruk, banyak di antara masyarakat yang melakukan transaksi penjualan hak-hak atas tanah dan/atau bangunan yang menderita kerugian, dan dengan demikian pajaknya tetap harus dibayar, padahal seharusnya PPh baru dipungut

³ R. Mansury, 1992, *The Indonesian Income Tax, A Case Study In Tax Reform Of A Developing Country*, Singapore: Asian-Pacific Tax And Investment Research Centre, hlm. 9-16

⁴ R. Notodisoerjo, 1982, *Hukum Notariat di Indonesia Suatu Penjelasan*, Edisi pertama, Jakarta: CV Rajawali, hlm. 44.

apabila Wajib Pajak mendapat keuntungan (*ability to pay*). Selain itu, sifat pembayaran pajak di muka (angsuran pajak) tampaknya merupakan suatu hal yang tidak diinginkan banyak pihak, masyarakat merasa tidak mempunyai suatu kepastian berapa pajak yang sebenarnya harus dibayar. Pajak masih dirasakan sebagai beban yang merupakan suatu bentuk pengeluaran dana yang tidak memberikan imbalan secara langsung dan jelas.⁵

Tingginya beban pajak dengan sendirinya akan menimbulkan kecenderungan bagi Wajib Pajak untuk menyelundupkan pajak. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang kerap dilakukan oleh para subjek hukum baik perorangan maupun badan, hal mana biasanya dilakukan karena kebutuhannya yang mengharuskan untuk melakukan pengalihan hak tersebut. Hal ini dapat terjadi karena kebutuhan yang lebih meningkat atau karena kesulitan keuangan maka menimbulkan tindakan untuk pengalihan (penjualan) hak atas tanah dan/atau bangunannya kepada pihak lain dengan menghindari pembayaran pajak.⁶

Muncul istilah penghindaran pajak (*tax avoidance*) yaitu penataan transaksi untuk mendapatkan keuntungan pajak, manfaat atau pengurangan dengan cara yang dimaksudkan oleh hukum pajak. Untuk memperjelas, penghindaran pajak umumnya dapat dibedakan dari penggelapan pajak (*tax evasion*), di mana penggelapan pajak terkait dengan penggunaan cara-cara yang melanggar hukum untuk mengurangi

⁵ Muhammad, Abdul Kadir. 2004. *Hukum dan Penelitian Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung.

⁶ Soemitro, Rochmat. 1991. *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, Eresco, Bandung

atau menghilangkan beban pajak sedangkan penghindaran pajak dilakukan secara “legal” dengan memanfaatkan celah (*loopholes*) yang terdapat dalam peraturan perpajakan yang ada untuk menghindari pembayaran pajak, atau melakukan transaksi yang tidak memiliki tujuan selain untuk menghindari pajak.

Perbuatan hukum pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, harus diikuti dengan pembuatan akta-akta yang diperlukan, sebagaimana telah diatur secara khusus mengenai hal tersebut. Akta-akta mana yang harus dibuat oleh pejabat yang berwenang untuk itu, yaitu Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), di mana dalam hal-hal tertentu dibuat akta oleh Notaris. Dengan demikian, maka pemerintah dalam peraturannya yang dikeluarkannya itu telah menugaskan kepada pejabat yang membuat aktanya untuk turut mengawasi pelaksanaan pembayaran pajak-pajak yang terhutang atas transaksi tanah dan/atau bangunan.

Transaksi jual beli tanah bukan sekadar transaksi atas nilai tanah tersebut. Namun, kegiatan ekonomi ini juga melibatkan pajak jual beli tanah serta biaya-biaya lain yang muncul dan harus dipenuhi oleh pihak penjual maupun pembeli sesuai peraturan yang berlaku. Saat melakukan transaksi jual beli tanah, kita tidak hanya menerima atau menyerahkan uang senilai harga tanah yang disepakati. Sebab, ada komponen biaya lainnya yang harus ditanggung yaitu pajak jual beli tanah.

Pajak jual beli tanah adalah pungutan yang harus dibayarkan penjual atau pembeli atas tanah yang menjadi objek jual beli

tersebut. Pajak yang dikenakan kepada penjual disebut Pajak Penghasilan (PPh), sedangkan pajak yang dibayar pembeli disebut Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTP).⁷ Pajak-pajak tersebut dibayarkan dengan jumlah dan cara perhitungan yang telah ditentukan oleh undang-undang.

Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, yang menjadi subyek pajak adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan atau bangunan.⁸ Maksudnya adalah pajak dikenakan kepada pihak yang memperoleh hak dari suatu peralihan hak atas tanah dan bangunan, sehingga orang atau pribadi atau badan hukum yang memperoleh hak atas tanah yang menjadi wajib pajak BPHTB.

Pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan yaitu dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 34 Tahun 2016 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan, Dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Beserta Perubahannya. Pasal 2 ayat (1) PP Nomor 34 Tahun 2016 mengatur bahwa besarnya Pajak Penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) huruf

⁷ Diakses dari <https://www.online-pajak.com>, pada tanggal 21 September 2020.

⁸ Redaksi Sinar Grafika, Seri Perpajakan PBB, (Jakarta : Sinar Grafika), hal. 82

a adalah sebesar: 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan selain pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa Rumah Sederhana atau Rumah Susun Sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan;

Berdasarkan peraturan-peraturan tentang BPHTB dan PPh di atas dapat diketahui bahwa setiap transaksi peralihan hak atas tanah dan bangunan wajib dibayarkan BPHTB dan PPhnya sebelum dibuatkan akta jual beli. Walaupun undang-undang telah mengatur sedemikian rupa mengenai jumlah dan tata cara pembayaran pajak-pajak yang timbul pada saat dilakukan peralihan hak atas tanah dan bangunan, akan tetapi dalam pelaksanaannya sering timbul berbagai macam kendala, terutama masih terdapat penyelundupan hukum berupa penghindaran pajak dalam transaksi jual beli tanah dan bangunan, khususnya PPh dan BPHTB. Penyelundupan hukum tersebut dilakukan dengan cara membuat Perjanjian Pengikatan Jual Beli Tanah dan Kuasa menjual di hadapan Notaris. Wajib Pajak bekerjasama dengan Notaris/PPAT melakukan penghindaran untuk membayar PPh dan BPHTB pada saat pembuatan akta-akta yang berkenaan dengan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dibuat di hadapan pejabat yang berwenang, yang mengakibatkan fungsi pajak yang utama untuk mengisi penerimaan kas negara, yang sering disebut sebagai fungsi budgeter, tidak terlaksana dengan baik.

Salah satu kasus penyelundupan hukum dalam bentuk penghindaran pajak terjadi di Kota Kendari, Sulawesi Tenggara. Seorang pembeli atas sebidang tanah dan bangunan, meminta kepada notaris untuk dibuatkan akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli dan Akta kuasa untuk menjual. Padahal seharusnya pada suatu transaksi jual beli tanah akta yang dibuat adalah Akta Jual Beli, kecuali ada alasan tertentu sehingga Akta Jual Beli tidak langsung dibuat melainkan dibuat terlebih dahulu Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli, seperti misalnya sertifikat sedang dalam proses roya, atau jual beli tidak langsung dibayarkan secara tunai.

Namun pada kasus ini pihak pembeli meminta untuk dibuatkan PPJB dengan maksud agar dirinya dapat terhindar dari pembayaran BPHTB. Pihak pembeli berniat untuk langsung menjual kembali tanah yang dibeli tersebut kepada pihak lain, sehingga apabila dibuatkan Akta Jual Beli dirinya harus membayar BPHTB (selaku pembeli pada transaksi pertama) dan juga membayar PPh (selaku penjual pada transaksi kedua). Oleh karena hal tersebut, maka ia meminta dibuatkan PPJB dan akta kuasa menjual, untuk kemudian dipakai pada transaksi berikutnya dengan pihak lain apabila akan menjual kembali objek tersebut, tanpa harus membayar lagi PPh selaku penjual. Penyelundupan hukum berupa penghindaran pajak seperti ini sering dilakukan oleh para makelar tanah.

PPJB adalah suatu perjanjian yang dibuat oleh calon penjual dan calon pembeli suatu tanah/bangunan sebagai pengikatan awal sebelum

para pihak membuat Akta Jual Beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Biasanya PPJB akan dibuat para pihak karena adanya syarat-syarat atau keadaan-keadaan yang harus dilaksanakan terlebih dahulu oleh Para Pihak sebelum melakukan AJB di hadapan PPAT . PPJB dibuat apabila ada hal-hal yang menyebabkan jual beli tidak dapat langsung dilaksanakan, seperti sertifikat masih dalam proses pemecahan, atau pembayaran belum lunas.

Hal ini dapat dilakukan apabila pembeli melakukan kerja sama dengan Notaris yang membuat akta. Pihak penjual menyetorkan uang pajak PPh kepada Notaris untuk dibayarkan, namun Notaris tidak langsung membayar pajak tersebut, melainkan menunggu hingga pembeli menemukan pembeli lain atas tanah tersebut. Setelah ada pembeli baru, maka pihak pembeli akan bertindak selaku penjual berdasarkan kuasa menjual yang telah dibuat bersamaan dengan PPJB tersebut. Pihak pembeli pada transaksi kedua akan membayar BPHTB dan pihak penjual pada transaksi pertama yang akan membayar PPh, di mana uang pajak untuk pembayaran PPh telah dititipkan kepada notaris. Dengan demikian pihak pembeli pada transaksi pertama tidak membayar pajak apapun namun telah memperoleh keuntungan dari adanya jual beli tanah tersebut. Setelah transaksi kedua selesai barulah kemudian dibuatkan AJB dan balik nama sertifikat.

Tax Avoidance (penghindaran pajak) adalah usaha wajib pajak untuk meminimalkan beban pajak dengan cara menggunakan alternatif-

alternatif dengan melakukan rekayasa pajak yang masih tetap dalam bingkai peraturan perpajakan yang ada. *Tax Avoidance* (penghindaran pajak) merupakan bagian dari perencanaan pajak (*Tax Planning*). Perencanaan pajak (*Tax Planning*) adalah usaha yang dilakukan oleh perusahaan untuk mengurangi jumlah pajak yang harus dibayarkan oleh perusahaan dengan memanfaatkan kelemahan hukum dan peraturan undang-undang pajak itu sendiri dengan karakter dan cara tertentu.⁹

Di Indonesia pajak merupakan kewajiban yang harus dibayarkan oleh setiap warga negara yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif untuk membayar pajak. Kewajiban membayar pajak sendiri diatur dalam pasal 23 A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Di Indonesia pajak memiliki posisi yang penting, selain untuk membiayai kepentingan dan kesejahteraan masyarakat, pajak merupakan penopang terbesar APBN di negara Indonesia.

Penghindaran pajak melalui cara-cara sebagaimana telah dijelaskan di atas tidak terlepas dari kurangnya kesadaran masyarakat mengenai pentingnya pembayaran pajak sebagai salah satu kewajiban warga negara. Aturan-aturan hukum perpajakan tidak dilaksanakan dengan sebagaimana mestinya, seperti dalam kasus penghindaran pajak

⁹ Bosco dan Mittone dalam Sri Hutami, 2013, *Jurnal Tax Planning (Tax Avoidance Dan Tax Evasion) Dilihat Dari Teori Etika*, hlm. 57.

BPHTB dan PPh yang seharusnya dilakukan setiap transaksi peralihan hak atas tanah.

