

PERAN NOTARIS DALAM MENCEGAH WAJIB PAJAK MELAKUKAN *TAX AVOIDANCE* MELALUI MANIPULASI HIBAH

Rubby Ellryz, Widodo Suryandono

Abstrak

Tesis ini membahas mengenai peran Notaris/PPAT dalam mencegah wajib pajak melakukan *tax avoidance* melalui manipulasi hibah. Pokok permasalahan dalam penelitian ini membahas tentang bentuk tanggung jawab Notaris/PPAT dalam mencegah wajib pajak memanipulasi hibah untuk penghindaran pajak dan ketentuan perpajakan berkaitan dengan Notaris/PPAT atas harta hibah. Penulis mengadakan penelitian dengan metode penelitian yang bersifat yuridis normatif, tipologi penelitiannya bersifat deskriptif analitis, jenis data yang digunakan merupakan data sekunder dan teknik analisis datanya secara kualitatif. Berdasarkan hasil penelitian, dapat disimpulkan, bahwa semua penghasilan yang diterima seseorang pada hakikatnya merupakan objek pajak. Hibah dari keluarga yang sederajat dan tidak ada kaitannya dengan usaha menjadi bukan objek pajak karena dianggap harta tersebut sudah dikenakan pajak pada saat harta tersebut dimiliki oleh pemberi hibah. Sehingga pengalihan suatu harta dengan cara hibah sering disalahgunakan sebagai tameng seorang wajib pajak untuk menghindari dari kewajibannya yaitu membayar pajak, yang perlu diperhatikan dalam hal terjadi kasus seperti ini peran seorang Notaris/PPAT dalam menjalankan jabatannya sebagai pejabat umum yang berwenang untuk membuat akta autentik dalam hal ini adalah akta hibah, harus dapat mencegah para pihak yang hendak membuat akta menghindari kewajibannya dalam pembuatan akta tersebut, seperti pemenuhan kewajiban dalam pembayaran pajak. Untuk dapat mencegah para pihak yang hendak menghindari pajak seorang Notaris/PPAT harus mengetahui ketentuan perpajakan mengenai harta hibah dan sanksi yang akan dikenakan untuk setiap pelanggaran.

Kata Kunci : *Tax Avoidance*, Manipulasi Hibah, Peran Notaris/PPAT.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Dalam kehidupan interaksi antara masyarakat di zaman modern ini semua perbuatan hukum antara masyarakat satu dengan yang lainnya perlu dibuatkan suatu hubungan hukum agar memiliki legalitas, yang mana salah satu fungsi hukum adalah untuk memberikan kepastian hukum dalam kehidupan bermasyarakat. Demi tercapainya kepastian hukum tersebut dibutuhkan alat bukti tertulis yang bersifat otentik mengenai keadaan, peristiwa, atau perbuatan hukum. Lembaga kemasyarakatan yang dikenal sebagai 'notariat' ini timbul dalam kebutuhan dalam pergaulan sesama manusia yang menghendaki adanya alat bukti baginya mengenai hubungan hukum keperdataan yang ada dan/atau yang terjadi diantara mereka. Suatu lembaga dengan para pengabdinya yang ditugaskan oleh kekuasaan umum (*openbar gezag*) untuk di mana dan apabila undang-undang mengharuskan sedemikian atau dikehendaki oleh masyarakat, membuat alat bukti tertulis yang mempunyai kekuatan bukti otentik.¹ Notaris dan PPAT adalah pejabat-pejabat yang mempunyai kewenangan membuat akta otentik berdasarkan Undang-

Undang. Segala sesuatu yang ditulis dan ditetapkannya (konstantir) adalah benar, Notaris adalah pembuat dokumen yang kuat dalam suatu proses hukum.² Jabatan notaris/PPAT diadakan atau kehadirannya dikehendaki oleh aturan hukum dengan maksud untuk membantu dan melayani masyarakat yang membutuhkan alat bukti tertulis yang bersifat otentik mengenai keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum. Dengan dasar yang demikian mereka yang diangkat sebagai notaris harus mempunyai semangat untuk melayani masyarakat dan atas pelayanan tersebut, masyarakat yang telah merasa dilayani oleh notaris sesuai dengan tugas dan jabatannya. Kewenangan notaris/PPAT untuk membuat akta otentik ditentukan oleh pasal 37 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1994 perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961 tentang Pendaftaran Tanah, dikatakan bahwa peralihan hak atas tanah melalui jual-beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya, kecuali pemindahan hak melalui lelang, hanya dapat didaftarkan jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh notaris dalam kedudukannya sebafei PPAT yang berwenang menurut peraturan yang berlaku. Dengan diaturnya secara demikian maka dengan jelas bahwa akta-akta yang dibuat oleh notaris/PPAT adalah akta otentik, dan hanya notaris/PPAT yang mempunyai kewenangan untuk membuat akta-akta yang berkaitan dengan perbuatan hukum tersebut, dan salah satunya merupakan akta yang berkaitan dengan perbuatan hukum hibah.

Hibah adalah pemberian seorang kepada orang lain semasa hidupnya. Hibah secara sah mengikat pemberi hibah (penghibah) dan memberikan akibat sejak penghibah tersebut diterima oleh penerima hibah. Hibah harus dilakukan pada saat penerima hibah masih hidup. Jikalau, sang pemberi hibah meninggal dunia, sepanjang hibah sudah dilakukan maka hibah tersebut tetap dianggap sah. Hukum mengenai hibah diatur di dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPperdata). Hibah secara rinci disebutkan dalam Pasal 1666 hingga pasal 1693, yang menyatakan bahwa: “Hibah adalah suatu perjanjian dengan mana si penghibah, di waktu hidupnya dengan cuma-cuma dan dengan tidak dapat ditarik kembali, menyerahkan sesuatu benda guna keperluan si

¹ G.H.S Lumban Tobing, *Peraturan Jabatan Notaris*, (Jakarta: Erlangga 1996), hlm. 2.

² Tan Thong Kie, *Studi Notariat dan Serba Serbi Praktek Notaris*, cet. 1, (Jakarta: PT Ichtiar Baru Van Hoeve, 2007), hlm. 3.

penerima hibah yang menerima penyerahan itu.” Undang-undang tidak mengakui hibah, selain hibah diantara orang-orang yang masih hidup. (KUHPerdara R. Subekti) Perlu digaris bawahi bahwa Pasal 1666 KUH Perdata hibah merupakan keperluan sepihak dimana pemberian hibah dilakukan secara cuma-cuma yang berarti tidak memerlukan pembayaran atau kompensasi dalam bentuk apapun.

Di dalam Undang-Undang yang menjelaskan tentang hibah, terdapat beberapa ketentuan yang mengatur hibah, yaitu:

1. Ketentuan dalam Pasal 1672, di dalam hibah dapat diperjanjikan bahwa pemberi hibah berhak mengambil kembali hibahnya apabila penerima hibah meninggal dunia terlebih dahulu. Dengan ketentuan, perjanjian hibah seperti ini hanya diperbolehkan bila untuk kepentingan penghibah sendiri, seperti yang tercantum pada pasal 1672.
2. Ketentuan dalam Pasal 1667, hibah hanya dapat dilakukan pada benda yang sudah ada.
3. Pemberian hibah harus atas akta notaris (Pasal 1682).
4. Ketentuan dalam Pasal 1678, pemberian hibah antara suami isteri tidak boleh dilakukan (dilarang).
5. Ketentuan dalam Pasal 1688, disebutkan bahwa hibah dapat ditarik kembali apabila:
 - a. Tidak dipenuhinya syarat-syarat dengan mana penghibahan telah dilakukan.
 - b. Jika penerima hibah bersalah dengan melakukan atau membantu membunuh atas penghibah atau suatu kejahatan lain terhadap si penghibah.
 - c. Jika penerima hibah menolak memberikan tunjangan nafkah kepada pemberi hibah, hingga kemudian penghibah jatuh miskin.
6. Kuasa untuk menerima hibah harus dengan akta otentik.
7. Hibah yang berkaitan dengan tanah wajib dinyatakan dalam akta otentik yang dibuat oleh Pejabatn Pembuat Akta Tanah (PPAT).

