

Penyelundupan Hukum melalui Perjanjian Pengikatan Jual Beli dengan Kuasa Jual di Hadapan Notaris

Muhammad Irsyad Aulad*, Ahmadi Miru, Oky Deviany Burhamzah

Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin, Indonesia.

* E-mail: irsyad.aulad11@gmail.com

Abstract:

This study aims to identify and analyze the form of legal smuggling through a sale and purchase binding agreement with a selling power in the presence of a notary. This research is normative legal research using statute, case, and conceptual approaches. The research was conducted in Kendari City, Southeast Sulawesi. The results showed that the form of legal smuggling through the making of a sale and purchase agreement and power of sale made in front of a notary was done in tax evasion by the buyer. Sale and purchase binding agreement and authorization to sell were created as a way for the buyer to avoid paying fees for the acquisition of rights to land and buildings because the buyer intends to sell back the land he bought. Actions taken by the first buyer are classified as tax avoidance, as a form of a tax law violation. As a result of legal smuggling through the making of sale and purchase agreement deeds and the power of sale made in front of a notary, it will reduce state revenues from the tax sector. Deeds made with the aim of tax evasion can be canceled, parties who feel aggrieved can file a cancellation claim to the court.

Keywords: Agreement; Buy-Sell; Notary Public; Tax Avoidance

Abstrak:

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis bentuk penyelundupan hukum melalui perjanjian pengikatan jual beli dengan kuasa jual di hadapan notaris. Penelitian ini adalah penelitian hukum normatif dengan menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan (statute), pendekatan kasus (case), dan pendekatan konseptual (conceptual). Penelitian dilakukan di Kota Kendari, Sulawesi Tenggara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa bentuk penyelundupan hukum melalui pembuatan perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa menjual yang dibuat di hadapan notaris dilakukan dalam bentuk penghindaran pajak yang dilakukan oleh pembeli. PPJB dan Kuasa Menjual dibuat sebagai cara pembeli untuk menghindari pembayaran BPHTB, karena pembeli tersebut berniat untuk menjual kembali tanah yang dibelinya. Tindakan yang dilakukan oleh pembeli pertama tergolong sebagai penghindaran pajak (tax avoidance), sebagai salah satu bentuk pelanggaran hukum perpajakan. 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. 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: Jual-Beli; Notaris; Penghindaran Pajak; Perjanjian

1. Pendahuluan

Untuk mendukung pelaksanaan pembangunan di berbagai sektor, 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.

Pada tataran praktis, saat ini pemerintah sedang gencar-gencarnya menggenjot penerimaan negara dari pajak.¹ Tujuan utama 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 dirumuskan jangan sampai dapat menimbulkan interpretasi yang berbeda, antara fiskus dan wajib pajak.²

Saat ini telah diberlakukan beberapa jenis pajak baik yang merupakan pajak langsung maupun pajak yang tidak langsung.³ Dalam kondisi perekonomian yang masih terpuruk, banyak di antara masyarakat yang melakukan transaksi penjualan hak-hak atas tanah dan/atau bangunan menderita kerugian, dan dengan demikian pajaknya tetap harus dibayar, padahal seharusnya PPh baru dipungut 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.⁴

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.⁵

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

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 I Gde Angga Kusuma. (2019). "Pembayaran Pajak Penghasilan Terkait Keotentikan Perjanjian Pengikatan Jual Beli." *Acta Comitatus: Jurnal Hukum Kenotariatan* Vol. 4, no. 3: 443-451.

³ Esti Handayani. (2009). Penghindaran Pajak Melalui Perjanjian Pengikatan Jual Beli Dengan Kuasa Jual yang Dibuat di Hadapan Notaris di Jakarta Utara. *Jurnal NOTARIUS*, Vol. 1(1), 37-52.

⁴ Muhammad, Abdul Kadir. 2004. *Hukum dan Penelitian Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung.

⁵ Aufa Rahman. (2020). Efektivitas Pasal 1 Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-18/PJ/2017. *Jurnal Hukum dan Kenotariatan*, Vol. 4 No. (2), 134-145.

membuat aktanya untuk turut mengawasi pelaksanaan pembayaran pajak-pajak yang terhutang atas transaksi tanah dan/atau bangunan. Transaksi jual beli tanah bukan sekedar 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.⁶

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.

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, dimana 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.⁷

⁶ Diakses dari <https://www.online-pajak.com>, pada tanggal 21 September 2020.

⁷ Sri Hutami, 2013, Tax Avoidance Dan Tax Evasion Dilihat Dari Teori Etika, *Jurnal Tax Planning*, Vol. 2 (1): 57-61.

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.⁸ 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.

2. Metode Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian hukum normatif⁹ dengan menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute*), pendekatan kasus (*case*), dan pendekatan konseptual (*conceptual*).¹⁰ Penelitian dilakukan di Kota Kendari, Sulawesi Tenggara. Informan penelitian yang ditetapkan yaitu Notaris/PPAT di Kota Kendari; Kepala Kantor Pertanahan Kota Kendari dan Kepala Seksi Penanganan Masalah Pertanahan. Data yang diperoleh melalui kegiatan, diidentifikasi dan dikelompokkan menurut karakteristik tujuan penelitian, kemudian di analisis secara kualitatif deskriptif.