Walaupun secara *literal* tidak ada hukum yang dilanggar, semua pihak sepakat bahwa penghindaran pajak merupakan sesuatu yang secara praktik tidak dapat diterima secara etik. Hal ini dikarenakan penghindaran pajak secara langsung berdampak pada tergerusnya basis pajak, yang mengakibatkan berkurangnya penerimaan pajak yang dibutuhkan oleh negara. Dari sudut pandang kebijakan pajak, pembiaran terhadap praktik penghindaran pajak dapat mengakibatkan ketidakadilan dan berkurangnya efisiensi dari suatu sistem perpajakan. Penghindaran pajak atau perlawanan pajak adalah hambatan yang terjadi dalam pemungutan pajak, sehingga mengakibatkan berkurangnya penerimaan kas negara.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang dikemukakan di atas, maka rumusan masalah yang penulis kemukakan adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana bentuk penyelundupan hukum melalui pembuatan akta perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa menjual yang dibuat di hadapan notaris?
2. Bagaimana akibat penyelundupan hukum melalui pembuatan akta perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa jual yang dibuat di hadapan notaris?

C. Tujuan Penelitian

Sehubungan dengan pokok permasalahan yang telah terangkum dalam rumusan masalah di atas, maka adapun tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Mengetahui dan memahami bentuk penyelundupan hukum melalui pembuatan akta perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa menjual yang dibuat di hadapan notaris.
2. Mengetahui dan memahami akibat penyelundupan hukum melalui pembuatan akta perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa jual yang dibuat di hadapan notaris.

D. Manfaat Penelitian

Selain mempunyai tujuan, penelitian ini juga mempunyai manfaat. Ada beberapa manfaat dari penelitian ini, yaitu sebagai berikut:

1. Manfaat teoritis
Hasil penelitian ini diharapkan bermanfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan pada umumnya dan pada pengembangan ilmu hukum, khususnya di bidang hukum perpajakan dan bidang Kenotariatan.
2. Manfaat Praktis
 - a. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi para notaris dalam pembuatan akta yang terkait dengan jual beli tanah.

- b. Diharapkan sebagai tambahan pengetahuan dan bahan referensi bagi penelitian mengenai penyelundupan hukum dalam bentuk penghindaran pajak.

E. Orisinalitas Penelitian

Keaslian penelitian ini memuat uraian sistematis mengenai hasil-hasil karya ilmiah lainnya yang pernah dilakukan oleh peneliti terdahulu atau hampir sama namun objeknya berbeda. Berdasarkan hasil penelusuran melalui internet yaitu melalui *google scholar* yang telah dilakukan oleh penulis, diketahui bahwa telah ada

yang membahas mengenai penghindaran pajak. Adapun judul-judul tersebut antara lain:

- a) Penelitian yang dilakukan oleh Ayu Ida Sentanu pada tahun 2016, Mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, dengan judul “Analisis Yuridis Terhadap *Transfer Pricing* Sebagai *Upaya Tax Avoidance* (Penghindaran Pajak)”. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *transfer pricing* adalah salah satu upaya mengefisienkan jumlah pajak yang akan ditransfer ke pemerintah melalui apa yang disebut sebagai penghindaran pajak (*avoidance*) dan bukan penyelundupan pajak (*tax evasion*). Hal ini dapat terjadi apabila terdapat transaksi karena adanya hubungan istimewa dan transaksi tersebut melewati batas harga kewajaran antar pihak yang memiliki hubungan istimewa, tetapi otoritas pajak dapat mengurangi terjadinya *transfer pricing* karena mempunyai

kewenangan untuk menguji penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan prinsip (*arm's length principle*) dan penggunaan *global tax identity number*. kesimpulan penelitian penulisan hukum ini adalah *transfer pricing* dapat terjadi terhadap perusahaan yang memiliki hubungan istimewa yang melewati batas harga transaksi yang ditentukan. Otoritas pajak diberi kewenangan dan kekuasaan dalam pemungutan pajak untuk meminimalisir terjadinya praktik *transfer pricing* dalam perusahaan multinasional sehingga pajak yang dikenakan terhadap perusahaan multinasional dapat meningkatkan pendapatan negara. Penelitian tersebut di atas melihat *tax avoidance* atau penghindaran pajak pada perusahaan-perusahaan multi nasional dengan cara *transfer pricing*. Sedangkan pada penelitian ini membahas mengenai bentuk penggelapan pajak melalui perjanjian pengikatan jual beli dengan kuasa jual yang dibuat di hadapan notaris.

- b) Penelitian yang dilakukan oleh Kevin G. Inkirwang, Mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Sam ratulangi, pada tahun 2017, dengan judul Analisis Perspektif Hukum Terhadap Upaya Penghindaran Pajak Oleh Suatu Badan Usaha. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa Seluruh perusahaan di Indonesia seperti Perseroan Terbatas, Firma, Perseroan Komanditer dan lain-lain, yang memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak berkewajiban membayar pajak karena pajak merupakan hal penting dan menjadi salah satu penghasilan negara demi

kesejahteraan masyarakat. Terdapat beberapa jenis pajak bagi Wajib Pajak Badan yang harus dibayarkan kepada pemerintah, jenis pajak tersebut adalah Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai. Penghindaran pajak atau perlawanan terhadap pajak adalah hambatan-hambatan yang terjadi dalam pemungutan pajak sehingga mengakibatkan berkurangnya penerimaan kas negara. Perlawanan terhadap pajak terdiri dari perlawanan aktif dan perlawanan pasif. Dalam buku-buku perpajakan Indonesia, penghindaran pajak (*tax avoidance*) selalu diartikan sebagai kegiatan yang legal (misalnya meminimalkan beban pajak tanpa melawan ketentuan perpajakan) dan penyelundupan pajak (*tax evasion/tax fraud*) diartikan sebagai kegiatan yang ilegal (misalnya meminimalkan beban pajak dengan memanipulasi pembukuan). Pada penelitian tersebut di atas meneliti mengenai penghindaran pajak dan penyelundupan pajak pada perusahaan atau suatu badan usaha, sedangkan dalam penelitian ini membahas mengenai penghindaran pajak yang dilakukan oleh salah satu pihak dengan melakukan kerja sama dengan notaris/PPAT.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

Teori yang digunakan untuk melandasi pembahasan dalam penelitian yang terkait dengan penyelundupan hukum melalui perjanjian pengikatan jual beli dengan kuasa jual yang dibuat di hadapan notaris adalah:

1. Teori Ketaatan Hukum

Hukum merupakan salah satu instrumen untuk mengatur tingkah laku masyarakat dalam mengatur pergaulan hidup. Secara sosiologis hukum mengandung berbagai unsur antara lain rencanarencana tindakan atau perilaku, kondisi dan situasi tertentu. Definisi hukum umumnya telah banyak dikemukakan oleh para ahli dengan pendapatnya masing-masing, seperti menurut Abdul Manan:

“Hukum adalah suatu rangkaian peraturan yang menguasai tingkah laku dan perbuatan tertentu dari manusia dalam hidup bermasyarakat. Hukum itu sendiri mempunyai ciri yang tetap yakni hukum merupakan suatu organ peraturan-peraturan abstrak, hukum untuk mengatur kepentingan-kepentingan manusia, siapa saja yang melanggar hukum akan dikenakan sanksi sesuai dengan apa yang telah ditentukan”.¹⁰

¹⁰ Abdul Manan, 2006, *Aspek-aspek Pengubah Hukum*, Jakarta: Kencana, hlm. 2

Hukum adalah segala peraturan yang di dalamnya berisi peraturan-peraturan yang wajib ditaati oleh semua orang dan terdapat sanksi yang tegas di dalamnya bagi yang melanggar. Ketaatan adalah sikap patuh pada aturan yang berlaku. Bukan disebabkan oleh adanya sanksi yang tegas atau hadirnya aparat negara, misalnya polisi. Kepatuhan adalah sikap yang muncul dari dorongan tanggung jawab sebagai warga negara yang baik.

Dalam berbagai literatur diuraikan bahwa ternyata seseorang menaati hukum alias tidak melanggar hukum, selain akibat faktor jera atau takut setelah menyaksikan atau mempertimbangkan kemungkinan sanksi yang diganjarkan terhadap dirinya jika ia tidak menaati hukum, maka juga bisa saja seseorang menaati hukum, karena adanya tekanan individu lain atau tekanan kelompok itu. Jika suatu kelompok panutan menentang keras suatu tindakan yang melanggar hukum, maka akan dapat mencegah seseorang untuk melanggar hukum. Juga mungkin saja, seorang individu memutuskan untuk menaati suatu aturan hukum karena alasan moral personalnya. Sebaliknya, seorang individu lainnya, dapat memutuskan tidak menaati suatu aturan hukum, juga karena alasan moral.¹¹

Kepatuhan hukum adalah kesadaran kemanfaatan hukum yang melahirkan bentuk "kesetiaan" masyarakat terhadap nilai-nilai hukum yang diberlakukan dalam hidup bersama yang diwujudkan dalam bentuk perilaku

¹¹ Achmad Ali, 2009, *Menguak Teori Hukum (Legal Theory) dan Teori Peradilan (Judicialprudence)*, Jakarta: Kencana, hlm. 345.

yang senyatanya patuh terhadap nilai-nilai hukum itu sendiri yang dapat dilihat dan dirasakan oleh sesama anggota masyarakat.¹²

Menurut H.C. Kelman dalam Soerjono Soekanto, hakikat kepatuhan hukum memiliki 3 (tiga) faktor yang menyebabkan warga masyarakat mematuhi hukum, antara lain:¹³

a. *Compliance*

“An overt acceptance induced by expectation of rewards and an attempt to avoid possible punishment – not by any conviction in the desirability of the enforced rule. Power of the influencing agent is based on „means-control” and, as a consequence, the influenced person conforms only under surveillance”.

“Penerimaan yang terang-terangan disebabkan oleh ekspektasi penghargaan dan upaya untuk menghindari kemungkinan hukuman - bukan oleh keyakinan apa pun terhadap keinginan nilai yang dipaksakan. Kekuatan agen yang mempengaruhi didasarkan pada "cara-kontrol" dan sebagai konsekuensinya, orang yang terpengaruh hanya sesuai di bawah pengawasan”. Suatu kepatuhan yang didasarkan pada harapan akan suatu imbalan dan usaha untuk menghindari diri dari hukuman atau sanksi yang mungkin dikenakan apabila seseorang melanggar ketentuan hukum. Kepatuhan ini sama sekali tidak didasarkan pada suatu keyakinan pada tujuan kaidah hukum yang bersangkutan, dan lebih didasarkan pada pengendalian dari pemegang kekuasaan. Sebagai akibatnya, kepatuhan

¹² S. Maronie, Kesadaran Kepatuhan Hukum, <https://www.zriefmaronie.blogspot.com>. Diakses pada tanggal 2 Maret 2021.

¹³ Soerjono Soekanto, 1982, *Kesadaran Hukum Dan Kepatuhan Hukum*, Jakarta: CV. Rajawali, hlm. 152

hukum akan ada apabila ada pengawasan yang ketat terhadap pelaksanaan kaidah-kaidah hukum tersebut.

b. *Identification*

“An acceptance of a rule not because of its intrinsic value and appeal but because of a person’s desire to maintain membership in a group or relationship with the agent. The source of power is the attractiveness of the relation which the persons enjoy with the group or agent, and his conformity with the rule will be dependent upon the salience of these relationships”

“Penerimaan aturan bukan karena nilai intrinsik dan daya tariknya tetapi karena keinginan seseorang untuk mempertahankan keanggotaan dalam suatu kelompok atau hubungan dengan agen. Sumber kekuatan adalah daya tarik dari hubungan yang orang nikmati dengan kelompok atau agen, dan kesesuaiannya dengan aturan akan tergantung pada arti-penting hubungan ini ” Terjadi bila kepatuhan terhadap kaidah hukum ada bukan karena nilai intrinsiknya, akan tetapi agar keanggotaan kelompok tetap terjaga serta ada hubungan baik dengan mereka yang diberi wewenang untuk menerapkan kaidah hukum tersebut. Daya tarik untuk patuh adalah keuntungan yang diperoleh dari hubungan-hubungan tersebut, dengan demikian kepatuhan tergantung pada baik buruk interaksi.

c. *Internalization*

“The acceptance by an individual of a rule or behavior because he finds its content intrinsically rewarding ... the content is congruent with a person’s values either because his values changed and adapted to the inevitable”.