Pajak adalah iuran masyarakat kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.³ Oleh karena itu pemungutan dari pajak dari rakyat dilakukan sebagai salah satu sumber modal atau dana untuk dapat mewujudkan kesejahteraan seluruh masyarakat. Sistem pemungutan pajak yang dianut di Indonesia adalah sistem *self-assessment* yang berarti memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung/memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang seharusnya terhutang berdasarkan perturan perundang-undangan perpajakan. Penerimaan negara paling besar berasal dari sector pajak, oleh karena itu pemerintah selalu berupaya untuk mengoptimalkan penerimaan pajak untuk membiayai pembangunan negara.

Hibah adalah pemberian dari seorang kepada orang lain. Oleh karena itu, penerimaan hibah bisa disebut sebagai penghasilan dan termasuk kategori objek pajak. Namun tidak semua hibah masuk kategori objek pajak, ada juga pemberian hibah yang menjadi objek pajak, sehingga penerimanya harus membayar pajak penghasilan (PPh). Menurut Pasal 4 ayat (3) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan Tahun 1998 (Amandemen 2008), beberapa jenis penerimaan yang tidak dimasukan kedalam objek pajak adalah:

- a. Hibah dalam bentuk bantuan atau sumbangan, termasuk di dalamnya zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan

³ Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Salemba Empat, 2013), hlm. 23.

oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima zakat yang berhak atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima sumbangan yang berhak, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.

- b. Hibah dalam bentuk harta yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan; sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan.

Penjelasan mengenai uraian di atas tentang jenis penerimaan yang dikecualikan dari objek pajak dijabarkan lebih lanjut ke dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 245/PMK.03/2008 adalah:

Harta hibah, bantuan, atau sumbangan yang diterima oleh:

1. Keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat;
2. Badan keagamaan;
3. Badan pendidikan;
4. Badan sosial termasuk yayasan dan koperasi;
5. Orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, dikecualikan sebagai objek pajak penghasilan.

Upaya pemerintah dalam mengoptimalkan penerimaan pajak tidak terlepas dari kendala. Dalam pelaksanaan sistem *self-assessment*, masih banyak wajib pajak yang memanfaatkan celah hukum untuk mengurangi pajak yang harus dibayar. Hal ini terjadi karena pajak bersifat memaksa dan dan imbalan yang diterima oleh wajib pajak tidak dirasakan secara langsung, maka tidak sedikit wajib pajak enggan membayar pajak dengan nominal seharusnya, atau bahkan tidak membayar pajak sama sekali. Maraknya pemalsuan dalam pembayaran pajak yang dibayarkan sendiri oleh klien-klien Notaris/PPAT, dalam bentuk pemalsuan bukti pembayaran, palsu bukti validasi atas pembayaran pajak penghasilan (PPh) maupun Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) sampai dengan pemalsuan bukti pembayaran Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Hal ini mengakibatkan Notaris /PPAT sering terlibat dari tuntutan dari pihak pembeli (karena transaksinya dibatalkan sedang uang sudah dibayarkan) sampai dengan tuduhan kong-kalikong dengan oknum-oknum tertentu untuk penggelapan pajak. Akibatnya, satu hal yang sebenarnya merupakan kewajiban dari klien, akhirnya menjadi beban bagi Notaris/PPAT yang bersangkutan.⁴ Dalam hal ini timbulah perlawanan pajak oleh wajib pajak. Perlawanan terhadap pajak dapat dibedakan menjadi perlawanan pasif dan perlawanan aktif. Perlawanan pasif berupa hambatan yang mempersulit pemungutan pajak dan mempunyai hubungan erat dengan struktur ekonomi. Sedangkan, perlawanan aktif adalah semua usaha dan perbuatan secara langsung ditujukan kepada pemerintah/fiskus dengan tujuan menghindari pajak. Terdapat beberapa cara perlawanan aktif terhadap pajak, yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*).

Terdapat beberapa kasus penghindaran pajak melalui manipulasi hibah yang terjadi di Indonesia, salah satunya dimana wajib pajak orang pribadi berinisial AZ

⁴ <https://irmadevita.com/2011/waspadalah-para-notarisppat-dalam-melakukan-pembayaran-pajak/> diakses pada tanggal 29 September 2019.

melaporkan SPT tahunan Pajak Penghasilan OP tahun 2012 silam. Pada laporan SPT tersebut terdapat hibah uang dalam bentuk dolar sebesar USD 5.000.000 dari orang tua isteri waib pajak tersebut. Orang tua isteri berinisial ZA tersebut tinggal di Singapura dan telah meninggal di tahun 2013 dibuktikan dengan surat keterangan kematian. Namun selama ini ZA tidak memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Hibah yang diberikan sudah dibuktikan dengan akta hibah yang penanggalannya dibuat mundur setelah penyerahan hibah. Seorang fiskus yang merasa curiga melakukan pemeriksaan dan penyelidikan yang mendalam terkait hibah ini, apakah benar adanya atau hanya dibuat-buat. Yang menjadi kekhawatiran fiskus adalah harta hibah ini sengaja dimunculkan untuk meng-*offset* penghasilan yang akan diterima dalam tahun-tahun kedepan. Jika ada penambahan asset dan itu tidak sesuai dengan penghasilan yang diperoleh maka wajib pajak bisa berdalih bahwa penambahan asset itu diperoleh dengan uang hibah. Sekalipun harta hibah itu adalah benar, maka terdapat potensi apakah harta hibah tersebut sudah dikenakan pajak pada pemberi hibah atau belum.

Hal yang perlu diperhatikan dalam kasus ini pembuktian dari kebenaran hibah tersebut, ada beberapa cara untuk membuktikan hibah tersebut, yang salah satunya merupakan pembuktian dari akta hibah yang dibuat oleh Notaris/PPAT, notaris sebagai pejabat umum, posisinya sangat penting dalam menciptakan suatu kepastian, ketertiban dan perlindungan hukum bagi masyarakat. Sebagai seorang pejabat umum notaris wajib memahami dan mematuhi semua ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Hibah itu dilakukan dengan cara dibuatkan akta hibah oleh PPAT untuk transaksi yang dilakukan seorang kepada orang lain/anaknya, dengan dihadiri oleh kedua orang tuanya jika masih hidup, atau salah seorang diantaranya dari mereka, dan juga oleh orang/anak yang mendapat hibah, saksi-saksi dan PPAT sebagai pejabat yang membuat aktanya. Pembuatan akta PPAT ini dilakukan sesuai kejadian, status dan data yang benar serta sesuai dengan hukum dan peraturan perundang-undangan dan didukung oleh dokumen yang diharuskan ada dan menurut penelitian PPAT yang bersangkutan adalah benar.⁵ Maka dari itu Notaris/PPAT sebagai pejabat umum yang berwenang untuk membuat akta hibah tersebut mempunyai peran dan tanggung jawab untuk mencegah hal tersebut, antara lain yaitu memeriksa dengan cermat semua dokumen pendukung yang akan digunakan dalam pembuatan akta hibah, memeriksa, sumber hibah apakah benar sudah dibayarkan pajaknya, dan apakah benar bahwa harta tersebut diberikan oleh keluarga sederajat, ataupun diberikan bukan dengan maksud untuk melakukan usaha, karena jika digunakan untuk suatu kegiatan usaha maka hibah tersebut harus dikenakan pajak penghasilan (PPh).

Berdasarkan uraian diatas penulis tertarik mengangkat permasalahan yang masih belum terjawab mengenai peran dan tanggung jawab Notaris/PPAT dalam mencegah wajib pajak melakukan penghindaran pajak atau *tax avoidance* melalui hibah, dengan bentuk penelitian dengan judul: **“Peran Notaris/PPAT dalam Mencegah Wajib Pajak Melakukan Tax Avoidance Melalui Hibah”**

1.2 Pokok Permasalahan

1. Bagaimana bentuk tanggung jawab Notaris/PPAT dalam mencegah wajib pajak memanipulasi hibah untuk penghindaran pajak?
2. Bagaimana ketentuan perpajakan berkaitan dengan Notaris/PPAT atas harta hibah?

⁵peraturan Menteri Negara Agraria, Tentang Peraturan Pelaksanaan PP No. 24 Tahun 2016, Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah.

1.3 Metode Penelitian

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yaitu yuridis normatif dan tipe penelitian yang digunakan jika dilihat dari bentuknya masuk ke dalam penelitian deskriptif yaitu penelitian yang menggambarkan secara tepat sifat suatu individu, keadaan, gejala, atau kelompok tertentu, atau untuk menentukan frekuensi suatu gejala PPAT dalam menjalankan tugas dan jabatannya membuat akta autentik.

