

PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA BAGI PPAT YANG MENERBITKAN SURAT SETOR BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN FIKTIF

Mario Kusdianto

Mahasiswa Magister Kenotariatan, Fakultas Hukum, Universitas Surabaya
email: mario.ub.222@gmail.com

Informasi Artikel

Riwayat Artikel :

Submit, 2 Oktober 2023
Revisi, 3 Oktober 2023
Diterima, 2 Januari 2024
Publish, 15 Januari 2024

Kata Kunci :

Notaris
Pajak
BPHTB SSB
PPAT.

ABSTRAK

Pajak merupakan salah satu wujud kontribusi warga negara guna mencapai tujuan nasional. Salah satu sumber pendapatan baik bagi pemerintah pusat maupun pemerintahan daerah adalah perpajakan. BPHTB menjadi salah satu jenis pajak yang di pungut pemerintah kota atau kabupaten yang disebabkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan sebagai perbuatan atau peristiwa hukum, di mana hal tersebut sangat erat kaitannya dengan profesi PPAT. PPAT sering kali mendapatkan kepercayaan dari kliennya untuk melakukan pembayaran BPHTB, namun kepercayaan tersebut dirusak dengan tidak dilakukannya penyetoran pajak kepada negara dan menerbitkan SSB fiktif. Penulisan dalam jurnal ini menggunakan penelitian yuridis normatif, yaitu proses pemecahan masalah hukum yang dihadapi dengan menggunakan peraturan hukum, prinsip dan/atau doktrin hukum yang relevan atau berkaitan erat dengan pokok permasalahan hukum yang dihadapi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tindakan pembuatan SSB fiktif merupakan tindak pidana lanjutan atau perbuatan berlanjut dari penggelapan uang pembayaran BPHTB. PPAT terlebih dahulu melakukan tindakan penggelapan uang yang dilarang dalam Pasal 372 KUHP yang kemudian dilanjutkan melakukan pemalsuan sebagaimana dilarang dalam Pasal 263 ayat (1) KUHP. PPAT yang memenuhi rumusan pasal tersebut dan memenuhi unsur pertanggungjawaban pidana dapat dikenakan ancaman pidana penjara maksimal selama 6 (enam) tahun.

This is an open access article under the CC BY-SA license



Corresponding Author:

Nama : Mario Kusdianto
Afiliasi : Universitas Surabaya
Email: mario.ub222@gmail.com

1. PENDAHULUAN

Indonesia adalah negara berkembang yang melakukan berbagai penataan terhadap segala aspek penyelenggaraan kehidupan berbangsa dan bernegara. Penyelenggaraan kehidupan berbangsa dan bernegara di Indonesia berpedoman pada Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya di tulis UUD NRI Tahun 1945). Pancasila menjadi pandangan hidup Bangsa Indonesia karena dijadikan sebagai dasar pertimbangan dalam segala aspek bernegara sehingga penyelenggaraan kehidupan berbangsa dan bernegara tidak boleh berlawanan dengan nilai-nilai luhur di dalamnya.

Pancasila dan UUD NRI Tahun 1945 memegang peranan penting dalam penyelenggaraan negara guna mewujudkan tujuan Negara Indonesia sebagaimana tersemat pada Alinea ke 4 (empat) dari Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 yaitu “mencerdaskan kehidupan bangsa, menciptakan kesejahteraan umum, melindungi seluruh tumpah darah Indonesia, dan membantu melaksanakan ketertiban dunia dan perdamaian abadi”.

Upaya pencapaian tujuan nasional Negara Indonesia memerlukan peran serta dari pemerintah maupun masyarakat sebab memerlukan kontribusi, pengorbanan dan biaya yang tidak sedikit dari seluruh

elemen masyarakat. Pajak merupakan salah satu wujud kontribusi dan pengorbanan yang dapat diberikan oleh warga negara guna mencapai tujuan nasional. Pajak merupakan sumber pendapatan baik bagi pemerintah pusat maupun pemerintahan daerah, bahkan menjadi salah satu penerimaan negara yang terbesar. (Hidayat, 2018). Landasan yuridis pemungutan pajak terdapat dalam Pasal 23 A UUD NRI Tahun 1945. Berdasarkan pasal tersebut maka dapat diketahui bahwa pajak digunakan untuk keperluan negara dalam rangka mencapai tujuan nasional. Keseluruhan praktik pemungutan pajak di Indonesia harus berlandaskan undang-undang guna menjamin keadilan serta mewujudkan kepastian hukum bagi masyarakat. Pajak menjadi iuran wajib yang bersifat dapat dipaksakan, di mana wajib pajak menjadi terutang dan wajib melakukan pembayaran berdasarkan peraturan perundang-undangan. Wajib Pajak melakukan pembayaran pajak namun tidak mendapat prestasi atau imbal balik secara langsung karena sebagian besar dialokasikan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan (Siahaan, 2010).

Indonesia melakukan pemungutan pajak yang diselenggarakan oleh pemerintah pusat dan/atau pemerintahan daerah tergantung pada jenis pajaknya. Penyelenggaraan pemungutan tersebut ditentukan berdasarkan Pasal 18A ayat (2) UUD NRI Tahun 1945 yang diantaranya terdapat pengaturan atas hubungan keuangan antara pemerintah pusat dengan pemerintah daerah yang dilaksanakan secara adil dan selaras berdasarkan peraturan perundang-undangan. Ketentuan tersebut terakhir kali implementasikan pada Undang-Undang Angka 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (selanjutnya di tulis UU HKPD).