“Penerimaan oleh individu atas suatu aturan atau perilaku karena dia menemukan kontennya secara intrinsik memberi penghargaan konten tersebut sesuai dengan nilai-nilai seseorang baik karena nilai-nilainya berubah dan disesuaikan dengan yang tak terhindarkan”. Pada tahap ini seseorang mematuhi kaidah hukum karena secara intrinsik kepatuhan tadi mempunyai imbalan. Isi kaidah tersebut adalah sesuai dengan nilai-nilainya dari pribadi yang bersangkutan, atau karena ia mengubah nilai-nilai yang semula dianutnya. Hasil dari proses tersebut adalah suatu konformitas yang didasarkan pada motivasi secara intrinsik. Titik sentral dari kekuatan proses ini adalah kepercayaan orang tadi terhadap tujuan dari kaidah-kaidah yang bersangkutan, terlepas dari pengaruh atau nilai-nilainya terhadap kelompok atau pemegang kekuasaan maupun pengawasannya. Tahap ini merupakan derajat kepatuhan tertinggi, dimana ketaatan itu timbul karena hukum yang berlaku sesuai dengan nilai-nilai yang dianut.¹⁴

Dengan mengetahui ketiga jenis ketaatan ini maka kita dapat mengidentifikasi seberapa efektifnya suatu peraturan perundang-undangan. Semakin banyak warga masyarakat yang menaati suatu undang-undang hanya dengan ketaatan yang bersifat *compliance* atau *identification*, berarti kualitas keefektifan aturan undang-undang itu masih rendah, sebaliknya semakin banyak warga masyarakat yang menaati suatu aturan perundang-undangan dengan ketaatan yang bersifat

¹⁴ Soerjono Soekanto, 1986, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI Press, hlm.10

internalization, maka semakin tinggi kualitas keefektifan aturan atau undang-undang itu.

Terdapat dua perspektif dasar kepatuhan pada hukum, yaitu instrumental dan normatif. Perspektif instrumental berarti individu dengan kepentingan pribadi dan tanggapan terhadap perubahan yang berhubungan dengan perilaku. Perspektif normatif berhubungan dengan moral dan berlawanan dengan kepentingan pribadi.

Seseorang lebih cenderung patuh pada hukum yang dianggap sesuai dan konsisten dengan norma-norma mereka. Komitmen normatif melalui moralitas personal (*normative commitment through morality*) berarti patuh pada hukum karena hukum dianggap suatu keharusan, sedangkan komitmen normatif melalui legitimasi (*normative commitment through legitimacy*) berarti patuh pada peraturan karena otoritas penyusun hukum yang memiliki hak untuk mendikte perilaku.¹⁵

2. Teori Kepastian Hukum

Kepastian berasal dari kata dasar pasti yang dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia berarti sudah tetap, tentu, dan mesti. Sementara hukum seringkali diterjemahkan sebagai suatu aturan yang berlaku. Menurut Grustav Radburch, seorang filsuf hukum Jerman mengajarkan adanya tiga ide dasar hukum, yang oleh sebagian besar pakar teori hukum dan filsafat hukum, juga diidentikkan sebagai tiga tujuan hukum, yaitu: keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum.

¹⁵ Saleh R, 2004, *Studi Empiris Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Jakarta*, Jakarta:Balai Pustaka, hlm.14

Selanjutnya oleh Gustav Radburch menjelaskan bahwa kepastian hukum adalah “*Scherkeit des Rechts selbst*” (kepastian hukum tentang hukum itu sendiri).” Adapun 4 (empat) hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum adalah:¹⁶ *Pertama*, bahwa hukum itu positif, artinya bahwa ia adalah perundang-undangan; *Kedua*, bahwa hukum itu didasari pada fakta, bukan suatu rumusan tentang penilaian yang nanti akan dilakukan oleh hakim; *Ketiga*, bahwa fakta itu harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, disamping juga mudah dijalankan; dan *Keempat*, hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah. Pendapat lain terkait kepastian hukum adalah yang diungkapkan oleh Sudikno Mertokusumo bahwa, kepastian hukum adalah jaminan bahwa hukum dijalankan, oleh yang berhak menurut hukum dapat memperoleh haknya dan bahwa putusan dapat dilaksanakan.¹⁷

Kepastian hukum merupakan pelaksanaan hukum sesuai dengan bunyinya sehingga masyarakat dapat memastikan bahwa hukum dilaksanakan. Memahami nilai kepastian hukum yang harus diperhatikan adalah bahwa nilai itu mempunyai relasi yang erat dengan instrument hukum yang positif dan peranan Negara dalam mengaktualisasinya pada hukum positif.¹⁸ Dalam hal ini hukum tidak boleh bertentangan serta harus dibuat dengan rumusan yang bisa dimengerti oleh masyarakat. Kepastian

¹⁶ Achmad Ali, *Op.Cit*, hlm. 288

¹⁷ Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum Sebuah Pengantar, Op.,cit*, hlm. 160

¹⁸ Fernando M. Manulang, 2007, *Menggapai Hukum Berkeadilan: Tinjauan Hukum Kodrat dan Antinomi Nilai*, Jakarta: Kompas, hlm. 95

hukum diharapkan mengarahkan masyarakat untuk bersikap positif pada hukum Negara yang telah ditentukan.

B. Pajak

1. Dasar Hukum

Indonesia adalah negara hukum, hal ini sebagaimana telah ditegaskan dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum. Projudikoro menyatakan bahwa istilah negara hukum yang berarti suatu negara yang di dalam wilayahnya mencakup:¹⁹

- a. Semua alat-alat perlengkapan dari negara khususnya alat-alat perlengkapan pemerintah dalam tindakan tindakannya baik terhadap warga negara maupun dalam saling berhubungan masing-masing tidak boleh sewenang-wenang melainkan harus memperhatikan peraturan-peraturan hukum yang berlaku;
- b. Semua orang-orang penduduk dalam hubungan kemasyarakatan harus tunduk pada peraturan-peraturan yang berlaku.

Negara hukum merupakan negara yang berlandaskan dan menjamin keadilan bagi seluruh rakyatnya, yaitu suatu “*Welfare State*” memiliki suatu konsekuensi yang memaksa turut serta secara aktif dalam pergaulan sosial bagi semua orang tetap terpelihara. Maka, pemerintah *welfare state* diberi pekerjaan yang sangat luas yang meliputi tugas menyelenggarakan kepentingan umum. Sebagai negara

¹⁹ Projudikoro, dalam Manan Sailan, *Istilah Negara Hukum Dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia*, hlm. 229, diakses dari <https://media.neliti.com/> pada 28 Maret 2021.

hukum maka segala aktifitas pemerintah dan rakyat dalam kehidupan berbangsa dan bernegara hukum sesuai atau tidak bertentangan dengan hukum yang berlaku. Hukum menjadi landasan pokok dalam melakukan segala aktivitas kehidupan bermasyarakat, bernegara dan berbangsa dalam rangka menuju cita-cita masyarakat yang adil dan makmur secara merata.

Hukum menjadi salah satu unsur penting dalam suatu kehidupan bernegara sebagaimana dikemukakan Ahmadi bahwa negara yang dikategorikan sebagai negara hukum harus mempunyai unsur sebagai berikut yaitu: ²⁰

- a. Pemerintah dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya harus berdasarkan atas hukum atau peraturan perundang-undangan
- b. Adanya jaminan terhadap hak-hak asasi manusia (warga negara)
- c. Adanya pengawasan dari badan-badan peradilan

Pendapat yang dikemukakan oleh Manan bahwa syarat dalam negara hukum minimal harus memiliki ciri-ciri sebagai berikut, yaitu: ²¹

- a. Semua tindakan harus berdasarkan atas hukum
- b. Ada ketentuan yang menjamin hak-hak dasar dan hak lainnya.
- c. Ada kelembagaan yang bebas untuk menilai perbuatan penguasa terhadap masyarakat (badan peradilan yang bebas)
- d. Ada pembagian kekuasaan

²⁰ *Ibid*

²¹ *Ibid*

Dari batasan-batasan negara hukum yang telah diuraikan di atas terlihat adanya penyelenggaraan kepentingan umum, terbentuk pembangunan nasional, sebagai tujuan dari negara kesejahteraan.

Secara teoritis, W. Friedmann mengemukakan empat fungsi negara dalam bidang ekonomi, yaitu :²²

- a. *The state as provider* (negara sebagai pelayan)
- b. *The state as regulator* (negara sebagai pengatur)
- c. *The state as entrepreneur* (negara sebagai wirausaha), and
- d. *The state as umpire* (negara sebagai wasit).

Merujuk pada fungsi negara yang menganut konsep negara kesejahteraan sebagai mana telah dikemukakan di atas, menyebabkan negara memegang peranan penting, guna memenuhi fungsinya sebagai pelayan, maka negara terlibat dan diberi kewenangan untuk memungut pajak dari warga masyarakat. Demikian juga halnya dalam bidang pengaturan, negara mempunyai peran penting dalam mengatur perpajakan sebagai salah satu sumber penerimaan negara dalam rangka membiayai pembangunan dan pengeluaran pemerintahan. Adapun instrumen penting yang digunakan oleh negara dalam menyelenggarakan fungsi reguleren termasuk dalam bidang perpajakan adalah undang-undang, dan merupakan aplikasi dari asas legalitas dalam konsep negara berdasar atas hukum.

²² Abrar Saleng, 2007, *Hukum Pertambangan*, Jogjakarta: UII Press, hlm. 49

Dasar hukum yang berkaitan dengan perpajakan yang berlaku di Indonesia, khususnya yang berkaitan dengan obyek pajak bumi dan bangunan memiliki dasar hukum yang tertuang dalam Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23A mengenai pajak dan pemungutan lainnya bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang, yang bentuk penyerapannya disesuaikan menurut Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 tentang tata cara perpajakan, yang berkaitan dengan penetapan Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT), Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Pasal 1313 BW (*burgerlijk wetboek*) Perjanjian, Pasal 1 ayat 1 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Jabatan Notaris.

2. Pengertian Pajak

Definisi pajak dilihat dari dua aspek, yaitu aspek ekonomis dan aspek hukum. Pengertian pajak dari aspek ekonomis yaitu peralihan kekayaan dari swasta kepada sektor publik berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan secara langsung yang dapat ditunjuk, digunakan untuk membiayai pengeluaran umum dan sebagai pendorong, penghambat, atau pencegah untuk mencapai tujuan yang ada diluar bidang keuangan negara. Secara langsung yang dapat ditunjuk, digunakan untuk membiayai pengeluaran umum dan sebagai pendorong, penghambat,

atau pencegah untuk mencapai tujuan yang ada diluarbidang keuangan negara.²³

Sedangkan pajak dari aspek hukum adalah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang untuk membayar uang kepada negara yang dapat dipaksakan, tanpa mendapat imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara dan digunakan sebagai alat pendorong atau penghambat untuk mencapai tujuan di bidang kenegaraan.²⁴

Pajak sebagai iuran atau kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan atau pendapatan kepada negara. Berdasarkan definisi tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa pajak memiliki unsur-unsur sebagai berikut:²⁵

- a. Iuran dari rakyat kepada negara, yang dimaksudkan adalah bahwa yang berhak memungut pajakhanyalah negara. Iuran tersebut berupa uang (bukan barang).
- b. Berdasarkan Undang-Undang, pajak yang dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undangserta aturan pelaksanaannya.

²³Soemitro dan Bohari, 2013, *Praktik, Gugatan dan Kasus-kasus Pemeriksaan Pajak*. Jakarta: PT. Indeks, hlm.6 .

²⁴ Mardiasmo, 2013, *Perpajakan*. Edisi Revisi. Yogyakarta: Penerbit Andi Offset, Yogyakarta, hlm. 1.