3. Bentuk Penyelundupan Hukum melalui Pembuatan Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli di Hadapan Notaris

Hak atas tanah adalah hak yang bersifat kebendaan, Hak yang bersifat kebendaan dapat beralih dan diperalihkan. Hak atas tanah dapat beralih tanpa perbuatan hukum tetapi karena peristiwa hukum misalnya terjadi kematian maka hak atas tanah beralih kepada ahli waris. Selanjutnya hak atas tanah dapat diperalihkan dengan perbuatan hukum misalnya jual-beli, hibah, tukar menukar atau perbuatan lainnya yang bersifat mengalihkan hak atas tanah.

Peralihan hak atas tanah berdasarkan Pasal 37 Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 1997 bahwa dalam peralihan hak atas tanah dan hak milik atas satuan rumah susun yang melalui jual-beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya, kecuali melalui lelang hanya dapat didaftarkan jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Akta yang dibuat tersebut adalah merupakan persetujuan tertulis atas peralihan tersebut.

⁸ Djafar Saidi, 2014. *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: Rajawali Pers, hlm 32

⁹ Zulfi Diane. "Implementasi pendekatan yuridis normatif dan pendekatan normatif sosiologis dalam penelitian ilmu hukum." *Jurnal Pranata Hukum* Vol. 6 No. 2 (2011): 26-37.

¹⁰ Irwansyah. 2020. *Penelitian Hukum, Pilihan Metode dan Praktik Penulisan Artikel*. Yogyakarta: Mirra Buana Media, hal. 132-133

Hasil wawancara dengan Sudirman selaku Notaris/PPAT di kota Kendari mengenai perjanjian jual beli menyatakan bahwa:

Perjanjian jual beli pada umumnya merupakan perjanjian konsensual karena mengikat para pihak saat terjadinya kesepakatan para pihak tersebut mengenai unsur esensial dan aksidentalialia dari perjanjian tersebut. Dikatakan adanya kesepakatan mengenai unsur esensialia dan aksidentalialia, karena walaupun para pihak sepakat mengenai harga barang dan harga, jika ada hal-hal lain yang tidak disepakati yang terkait dengan perjanjian jual beli tersebut jual beli tetap tidak terjadi karena tidak terjadi kesepakatan. Akan tetapi, jika para pihak telah menyepakati unsur esensial dari perjanjian jual beli tersebut, yaitu tentang barang yang akan dijual dan harga barang tersebut, dan para pihak tidak mempersoalkan hal lainnya, klausul-klausul yang dianggap berlaku dalam perjanjian tersebut merupakan ketentuan-ketentuan tentang jual beli yang ada di dalam peraturan perundang-undangan BW atau biasa disebut unsur naturalia.

Berdasarkan wawancara di atas, dipahami bahwa dalam perjanjian jual beli, terdapat dua kewajiban utama dari penjual terhadap pembeli sehingga apabila harga barang tersebut telah dibayar oleh pembeli tersebut yaitu: (1) menyerahkan barang yang diperjualbelikan kepada pembeli; dan (2) menanggung atau menjamin barang tersebut.¹¹

Salah satu bentuk peralihan hak atas tanah adalah melalui proses jual beli. Konsep dasar transaksi jual beli tanah adalah terang dan tunai. Terang, berarti dilakukan secara terbuka, jelas objek dan subjek pemilik, lengkap surat-surat serta bukti kepemilikannya. Tunai, berarti dibayar seketika dan sekaligus. Dibayarkan pajak-pajaknya, tanda tangan Akta Jual Beli, untuk kemudian diproses balik nama sertifikatnya. Namun, pada praktiknya, karena berbagai alasan, konsep terang dan tunai itu seringkali belum dapat dipenuhi. Belum terpenuhi, bukan berarti transaksi tidak bisa dilakukan, ada instrumen lain, yaitu dengan Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) sebagai pengikat, sebagai tanda jadi transaksi jual beli tersebut, sambil menunggu yang belum proses lain yang belum selesai. Belum terpenuhinya persyaratan untuk Akta Jual Beli, bisa jadi karena pembayaran belum lunas/dicicil, sertifikat masih dalam proses pemecahan atau proses lainnya, belum mampu membayar pajak, atau kondisi lainnya yang legal.

Saat melakukan transaksi jual beli tanah, penjual dan pembeli tidak hanya menerima atau menyerahkan uang senilai harga tanah yang disepakati. Sebab, ada komponen biaya lainnya yang harus ditanggung seperti 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

¹¹ Pasal 1491 BW yang menentukan bahwa penanggungan yang menjadi kewajiban penjual terhadap pembeli, adalah untuk menjamin 2 hal yaitu: Penguasaan barang yang dijual itu secara aman dan tentram; dan tidak adanya cacat tersembunyi pada barang tersebut, atau yang sedemikian rupa sehingga menimbulkan alasan untuk pembatalan pembelian.

Penghasilan (PPH), sedangkan pajak yang dibayar pembeli disebut Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTP).

Penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, serta penghasilan yang timbul dari perjanjian pengikatan jual beli beserta perubahannya, baik dalam kegiatan usahanya maupun di luar usahanya, **wajib dibayar atau dipungut pajak Penghasilannya pada saat terjadinya transaksi** dan pengenaan Pajak Penghasilan tersebut bersifat **final**.

Selain PPH final yang wajib dibayar oleh penjual, pajak lain yang timbul karena adanya peralihan hak atas tanah dan bangunan adalah BPHTB. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan BPHTB adalah pungutan atas perolehan hak tanah dan bangunan. Perolehan hak atas tanah ini bisa juga disebut sebagai perbuatan atau peristiwa hukum yang akhirnya diperoleh hak atas bangunan oleh orang pribadi maupun badan. Awalnya, BPHTB dipungut oleh pemerintah pusat. Namun berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD), sejak 1 Januari 2011, BPHTB sudah dialihkan menjadi salah satu jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah kabupaten/kota. Pihak penjual dan pembeli sama-sama memiliki tanggung jawab untuk membayar pajak. Besaran tarifnya juga sudah ditentukan dan dihitung sesuai peraturan yang berlaku.

Sebagaimana yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa PPJB dapat dibuat satu dengan kuasa menjual ataupun dibuat terpisah. Dengan adanya kuasa menjual yang terpisah tersebut selanjutnya pihak pembeli dapat mengadakan transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan dengan pihak lain tanpa memberitahukan pihak lain yang akan membeli bahwa kuasa jual tersebut merupakan bagian dari perjanjian pengikatan jual beli yang telah dibuat sebelumnya, sehingga seolah-olah pihak pertama hanya memberikan kuasa kepada pihak kedua untuk menjual kepada pihak lain. Transaksi pertama jual beli tanah dan/atau bangunan tersebut tidak menimbulkan pungutan atas Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB) dan Pajak Penghasilan (PPH).

Pemberian kuasa tersebut dipandang merugikan bagi pemberi kuasa karena tidak sedikit penerima kuasa yang menyalahgunakan kuasa tersebut untuk kepentingan pribadinya. Tujuan pembuatan kuasa ini bagi penerima kuasa yaitu untuk memudahkan menjual tanah tersebut pada pihak ketiga tanpa membutuhkan persetujuan lagi dari pemberi kuasa yang namanya tercantum dalam sertifikat, serta mengurangi beban pajak yang harus dibayarkannya apabila mengikuti prosedur jual beli tanah sesuai dengan peraturan perundangundangan. Hal ini biasanya dilakukan oleh makelar (broker) selaku penerima kuasa.

Perbuatan seperti tersebut di atas (pembuatan PPJB dengan kuasa menjual) merupakan salah satu bentuk penyelundupan hukum. Bentuk penyelundupan hukum dalam kasus tersebut, yaitu berupa penghindaran pajak (*tax avoidance*). Pihak pembeli melakukan cara-cara untuk menghindari pembayaran pajak yang seharusnya

dibebankan kepadanya.¹² Jual beli hak atas tanah dengan pembuatan akta kuasa menjual yang berdiri sendiri salah satunya berpotensi untuk merugikan negara dalam penerimaan pajak. Kuasa menjual tanpa disertai dengan pembuatan Perjanjian Pengikatan Jual Beli karena tanpa disadari akta kuasa menjual mempunyai potensi untuk menghindari Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) meskipun pada saat menghadap kepada notaris, pihak penerima kuasa tidak mengungkapkan maksud dan tujuan dibuatnya akta kuasa menjual tersebut untuk menghindari pembayaran Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Pada suatu perjanjian pengikatan jual beli yang diikuti dengan kuasa jual, penghindaran terhadap pajak dalam hal ini terhadap pemungutan PPh dan BPHTB dilakukan dengan cara pihak pembeli dalam transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan minta dibuatkan kuasa jual yang terpisah dengan akta perjanjian pengikatan jual beli di hadapan Notaris. Setelah kuasa menjual tersebut dibuat maka selanjutnya pihak pembeli dapat mengadakan transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan dengan pihak lain, tanpa memberitahukan pihak lain yang akan membeli, dan juga tanpa memberitahukan kepada pihak penjual pertama bahwa kuasa jual tersebut merupakan bagian dari perjanjian pengikatan jual beli yang telah dibuat sebelumnya. Sehingga seolah-olah Pihak Pertama hanya memberikan kuasa kepada Pihak Kedua untuk menjual kepada pihak lain tanah dan/atau bangunan dari Pihak Pertama. Dengan skema seperti dijelaskan di atas maka pihak kedua dapat terhindar dari pembayaran PPh dan BPHTB, karena pembayaran PPh dan BPHTB dibebankan kepada penjual pertama dan kepada pembeli kedua. Praktik semacam ini biasa dilakukan oleh para makelar tanah di dalam masyarakat.

Penyelundupan hukum dalam bentuk penghindaran pajak dilakukan karena rendahnya kesadaran pajak pihak tersebut. Faktor penyebabnya di antara lain: pajak dianggap sebagai beban dan adanya ketidakpercayaan pada otoritas pajak. Selain itu, biaya ketaatan pajak yang dinilai tinggi oleh sebagian kalangan, terbukti dengan besarnya nominal pajak yang harus ditanggung oleh Wajib Pajak.