Untuk memperoleh data-data dalam penelitian ini, penulis menggunakan data sekunder yang diperoleh dari buku-buku, perundang-undangan, putusan pengadilan, dan data lainnya yang berkaitan dengan penelitian ini. Literatur yang digunakan berupa bahan hukum primer, sekunder dan tersier. Alat pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan studi dokumen atau kepustakaan dan diperoleh dengan cara wawancara kepada narasumber. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini yaitu menggunakan metode kualitatif, sehingga bentuk hasil penelitian ini yaitu deskriptif-analitis.

1.4 Sistematika Penelitian

Sistematika Penulisan dalam penulisan tesis yang berjudul Peran Notaris/PPAT Dalam Mencegah Wajib Pajak Melakukan *Tax Avoidance* Melalui Manipulasi Hibah. Sistematikanya adalah sebagai berikut bagian pertama berisi tentang pendahuluan, dimana akan diuraikan tentang alasan penelitian judul, pokok permasalahan, metode penelitian serta sistematika penelitian. Kemudian bagian kedua tentang pembahasan dari rumusan masalah yang merupakan inti dari jurnal ini yaitu mengenai kasus yang diangkat oleh penulis dimana akan dibahas mengenai peran notaris/ppat dalam mencegah wajib pajak hibah untuk penghindaran pajak, serta ketentuan perpajakan atas harta hibah. Serta yang terakhir, yaitu bagian penutup yang terdiri dari simpulan dan saran atas masalah yang dijabarkan.

2. PEMBAHASAN

2.1. Kronologi Masalah

Wajib Pajak orang pribadi berinisial AZ melaporkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) Orang Pribadi Tahun 2017. Pada laporan SPT tersebut terdapat Hibah uang dalam bentuk dolar sebesar USD 5.000.000 dari orang tua istri Wajib Pajak tersebut. Orang tua atau pemberi hibah yang berinisial ZA tinggal di Singapura dan telah meninggal tahun 2018 silam dibuktikan dengan surat keterangan kematian. Namun selama ini ZA tidak memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Hibah yang diberikan sudah dibuktikan dengan Akta Hibah yang di khawatirkan penanggalannya dibuat mundur setelah penyerahan Hibah. Seorang fiskus berinisial AS merasa curiga apakah hibah ini benar adanya, atau hanya dibuat-buat. Seandainya benar hibah, maka selama ini uang tersebut yang dimiliki ZA tidak pernah dikenakan pajak karena ZA tidak pernah terdaftar sebagai Wajib Pajak. Dalam hal ini fiskus ingin mencari kebenaran apakah akta hibah tersebut sah, apakah uang hibah tersebut Cuma kamufase dalam SPT untuk menutupi penghasilan yang tidak dilaporkan. Pada Rabu, 11 Juli 2018 terdapat diskusi tentang hibah uang ini yang diikuti oleh fiskus AS Bersama dengan staff dari pengawasan dan konsultan pajak. Modus munculnya hibah dalam SPT Tahunan yang sering ditemukan di kantor KPP Jakarta Tambora. Hibah dari keluarga yang adalah satu derajat memang tidak termasuk dalam pengertian objek pajak sesuai dengan Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Terakhir Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak

Penghasilan pasal 4 ayat (3). Sehingga atas harta hibah uang ini tidak dikenakan pajak. Yang menjadi kekhawatiran AS adalah harta hibah ini sengaja dimunculkan untuk meng-*offset* penghasilan yang akan diterima dalam tahun-tahun ke depan. Jika ada penambahan asset dan itu tidak sesuai dengan penghasilan yang diperoleh maka Wajib Pajak bisa berdalih penambahan asset itu diperoleh dengan uang hibah. Sekalipun harta hibah itu adalah benar, maka ada potensi apakah harta yang dihibahkan tersebut sudah dikenakan pajak pada pemberi hibah.

2.2. Analisis Masalah Terhadap Peran Notaris/PPAT dalam Mencegah Wajib Pajak Memanipulasi Hibah Untuk Penghindaran Pajak

Kedudukan Notaris sebagai pejabat pembuat akta otentik disebutkan dalam Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris, yang menyebutkan: “Notaris adalah pejabat umum yang berwenang untuk membuat akte otentik dan memiliki kewenangan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang ini atau berdasarkan undang-undang lainnya”. Tugas-tugas yang dilakukan oleh Notaris diantaranya membuat akta otentik, akta otentik yang dimaksud adalah akta yang dibuat oleh atau di hadapan notaris menurut bentuk dan tata cara yang ditetapkan dalam undang-undang.⁶ Berkenaan dengan bentuk-bentuk akta otentik yang dibuat dan merupakan kewenangan notaris dapat dilihat dalam Pasal 15 Undang-Undang tentang Jabatan Notaris menjelaskan bahwa: (a) Notaris berwenang membuat akta otentik mengenai semua perbuatan, perjanjian, dan ketetapan yang diharuskan oleh peraturan perundang-undangan dan/atau yang dikehendaki oleh yang berkepentingan untuk dinyatakan dalam akta otentik, Notaris juga berwenang untuk menjamin kepastian tanggal pembuatan akta, menyimpan akta, memberikan grosse, salinan dan kutipan akta, semua itu sepanjang pembuatan akta-akta itu tidak juga ditugaskan atau dikecualikan kepada pejabat lain atau orang lain yang ditetapkan oleh undang-undang, (b) notaris juga berwenang mengesahkan tanda tangan dan menetapkan kepastian tanggal surat dibawah tangan dengan mendaftarkan dalam buku khusus serta membukukan surat-surat dibawah tangan dengan mendaftarkannya dalam buku khusus. Namun memang tidak mudah agar suatu akta itu dapat dikatakan sebagai akta otentik karena harus memenuhi syarat agar suatu akta itu bisa dikatakan otentik dan memiliki kekuatan pembuktian sempurna haruslah suatu akta otentik memenuhi dua syarat baik formil maupun materil.

PPAT memiliki tugas pokok melaksanakan sebagian kegiatan pendaftaran tanah dengan membuat akta sebagai bukti telah dilakukannya perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun, yang akan dijadikan dasar bagi pendaftaran perubahan data pendaftaran tanah yang diakibatkan oleh perbuatan hukum itu.⁷ Seorang Notaris/PPAT agar dapat melakukan amanahnya dengan dituntut untuk semestinya memiliki integritas moral yang tinggi, sehingga walaupun pihak yang ingin menghindari pajak tersebut menjanjikan sesuatu yang lebih guna penyelesaian akta hibah agar dapat menghindari pajak, bisa menolak untuk melakukan hal tersebut, tidak terpengaruh oleh bentuk gratifikasi apapun yang hendak ditawarkan oleh kliennya. Selain memiliki integritas moral yang tinggi Notaris/PPAT juga harus

⁶ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, LN No. 50 Tahun 1983, TLN No. 3263, Ps. 1.

⁷ Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah.

sangat berhati-hati dan jeli dalam setiap akta yang hendak dibuat, karena Notaris/PPAT dalam membuat suatu akta yang merupakan tugas dari jabatan mereka masih tidak luput dari kesalahan dan kekeliruan dalam pemeriksaan berkas, dokumen-dokumen yang diberikan para pihak guna pembuatan akta maupun pada saat pembuatan akta tersebut, membuat mereka seringkali berurusan dengan hukum baik ranah hukum pidana maupun dalam ranah hukum perdata, beragam alasan yang dapat mengakibatkan seorang Notaris/PPAT terkena permasalahan hukum, bisa saja disebabkan karena para pihak yang hendak membuat akta otentik memberikan dokumen dan pernyataan yang tidak benar, Notaris/PPAT merupakan pejabat yang tugasnya mengkonstantir pernyataan para pihak yang kemudian dituangkan dalam akta, sehingga kalau seorang Notaris/PPAT tidak berhati-hati dan memeriksa kembali dokumen pendukung pernyataan tersebut, jika dikemudian hari terdapat masalah atas akta yang dibuatnya sangat besar kemungkinan Notaris/PPAT tersebut dapat dilibatkan.