²⁵ *Op.Cit*, Soemitro dan Bohari, *hlm. 8*

- c. Tanpa jasa timbal atau kontraprestasi dari negara yang secara langsung dapat ditunjuk. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan kontraprestasi individual oleh pemerintah.
- d. Digunakan untuk membiayai rumah tangga negara, yakni pengeluaran-pengeluaran yang bermanfaat bagi masyarakat luas.

Pajak adalah iuran kepada Negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas Negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.²⁶

Pajak merupakan iuran wajib, berupa uang, yang dipungut penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum. Pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum.²⁷

Dari definisi yang telah dikemukakan di atas, dapat disimpulkan bahwa pajak merupakan suatu iuran yang diwajibkan oleh pemerintah kepada masyarakat yang diatur berdasarkan undang-undang, yang

²⁶ Djafar Saidi, 2014, *Pembaruan Hukum Pajak*, Jakarta: Rajawali Pers, hlm. 30

²⁷ *Op.Cit*, Mardiasmo, hlm. 2

digunakan untuk membayar pengeluaran umum dan keperluan negara.

Ciri-ciri pajak adalah sebagai berikut:

- a. Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan Undang-Undang serta aturan pelaksanaannya.
- b. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi.
- c. Pajak dipungut oleh negara baik pemerintah pusat maupun daerah.
- d. Pajak diperuntukan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila pemasukannya masih terdapat *surplus*, dipergunakan untuk membiayai *public investmen*".

Selain itu ciri-ciri pajak adalah sebagai berikut:²⁸

- a. Pajak peralihan kekayaan dari orang atau badan ke pemerintah.
- b. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaan, sehingga dapat dipaksakan.
- c. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi langsung secara individual yang diberikan oleh pemerintah.
- d. Pajak dipungut oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
- e. Pajak diperuntukan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat *surplus*, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.

²⁸ *Ibid*, hlm. 3

- f. Pajak dapat digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu dari pemerintah.
- g. Pajak dapat dipungut secara langsung atau tidak langsung.

Menurut Agus Sambodo terdapat lima fungsi dari pajak sebagai berikut:²⁹

- a. Fungsi penerimaan (*budgeter*), menurut teori ini dasar pemungutan adalah adanya kepentingan dari masing-masing warga negara, termasuk kepentingan dalam perlindungan jiwa dan harta. Semakin tinggi tingkat kepentingan perlindungan, semakin tinggi pula pajak yang harus dibayarkan. Teori ini juga banyak ditentang karena pada kenyataannya bahwa tingkat kepentingan perlindungan orang miskin lebih tinggi daripada orang kaya, tetapi orang miskin justru dibebaskan dari beban pajak.
- b. Fungsi mengatur (*reguler*), pajak berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan di bidang sosial dan ekonomi. Misalnya, pajak sebagai fungsi sosial, yaitu diterapkannya tarif yang tinggi terhadap beberapa barang mewah untuk mengurangi kesenjangan sosial di kehidupan masyarakat, sedangkan pajak sebagai fungsi ekonomi, yaitu diterapkannya pembebasan pajak untuk komoditi ekspor yang diharapkan dapat meningkatkan ekspor sehingga dapat meningkatkan kegiatan di bidang perekonomian.

²⁹Agus Sambodo, 2018, *Perpajakan dan Hukum Perpajakan*. Surabaya: Penerbit Graha Ilmu, hlm. 54-58

- c. Fungsi stabilitas, dengan adanya pajak, pemerintah memiliki dana untuk menjalankan kebijakan yang berhubungan dengan stabilitas harga sehingga inflasi dapat dikendalikan. Hal ini bisa dilakukan antara lain dengan jalan mengatur peredaran uang di masyarakat, pemungutan pajak, penggunaan pajak yang efektif dan efisien.
- d. Fungsi redistribusi pendapatan. Pajak yang mudah dipungut oleh negara akan digunakan untuk membiayai semua kepentingan umum, termasuk juga membiayai pembangunan sehingga dapat membuka kesempatan kerja, yang pada akhirnya akan dapat meningkatkan pendapatan masyarakat.
- e. Fungsi demokrasi, merupakan salah satu penjelmaan atau wujud sistem gotong royong, termasuk kegiatan pemerintah dan pembangunan. Fungsi ini pada saat sekarang sering dikaitkan dengan tingkat pelayanan pemerintah kepada masyarakat, khususnya pembayaran pajak. Apabila pajak telah dilakukan dengan baik, imbal baliknya pemerintah harus memberikan pelayanan terbaik.

Jenis-jenis pajak dapat digolongkan dalam 3 (tiga) golongan, yaitu:³⁰

- a. Menurut sifatnya, jenis-jenis pajak menurut sifatnya dapat dibagi dua, yaitu pajak langsung dan pajak tidak langsung.
 - 1) Pajak langsung adalah pajak yang bebannya harus ditanggung sendiri oleh Wajib Pajak yang bersangkutan dan tidak dapat

³⁰ *Op.Cit*, Mardiasno, hlm. 7

dialihkan kepada pihak lain serta dikenakan secara berulang-ulang pada waktu-waktu tertentu.

- 2) Pajak tidak langsung adalah pajak yang bebannya dapat dilimpahkan kepada orang lain dan hanya dikenakan pada hal-hal tertentu atau peristiwa-peristiwa tertentu saja sehingga sering disebut juga sebagai pajak tidak langsung.

Untuk menentukan apakah sesuatu termasuk pajak langsung atau pajak tidak langsung dalam arti ekonomis, yaitu dengan cara melihat ketiga unsur yang terdapat dalam kewajiban pemenuhan perpajakannya. Ketiga unsur tersebut terdiri dari: ³¹

- 1) Penanggungjawab pajak merupakan orang yang secara formal yudiris diharuskan melunasi pajak.
- 2) Penanggung pajak merupakan orang yang dalam faktanya memikul terlebih dahulu beban pajaknya.
- 3) Pemikul pajak merupakan orang yang menurut undang-undang harus dibebani pajak.

Jika ketiga unsur tersebut ditemukan pada seseorang maka pajaknya disebut Pajak Langsung, sedangkan jika ketiga unsur tersebut terpisah atau terdapat pada lebih dari satu orang maka pajaknya disebut Pajak Tidak Langsung.

- b. Menurut sasaran/objeknya, jenis-jenis pajak dapat dibagi dua, yaitu pajak subjektif dan pajak objektif.

³¹ *Ibid*, hlm. 8-9

- 1) Pajak subjektif adalah jenis pajak yang dikenakan dengan pertama-tama memperhatikan keadaan pribadi Wajib Pajak (subjeknya).
 - 2) Pajak objektif adalah jenis pajak yang dikenakan dengan pertama-tama memperhatikan/melihat objeknya, berupa keadaan perbuatan atau peristiwa yang menyebabkan timbulnya kewajiban membayar pajak.
- c. Menurut lembaga pemungutnya, jenis pajak dapat dibagi dua, yaitu jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, yang sering disebut dengan pajak pusat dan pajak daerah.
- 1) Pajak pusat adalah jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat yang dalam pelaksanaannya dilakukan oleh Departemen Keuangan Direktorat Jenderal Pajak. Hasil dari pemungutan pajak pusat dikumpulkan dan dimasukkan sebagai bagian dari penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN).
 - 2) Pajak daerah adalah retribusi daerah, pengelolaannya dilakukan oleh Dinas Pelayanan Pajak yang berada dalam pengawasan pemerintah daerah masing-masing. Pengaturan pajak daerah dan retribusi daerah diatur dalam undang-undang No.28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

3. Manajemen Pajak

Pajak langsung dikenakan atas masuknya aliran sumber daya yaitu penghasilan, sedangkan pajak tidak langsung dikenakan terhadap keluarnya sumber daya seperti pengeluaran untuk konsumsi atas barang maupun jasa. Beban pajak (*tax incidence*) langsung umumnya ditanggung oleh orang atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan, sedangkan beban pajak tidak langsung ditanggung oleh masyarakat. Bagi perusahaan, pajak yang dikenakan terhadap penghasilan yang diterima atau diperoleh dapat dianggap sebagai biaya/beban (*expense*) dalam menjalankan usaha atau melakukan kegiatan maupun distribusi laba kepada pemerintah.³²

Asumsi pajak sebagai biaya akan mempengaruhi laba (*profit margin*), sedangkan asumsi pajak sebagai distribusi laba akan mempengaruhi *rate of return of invesment*. Status perusahaan yang *go public* atau belum akan mempengaruhi kebijakan pembagian dividen. Perusahaan yang sudah *go public* umumnya cenderung *high profile* daripada perusahaan yang belum *go public*. Agar harga pasar sahamnya meningkat, manajer perusahaan *go public* akan berusaha tampil sebaik mungkin, sukses dan membagi dividen yang besar. Demikian juga dengan pembayaran pajaknya akan diusahakan sebaik mungkin. Namun apapun asumsinya, secara ekonomis pajak

³² Lubis, 2010, *Menggali Potensi Pajak Perusahaan Dan Bisnis Dengan Pelaksanaan Hukum* Jakarta: Elex Media Komputindo, hlm.15

merupakan unsur pengurang laba yang tersedia untuk dibagi atau diinvestasikan kembali oleh perusahaan.³³

Dalam praktik bisnis, umumnya pengusaha mengidentikkan pembayaran pajak sebagai beban sehingga akan berusaha untuk meminimalkan beban tersebut guna mengoptimalkan laba. Dalam rangka meningkatkan efisiensi dan daya saing maka manajer wajib menekan biaya seoptimal mungkin. Demikian pula dengan kewajiban membayar pajak, karena biaya pajak akan menurunkan *after tax profit, rate of return* dan *cash flow*. Pengelolaan kewajiban pajak tersebut sering diasosiasikan dengan suatu elemen dalam manajemen di suatu perusahaan yang disebut dengan *tax management*.³⁴

Pajak merupakan salah satu penerimaan negara. Namun, bagi perusahaan, pajak merupakan suatu beban yang harus ditanggung perusahaan. Beban pajak bagi perusahaan merupakan pengurang bagi laba. Sedangkan kita ketahui bahwa tujuan perusahaan yaitu untuk mendapatkan laba semaksimal mungkin. Oleh sebab itu, perusahaan mencari upaya untuk meminimalkan beban pajak. Salah satu upaya yang dapat dilakukan oleh pengusaha adalah dengan meminimalkan beban pajak dalam batas yang tidak melanggar aturan, karena pajak merupakan salah satu faktor pengurang laba.

Manajemen pajak merupakan cara yang dapat dilakukan perusahaan untuk memperkecil biaya pajak. Manajemen perpajakan

³³ Zain, 2008, *Manajemen Perpajakan Edisi ke 3*, Jakarta: Penerbit Salemba, hlm. 47.

³⁴ Bosco dan Mittone dalam Sri Hutami, *Jurnal Tax Planning*, hlm. 144

adalah usaha menyeluruh yang dilakukan *tax manager* dalam suatu perusahaan atau organisasi agar hal-hal yang berhubungan dengan perpajakan dari perusahaan atau organisasi tersebut dapat dikelola dengan baik, efisien, dan ekonomis, sehingga memberi kontribusi maksimum bagi perusahaan.³⁵

Manajemen pajak adalah sarana untuk memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar tetapi jumlah pajak yang dibayar dapat ditekan serendah mungkin untuk memperoleh laba dan likuiditas yang diharapkan. Manajemen pajak adalah proses perencanaan, implementasi, serta pengendalian kewajiban dan hak di bidang perpajakan sehingga pemenuhannya dapat dilaksanakan secara efektif dan efisien.