4. Akibat Penyelundupan Hukum melalui Perjanjian Pengikatan Jual Beli dengan Kuasa Jual yang Dibuat Di hadapan Notaris

Hak-hak atas tanah mempunyai peranan yang penting dalam kehidupan manusia, semakin padat penduduk suatu wilayah, maka akan menambah pentingnya kedudukan hak-hak atas tanah. Keniscayaan dan kebutuhan memiliki tanah sudah tertanam sedemikian mendalam dalam lintasan sejarah kehidupan manusia. Dari tanah, mengalir semangat harga diri, kemakmuran, kekuasaan, dan kesakralan. Oleh karenanya, setiap orang berjuang untuk memiliki tanah dan mempertahankannya.

¹² Muhammad Fauzi, (2018). Keabsahan Akta Jual Beli Tanah Yang Perpajakannya Belum Terbayar. *Jurnal Pro Hukum: Jurnal Penelitian Bidang Hukum*, Vol. 7 No. (2): 113-126

Kepemilikan tanah begitu bermakna bagi kehidupan manusia baik sebagai individu maupun kelompok. Oleh karena itu pengaturan penggunaan tanah haruslah benar-benar dilakukan untuk meningkatkan kemakmuran seluruh rakyat Indonesia. Sumber daya tanah dan sumber daya alam lainnya bukanlah milik satu golongan tertentu, namun merupakan milik seluruh bangsa Indonesia. Negara sebagai organisasi kekuasaan bangsa dibebani amanah untuk mengatur penggunaan tanah bagi kemakmuran seluruh komponen bangsa.¹³

Mengingat besarnya peranan hak-hak atas tanah dengan makin meningkatnya harga tanah, maka dengan berlakunya UUPA beserta peraturan-peraturan pelaksanaannya, peralihan hak atas tanah dipandang perlu ditingkatkan lebih tinggi dan diatur tersendiri. Peralihan hak tidak lagi dibuat di hadapan Kepala Desa/ Kepala Suku atau secara di bawah tangan, tetapi harus dibuat di hadapan seorang Pejabat Pembuat Akta Tanah, yang diangkat oleh Menteri Dalam Negeri cq. Direktur Jenderal Agraria, satu orang untuk tiap satu atau lebih daerah kecamatan.

Jual beli tanah dan bangunan di atasnya merupakan salah satu peralihan hak atas tanah beserta bangunan di atasnya dari penjual kepada pembeli.¹⁴ Beralihnya hak atas tanah apabila dilihat dari segi hukum dapat terjadi karena suatu hubungan hukum atau karena suatu peristiwa hukum.¹⁵ Jual beli dalam hukum adat menganut asas terang dan tunai. Terang artinya perbuatan hukum jual beli dilakukan di hadapan orang banyak atau dilakukan di hadapan pejabat yang berwenang (Pejabat Pembuat Akta Tanah). Sedangkan tunai maksudnya adalah perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah yang pembayaran harganya dilakukan secara tunai pada saat yang bersamaan dengan penyerahan objek jual beli.¹⁶

Jual beli dianggap telah terjadi dengan dicapainya kata sepakat antara penjual dan pembeli walaupun haknya belum diserahkan dan harganya belum dibayar. Jual beli mempunyai sifat konsensual sebagaimana diatur dalam Pasal 1458 KUHPdata. Hak atas tanah yang dijual itu baru berpindah kepada pembeli dengan dilakukannya perbuatan hukum lain yang disebut "penyerahan yuridis" (*juridische levering*).¹⁷

Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) yang dibuat di hadapan notaris merupakan kesepakatan para pihak berdasarkan Pasal 1320 *jo* Pasal 1338 BW sehingga memberikan kepastian dan perlindungan hukum bagi pihak yang membuatnya. Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) merupakan ikatan awal antara penjual dan

¹³ B.F Sihombing, 2019, *Sistem Hukum PPAT dalam Hukum Tanah Indonesia*, Jakarta: Prenada Media Group, hlm. 25.

¹⁴ Ni Made Trisna Dewi dan Adi Trinaya. 2020. "Akibat Hukum Pembatalan Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli Terhadap Biaya Yang Ditimbulkan Di Hadapan Notaris." *Jurnal Komunikasi Hukum (JKH)* Vol. 6, No. 2: 427-439..

¹⁵ *Ibid.*, hlm. 51.

¹⁶ Shinta Christie, 2012. *Aspek Hukum Perjanjian Pengikatan Jual Beli Sebagai Tahapan Jual Beli Hak Atas Tanah Secara Angsuran*, Tesis Magister Kenotariatan, Jakarta: Universitas Indonesia, hlm.37.

¹⁷ Muhammad Iqbal, Abrar Saleng, dan Sri Susyanti Nur. 2020. "Analisis Aspek Hukum Pemberian Hak Guna Bangunan Kepada PT. Yasmin Bumi Asri pada Proyek Reklamasi Kawasan Centre Point of Indonesia." *Jurnal Ilmiah Dunia Hukum* Vol. 4 No. 2: 70-94.

pembeli dalam bertransaksi, dan harus ditindaklanjuti dengan pembuatan AJB, karena PPJB belum mengalihkan hak secara hukum.