Undang-Undang tentang Jabatan Notaris yang berlaku sekarang belum mengatur dengan jelas adanya kewajiban Notaris/PPAT untuk melakukan prinsip kehati-hatian seperti yang diatur dalam Undang-Undang tentang Perbankan, sehingga seringkali Notaris/PPAT mendapat permasalahan hukum, bentuk prinsip kehati-hatian yang seharusnya diatur dan diterapkan dalam Undang-Undang tentang Jabatan Notaris adalah sebagai berikut:

1. Melakukan pengenalan terhadap identitas para penghadap, seorang Notaris/PPAT saat hendak membuat akta, hal pertama yang akan menanyakan maksud dan tujuan pembuatan akta, akta apakah yang hendak dibuat, dalam kasus diatas akta yang dibuat oleh Notaris/PPAT adalah akta Hibah sehingga Notaris/PPAT akan meminta kepada klien untuk melengkapi dokumen-dokumen yang diperlukan, seperti dokumen mengenai identitas para pihak (a) KTP, (b) Kartu Keluarga, (c) NPWP, kemudian dokumen yang berkaitan dengan akta yaitu: (a) tanda bukti kepemilikan harta, (b) tanda bukti telah membayar pajak atas harta yang menjadi objek Hibah dalam pembuatan akta Hibah tersebut, (c) surat persetujuan dari pasangan untuk pihak pemberi hibah jika hibah tersebut merupakan harta bersama.
2. Memverifikasi dan memvalidasi dengan cermat data subjek dan objek penghadap, maksud dan tujuan dari memverifikasi data-data tersebut adalah untuk mengetahui apakah para pihak yang bertindak sudah cakap atau dalam hal ini sudah berumur 18 Tahun atau telah menikah menurut Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang tentang Jabatan Notaris, sedangkan dalam proses memvalidasi data-data tersebut adalah jika saja data-data yang diberikan tersebut terdapat suatu kejanggalan atau tidak begitu lengkap, Notaris/PPAT bisa saja bersikap aktif dan terjun langsung ke lapangan guna mengecek mengenai kebenaran dokumen-dokumen yang diberikan, untuk penghibahan suatu harta, Notaris/PPAT perlu mengecek ke kelurahan tempat para pihak tinggal, apakah benar bahwa harta tersebut adalah benar merupakan milik pihak yang hendak memberikan, walaupun tidak pihak tersebut harus bisa menunjukkan surat kuasa yang dibuat dihadapan notaris dalam bentuk akta notariil, kemudian dalam hal pemberian hibah antara orang tua kepada anak merupakan penghasilan yang bukan objek pajak, hal ini bisa dimanfaatkan para pihak untuk membuat akta hibah, jadi sebelum pembuatan akta harus diperhatikan dengan benar mengenai kebenaran dokumen dan pernyataannya.
3. Memberikan tenggang waktu dalam pengerjaan akta otentik, sudah sepatutnya dalam pembuatan suatu akta tidak dapat terburu-buru, hal ini untuk mencegah terjadinya

kesalahan terhadap akta dan mencegah untuk seorang Notaris/PPAT gegabah dan tidak teliti dalam membuat akta tersebut.

4. Memenuhi segala teknik dan syarat pembuatan akta, untuk membuat akta otentik yang jauh dari indikasi permasalahan hukum tentunya Notaris/PPAT harus memenuhi syarat formal dan syarat materil atas sebuah akta, kemudian mengenai syarat formal dalam pembuatan akta diatur dalam Pasal 38 Undang-Undang tentang Jabatan Notaris bahwa setiap pembacaan akta, penandatanganan, cap jempol dan memberikan salinan minuta akta, sedangkan syarat materil yang harus dipenuhi dalam pembuatan akta otentik diatur dalam Pasal 1320 KUH Perdata.
5. Melaporkan kepada pihak yang berwajib apabila terjadi indikasi pelanggaran baik berupa pidana maupun perdata dalam transaksi di Notaris/PPAT, jika terdapat kesalahan Notaris/PPAT sebagai yang terlibat juga dapat terkena dampak permasalahan hukum tersebut karena dianggap tau mengenai isi akta itu.

Prinsip kehati-hatian adalah suatu prinsip yang menyatakan bahwa bank dalam menjalankan fungsi dan kegiatan usahanya wajib menerapkan prinsip kehati-hatian dalam rangka melindungi dana masyarakat yang dipercayakan kepadanya. Hal tersebut sesuai dengan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998 tentang perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan menyebutkan bahwa Perbankan Indonesia dalam melakukan usahanya wajib melakukan usahanya berasaskan Demokrasi Ekonomi dengan menggunakan Prinsip kehati-hatian.⁸

Sehingga, dapat disimpulkan bahwa prinsip-prinsip tersebut adalah sangat penting, untuk diatur dalam Undang-Undang Jabatan Notaris, yang mengatur mengenai jabatan ini, agar Notaris/PPAT terhindar dari permasalahan hukum yang ada. Permasalahan hukum yang timbul bisa saja merupakan kesengajaan para pihak yang hendak membuat akta, Hibah oleh Wajib Pajak umumnya digunakan untuk memperkecil besar pajak yang akan dikenakan, hal tersebut salah satu cara Wajib Pajak untuk menghindari pajak yang sudah seharusnya dibayar. Notaris dalam Prakteknya walaupun sudah membuat akta sesuai dengan kehendak para pihak, akta tersebut belum akan diberikan penomoran akta, sampai dengan pihak yang bersangkutan memberikan bukti bahwa yang menjadi objek dalam transaksi yang telah dibuatkan akta tersebut sudah dibayarkan pajak yang menjadi kewajiban para pihak.

Dalam upaya dan usaha untuk meningkatkan pengabdian kepada masyarakat sekaligus juga meningkatkan kesadaran hukum masyarakat, Notaris/PPAT juga mempunyai fungsi dalam memberikan penyuluhan hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 15 ayat (2) huruf e. Penyuluhan Hukum dan Pembuatan akta merupakan suatu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan satu dengan yang lainnya, karena dalam pembuatan akta seorang Notaris/PPAT akan menjelaskan dulu kewajiban yang harus di penuhi oleh para pihak, seperti membayar pajak jika belum dibayarkan, dan memberi tahu resiko yang akan terjadi jika para pihak menolak untuk membayar pajak. Peran faktor moralitas sangat diutamakan dalam penyuluhan hukum yang diberikan oleh seorang Notaris/PPAT hal ini akan membuat Notaris/PPAT tidak menyalahgunakan wewenang yang sudah diberikan oleh mereka dari negara, sehingga tidak akan ada pihak yang dirugikan, pihak dalam hal ini termasuk Direktorat Jenderal Pajak dalam hal pembayaran pajak.

Penyebab utama, para pihak untuk menghindari dari pajak yang merupakan kewajiban mereka dikarenakan terdapatnya kekosongan dan ketidak jelasan undang-undang,

⁸ Hemansyah, *Hukum Perbankan Nasional Indonesia*, (Jakarta: Kencana Prena Media Group, 2013), cet. 7, hlm. 7.

sehingga hal itu dimanfaatkan seorang yang menjadi Wajib Pajak untuk menghindari kewajibannya untuk membayar pajak, suatu undang-undang yang dirumuskan yang dirumuskan dengan tidak jelas menimbulkan dampak bagi masyarakat yang merupakan orang awam sehingga melalui penyuluhan hukum pata pihak akan mengerti, lebih paham dan sadar akan kewajibannya.

2.3. Analisis Masalah Terhadap Ketentuan Perpajakan Atas Harta Hibah

Sebagai sumber penerimaan negara yang utama dalam sektor non migas, Pajak tidak luput dari perhatian Pemerintah, dewasa ini Pemerintah semakin gencar untuk meningkatkan penerimaan pajak hal ini dapat dilihat dari berbagai program yang diluncurkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, seperti program *sunset policy* yang memberikan penghapusan sanksi pajak dan meningkatkan target kepemilikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) bagi setiap Warga Negara Indonesia. Masyarakat di Indonesia biasa memberikan sesuatu kepada kerabatnya, baik berupa uang maupun berupa barang sebagai tanda turut bersuka atau turut berduka, pemberian sebagai tanda suka misalnya diberikan pada saat acara pernikahan atau khitanan kerabatnya. Untuk pemberian sebagai tanda turut berduka biasa dilakukan dalam hal ada kerabat yang ditinggalkan oleh anggota keluarganya atau mengalami suatu musibah. Selain hal tersebut pemberian berupa uang juga sering dilakukan untuk kerabat yang pemberian ekonominya dianggap kurang baik, dan juga dilakukan pada hari-hari besar seperti Hari Raya Idul Fitri bagi Umat Islam atau hari Raya Imlek bagi Umat Konghucu.