Definisi yang telah dijelaskan sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa manajemen pajak merupakan suatu usaha yang dilakukan oleh *tax manager* untuk memenuhi kewajiban perpajakan sehingga pemenuhannya dapat dilaksanakan secara efektif dan efisien tetapi jumlah pajak yang dibayarkan ditekan serendah mungkin untuk memperoleh laba yang diharapkan.³⁶

Strategi yang dapat ditempuh untuk mengefisiensikan beban pajak secara legal yaitu:³⁷

1. Penghematan pajak (*tax saving*).
2. Penghindaran pajak (*tax avoidance*).

³⁵ *Ibid*

³⁶ *Ibid*

³⁷ *Ibid*

3. Penundaan pembayaran pajak.
4. Mengoptimalkan kredit pajak yang diperkenankan.
5. Menghindari pemeriksaan pajak dengan cara menghindar lebih bayar.
6. Menghindari pelanggaran pajak terhadap peraturan yang berlaku.

4. Penyelundupan Hukum Perpajakan

Suatu perencanaan pajak atau disebut juga sebagai perbuatan penghindaran pajak yang sukses, haruslah dengan jelas dibedakan dengan perbuatan penyelundupan pajak atau yang kita kenal sebagai penyeludupan hukum perpajakan.³⁸ Definisi penyeludupan hukum perpajakan adalah usaha yang tidak dapat dibenarkan berkenaan dengan kegiatan wajib pajak untuk lari atau menghindarkan diri dari pengenaan pajak.³⁹

Penyeludupan hukum di bidang perpajakan mengandung arti sebagai manipulasi secara ilegal atas penghasilan untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang. Penyeludupan hukum yang dimaksud adalah penyelundupan pajak yang melanggar undang-undang pajak. Penyeludupan hukum perpajakan merupakan tindakan yang menyimpang karena melanggar peraturan yang telah ditetapkan. Dengan kata lain, merupakan tindakan yang tidak etis.

Pada umumnya, ukuran kepatuhan memenuhi kewajiban perpajakan biasanya diukur dan dibandingkan dengan besar kecilnya pengelapan pajak (*tax evasion*) yang bertujuan untuk meminimalkan

³⁸ Zain, 2008. *Upaya Hukum Penanganan Penggelapan Pajak*. Penerbit Rajawali Press, Jakarta.

³⁹ Ernest R. Mortenson, 2016. *Tax Avoidance*. Bookshield Publishing, New York.

beban pajak, melalui beberapa cara antara lain melalui pengecualian-pengecualian, pengurangan-pengurangan, insentif pajak, penghasilan yang bukan objek pajak, penangguhan pengenaan pajak, pajak ditanggung negara sampai kepada kerja sama dengan aparat perpajakan, suap-menyuap dan pemalsuan-pemalsuan.

Pada hakikatnya penghindaran pajak adalah perbuatan yang sifatnya mengurangi utang pajak bukan mengurangi kesanggupan/kewajiban pajak melunasi pajak-pajaknya, yang seolah-olah berada diluar skop tindak pidana fiskal, akan tetapi karena posisi wajib pajak dalam hal pengaturan tersebut. Tidak seorangpun yang senang membayar pajak dan potensi untuk bertahan terhadap pembayaran pajak nampaknya sudah melekat pada diri wajib pajak sesuai asumsi Leon Yudkin yang mengatakan:⁴⁰

- a. bahwa wajib pajak selalu berusaha untuk membayar pajak yang berhutang sekecil mungkin, sepanjang hal itu dimungkinkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- b. bahwa para wajib pajak cenderung untuk penyeludupan hukum perpajakan (*tax evasion*) yaitu usaha penghindaran pajak yang berhutang secara ilegal, sepanjang wajib pajak tersebut mempunyai alasan yang meyakinkan bahwa akibat dari perbuatannya tersebut kemungkinan besar mereka tidak akan dihukum serta yakin pula bahwa rekan-rekannya melakukan hal yang sama.

Penyeludupan hukum perpajakan tidak saja terbatas pada kecurangan dan penggelapan dalam segala bentuknya, tetapi juga

⁴⁰ *Ibid*

meliputi kelalaian memenuhi kewajiban perpajakan yang disebabkan oleh.⁴¹

- a. Ketidaktahuan (*ignorance*), yaitu wajib pajak tidak sadar atau tidak tahu akan adanya ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan tersebut.
- b. Kesalahan (*error*), yaitu wajib pajak paham dan mengerti mengenai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, tetapi salah hitung datanya.
- c. Kesalahpahaman (*misunderstanding*), yaitu wajib pajak salah menafsirkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- d. Kealpaan (*negligence*), yaitu wajib pajak alpa untuk menyimpan buku beserta bukti-buktinya secara lengkap.

5. Bentuk Penyeludupan Hukum Perpajakan

Salah satu bentuk penyeludupan hukum yaitu penghindaran pajak yang dikenal dengan istilah *tax avoidance* yaitu pengaturan suatu peristiwa sedemikian rupa untuk meminimalkan atau menghilangkan beban pajak dengan memperhatikan ada atau tidaknya akibat-akibat pajak yang ditimbulkannya. Penghindaran pajak tidak merupakan pelanggaran atas perundang-undangan perpajakan, secara etik tidak dianggap salah dalam rangka usaha wajib pajak, dalam rangka mengurangi, menghindari, meminimalkan atau meringankan beban pajak dengan cara yang dimungkinkan oleh undang-undang pajak.⁴²

Pengertian *tax avoidance* adalah cara mengurangi pajak yang masih dalam batas ketentuan perundang-undangan perpajakan dan

⁴¹ *Ibid*

⁴² Dyreng, Scott D. Hanlon Michelle dan Maydew Edward L. 2010. The Effect of Executives on Corporate Tax Avoidance. The Accounting Review Vol.85 No.4 pp. 1163-1189.

dapat dibenarkan terutama melalui perencanaan perpajakan. Pengertian *tax avoidance* diartikan sebagai suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan ketentuan perpajakan suatu negara.⁴³

Tax avoidance adalah upaya mengefisiensikan beban pajak dengan cara menghindari pengenaan pajak dengan mengarahkannya pada transaksi yang bukan objek pajak. Penghindaran pajak sebagai cara mengurangi pajak yang masih dalam batas ketentuan perundang-undangan perpajakan dan dapat dibenarkan terutama melalui perencanaan perpajakan.⁴⁴

Berdasarkan definisi-definisi di atas dapat disimpulkan bahwa pengertian *tax avoidance* dapat diartikan sebagai manipulasi penghasilannya secara legal yang masih sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang. Penyelewengan dan pelanggaran tersebut merupakan suatu bentuk dari penghindaran atau perlawanan pajak. Penghindaran pajak tersebut dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu sebagai berikut:⁴⁵

⁴³ *Ibid*

⁴⁴ Pohan, Chairil Anwar. 2013. *Manajemen perpajakan; strategi perencanaan pajak dan bisnis*. Jakarta: PT gramedia pustaka utama.

⁴⁵ Pohan, Chairil Anwar. 2013. *Manajemen perpajakan*, h. 69

- a. Perlawanan pajak secara pasif diakibatkan oleh adanya hambatan-hambatan yang mempersukar pemungutan pajak. Perlawanan ini tidak dilakukan secara aktif apalagi agresif oleh para wajib pajak.
- b. Perlawanan aktif mencakup ruang lingkup semua usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan terhadap fiskus dengan tujuan menghindari pajak.

Komite urusan fiskal dari *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) bahwa karakteristik penghindaran pajak hanya mencakup tiga hal, yaitu:⁴⁶

- a. Adanya unsur *artificial arrangement*, di mana berbagai pengaturan seolah-olah terdapat di dalamnya padahal tidak, dan ini dilakukan karena ketiadaan faktor pajak.
- b. Sering kali memanfaatkan *loopholes* (celah) dari undang-undang atau menerapkan ketentuan-ketentuan legal untuk berbagai tujuan, padahal bukan itu yang sebetulnya dimaksudkan oleh pembuat undang-undang.
- c. Terdapatnya unsur kerahasiaan. Biasanya konsultan yang ditunjuk perusahaan untuk mengurus pajak perusahaan tersebut menunjukkan cara penghindaran pajak yang dilakukannya dengan

⁴⁶ Dewi, Ni Nyoman Kristiana dan Jati I Ketut. 2014. Pengaruh Karakter Eksekutif, Karakteristik Perusahaan, dan Dimensi Tata Kelola Perusahaan yang Baik pada Tax Avoidance di Bursa Efek Indonesia. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana. ISSN 2302-8556, 6.2 : 249-260

syarat wajib pajak harus menjaga kerahasiaannya sedalam mungkin.

Tax avoidance sebagai penghematan pajak yang timbul dengan memanfaatkan ketentuan perpajakan yang dilakukan secara legal untuk meminimalkan kewajiban pajak. *Tax avoidance* bukan pelanggaran undang-undang perpajakan karena usaha wajib pajak untuk mengurangi, menghindari, meminimumkan atau meringankan beban pajak dilakukan dengan cara yang dimungkinkan oleh Undang-Undang Pajak.⁴⁷

Penghindaran pajak yang bersifat legal disebut *tax avoidance*, sedangkan penyelundupan pajak yang bersifat ilegal disebut juga dengan *tax evasion*. Penyelundupan pajak (*tax evasion*) adalah penyelundupan pajak yang melanggar undang-undang pajak, sedangkan penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah cara meminimalisasi besarnya pembayaran pajak yang masih dalam batas ketentuan perundang-undangan perpajakan dan dapat dibenarkan, terutama melalui perencanaan pajak.⁴⁸

Penghindaran pajak bukannya bebas biaya. Beberapa biaya yang harus ditanggung yaitu pengorbanan waktu dan tenaga untuk

⁴⁷ Brotodiharjo, Santoso. 1986. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, h. 75

⁴⁸ R. Mansury, *The Indonesian Income Tax, A Case Study In Tax Reform Of A Developing Country*, Singapore: Asian-Pacific Tax And Investment Research Centre, 1992, hal. 9-16.

melakukan penghindaran pajak, dan adanya risiko jika penghindaran pajak terungkap. Risiko ini mulai dari yang dapat dilihat, yaitu bunga, denda dan yang tidak terlihat, yaitu kehilangan reputasi perusahaan yang berakibat buruk untuk kelangsungan usaha jangka panjang perusahaan.⁴⁹

Tax Avoidance dapat dilakukan dengan berbagai cara sebagai berikut:⁵⁰

- a. Memindahkan subjek pajak dan/atau objek pajak ke negara-negara yang memberikan perlakuan pajak khusus atau keringanan pajak (*tax haven country*) atas suatu jenis penghasilan (*substantive tax planning*).
- b. Usaha penghindaran pajak dengan mempertahankan substansi ekonomi dari transaksi melalui pemilihan formal yang memberikan beban pajak yang paling rendah (*formal tax planning*)
- c. Ketentuan anti *avoidance* atas *transaksi transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping, dan controlled foreign corporation (Specific Anti Avoidance Rule)*, serta transaksi yang tidak mempunyai substansi bisnis (*General Anti Avoidance Rule*).

⁴⁹ Muhammad, Abdul Kadir. 2004. *Hukum dan Penelitian Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung.