Perjanjian pengikatan jual beli berfungsi sebagai perjanjian pendahuluan yang bentuknya bebas. Perjanjian pengikatan jual beli lahir untuk mengatasi masalah hukum akibat terhambatnya atau terdapatnya beberapa persyaratan yang ditentukan oleh undang-undang yang berkaitan dengan jual beli hak atas tanah yang akhirnya agak menghambat penyelesaian transaksi dalam jual beli hak atas tanah akibat berbagai persyaratan yang ditetapkan oleh Undang-undang, seperti untuk membuat akta jual beli yang merupakan salah satu persyaratan untuk melakukan balik nama, maka jual beli harus telah lunas, baru akta jual beli dapat dibuat dihadapan Notaris/PPAT. Sebelum jual beli dilakukan antara pembeli dan penjual tentunya telah dicapai kata sepakat mengenai akan dilakukannya jual beli itu, obyek tanah yang akan dijual dan harga penjualannya, bilamana jual beli akan dilakukan. Kata sepakat itu menimbulkan perjanjian yang dinamakan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB).

Hasil wawancara dengan Sudirman selaku Notaris/PPAT di kota Kendari, yang menjelaskan tentang pentingnya perjanjian pengikatan jual beli:

Pengikatan jual beli sebagai perjanjian pendahuluan atas perjanjian jual beli hak atas tanah dan atau bangunan yang aktanya dibuat dan ditandatangani di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Para pihak yang akan melakukan jual beli sudah terikat serta sudah mempunyai hak dan kewajiban untuk memenuhi prestasi dan kontra prestasi sebagaimana yang disepakati dalam pengikatan jual beli.

Peneliti melanjutkan wawancara dengan Sudirman selaku Notaris/PPAT di kota Kendari mengenai tindakan atas persyaratan pengikatan jual beli. Berikut petikan wawancaranya:

Dalam pengikatan jual beli di atur tentang tindakan yaitu apabila persyaratan tentang jual beli telah terpenuhi, pembeli diberi kuasa oleh penjual untuk bertindak dan menghadap sendiri ke PPAT dan untuk melakukan penandatanganan akta jual beli atas nama sendiri serta atas nama penjual, apabila semua persyaratan tentang jual beli telah terpenuhi sebagaimana yang diatur dalam jual beli hak atas tanah dan sesuai dengan yang disepakati dalam pengikatan jual beli. Dalam kasus ini biasanya dilakukan apabila penjual berhalangan untuk datang pada waktu penandatanganan akta jual beli yang disebabkan penjual tidak datang karena jarak yang jauh atau sedang sakit dan sebagainya, sedangkan persyaratan akta jual beli (AJB) telah terpenuhi.

Berdasarkan uraian isi dari perjanjian pengikatan jual beli berupa janji baik dari pihak penjual hak atas tanah maupun pihak pembelinya tentang pemenuhan terhadap syarat-syarat dalam perjanjian jual beli, seperti janji untuk melakukan pengurusan sertifikat tanah sebelum jual beli dilakukan sebagaimana diminta pihak pembeli, atau janji untuk segera melakukan pembayaran oleh pembeli sebagai syarat dari penjual sehingga akta jual beli dapat di tandatangani di hadapan pejabat pembuat akta tanah (PPAT).

Pembeli dan penjual yang menggunakan jual beli atas tanah dengan memakai Perjanjian Pengikatan Jual Beli, dengan adanya Perjanjian Pengikatan Jual Beli maka pihak penjual dan pembeli dapat melakukan pengalihan hak atas tanah dengan mudah.

Kuasa untuk menjual dibuat sebagai solusi apabila dikemudian hari pihak penjual berhalangan hadir sedangkan semua syarat dan ketentuan yang disepakati dalam perjanjian pengikatan jual-beli telah terpenuhi, untuk mengatasi hal tersebut, maka penjual biasanya akan memberikan kuasa kepada pembeli untuk melakukan penandatanganan akta jual beli atas nama penjual di hadapan PPAT, pembeli dalam hal ini bertindak untuk dirinya sendiri (pembeli) dan juga bertindak sebagai penjual berdasarkan kuasa untuk menjual tersebut.

Berdasarkan kuasa tersebut maka pihak pembeli dapat menghadap dan menandatangani Akta Jual Beli (AJB) secara sendiri di hadapan PPAT baik sebagai penjual maupun sebagai pembeli. Hal ini karena pihak penjual telah memberikan kuasa kepada pihak pembeli apabila dia berhalangan maka pihak pembeli dapat melakukan sendiri penandatanganan tersebut. Selain kuasa tersebut biasanya calon penjual juga memberikan kuasa atau wewenang kepada calon pembeli untuk dapat mewakili secara umum hak-hak kepengurusan atas tanah tersebut selama belum dilakukan jual beli di hadapan PPAT.