Bagi penerimanya, pemberian dari kerabat termasuk sebagai “tambahan kemampuan ekonomis”. Kriteria tambahan kemampuan ekonomis tersebut akan terkait dengan perlakuan perpajakan bagi pihak penerima. Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan disebutkan sebagai berikut:

“Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk...”

Berdasarkan Pasal tersebut maka unsur-unsur penghasilan yang dikenakan pajak adalah sebagai berikut:

- a. Setiap tambahan kemampuan ekonomis.
- b. Yang diterima oleh Wajib Pajak.
- c. Baik berasal dari Indonesia maupun luar Indonesia.
- d. Yang dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan.

Berdasarkan penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh disampaikan bahwa Undang-Undang PPh menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak darimanapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut, sehingga Hibah dianggap sebagai penambahan kekayaan dan kemampuan ekonomis, selama Hibah diberikan oleh siapapun yang bukan merupakan keluarga garis lurus satu derajat, misalnya pemberian harta hibah dari kakak kepada adiknya, dari tante kepada keponakannya, karena

hubungan mereka bukanlah merupakan garis keturunan lurus sederajat, melainkan garis keturunan ke samping.

Selain penghasilan yang merupakan Objek Pajak, Undang-Undang PPh juga mengatur penghasilan yang bukan objek pajak pada Pasal 4 ayat (3). Di antara penghasilan yang bukan merupakan objek pajak adalah hibah tertentu yang diatur dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a angka (2) Undang-Undang PPh. Penghasilan yang diterima oleh Wajib Pajak dengan nama dan dalam bentuk apapun, akan berimplikasi pada pelaksanaan kewajiban perpajakannya sesuai dengan Undang-Undang PPh. Demikian juga penghasilan yang bersumber dari pemberian oleh kerabatnya.

Terdapat penekanan bahwa hibah yang dikecualikan dari objek pajak adalah harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dalam hal ini antara orang tua kepada anak kandung dan sebaliknya, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan.⁹

Pada dasarnya masyarakat tidak membayar pajak disebabkan oleh dua hal, yaitu karena dia tidak mengerti betul ketentuan undang-undang perpajakan dan yang kedua karena dia tidak peduli dengan arti penting dari pajak itu sendiri. Untuk mencapai peningkatan terhadap budaya hukum dan membentuk kesadaran hukum masyarakat maka kegiatan penyuluhan hukum harus menetapkan arah kebijakan.¹⁰

Atas permasalahan yang diuraikan diatas, penulis mencoba membahas satu per satu poin-poin yang tersirat dalam dasar hukum yang mengatur mengenai harta hibah. Pertama, tersirat kata 'harta' yang secara umum berarti sumber ekonomi yang diharapkan memberikan manfaat usaha dikemudian hari. Dalam istilah ekonomi, harta sering disebut asset atau aktiva. Harta tentunya dapat berupa harta berwujud maupun harta tidak berwujud. Harta berwujud tersebut misalnya rumah, tanah, saham, piutang, uang kas/tabungan, deposito dan surat berharga, perhiasan, polis asuransi dan harta berwujud lainnya. Harta tidak berwujud ini berupa royalti dan hak paten, franchise dan lain-lain. Penyebutan harta dalam ketentuan ini dimaksud bahwa segala sesuatu baik tercatat maupun tidak dan dapat juga berlaku untuk Wajib Pajak orang pribadi, dan bukan disebut sebagai aktiva, mengingat aktiva akan sangat terkait dengan segala sesuatu yang dimiliki yang telah dicatat atau dibukukan yang akan dilaporkan dalam laporan keuangan berupa neraca dan hal ini hanya berlaku Wajib Pajak orang pribadi dan badan yang melakukan pembukuan. Jadi, terkait dengan permasalahan yang ada, harta hibahan ini dapat berupa harta yang telah disebutkan diatas. Wajib pajak orang pribadi dapat menghibahkan rumah, saham, piutang, uang kas dan lain-lain.

Kedua, terdapat poin yang menyebutkan "yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat" yang dimaksud adalah ayah, ibu, dan anak kandung. Hal ini tidak berlaku untuk hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan kesamping satu derajat yang adalah saudara dan juga untuk dan juga untuk keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat yang adalah mertua dan anak tiri, apalagi yang dimaksud hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan kesamping satu derajat. Bahwa perlu ditekankan, karena sering juga terjadi hibah harta yang diterima bukan oleh

⁹ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, LN No. 50 Tahun 1983, TLN No. 3263, Ps. 4 ayat (3).

¹⁰ Karol Teovani Lodan, Menggugat Partisipasi Masyarakat dalam Pelayanan Publik, *Jurnal Ipteks Terapan Kopertis wilayah X, Vol. 7 No. 1 Edisi Maret 2013*, hlm. 124.

keluarga sedarah dalam garis keturunan satu derajat misalnya hibah dari ayah yang diterima oleh anak tirinya.

Ketiga, mengenai “sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, antara pihak-pihak yang bersangkutan”, yang dapat ditekankan bahwa apabila tidak ada keterkaitan usaha, pekerjaan, kepemilikan, antara pemberian hibah dengan pemberi hibah atau penerima hibah.

Kasus diatas menceritakan bahwa, terdapat pemberian hibah dari orang tua terhadap anak yang merupakan Hibah tertentu dan merupakan penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak, namun juga tidak sedikit pemberian hibah dijadikan alasan dan kamuflyase untuk penambahan penghasilan kepada seorang Wajib Pajak, dalam hal ini agak sulit untuk dibuktikan bahwa penghasilan tersebut apakah benar dari hibah atau bukan, apalagi Wajib Pajak menyertakan akta hibah yang dibuat oleh Notaris/PPAT, aparaturnya hanya bisa melihat dari fakta yang sebenarnya terjadi, yang mana fakta-fakta tersebut dibuktikan dengan surat-surat yang ada, pada saat pemeriksaan pun aparaturnya juga akan memeriksa lebih dalam terkait dengan harta yang menjadi objek hibah, bahwa oleh aparaturnya akan dimintakan dokumen-dokumen pendukung yang bisa membuktikan bahwa harta tersebut merupakan harta hibah, dalam kasus ini yang menjadi objek hibah merupakan uang 5.000.000 USD, Wajib Pajak akan dimintakan rekening koran guna melihat kapan terjadi penambahan harta berupa uang 5.000.000 USD tersebut, jika penambahan harta dikirim ke rekening penerima hibah harus diperhatikan kapan aliran dana tersebut masuk kedalam rekening penerima hibah. Aparaturnya mempunyai wewenang untuk memeriksa keterangan yang disampaikan oleh wajib pajak.

Penghindaran pajak merupakan upaya Wajib Pajak meminimalisir jumlah pajak yang harus mereka bayar dengan memanfaatkan celah (*loophole*) dalam ketentuan-ketentuan mengenai Perpajakan, penghindaran pajak juga seringkali disebut sebagai sebuah sikap perlawanan terhadap pajak, perlawanan terhadap pajak merupakan hambatan terhadap pemungutan pajak yang berdampak kepada berkurangnya penerimaan kas negara, Wajib Pajak tidak bisa merasakan imbalan secara langsung saat mereka berkontribusi dalam pembayaran pajak sehingga hal itu membuat Wajib Pajak enggan untuk membayar pajak dengan jumlah yang besar, banyak cara yang dilakukan oleh Wajib Pajak guna menghindari kewajiban mereka dalam pembayaran pajak.

Perilaku seseorang dalam memenuhi kewajiban perpajakan ditentukan oleh suatu keadaan, baik dai faktor eksternal misalnya tingkat keadilan dalam perpajakan, admnitrasinya yang tersedia secara memadai. Sedangkan dari faktor internal, adanya pengetahuan dan pemahaman wajib pajak dalam perpajakan. Seorang dengan tingkat pengetahuan dan pemahaman yang tinggi, maka hal tersebut akan digunakan sebagai dasar pertimbangan untuk melakukan kewajiban perpajakan. Teori atribusi relevan untuk menjelaskan penelitian ini.