⁵⁰ Meliala, Djaja S. 2012. *Pemberian Kuasa Menurut Kitab Undang-Undang Hukum Perdata*, Tarsito, Bandung

C. Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB)

1. Konsep Perjanjian

Ada berbagai macam pengertian mengenai perjanjian, di antaranya adalah pendapat-pendapat dari para ahli hukum yang mencoba memberikan definisi mengenai perjanjian dan disamping itu pula pengertian perjanjian menurut BW (*burgerlijk wetboek*). Dalam ilmu hukum ada pendapat yang mengartikan perjanjian sebagai suatu hubungan hukum di bidang hukum kekayaan, sebagai terjemahan istilah bahasa Belanda "*verbinten*", jadi merupakan pengertian Perikatan, namun ada pula ahli hukum yang mengartikan perjanjian sebagai suatu perbuatan hukum atau peristiwa hukum yang menerbitkan perikatan, jadi sebagai terjemahan istilah bahasa Belanda "*overeenkomst*", yakni mengartikan perjanjian sebagai salah satu sumber perikatan, selain undang-undang.⁵¹

Dalam BW (*burgerlijk wetboek*) perjanjian merupakan "suatu perbuatan dengan mana satu orang atau lebih mengikatkan dirinya terhadap satu orang atau lebih, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1313 BW (*burgerlijk wetboek*). Dalam ilmu hukum, definisi tersebut dikatakan pada satu sisi dianggap terlalu luas, namun pada sisi yang lain dianggap terlalu sempit. Dari perkataan perbuatan dalam definisi perjanjian menurut Pasal 1313 BW

⁵¹ Bambang Sutiyoso, 2013, *Penafsiran Kontrak Menurut Kitab Undang-Undang Hukum Perdata dan Maknanya Bagi Para Pihak yang Bersangkutan*, Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM NO. 2 VOL. 20 APRIL 2013: 207 - 233

(*burgerlijk wetboek*), dikatakan definisi perjanjian terlalu luas, karena dapat mencakup perbuatan melawan hukum dan pengurusan kepentingan orang lain secara sukarela. Seharusnya di dalam Pasal 1313 BW (*burgerlijk wetboek*) perjanjian dirumuskan sebagai perbuatan hukum. Perkataan mengikatkan diri, diartikan melakukan kewajiban tertentu kepada pihak yang lain.⁵²

Dalam hal ini ilmu hukum berpendapat bahwa rumusan perjanjian tersebut terlalu sempit, karena hanya meliputi perjanjian sepihak saja. Perjanjian tidaklah hanya meliputi perjanjian sepihak, melainkan terdapat perjanjian timbal balik, di mana hak dan kewajiban ada pada kedua belah pihak. Perjanjian dalam Buku III BW (*burgerlijk wetboek*) dimaksudkan hanya meliputi perjanjian di bidang hukum kekayaan saja. Kata “perjanjian” secara umum dapat mempunyai arti luas dan sempit. Dalam arti luas, suatu perjanjian berarti setiap perjanjian yang menimbulkan akibat hukum sebagaimana dikehendaki (dianggap dikehendaki) oleh para pihak, termasuk di dalamnya perkawinan, perjanjian perkawinan, dan lain-lain. Sedangkan, dalam arti sempit “perjanjian” di sini hanya ditujukan kepada hubungan-hubungan hukum dalam lapangan hukum kekayaan saja.⁵³

Pada umumnya perjanjian standar dibuat dalam bentuk akta di bawah tangan berbentuk formulir yang isinya telah ditentukan

⁵² *Ibid*

⁵³ *Ibid*

secara sepihak oleh salah satu pihak dalam perjanjian. Apabila dilihat dari segi substansi merupakan perjanjian standar yang dibuat dalam bentuk akta di bawah tangan bukan merupakan akta otentik. Mengenai akta otentik, penjelasannya diatur di dalam Pasal 1868 BW (*burgerlijk wetboek*) bahwa:

“Suatu akta otentik ialah suatu akta yang didalam bentuk yang ditentukan oleh undang-undang, dibuat oleh atau di hadapan pegawai-pegawai umum yang berkuasa untuk itu ditempat di mana akta dibuatnya”.

Dari penjelasan pasal ini, akta otentik dibuat oleh atau di hadapan pejabat yang berwenang yang disebut pejabat umum. Apabila yang membuatnya pejabat yang tidak cakap atau tidak berwenang atau bentuknya cacat, maka menurut Pasal 1869 BW (*burgerlijk wetboek*), akta tersebut tidak sah atau tidak memenuhi syarat formil sebagai akta otentik, oleh karena itu tidak dapat diperlakukan sebagai akta otentik. Namun, akta yang demikian mempunyai kekuatan sebagai akta di bawah tangan, dengan syarat apabila akta tersebut ditandatangani para pihak.⁵⁴

Secara umum, surat kuasa tunduk pada prinsip hukum yang diatur dalam Bab Ke-16 (enam belas), Buku III BW (*burgerlijk wetboek*) tentang perikatan, sedangkan aturan khususnya diatur dan tunduk pada ketentuan hukum acara yang digariskan HIR dan

⁵⁴ Subekti, R. 2015. *Pokok-pokok Hukum Perdata*, cet. 27, PT. Intermasa, Jakarta

RBG. Untuk memahami arti dari pengertian kuasa secara umum dapat dirujuk pada Pasal 1792 BW (*burgerlijk wetboek*) menyebutkan:⁵⁵

“Pemberian kuasa adalah suatu persetujuan dengan mana seseorang memberikan kekuasaan kepada orang lain, yang menerimanya, untuk dan atas namanya menyelenggarakan suatu urusan.”

Yang dimaksud dengan menyelenggarakan suatu urusan adalah melakukan sesuatu perbuatan hukum, yaitu perbuatan yang mempunyai akibat hukum. Orang yang telah diberikan kuasa melakukan perbuatan hukum tersebut atas nama orang yang memberikan kuasa atau juga dikatakan bahwa ia mewakili si pemberi kuasa. Dengan kata lain bahwa apa yang dilakukan itu adalah tanggungan si pemberi kuasa dan segala hak dan kewajiban yang timbul dari perbuatan yang dilakukannya itu menjadilah hak dan kewajiban orang yang memberi kuasa.

Pemberian kuasa (*lastgeving*) yang terdapat dalam Pasal 1792 BW (*burgerlijk wetboek*) tersebut mengandung unsur:

- a. Persetujuan;
- b. Memberikan kekuasaan untuk menyelenggarakan suatu urusan;
- c. Atas nama pemberi kuasa

⁵⁵ Mariam Daris, *KUHPerduta Buku III Hukum Periklanan dengan Penjelasan*, PT. Alumni, Bandung, 2005, hlm 89

Unsur persetujuan harus memenuhi syarat-syarat persetujuan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 1320 BW (*burgerlijk wetboek*), yaitu:⁵⁶

- a. Sepakat mereka yang mengikatkan dirinya
- b. Kecakapan untuk membuat suatu perikatan;
- c. Suatu hal tertentu
- d. Suatu sebab yang halal

Sedangkan unsur memberikan kekuasaan untuk menyelenggarakan suatu urusan harus sesuai dengan yang telah disetujui oleh para pihak, baik yang dirumuskan secara umum maupun dinyatakan dengan kata-kata yang tegas. Kemudian mengenai unsur atas nama pemberi kuasa, ini berarti bahwa penerima kuasa diberi wewenang untuk mewakili pemberi kuasa. Akibatnya tindakan hukum yang dilakukan oleh penerima kuasa merupakan tindakan hukum dari pemberi kuasa.⁵⁷

Dalam hal ini, bentuk-bentuk kuasa dapat diberikan dan diterima dalam suatu akta umum, dalam suatu tulisan di bawah tangan, bahkan dalam sepucuk surat ataupun dengan lisan Pasal 1793 ayat (1) BW (*burgerlijk wetboek*), dan sejumlah ketentuan Undang-Undang mewajibkan surat kuasa terikat pada bentuk

⁵⁶ Mariam Daris, *KUHPerduta Buku III Hukum Perikaitan dengan Penjelasan* hlm 97

⁵⁷ Salim MS, *Hukum Kontrak*, 2008, *Teori & Tekriik Penyusunan Kontrak*, Sinar Grafika, Jakarta , hlm. 27

tertentu, antara lain Pasal 1171 ayat (1) dan ayat (2) BW (*burgerlijk wetboek*) yang menyatakan kuasa untuk memberikan hipotik harus dibuat dengan suatu akta otentik.⁵⁸

Dalam perkembangan hukum di Belanda melalui *Nieuw Burgerlijke Wetboek*, sebuah kitab revisi *Burgerlijke Wetboek*, telah diatur pengertian tentang kuasa (*volmacht*) dan pemberian kuasa (*lastgeving*). Pada prinsipnya, *Volmacht* berbeda dengan *lastgeving*. *Volmacht* merupakan tindakan hukum sepihak yang memberi wewenang kepada penerima kuasa untuk mewakili pemberi kuasa dalam melakukan suatu tindakan hukum tertentu. Tindakan hukum sepihak adalah tindakan hukum yang timbul sebagai akibat dari perbuatan satu pihak saja, misalnya pengakuan anak dan pembuatan wasiat.⁵⁹

Adapun *lastgeving* merupakan suatu persetujuan sepihak di mana kewajiban untuk melaksanakan prestasi hanya terdapat pada satu pihak. Pasal 1792 BW (*burgerlijk wetboek*) merupakan *lastgeving* dan pada dasarnya pemberian kuasa ini bersifat cuma-cuma, sebagaimana dimaksudkan dalam Pasal 1794 BW (*burgerlijk wetboek*). Dengan demikian *lastgeving* merupakan perjanjian pembebanan perintah yang menimbulkan kewajiban bagi penerima kuasa untuk melaksanakan kuasa, sedangkan *volmacht* merupakan kewenangan mewakili. Suatu *lastgeving* tidak selalu

105 ⁵⁸ Mariam Daris, *KUHPerdota Buku III Hukum Perikaitan dengan Penjelasan* hlm

⁵⁹ *Ibid*, hlm.106

memberikan wewenang untuk mewakili pemberi kuasa sebab dalam *lastgeving* dimungkinkan adanya wewenang mewakili (*volmacht*), akan tetapi tidak selalu *volmacht* merupakan bagian dari *lastgeving*. Apabila wewenang tersebut diberikan berdasarkan persetujuan pemberian kuasa maka akan terjadi perwakilan yang bersumber dari persetujuan.⁶⁰

Pemberian kuasa dengan akta umum adalah suatu pemberian kuasa dilakukan antara pemberi kuasa dan penerima kuasa dengan menggunakan akta notaris, artinya bahwa pemberian kuasa itu dilakukan di hadapan dan di muka Notaris. Dengan demikian pemberian kuasa mempunyai kekuatan pembuktian yang sempurna. Pemberian kuasa dengan surat di bawah tangan adalah suatu pemberian kuasa yang dilakukan antara pemberi kuasa dengan penerima kuasa, artinya surat pemberian kuasa itu hanya dibuatkan oleh para pihak.

Pemberian kuasa secara lisan adalah suatu kuasa yang dilakukan secara lisan oleh pemberi kuasa kepada penerima kuasa. Pemberian kuasa secara diam-diam adalah suatu kuasa yang dilakukan secara diam-diam oleh pemberi kuasa kepada penerima kuasa. Sedangkan pemberian kuasa secara cuma-cuma adalah suatu pemberian kuasa yang dilakukan antara pemberi kuasa dengan penerima kuasa, artinya penerima kuasa tidak

⁶⁰ *Ibid*, hlm 111

memungut biaya dari pemberi kuasa. Pemberian kuasa khusus, yaitu suatu pemberian kuasa yang dilakukan antara pemberi kuasa dengan penerima kuasa, artinya pemberian kuasa itu hanya mengenai kepentingan tertentu saja atau lebih dari pemberi kuasa. Sedangkan pemberian kuasa umum, yaitu pemberian kuasa yang dilakukan oleh pemberi kuasa kepada penerima kuasa, artinya isi atau substansi kuasanya bersifat umum dan segala kepentingan diri pemberi kuasa.⁶¹

2. Pengertian Perjanjian Pengikatan Jual Beli

Perjanjian Pengikatan Jual Beli dalam hal ini tanah dan bangunan (rumah) merupakan perjanjian pendahuluan yang tunduk pada ketentuan Undang-Undang No 1 Tahun 2011 tentang Perumahan dan Permukiman, dalam Pasal 42 ayat (1) mengatur bahwa, "Rumah tunggal, rumah deret, dan/atau rumah susun yang masih dalam tahap proses pembangunan dapat dipasarkan melalui sistem perjanjian pendahuluan jual beli sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan". Pengertian Perjanjian pendahuluan jual beli tersebut dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 42 ayat (1), bahwa perjanjian pendahuluan jual beli merupakan kesepakatan melakukan jual beli rumah yang masih dalam proses pembangunan antara calon pembeli rumah dengan penyedia rumah yang diketahui oleh pejabat yang berwenang. Perjanjian

⁶¹ *Ibid*, hlm 120

pendahuluan jual beli tersebut kemudian diatur lebih lanjut dalam Keputusan Menteri Perumahan Rakyat No 9 Tahun 1995 tentang Pedoman Pengikatan Jual Beli.

Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) merupakan perjanjian pendahuluan yang dibuat oleh calon penjual dan calon pembeli atas dasar kesepakatan sebelum jual beli dilakukan. Perjanjian ini diperlukan untuk mengamankan kepentingan penjual dan calon pembeli serta meminimalisir sengketa yang mungkin muncul di kemudian hari. Perjanjian pengikatan jual beli (PPJB) dilakukan sebelum terjadinya peristiwa hukum jual beli (AJB).

PPJB sebagai perjanjian pendahuluan tidak diatur dalam BW (*burgerlijk wetboek*), akan tetapi keberadaannya sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2011 tentang Perumahan dan Permukiman (sebagai *lex specialis*) yang mengharuskan dibuatnya perjanjian pendahuluan jual beli apabila objek jual beli masih dalam proses pembangunan, selanjutnya mengenai perjanjian pendahuluan jual beli tersebut diatur lebih lanjut dengan adanya Keputusan Menteri Negara Perumahan Rakyat No 9 Tahun 1995 Tentang Pedoman Pengikatan Jual Beli, artinya substansi dalam PPJB sebagai perjanjian pendahuluan tersebut harus sesuai dengan apa yang di amanatkan Kemenpera Nomor 9 Tahun 1995.

Menteri Negara Perumahan Rakyat (MENPERA) mengeluarkan Surat Keputusan No 09/KPTS/M/1995 tentang Pedoman Pengikatan Jual Beli, yang dimaksudkan untuk mengamankan kepentingan para penyelenggara pembangunan perumahan dan permukiman serta para calon pembeli dari kemungkinan terjadinya wanprestasi dari para pihak yang terkait, sehingga diperlukan adanya Pedoman Pengikatan Jual Beli tersebut. Dengan dikeluarkan kemenpera tersebut, maka dimungkinkan adanya suatu pemasaran atau penjualan tanah dan bangunan berupa rumah (khususnya pada perumahan) sebelum rumah tersebut selesai pembangunannya.⁶² Hal tersebut dapat dilakukan dengan pengikatan jual beli yang dilakukan antara pihak *developer* dengan pihak calon pembeli.

Sebagaimana ketentuan Pasal 1457 BW (*burgerlijk wetboek*) ialah sebagai berikut: “Jual beli adalah suatu perjanjian, dengan mana pihak yang satu mengikatkan dirinya untuk menyerahkan suatu kebendaan, dan pihak yang lain untuk membayar harga yang telah dijanjikan.” PPJB merupakan perjanjian yang bersifat konsensual, artinya perjanjian itu lahir saat kedua belah pihak mencapai kesepakatan mengenai benda (bergerak maupun tidak

⁶² Arie S. Hutagalung, *Condominium dan Permasalahannya*, (Depok: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2002), hlm. 62. Dikutip melalui Arkie V.Y Tumbelaka, *Kajian Kontrak Bakudalam Perjanjian Pengikatan Jual Beli Satuan Rumah Susun dalam Perspektif Itikad Baik*, (Jakarta:Penerbit Fakultas Hukum Magister Hukum Ekonomi Salemba, 2012), hlm. 56.

bergerak) dan harga walaupun pada saat itu barang belum diserahkan dan harga belum sepenuhnya dibayar Pasal 1320 ayat (1) jo Pasal 1458 BW (*burgerlijk wetboek*).⁶³

Pada umumnya jual beli harus diikuti dengan perbuatan penyerahan, yaitu penyerahan fisik maupun penyerahan yuridis. Pada dasarnya, dilakukannya penyerahan tergantung dari objek jual belinya (benda tetap atau benda bergerak). Dalam jual beli hak atas tanah maupun bangunan berupa rumah di atasnya, penyerahan fisik tidak selalu dilakukan pada saat (segera setelah) jual beli. Menurut Boedi Harsono, penyerahan fisik bukan merupakan unsur dari jual beli tanah, tapi merupakan kewajiban dari penjual. Pendapat ini dikuatkan bahwa objek jual beli tanah adalah hak atas tanah (bukan tanah). Jadi dengan adanya jual beli, hak atas tanah sudah beralih. Artinya penyerahan tunai dari objek jual beli itu telah terjadi.⁶⁴

Pada jual beli hak atas tanah maupun bangunan di atasnya, disamping penyerahan fisik juga harus dilakukan penyerahan yuridis (*juridische levering*). Penyerahan yuridis pada jual beli hak atas tanah dilakukan dengan pembuatan akta jual belinya pada Pejabat Pembuat Akta Tanah (Pasal 19 Peraturan Pemerintah No. 10 Tahun 1961 tentang Pendaftaran Tanah). Oleh sebab itu, pada

⁶³ *Ibid*

⁶⁴ *Ibid*

saat dibuatnya PPJB belum dilakukan penyerahan baik fisik maupun yuridis, karena perjanjian ini masih merupakan perjanjian pendahuluan sebelum melakukan jual beli. Berdasarkan ketentuan tersebut dapat disimpulkan bahwa PPJB berbeda dengan perjanjian jual beli. Di mana PPJB merupakan jual beli barang di mana pihak-pihak setuju bahwa hak milik atas barang akan berpindah kepada pembeli, pada waktu yang akan datang. Sedangkan perjanjian jual beli adalah jual beli di mana hak milik atas barang seketika berpindah kepada pembeli. Pada jual beli hak atas tanah dan bangunan (rumah) di atasnya, jual beli terjadi pada saat penandatanganan akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah.

Pada dasarnya PPJB tunduk pada hukum perikatan, dengan dilakukannya PPJB, hak atas tanah belum berpindah. Calon penjual dan calon pembeli hanya membuat kesepakatan yang harus dilakukan oleh calon penjual dan calon pembeli sebelum jual beli dilakukan, sedangkan perjanjian jual beli hak atas tanah, tunduk pada hukum tanah nasional. Penandatanganan akta jual beli dihadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah oleh penjual, pembeli dan para saksi, kepemilikan objek yang diperjanjikan secara sah telah berpindah dari penjual kepada pembeli, sebab jual beli menurut Undang-Undang Pokok Agraria ialah jual beli menurut pengertian Hukum Adat yang bersifat tunai yaitu penyerahan tanah

beserta bangunan di atasnya selama-lamanya oleh penjual kepada pembeli dan pembayaran harganya oleh pembeli kepada penjual pada saat yang bersamaan, pada saat itu juga hak ikut beralih. Hal ini juga diatur Pasal 19 Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961 dan Pasal 37 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah.

D. Notaris

Kata notaris berasal dari kata *Notarius* ialah nama yang pada zaman Romawi, diberikan kepada orang-orang yang menjalankan pekerjaan menulis. Nama *Notarius* ini lambat laun memiliki arti mereka yang mengadakan pencatatan dengan tulisan cepat, seperti stenograaf sekarang. Berdasarkan Pasal 1 ayat 1 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Jabatan Notaris, mengatur bahwa notaris adalah pejabat umum yang berwenang untuk membuat akta autentik dan memiliki kewenangan lainnya sebagaimana dimaksud dalam undang-undang ini atau berdasarkan undang-undang lainnya. Notaris bertindak sebagai pelayan masyarakat karena diangkat oleh pemerintah untuk melayani kebutuhan masyarakat akan dokumen-dokumen legal yang sah. Dalam melaksanakan tugas sehari-hari notaris adalah pejabat yang bertindak secara pasif dalam artian mereka menunggu masyarakat datang ke mereka untuk kemudian dilayani.⁶⁵

⁶⁵ R.Soegono Notodisoerjo. 1993. *Hukum Notariat Di Indonesia Suatu Penjelasan*. Jakarta. Raja Grafindo Persada. Hal 13.

Sebagai Jabatan dan Profesi yang terhormat Notaris mempunyai kewajiban-kewajiban yang harus dilaksanakan baik berdasarkan peraturan perundang-undangan yang khusus mengatur mengenai notaris, yaitu UUJN (Undang-Undang Jabatan Notaris) maupun peraturan perundang-undangan lainnya yang harus ditaati oleh Notaris, misalnya Undang-undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Notaris diangkat oleh penguasa untuk kepentingan publik. Wewenang dari notaris diberikan oleh undang-undang untuk kepentingan publik bukan untuk kepentingan diri notaris sendiri. Oleh karena itu kewajiban-kewajiban notaris adalah kewajiban jabatan.

Berdasarkan UUJN, dalam menjalankan jabatannya notaris mempunyai kewajiban yang harus dilaksanakan, kewajiban notaris diatur dalam Pasal 16, yaitu:

- a. Bertindak jujur, saksama, mandiri, tidak berpihak, dan menjaga kepentingan pihak yang terkait dalam perbuatan hukum;
- b. Membuat akta dalam bentuk Minuta Akta dan menyimpannya sebagai bagian dari Protokol Notaris;
- c. Melekatkan surat dan dokumen serta sidik jari penghadap pada minuta Akta;
- d. Mengeluarkan *Grosse Akta*, *Salinan Akta*, atau *Kutipan Akta* berdasarkan *Minuta Akta*;
- e. Memberikan pelayanan sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang ini, kecuali ada alasan untuk menolaknya;
- f. Merahasiakan segala sesuatu mengenai akta yang dibuatnya dan segala keterangan yang diperoleh guna pembuatan akta sesuai dengan sumpah/ janji jabatan, kecuali undang-undang menentukan lain;
- g. Menjilid akta yang dibuatnya dalam 1 (satu) bulan menjadi buku yang memuat tidak lebih dari 50 (lima puluh) akta, dan jika jumlah akta tidak dapat dimuat dalam satu buku, akta tersebut dapat dijilid menjadi lebih dari satu buku, dan mencatat jumlah *Minuta Akta*, bulan, dan tahun pembuatannya pada sampul setiap buku;

- h. Membuat daftar dari akta protes terhadap tidak dibayar atau tidak diterimanya surat berharga;
- i. Membuat daftar akta yang berkenaan dengan wasiat menurut urutan waktu pembuatan akta setiap bulan;
- j. Mengirimkan daftar akta sebagaimana dimaksud dalam huruf h atau daftar nihil yang berkenaan dengan wasiat ke Daftar Pusat Wasiat Departemen yang tugas dan tanggung jawabnya di bidang kenotariatan dalam waktu 5 (lima) hari pada minggu pertama setiap bulan berikutnya;
- k. Mencatat dalam repertorium tanggal pengiriman daftar wasiat pada setiap akhir bulan;
- l. Mempunyai cap/stempel yang memuat lambang negara Republik Indonesia dan pada ruang yang melingkarinya dituliskan nama, jabatan, dan tempat kedudukan yang bersangkutan;
- m. Membacakan akta di hadapan penghadap dengan dihadiri oleh paling sedikit 2 (dua) orang saksi dan ditandatangani pada saat itu juga oleh penghadap, saksi, dan Notaris;
- n. Menerima magang calon Notaris.

Tugas dan wewenang notaris diatur dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Jabatan Notaris, yaitu membuat akta otentik dan kewenangan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Jabatan Notaris. Kewenangan lain sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Jabatan Notaris merujuk kepada Pasal 15 ayat (1), (2) dan ayat (3) Undang-Undang Jabatan Notaris.

Kewenangan Notaris dalam Pasal 15 ayat (1) Undang-Undang Jabatan Notaris, yaitu:

“Notaris berwenang membuat akta otentik mengenai semua perbuatan, perjanjian, dan ketetapan yang diharuskan oleh peraturan perundang/undangan dan/ atau dikehendaki oleh yang berkepentingan supaya dinyatakan dalam suatu akta otentik, menjamin kepastian tanggal pembuatan akta, menyimpan akta, memberikan grosse, salinan dan kutipan akta, semuanya itu sepanjang pembuatan akta-akta itu tidak ditugaskan atau dikecualikan kepada pejabat lain atau orang lain yang ditetapkan oleh undang-undang.”