Akta kuasa untuk menjual termasuk kategori kuasa mutlak, karena mengandung unsur pemberian kuasa dengan ketentuan tidak dapat ditarik kembali yang dipakai dalam pengikatan jual beli tidak mengandung ketentuan tentang hal yang dilarang sebagaimana diatur dalam diktum Dua butir b Intruksi Menteri Dalam Negeri Nomor 14 Tahun 1982, yaitu kuasa mutlak yang pada hakekatnya merupakan pemindahan hak atas tanah adalah kuasa mutlak yang memberikan kewenangan kepada penerima kuasa untuk menguasai dan menggunakan tanahnya serta melakukan segala perbuatan hukum yang menurut hukum hanya dapat dilakukan oleh pemegang haknya, walaupun kuasanya tidak dapat ditarik kembali.

Kuasa mutlak tidak terdapat dalam peraturan perundang-undangan yang menyebutkan kuasa mutlak, yang ada hanya kuasa. Kuasa mutlak dengan meninggalnya pemberi kuasa maupun penerima kuasa, maka suatu perjanjian tidak berakhir dengan meninggalnya salah satu pihak, tetapi dalam pemberian kuasa salah satunya meninggal, pemberian kuasa menjadi berakhir. Hal ini disebabkan pemberian kuasa tergolong dalam perjanjian dimana prestasi sangat erat hubungannya dengan pribadi para pihak. Dalam praktikpun tidak mungkin terjadi pemberian kuasa kepada orang yang belum kita kenal, melainkan kita memilih orang yang dapat dipercaya untuk mengurus kepentingan kita. Jika yang menerima kuasa tidak tahu meninggalnya pemberi kuasa atau adanya suatu sebab lain yang mengakhiri kuasanya, maka apa yang diperbuatnya adalah sah.

Segala perjanjian yang diperbuat oleh penerima kuasa harus dipenuhi terhadap pihak ketiga yang bertikad baik. Jika penerima kuasa meninggal para ahli warisnya harus memberitahukan hal itu kepada pemberi kuasa. Perlindungan hukum bagi para pihak yang telah melakukan pemindahan hak atas tanah yang didasarkan pada surat kuasa mutlak adalah dapat kita lihat pada syarat-syarat yang harus ada dalam kuasa mutlak, yaitu sebagaimana yang telah diuraikan di atas. Kuasa mutlak boleh saja di pergunakan akan tetapi dia tidak boleh berdiri sendiri, maksudnya harus ada surat otentik pendukung lainnya seperti kuasa mutlak itu harus di sertai dengan Perjanjian Pengikatan Jual beli (PPJB) yang di buat dengan akta notaris, sehingga subjek, objek dan nominal kesepakatan harganya jelas. Selain itu kuasa mutlak bukan berarti kuasa penuh yang diberikan oleh pemberi kuasa kepada penerima kuasa mutlak, termasuk penjualan akan tetapi kuasa mutlak hanya meliputi tindakan pengurusan pemindahan haknya, tetap saja hak untuk menentukan siapa pembeli dan berapa harga jual objek menjadi kewenangan pemberi kuasa.

Kuasa menjual ini dibuat untuk menjamin pelaksanaan hak-hak pembeli yang telah membayar lunas harga jual belinya kepada penjual atau untuk kepentingan penerima kuasa dan tidak ada lagi kepentingan penjual dalam kuasa menjual tersebut. Dengan adanya kuasa menjual, dalam penandatanganan AJB pembeli tidak memerlukan lagi kehadiran penjual. Pembeli secara sah mewakili penjual dan mewakili dirinya sendiri. Pemberian kuasa dari pihak pertama kepada pihak kedua (penjual kepada pembeli), kuasa yang diberikan antara lain:¹⁸

1. Kuasa dengan hak untuk melimpahkan/ mengalihkan kepada pihak lain dengan harga dan syarat-syarat yang dipandang baik oleh penerima kuasa.
2. Kuasa untuk menguasai sepenuhnya dan mengurus persil dan untuk hal tersebut pihak kedua berhak dan berkuasa melakukan segala tindakan hukum mengenai persil, baik tindakan pengurusan maupun tindakan pemilikan, tanpa ada yang dikecualikan.
3. Kuasa untuk mengurus dan menyelesaikan balik nama persil tersebut menjadi atas nama pihak kedua dengan membuat akta jual beli di hadapan PPAT sebagaimana dimaksud dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Saat membeli atau menjual tanah, tentu ada biaya yang dikeluarkan, di antaranya pajak penjualan tanah. Dalam transaksi jual-beli tanah, biaya yang dikeluarkan dibagi menjadi pajak dan honorarium. Jenis pajak yang dimaksud adalah Pajak Penghasilan dan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Sementara, komponen biaya lain yang dikeluarkan penjual adalah honorarium Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Biaya PPAT sebenarnya bisa dibagi menjadi dua dan menjadi tanggung jawab penjual dan pembeli sesuai dengan kesepakatan. Sementara bagi pembeli, biaya yang harus dibayarkan meliputi Pajak Pertambahan Nilai dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Sedangkan komponen biaya lainnya adalah biaya pengecekan sertifikat dan biaya balik nama.