Dalam ketentuan perpajakan, masih terdapat berbagai celah (*loophole*) yang dapat dimanfaatkan oleh Wajib Pajak agar jumlah pajak yang dibayar oleh seorang Wajib Pajak optimal dan minimum (secara keseluruhan). Optimal disini diartikan, sebagai Wajib Pajak tidak membayar suatu pajak yang semestinya harus dibayar, atau membayar pajak dengan jumlah yang paling sedikit, sistem pemungutan pajak di Indonesia pun dirasakan dapat mendukung niat dari seorang Wajib Pajak untuk melakukan penghindaran pajak dikarenakan sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah *self-assesment system*, wajib

pajak dalam kasus ini diberikan kebebasan untuk menghitung dan melaporkan sendiri pajaknya dalam SPT tiap tahunnya.¹¹

Umumnya, ukuran kepatuhan memenuhi kewajiban perpajakan, biasanya diukur dan dibandingkan dengan besar kecilnya penghematan pajak (*tax avoidance*) dan penyelundupan pajak (*tax evasion*) yang semuanya itu bertujuan untuk meminimalkan beban pajak, melalui beberapa cara antara lain melalui pengecualian-pengecualian, pengurangan-pengurangan, insentif pajak, penghasilan yang bukan merupakan objek pajak, penangguhan beban pajak, pajak ditanggung negara sampai kepada kerja sama dengan aparat perpajakan, suap-menyuap dan pemalsuan.¹²

Penghindaran pajak adalah rekayasa '*tax affairs*' yang masih tetap berada di dalam bingkai ketentuan perpajakan (*lawful*). Wajib pajak melakukan penghindaran pajak dengan menaati aturan yang berlaku yang sifatnya legal dan diperbolehkan oleh peraturan perundang-undang perpajakan.¹³

Langkah konkrit yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak untuk meningkatkan penerimaan pajak antara lain melakukan reformasi perpajakan secara menyeluruh dengan mengganti *official assessment system* menjadi *self-assesment system*. *Self-assesment system* merupakan sistem yang memberikan kepercayaan penuh terhadap Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakan kepada aparat pajak. Kenyataannya terdapat perbedaan kepentingan antara wajib pajak dan pemerintah. Wajib Pajak berusaha membayar pajak sekecil mungkin karena dengan membayar pajak berarti mengurangi kemampuan ekonomi pajak. Pemerintah memerlukan dana untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan yang sebagian besar dananya merupakan pemasukan dari pemungutan pajak. Adanya perbedaan kepentingan ini menyebabkan Wajib Pajak cenderung mengurangi jumlah pembayaran pajak, baik secara legal maupun illegal.

Self-assesment system merupakan sistem pemungutan pajak yang diterapkan di Indonesia, pada prinsipnya *self-assesment system* merupakan mekanisme pemenuhan kewajiban perpajakan yang menuntut Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajak yang terhutang sesuai ketentuan. Kurangnya pengetahuan Wajib Pajak terhadap terhadap sistem dan tata cara perhitungan dalam perpajakan tidak dapat dipungkiri menjadi salah satu penyebab terjadinya permasalahan dalam dunia perpajakan, dalam *self-assesment system* Wajib Pajak berkewajiban untuk menghitung, memperhitungkan serta melaporkan besarnya pajak terhutang Wajib Pajak. Kurangnya sosialisasi pemerintah kepada Wajib Pajak akan menyebabkan Wajib Pajak mengalami ketertinggalan dalam mendapatkan informasi mengenai perubahan-perubahan tersebut khususnya perubahan dalam teknis perhitungan *self-assesment system*.

Upaya memperkecil beban pajak dapat dilakukan melalui, *tax planning*, *tax avoidance*, dan *tax evasion*. Perencanaan pajak (*tax planning*) adalah langkah awal dalam manajemen pajak. Pada tahap ini dilakukan pengumpulan dan penelitian terhadap peraturan perpajakan agar dapat diseleksi jenis tindakan penghematan pajak yang akan dilakukan.¹⁴ Perencanaan pajak adalah upaya subjek pajak untuk meminimalkan pajak yang terhutang melalui skema yang memang jelas telah diatur dalam peraturan

¹¹ Hasil wawancara dengan Dosen Fakultas Hukum Universitas Indonesia Paulus, di Jakarta Selatan, pada tanggal 16 Oktober 2019.

¹² Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, ed. 3, (Jakarta: Salemba Empat, 2008), hlm 67.

¹³ Suandy Erly, *Perencanaan Pajak*, ed. 4, (Jakarta: Salemba Empat, 2008), hlm. 31.

¹⁴ Erly Suandy, *Perencanaan Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2008), hlm. 6.

perundang-undangan perpajakan dan sifatnya tidak menimbulkan sengketa antara subjek pajak dan otoritas pajak.¹⁵ Perencanaan pajak juga merupakan tindakan penstrukturan yang terkait dengan konsekuensi potensi pajaknya, yang tekanannya kepada pengendalian setiap transaksi yang ada konsekuensi pajaknya. Tujuannya adalah bagaimana pengendalian tersebut dapat mengefisienkan jumlah pajak yang akan ditransfer ke pemerintah, melalui apa yang disebut sebagai penghindaran pajak (*tax avoidance*), dan bukan penyelundupan pajak (*tax evasion*).¹⁶

Dengan adanya self-assessment system tersebut Wajib Pajak dituntut untuk menjadi mandiri, saat pelaporan SPT penambahan harta yang tertulis dalam SPT merupakan kebebasan dari Wajib Pajak itu sendiri, namun untuk kasus diatas penambahan harta berupa Hibah tersebut sangatlah besar jumlahnya, pihak bank yang menerima uang tersebut pun akan membuat laporan, sehingga mau tidak mau Wajib Pajak dalam kasus ini harus menyertakan penambahan harta berupa Hibah uang sebesar 5.000.000 USD tersebut dalam SPTnya, SPT yang sudah tertera penambahan harta sebesar itu akan menimbulkan pertanyaan dari aparat pajak bahwa dari mana penambahan harta tersebut, sesuai dengan keterangan yang diberikan bahwa hal tersebut merupakan Hibah maka kemudian aparat pajak akan memeriksa bahwa apakah benar harta tersebut diperoleh dari Hibah, kemudian kapan pemberian Hibah itu dilakukan dan meminta berkas pendukung sebagai bukti bahwa penambahan harta dalam SPT tahun wajib pajak itu merupakan harta Hibah, kemudian memeriksa mengenai kebenaran dari akta Hibah yang akan menjadi dokumen pelengkap pada saat pelaporan SPT Tahun oleh Wajib Pajak.

Aparatur akan membuktikan kebenaran hibah dengan langkah-langkah berikut:

1. Meneliti riwayat dari pemberi hibah, apakah kekayaan dan usahanya wajar untuk memberikan hibah sebesar itu.
2. Memeriksa kembali akta hibah yang dibuat oleh Notaris/PPAT yang telah ditandatangani oleh para pihak, saksi dan Notaris/PPAT tersebut, dan dokumen-dokumen pendukung guna pembuatan akta hibah itu akan diperiksa kembali.
3. Memeriksa dan memastikan dengan menanyakan kepada kelurahan atas kebenaran hubungan keluarga, ataupun mencari informasi dari saudara kandung, ataupun sanak saudara terdekat dari Wajib Pajak apakah pemberian tersebut benar adanya atau tidak. Seandainya pun benar maka jika pemberi hibah tersebut masih hidup maka harus dikenakan pajak hibah tersebut kepada pemberi hibah, sehingga potensi pajak atas penghasilan tersebut tidak hilang.

Penerima hibah tidak lagi dikenakan pajak karena pada dasarnya harta tersebut sudah dikenakan pajak terlebih dahulu kepada pemberi hibah, karena objek pajak dalam kasus ini merupakan uang, maka seharusnya sebelumnya sudah dikenakan pajak penghasilan akan harta tersebut. Namun, yang menjadi permasalahan objek hibah dalam kasus ini merupakan milik Warga Negara Asing yang bukan merupakan subjek pajak di Indonesia, oleh karena itu bisa dipastikan bahwa pemberi hibah belum mempunyai NPWP, sehingga objek pajak hibah tersebut belum dikenakan pajak sebelumnya.

Dalam hal pajak tidak dibayar berulang-ulang kali akan dilakukan pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak melalui aparat pajak (fiskus), di mana dalam hal ini,

¹⁵ <https://news.ddtc.co.id/perencanaan-pajak-ini-beda-tax-planning-tax-avoidance-dan-tax-evasioon-9750>, di akses pada tanggal 10 Oktober 2019.

¹⁶ Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, (Jakarta: Salmeba Empat 2008), hlm. 67.