Berdasarkan kewenangan di atas, Notaris berwenang membuat akta sepanjang dikehendaki oleh para pihak atau menurut aturan hukum yang wajib dibuat dalam bentuk akta otentik. Pembuatan akta tersebut harus berdasarkan aturan hukum yang berkaitan dengan prosedur pembuatan akta Notaris. Selanjutnya menurut Pasal 15 ayat (2) Undang-Undang Jabatan Notaris, Notaris berwenang pula:

- a. mengesahkan tanda tangan dan menetapkan kepastian tanggal surat di bawah tangan dengan mendaftar dalam buku khusus;
- b. membukukan surat-surat di bawah tangan dengan mendaftar dalam buku khusus;
- c. membuat kopi dari asli surat-surat di bawah tangan berupa salinan yang memuat uraian sebagaimana ditulis dan digambarkan dalam surat yang bersangkutan;
- d. melakukan pengesahan kecocokan fotokopi dengan surat aslinya;
- e. memberikan penyuluhan hukum sehubungan dengan pembuatan akta;
- f. membuat akta yang berkaitan dengan pertanahan, dan
- g. membuat akta risalah lelang

Selanjutnya dalam Pasal 15 ayat (3) Undang-Undang Jabatan Notaris disebutkan bahwa selain kewenangan tersebut di atas, Notaris mempunyai kewenangan lain yang diatur dalam perundang-undangan. Sebagaimana telah dijelaskan di atas bahwa wewenang Notaris yang utama adalah membuat akta otentik yang berfungsi sebagai alat bukti yang sempurna. Suatu akta Notaris memperoleh stempel otentisitas, menurut ketentuan Pasal 1868 BW (*burgerlijk wetboek*) jika akta yang bersangkutan memenuhi persyaratan:

- a. Akta itu harus dibuat oleh atau di hadapan seorang pejabat umum.
- b. Akta itu harus dibuat dalam bentuk yang ditentukan oleh undang-undang.
- c. Pejabat umum oleh atau di hadapan siapa akta itu dibuat, harus mempunyai wewenang untuk membuat akta itu.

Pejabat umum yang dimaksud disini adalah pejabat yang dinyatakan dengan undang-undang mempunyai wewenang untuk membuat akta otentik, misalnya Notaris, panitera, jurusita, dan pegawai pencatat sipil. Menurut G.H.S. Lumban Tobing, Wewenang Notaris meliputi 4 hal, yaitu:⁶⁶

- a. Notaris harus berwenang sepanjang yang menyangkut akta yang dibuat itu. Maksudnya adalah bahwa tidak semua akta dapat dibuat oleh Notaris. Akta-akta yang dapat dibuat oleh Notaris hanya akta-akta tertentu yang ditugaskan atau dikecualikan kepada Notaris berdasarkan peraturan perundang-undangan.
- b. Notaris harus berwenang sepanjang mengenai orang-orang untuk kepentingan siapa akta itu dibuat; maksudnya Notaris tidak berwenang membuat akta untuk kepentingan setiap orang. Misalnya dalam Pasal 52 Undang-Undang Jabatan Notaris ditentukan bahwa Notaris tidak diperkenankan membuat akta untuk diri sendiri, istri/ suami, orang lain yang mempunyai hubungan kekeluargaan dengan Notaris, baik karena perkawinan maupun hubungan darah dalam garis keturunan lurus ke bawah dan/atau ke

⁶⁶ G.H.S. Lumban Tobing, 1983, *Peraturan Jabatan Notaris*, cet 3. Jakarta: Erlangga, hlm. 49-50

atas tanpa pembatasan derajat, serta dalam garis ke samping sampai dengan derajat ketiga, serta menjadi pihak untuk diri sendiri, maupun dalam suatu kedudukan ataupun dengan perantaraan kuasa. Pelanggaran terhadap ketentuan tersebut menyebabkan akta Notaris tidak lagi berkedudukan sebagai akta otentik, tetapi hanya sebagai akta di bawah tangan.

- d. Notaris harus berwenang sepanjang mengenai tempat di mana akta dibuat. Maksudnya bagi setiap Notaris ditentukan wilayah jabatan sesuai dengan tempat kedudukannya. Untuk itu Notaris hanya berwenang membuat akta yang berada di dalam wilayah jabatannya. Akta yang dibuat di luar wilayah jabatannya hanya berkedudukan seperti akta di bawah tangan.
- e. Notaris harus berwenang sepanjang mengenai waktu pembuatan akta itu. Maksudnya adalah notaris tidak boleh membuat akta selama masih cuti atau dipecat dari jabatannya, demikian pula notaris tidak berwenang membuat akta sebelum memperoleh Surat Pengangkatan (SK) dan sebelum melakukan sumpah jabatan.

Apabila salah satu persyaratan kewenangan tidak terpenuhi maka akta yang dibuat oleh atau di hadapan notaris tidak berstatus sebagai akta otentik dan hanya mempunyai kekuatan pembuktian seperti akta di bawah tangan apabila akta itu ditandatangani oleh para penghadap. Notaris dalam menjalankan tugas jabatannya selain diberikan wewenang, diharuskan juga taat kepada kewajiban yang

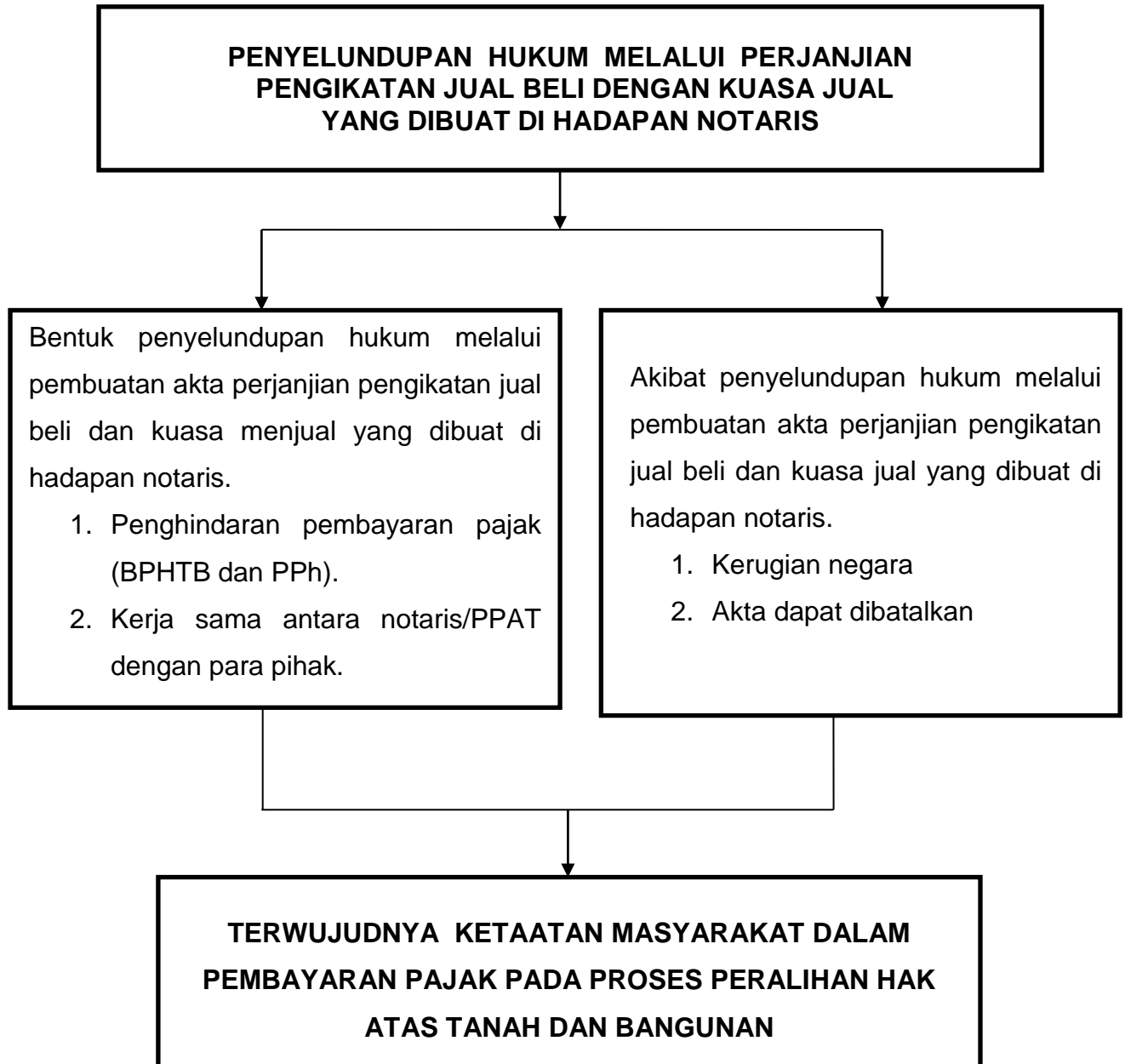
diatur oleh Undang-Undang Jabatan Notaris dan Kode Etik Notaris serta diwajibkan untuk menghindari larangan-larangan dalam menjalankan jabatannya tersebut.

E. Kerangka Pikir

Penghindaran pajak sebagai usaha yang dilakukan oleh wajib pajak, apakah berhasil atau tidak, untuk mengurangi atau sama sekali menghapus utang pajak yang tidak melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Atau dengan kata lain penghindaran pajak merupakan usaha untuk mengurangi, atau bahkan meniadakan hutang pajak yang harus dibayar wajib pajak dengan tidak melanggar undang-undang yang ada.

Dalam hal ini wajib pajak menggunakan jasa notaris untuk melakukan perjanjian pengikatan jual beli dengan kuasa jual yang dibuat di hadapan notaris, untuk menghindarkan wajib pajak dari pembayaran Pajak Penghasilan (PPh) dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), namun tetap mendapatkan perhatian Dirjen Pajak apakah pelaksanaan perjanjian tersebut sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku atau tidak. Lebih jelasnya digambarkan kerangka pikir penelitian sebagai berikut:

Bagan Kerangka Pikir



F. Definisi Operasional

1. Perjanjian pengikatan jual beli adalah dalah perjanjian yang dibuat oleh calon penjual dan calon pembeli. Perjanjian ini menjadi pengikatan di awal sebelum calon pembeli dan calon penjual membuat AJB di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT).
2. Penyeludupan hukum bidang perpajakan adalah penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dengan menggunakan celah hukum.
3. Bentuk penyeludupan hukum adalah upaya yang dilakukan oleh oknum dalam mengurangi beban pajak. Bentuk penyeludupan hukum di bidang perpajakan adalah dengan Penghindaran pajak yaitu meminimkan atau menghilangkan beban pajak dengan cara menggunakan celah hukum pada aturan perpajakan.
4. Akibat penyeludupan hukum adalah akibat yang ditimbulkan dari kegiatan penyeludupan hukum bidang perpajakan oleh oknum yang tidak bertanggungjawab. Akibat yang dimaksud antara lain:
 - a. Kerugian kas negara yaitu sumber dana menjadi berkurang yang menyebabkan konsekuensi yang berhubungan dengan kenaikan tarif pajak.
 - b. Stagnansi pertumbuhan ekonomi yaitu terbiasa melakukan penyeludupan tidak meningkatkan produktivitas kerja, sehingga untuk memperoleh laba yang lebih besar maka dilakukan penggelapan pajak.

- c. Tidak adanya sanksi yaitu tidak adanya ketegasan untuk menghukum melalui pemberian sanksi, sehingga akan timbul keinginan untuk mengulangi lagi perbuatan di masa akan datang.