¹⁸ Yuliana Zamrotul Khusna, Lathifah Hanim, 2017, Peran Notaris Dan PPAT Dalam Mencegah Terjadinya Penyalahgunaan Kuasa Jual Untuk Penghindaran Pajak, *Jurnal Akta*, Vol. 4 No. 3: 391-398.

Berdasarkan pemaparan di atas, dapat diketahui bahwa pihak penjual dan pembeli sama-sama memiliki tanggung jawab untuk membayar pajak. Besaran tarifnya juga sudah ditentukan dan dihitung sesuai peraturan yang berlaku. Dengan adanya kuasa menjual yang terpisah tersebut selanjutnya pihak pembeli dapat mengadakan transaksi jual beli tanah dan/ atau bangunan dengan pihak lain tanpa memberitahukan pihak lain yang akan membeli bahwa kuasa jual tersebut merupakan bagian dari perjanjian pengikatan jual beli yang telah dibuat sebelumnya, sehingga seolah-olah pihak pertama hanya memberikan kuasa kepada pihak kedua untuk menjual kepada pihak lain. Transaksi pertama jual beli tanah dan/ atau bangunan tersebut tidak menimbulkan pungutan atas Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/ atau Bangunan (BPHTB) dan Pajak Penghasilan (PPH).

Perbuatan seperti tersebut di atas (pembuatan PPJB dengan kuasa menjual) merupakan salah satu bentuk penyelundupan hukum. Bentuk penyelundupan hukum dalam kasus tersebut, yaitu berupa penghindaran pajak (*tax avoidance*). Pihak pembeli melakukan cara-cara untuk menghindari pembayaran pajak yang seharusnya dibebankan kepadanya. Pada suatu perjanjian pengikatan jual beli yang diikuti dengan kuasa jual, penghindaran terhadap pajak dalam hal ini terhadap pemungutan PPh dan BPHTB dilakukan dengan cara pihak pembeli dalam transaksi jual beli tanah dan/ atau bangunan minta dibuatkan kuasa jual yang terpisah dengan akta perjanjian pengikatan jual beli di hadapan Notaris. Setelah kuasa menjual tersebut dibuat maka selanjutnya pihak pembeli dapat mengadakan transaksi jual beli tanah dan/ atau bangunan dengan pihak lain, tanpa memberitahukan pihak lain yang akan membeli, dan juga tanpa memberitahukan kepada pihak penjual pertama bahwa kuasa jual tersebut merupakan bagian dari perjanjian pengikatan jual beli yang telah dibuat sebelumnya. Sehingga seolah-olah Pihak Pertama hanya memberikan kuasa kepada Pihak Kedua untuk menjual kepada pihak lain tanah dan/ atau bangunan dari Pihak Pertama. Dengan skema seperti dijelaskan di atas maka pihak kedua dapat terhindar dari pembayaran PPh dan BPHTB, karena pembayaran PPh dan BPHTB dibebankan kepada penjual pertama dan kepada pembeli kedua. Praktik semacam ini biasa dilakukan oleh para makelar tanah di dalam masyarakat.

Perilaku *tax avoidance* (penghindaran pajak) dalam pandangan hukum positif (hukum perpajakan) tidak termasuk domain yang melanggar norma hukum. Padahal perilaku tersebut dapat mengurangi pendapatan negara dari sektor perpajakan. Aturan perpajakan dibuat dengan maksud untuk pengumpulan pajak, sedangkan penghindaran pajak tidak dikategorikan sebagai perbuatan yang bertentangan dengan aturan perpajakan itu sendiri. Hal tersebut dapat diartikan penghindaran pajak bertentangan dengan tujuan hukum perpajakan.

Apabila salah satu pihak (penjual pertama ataupun pembeli kedua) mengetahui adanya upaya penghindaran pajak yang dilakukan oleh pembeli pertama, dan merasa keberatan terhadap hal tersebut maka salah satu pihak dapat mengajukan tuntutan pembatalan akta kepada pengadilan. Akta PPJB dan Kuasa Menjual yang dibuat terpisah tersebut dapat dibatalkan apabila salah satu pihak mengajukan pembatalan ke pengadilan. Oleh karena akta tersebut dapat dibatalkan, maka akta tersebut (PPJB

dan kuasa menjual) tetap dianggap sah dan berlaku bagi para pihak sepanjang tidak ada pihak yang mengajukan pembatalan.

Apabila notaris terbukti melakukan pelanggaran dengan bekerja sama dengan salah satu pihak untuk membuat PPJB dan kuasa menjual dengan tujuan untuk menghindarkan salah satu pihak dari kewajiban membayar pajak, maka pihak yang merasa dirugikan dapat mengajukan tuntutan perdata terhadap notaris tersebut berupa tuntutan ganti rugi dan juga dapat melaporkan kepada Majelis Pengawas Notaris mengenai pelanggaran yang dilakukan oleh notaris tersebut. Walaupun secara literal tidak ada hukum yang dilanggar, dapat diketahui bahwa penghindaran pajak merupakan sesuatu yang secara praktik tidak dapat diterima. 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. Hal ini pada ujungnya dapat menimbulkan keengganan Wajib Pajak yang lain untuk membayar pajak yang berakibat pada inefektifitas sistem perpajakan.