Notaris/PPAT sebagai pembuat akta Hibah akan dimintakan keterangan mengenai kebenaran formil dan materil akta Hibah tersebut, dan Notaris/PPAT harus memberikan keterangan tersebut, berdasarkan dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1963 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Pasal 35 ayat (1) yang menyatakan:

“apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta”

Notaris/PPAT merupakan profesi yang mempunyai ketentuan mengenai rahasia jabatan, seperti yang diatur dalam ketentuan mengenai rahasia jabatan Notaris bahwa Notaris wajib “merahasiakan segala sesuatu mengenai akta yang dibuatnya dan segala keterangan yang diperoleh guna pembuatan akta”¹⁷, sehingga untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan tersebut, atas permintaan tertulis Direktur Jenderal Pajak, pihak ketiga yaitu bank, akuntan public, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan pihak ketiga lainnya yang mempunyai hubungan dengan kegiatan usaha Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak atau penagihan pajak atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan harus memberikan keterangan atau bukti-bukti yang diminta.

Dikarenakan pengecualian tersebut, setiap pejabat yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak tersebut wajib untuk memberikan keterangan mengenai segala keterangan yang dimintai oleh aparat pajak, dalam hal Notaris menolak untuk memberikan keterangan yang diminta dan tidak memenuhi kewajibannya mendapatkan sanksi sebagaimana diatur dalam KUP;

“setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 25.000.000,00 (dua puluh lima juta Rupiah).¹⁸

Berdasarkan penelitian sampai saat ini belum ada upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mengantisipasi ataupun mengatasi penghindaran pajak melalui pembuatan akta Hibah, oleh karena akta Hibah yang dibuat oleh Notaris/PPAT merupakan akta otentik yang dalam Pasal 1870 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata adalah akta yang mempunyai kekuatan pembuktian mutlak dan mengikat. Akta Notaris/PPAT merupakan bukti yang sempurna sehingga tidak perlu lagi dibuktikan dengan pembuktian lain selama ketidakbenarannya tidak dapat dibuktikan, dan juga Kantor Pelayanan Pajak hanya menerima laporan berdasarkan adanya transaksi saja, yaitu pada saat laporan SPT atau pada saat pembayaran PPh. Namun bukan berarti dengan wewenang yang diberikan kepada Notaris/PPAT untuk membuat akta otentik yang tidak

¹⁷ Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris, LN No. 117 Tahun 2004, TLN No. 4432, Ps 16 ayat (1) huruf f.

¹⁸ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1963 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009.

perlu dipertanyakan lagi kebenaran substansinya dapat membuat seorang Notaris/PPAT bertindak semena-mena dan menggunakan kewenangan itu untuk melanggar suatu aturan, dalam hal keterlibatan pihak ketigapun dalam KUP diatur mengenai keterlibatan dan sanksi pihak ketiga karena ketentuan ini berlaku bagi yang menyuruh melakukan, yang menganjurkan atau membantu melakukan tindak pidana dibidang perpajakan.

Cara menghindari diri dari pajak kadang-kadang dinamakan juga penghematan pajak dalam arti sempit, alasannya adalah: karena seluruh usaha yang termasuk ke dalam perlawanan aktif, pada hakikatnya tergolong ke dalam penghematan pajak dalam arti luas. Ternyata kini bahwa penghindaran pajak secara yuridis berbentuk perbuatan dengan cara sedemikian rupa, sehingga perbuatan-perbuatan yang dilakukan tidak terkena penerapan KUP. Biasanya perbuatan tersebut merupakan penggunaan dari kekosongan dan atau ketidakjelasan dari undang-undang yang dimaksud.

Akibat dari penghindaran pajak dapat menyebabkan stagnansi atau macetnya pertumbuhan ekonomi, pajak merupakan kontribusi wajib dari setiap warga negara Indonesia, yang atas dana hasil pemungutan pajak tersebut akan di alokasikan untuk pembangunan fasilitas negara itu sendiri, penerapan pemungutan pajak sendiri berdasarkan dua prinsip, yaitu *benefit principle*, di mana warga negara mendapatkan keuntungan dari negara, maka negara diperkenankan untuk memungut pajak kepada warganya sebagai gantinya negara akan membangun berbagai fasilitas dan memberikan layanan publik untuk masyarakat di mana untuk membiayai pengeluaran tersebut dibutuhkan sumber dana yang mencukupi. Prinsip berikutnya *ability to pay taxation principle* di mana negara memungut pajak berdasarkan kemampuan individu, warga negara yang mempunyai kemampuan lebih akan membayar pajak lebih besar dibandingkan mereka yang berpenghasilan kecil, seperti yang kita ketahui Indonesia merupakan negara kepulauan yang masih berkembang, tidak sedikit penduduknya adalah petani sehingga hal tersebut membuat mereka tidak bisa membuat Nomor Pokok Wajib Pajak karena penghasilan yang mereka terima bukanlah penghasilan tetap, sehingga kalau warga negara yang mempunyai penghasilan lebih menghindari pajak yang harusnya dibayarkan, akan sangat mengurangi pemasukan negara dari sektor non migas.

Untuk menghindari pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan, seorang wajib pajak harus menerima jika akan dilakukan pemeriksaan terhadap dirinya, pemeriksaan pajak merupakan bagian tak terpisahkan (*built-in*) dengan sistem *self-assessment* yang dianut dengan sistem perpajakan di Indonesia. Pemeriksaan pajak dilakukan dalam rangka pengawasan (*control*) kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan. Tanpa pengawasan, wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya cenderung menghindari bayar pajak. Bahkan banyak wajib pajak juga wajib pajak yang menghindari bayar pajak dengan cara yang tidak benar seperti menurunkan omset, atau menambah biaya yang pada akhirnya menghilangkan keuntungan fiskal atau meminimalkan penghasilan kena pajak, ketika suatu wajib pajak, baik itu perorangan maupun badan, yang telah menghitung, membayar, dan melaporkan kewajiban perpajakannya secara tepat waktu dan benar menurut wajib pajak, tetap saja ada kemungkinan bagi wajib pajak akan dikenakan pemeriksaan perpajakan, seperti yang diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK/04/2000, dan memiliki dua tujuan, yaitu:

1. Menguji kepatuhan wajib pajak dalam rangka memberikan kepastian dan penjelasan mengenai perpajakan wajib pajak tersebut yang telah dilaporkan, yang meliputi:
 - a. SPT lebih bayar, termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahuluan pajak.
 - b. SPT rugi.
 - c. SPT terlambat, yaitu melampaui jangka waktu Surat Teguran yang disampaikan.

- d. Melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi, pembubaran atau akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya.
 - e. Menyampaikan SPT yang memenuhi kriteria seleksi berdasarkan hasil analisis yang mengindikasikan adanya kewajiban perpajakan wajib pajak yang tidak dipenuhi.
2. Tujuan lainnya hanya untuk melaksanakan KUP.

Ada beberapa jenis pemeriksaan pajak yang perlu dipahami oleh wajib pajak, yaitu:

1. Pemeriksaan Lapangan

Pemeriksaan lapangan dilakukan di tempat baik itu di tempat tinggal, tempat usaha atau tempat bekerja wajib pajak. Dalam pelaksanaannya wajib pajak diwajibkan untuk:

- a. Memperlihatkan dokumen yang menjadi dasar pembukuan dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan, kegiatan usaha, pekerjaan bebas wajib pajak atau objek yang terutang pajak.
- b. Memberi kesempatan untuk mengakses data yang dikelola secara elektronik.
- c. Memberi kesempatan memasuki dan memeriksa ruangan, barang bergerak atau tidak bergerak yang digunakan untuk menyimpan dokumen yang menjadi dasar pembukuan, maupun dokumen yang memberi petunjuk penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, maupun pekerjaan bebas wajib pajak.
- d. Memberikan bantuan untuk kelancaran pemeriksaan, yaitu seperti memberikan kesempatan bagi pemeriksa pajak membuka atau melihat barang bergerak maupun tidak bergerak dilokasi pemeriksaan, memperbolehkan pemeriksa pajak untuk boleh memeriksa buku, catatan maupun dokumen yang tidak memungkinkan untuk dibawa ke kantor pajak.
- e. Menyampaikan tanggapan secara tertulis atau surat pemberitahuan hasil pemeriksaan.
- f. Memberikan keterangan lisan maupun tertulis yang diperlukan.