Pada dasarnya keseluruhan dari proses pengurusan di bidang pertanahan (pendaftaran, ataupun pemeliharaan data pertanahan) tidaklah murni kewenangan dari Badan Pertanahan Nasional, karena adanya keterkaitan dengan instansi lain seperti Kementerian Keuangan dalam hal PPh dan Pemerintah Daerah dalam hal BPHTB serta PPAT/Notaris untuk pembuatan akta sebagai syarat untuk mengeluarkan sertifikat. Namun pihak Kementerian Keuangan dalam hal ini Direktorat Jenderal pajak tidak berhak untuk melakukan pengawasan langsung dalam proses pembuatan akta-akta yang berkaitan dengan peralihan hak atas tanah. Pihak yang berhak untuk melakukan pengawasan adalah Majelis Pengawas Notaris dan Badan Pertanahan Nasional. Apabila salah satu pihak mengetahui adanya pelanggaran yang dilakukan oleh notaris dengan tujuan untuk menghindarkan salah satu pihak dari pembayaran pajak, maka pihak yang merasa dirugikan dapat melaporkan hal tersebut kepada Majelis Pengawas Notaris.

5. Penutup

Bentuk penyelundupan hukum melalui pembuatan perjanjian pengikatan jual beli dan kuasa menjual yang dibuat di hadapan notaris dilakukan dalam bentuk penghindaran pajak yang dilakukan oleh pembeli. PPJB dan Kuasa Menjual dibuat sebagai cara pembeli untuk menghindari pembayaran BPHTB, karena pembeli tersebut berniat untuk menjual kembali tanah yang dibelinya. Tindakan yang dilakukan oleh pembeli pertama tergolong sebagai penghindaran pajak (*tax avoidance*), sebagai salah satu bentuk pelanggaran hukum perpajakan. 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. 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.

Referensi

- Abdul Kadir Muhammad. (2004). *Hukum dan Penelitian Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung.
- 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.
- Aufa Rahman. (2020). Efektivitas Pasal 1 Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-18/PJ/2017. *Jurnal Hukum dan Kenotariatan*, Vol. 4 No. (2), 134-145.
- B.F Sihombing, (2019), *Sistem Hukum PPAT dalam Hukum Tanah Indonesia*, Jakarta: Prenada Media Group.
- M. Djafar Saidi, (2014). *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Esti Handayani. (2009). Penghindaran Pajak Melalui Perjanjian Pengikatan Jual Beli Dengan Kuasa Jual yang Dibuat di Hadapan Notaris di Jakarta Utara. *Jurnal NOTARIUS*, Vol. 1(1), 37-52.
- I Gde Angga Kusuma. (2019). "Pembayaran Pajak Penghasilan Terkait Keotentikan Perjanjian Pengikatan Jual Beli." *Acta Comitatus: Jurnal Hukum Kenotariatan* Vol. 4, no. 3: 443-451.
- Irwansyah. (2020). *Penelitian Hukum, Pilihan Metode dan Praktik Penulisan Artikel*. Yogyakarta: Mirra Buana Media.
- Muhammad Fauzi, (2018). Keabsahan Akta Jual Beli Tanah Yang Perpajakannya Belum Terbayar. *Jurnal Pro Hukum: Jurnal Penelitian Bidang Hukum*, Vol. 7 No. (2): 113-126
- Muhammad Iqbal, Abrar Saleng, dan Sri Susyanti Nur. (2020). "Analisis Aspek Hukum Pemberian Hak Guna Bangunan Kepada PT. Yasmin Bumi Asri pada Proyek Reklamasi Kawasan Centre Point of Indonesia." *Jurnal Ilmiah Dunia Hukum* Vol. 4 No. 2: 70-94.
- Ni Made Trisna Dewi dan Adi Trinaya. (2020). "Akibat Hukum Pembatalan Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli Terhadap Biaya Yang Ditimbulkan Di Hadapan Notaris." *Jurnal Komunikasi Hukum (JKH)* Vol. 6, No. 2: 427-439.
- Shinta Christie, (2012). *Aspek Hukum Perjanjian Pengikatan Jual Beli Sebagai Tahapan Jual Beli Hak Atas Tanah Secara Angsuran*, Tesis Magister Kenotariatan, Jakarta: Universitas Indonesia.
- Sri Hutami, (2013), Tax Avoidance Dan Tax Evasion Dilihat Dari Teori Etika, *Jurnal Tax Planning*, Vol. 2 (1): 57-61.
- Yuliana Zamrotul Khusna, Lathifah Hanim, (2017), Peran Notaris Dan PPAT Dalam Mencegah Terjadinya Penyalahgunaan Kuasa Jual Untuk Penghindaran Pajak, *Jurnal Akta*, Vol. 4 No. 3: 391-398.

Zulfi Diane. (2011). "Implementasi pendekatan yuridis normatif dan pendekatan normatif sosiologis dalam penelitian ilmu hukum." *Jurnal Pranata Hukum* Vol. 6 No. 2: 26-37.