2. Pemeriksaan Kantor

Pemeriksaan ini dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak atau Kantor Pelayanan Pajak, dan saat pelaksanaan pemeriksaan kantor. Wajib pajak diwajibkan untuk:

- a. Memenuhi panggilan untuk menghadiri pemeriksaan sesuai dengan waktu yang telah ditentukan.
- b. Memperlihatkan dokumen yang menjadi dasar pembukuan dan dokumen lain yang termasuk data yang dikelola secara elektronik yang berhubungan dengan penghasilan, kegiatan usaha maupun pekerjaan wajib pajak.
- c. Memberikan bantuan untuk kelancaran pemeriksaan.
- d. Menyampaikan tanggapan secara tertulis atas Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan.
- e. Meminjamkan kertas kerja.
- f. Bersedia memberikan keterangan baik secara lisan maupun tertulis jika dibutihkan oleh pemeriksa pajak.

Sehingga setelah pelaporan SPT oleh Wajib Pajak, jika terdapat permasalahan atau kecurigaan yang timbul atas pelaporan pajak tersebut, pemeriksaan akan diajukan dan dengan pemeriksaan diatas, seorang wajib pajak akan dituntut untuk memberi segala keterangan dengan sebenar-benarnya, tidak ada yang bisa dirahasiakan, sehingga jika terjadi kecurangan atau terbukti menghindari pajak, Wajib Pajak akan dikenai sanksi sebagaimana yang tertulis dalam KUP.

3. PENUTUP

3.1. Simpulan

Peran Notaris/PPAT sebagai pembuat akta otentik, dianggap sebagai jalan keluar seorang Wajib Pajak untuk menghindari pajak yang merupakan kewajibannya melalui manipulasi hibah tersebut, Seorang Notaris/PPAT agar dapat melakukan amanahnya dengan dituntut untuk semestinya memiliki integritas moral yang tinggi sehingga tidak terpengaruh oleh bentuk gratifikasi apapun yang hendak ditawarkan oleh kliennya.

Dalam upaya dan usaha untuk meningkatkan pengabdian kepada masyarakat sekaligus juga meningkatkan kesadaran hukum masyarakat, Notaris/PPAT juga mempunyai fungsi dalam memberikan penyuluhan hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 15 ayat (2) huruf e. Penyuluhan Hukum dan Pembuatan akta merupakan suatu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan satu dengan yang lainnya, karena dalam pembuatan akta seorang Notaris/PPAT akan menjelaskan dulu kewajiban yang harus di penuhi oleh para pihak, seperti membayar pajak jika belum dibayarkan, dan memberi tahu resiko yang akan terjadi jika para pihak menolak untuk membayar pajak. Peran faktor moralitas sangat diutamakan dalam penyuluhan hukum yang diberikan oleh seorang Notaris/PPAT hal ini akan membuat Notaris/PPAT tidak menyalahgunakan wewenang yang sudah diberikan oleh mereka dari negara, sehingga tidak akan ada pihak yang dirugikan, pihak dalam hal ini termasuk Direktorat Jenderal Pajak dalam hal pembayaran pajak.

Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan disebutkan sebagai berikut:

“Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk...”

Kurangnya pengetahuan Wajib Pajak terhadap terhadap sistem dan tata cara perhitungan dalam perpajakan tidak dapat dipungkiri menjadi salah satu penyebab terjadinya pemasalahan dalam dunia perpajakan, dalam *self-assessment system* Wajib Pajak berkewajiban untuk menghitung, memperhitungkan serta melaporkan besarnya pajak terhutang Wajib Pajak. Kurangnya sosialisasi pemerintah kepada Wajib Pajak akan menyebabkan Wajib Pajak mengalami ketertinggalan dalam mendapatkan informasi mengenai perubahan-perubahan tersebut khususnya perubahan dalam teknis perhitungan *self-assessment system*.

Penerima hibah tidak lagi dikenakan pajak karena pada dasarnya harta tersebut sudah dikenakan pajak terlebih dahulu kepada pemberi hibah, karena objek pajak dalam kasus ini merupakan uang, maka seharusnya sebelumnya sudah dikenakan pajak penghasilan akan harta tersebut. Namun, yang menjadi permasalahan objek hibah dalam kasus ini merupakan milik Warga Negara Asing yang bukan merupakan subjek pajak di Indonesia, oleh karena itu bisa dipastikan bahwa pemberi hibah belum mempunyai NPWP, sehingga objek pajak hibah tersebut belum dikenakan pajak sebelumnya.

Cara menghindari diri dari pajak kadang-kadang dinamakan juga “penghematan pajak dalam arti sempit, alasannya adalah: karena seluruh usaha yang termasuk ke dalam perlawanan aktif, pada hakikatnya tergolong ke dalam penghematan pajak dalam arti luas. Ternyata kini bahwa penghindaran pajak secara yuridis berbentuk perbuatan dengan cara sedemikian rupa, sehingga perbuatan-perbuatan yang dilakukan tidak terkena

penerapan KUP. Biasanya perbuatan tersebut merupakan penggunaan dari kekosongan dan atau ketidakjelasan dari undang-undang yang dimaksud.

3.2. Saran

Notaris/PPAT sebagai pejabat umum yang diberikan mandat oleh negara untuk membuat akta otentik seperti akta Hibah, yang kebenarannya sudah tidak perlu untuk dibuktikan lagi memegang andil yang besar terhadap pemenuhan kewajiban oleh para pihak yang hendak membuat akta kepadanya, pemenuhan kewajiban seperti membayar pajak sangat penting untuk para pihak, seharusnya mengetahui peraturan dan ketentuan yang berkaitan dengan pengenaan pajak atas harta hibah dan harta hibah yang dikecualikan dari objek pajak dan kewajiban berupa perpajakan untuk hibah tersebut, dan selalu dapat bertindak seksama dalam memeriksa kebenaran dokumen yang diberikan oleh penghadap sebagai salah satu kewajiban dalam menjalankan jabatannya untuk menghindari praktik penghindaran pajak melalui hibah ke depannya, dengan mengetahui ketentuan mengenai perpajakan dan juga sanksi yang akan diberikan oleh Direktorat Wajib Pajak terhadap setiap pelanggaran yang terjadi Notaris/PPAT dapat memberikan penyuluhan hukum atau *legal advice* kepada penghadap untuk resiko yang akan terjadi di kemudian hari akibat tindakan penghindaran pajak yang akan dilakukan oleh penghadap, sehingga penghindaran pajak melalui manipulasi dokumen dalam pembuatan akta hibah tidak terjadi lagi, dan juga dalam hal prinsip kehati-hatian untuk segera diatur dalam Undang-Undang Jabatan Notaris.

DAFTAR REFERENSI

A. Peraturan Perundang-Undangan

- Indonesia. *Undang-Undang tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria*. UU No.5 Tahun 1960, LN No.104, TLN No.2043.
- _____. Indonesia. Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. UU No. 28 Tahun 2007. LN No. 85 Tahun 2007.
- _____. Undang-Undang Tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. UU No. 36 Tahun 2008. LN No. 133 Tahun 2008.
- _____. Peraturan Pemerintah tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1963 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. UU No. 5 Tahun 2008. LN. No. 211 Tahun 2008.

B. Buku

- Hemansyah. *Hukum Perbankan Nasional Indonesia*. Jakarta: Kencana Prena Media Group. 2013). Cet. 7.
- GHS Tobing, Lumban. *Peraturan Jabatan Notaris*. Cet. 3. Jakarta: Erlangga. 1992.
- Suandy, Erly. *Perencanaan Pajak*. Ed. 4. Jakarta: Salemba Empat. 2008.
- Tan, Thong Kie, *Studi Notariat dan Serba Serbi Praktek Notaris*. Jakarta: PT Ichtiar Baru Van Hoeve. 2007. Cet. 1.
- Waluyo. *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat. 2013.
- Zain, Mohammad. *Manajemen Perpajakan*. Ed. 3. Jakarta: Salemba Empat 2008.

C. Artikel

Lodan, Karol Teovani Menggugat Partisipasi Masyarakat dalam Pelayanan Publik.

Jurnal Ipteks Terapan Kopertis wilayah V. Vol. 7 No. 1 Edisi Maret 2013.

D. Website

<https://news.ddtc.co.id/perencanaan-pajak-ini-beda-tax-planning-tax-avoidance-dan-tax-evasioon-9750>, diakses pada tanggal 10 Oktober 2019

<https://irmadevita.com/2011/waspadalah-para-notarisppat-dalam-melakukan-pembayaran-pajak/> diakses pada tanggal 29 September 2019.

E. Wawancara

Sulistyo, Paulus. (2019, 16 Oktober). Wawancara Pribadi.