Eksistensi UU HKPD untuk memperkuat pengaturan terkait hubungan keuangan Pemerintah Pusat dengan Pemerintahan Daerah, terutama mengenai perpajakan dan retribusi. UU HKPD hendak menyempurnakan pelaksanaan peraturan perundang-undangan terdahulu dengan tujuan meningkatkan penerimaan negara yang disertai dengan peningkatan pelayanan publik terhadap masyarakat. UU HKPD menentukan hubungan keuangan pemerintah pusat dan pemerintahan daerah terutama yang berkaitan dengan perpajakan harus berfokus pada tujuan mempercepat pencapaian kesejahteraan masyarakat yang merupakan salah satu tujuan nasional Negara Indonesia dalam alinea ke 4 (empat) Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 melalui upaya peningkatan pelayanan publik secara merata dan pemberdayaan serta peningkatan kualitas kehidupan secara merata (Ayu, 2022).

Bea Perolehan Hak Atas Tanah serta Bangunan (selanjutnya ditulis BPHTB) yakni salah satu ragam perpajakan yang apabila merujuk pada ketentuan Pasal 4 UU HKPD kewenangan pemungutannya ada pada pemerintah kabupaten atau kota. BPHTB merupakan jenis pajak yang dipungut terhadap hak atas tanah

dan/atau bangunan yang diperoleh sebagaimana ditentukan pada Pasal 1 Angka 37 UU HKPD. Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dimaknai sebagai suatu perilaku atau insiden hukum yang memberikan akibat hukum hak atas tanah dan/atau bangunan diperoleh orang individu atau badan (Vide: Pasal 1 nomor 38 UU HKPD).

Perilaku atau kejadian hukum perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan sangat erat kaitannya dengan profesi Pejabat Pembuat Akta Tanah (selanjutnya ditulis PPAT). PPAT dalam ketentuan Pasal 1 angka 1 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 mengenai Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (selanjutnya ditulis PP PPAT) adalah pejabat umum yang berkewenangan dalam penyusunan akta otentik terhadap suatu aktivitas hukum, salah satunya terkait hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun. Berdasarkan Pasal 2 PP PPAT, jabatan PPAT berkewajiban untuk membuat akta dengan tujuan melangsungkan bagian kegiatan pendaftaran tanah yang memuat suatu perbuatan hukum tertentu diantaranya termasuk jual-beli, tukar-menukar, hibah, inbreng, pembagian hak bersama, pemberian Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas tanah Hak Milik, perlekatan Hak Tanggungan, pemberian daya guna membebaskan Hak Tanggungan terhadap hak atas tanah atau Hak Milik atas satuan rumah susun, yang kemudian menjadi landasan untuk melakukan pendaftaran guna mengubah data atas pendaftaran tanah akibat adanya perbuatan hukum. Terhadap kewajiban yang diamanatkan, PPAT berkewenangan untuk menyusun akta otentik atas terjadinya perilaku atau peristiwa hukum (Vide: Pasal 3 ayat (1) PP PPAT).

Tugas pokok dan kewenangan PPAT tersebut seringkali berkaitan erat dengan Pajak BPHTB. BPHTB dibebankan karena orang atau badan melakukan peralihan hak atas tanah atau pun bangunan, yang kemudian akan dituangkan dalam akta PPAT. PPAT akan mendaftarkannya pada badan pertanahan setempat (Hidayat, 2018). Subjek pajak dalam BPHTB bukanlah PPAT melainkan para pihak yang membuat akta otentik melalui PPAT, namun pada faktanya terdapat banyak klien yang melakukan penitipan pembayaran BPHTB kepada PPAT dan PPAT pun menerima penitipan tersebut. PPAT yang menerima penitipan pembayaran BPHTB memberikan kemudahan bagi wajib pajak untuk membayarkan BPHTB kepada negara, namun pada faktanya didapati PPAT tidak membayarkan uang yang dititipkan oleh kliennya tersebut kepada negara dan menggunakan uang tersebut untuk kepentingan pribadinya. PPAT yang melakukan tindakan tersebut justru membuat Surat Setor Bea (SBB) fiktif atas BPHTB yang kemudian diberikan kepada klien guna mendapatkan kepercayaan dari kliennya (Yogahastama, 2019).

Pemalsuan Surat Setor Bea (SBB) fiktif atas BPHTB tersebut diberikan agar klien percaya bahwa

telah dilakukan pembayaran BPHTB oleh PPAT, tetapi pada faktanya uang pembayaran yang dititipkan klien kepada PPAT tidak pernah dibayarkan oleh PPAT kepada negara sehingga negara mencatat bahwa tidak ada pelunasan yang dilakukan oleh wajib pajak terkait BPHTB. Hal ini tentu merugikan pihak yang menggunakan jasa dari PPAT tersebut dan merugikan keuangan negara dikarenakan salah satu pendapatan keuangan negara berasal dari pajak BPHTB (Yogahastama, 2019).

Berkaitan dengan uraian atau paparan konteks tersebut maka persoalan yang akan diteliti pada penulisan ini yakni Bagaimana pertanggungjawaban pidana bagi PPAT yang menerbitkan surat setor BPHTB fiktif?

2. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penulisan jurnal ini adalah yuridis normatif, yaitu proses memecahkan persoalan hukum yang terjadi dengan cara menemukan suatu aturan, prinsip, maupun doktrin hukum yang relevan dengan pokok permasalahan hukum yang dihadapi. Penelitian yuridis normatif dilakukan dengan metode penelitian kepustakaan, merupakan pengumpulan dan menelaah data pustaka dari bahan hukum primer, sekunder dan tersier yang berhubungan dengan materi penelitian ini (Marzuki, 2011).

Pendekatan undang-undang atau statue approach adalah pendekatan masalah yang digunakan dalam penulisan jurnal ini. Pendekatan ini menggunakan konsep menelaah peraturan perundang-undangan yang berkaitan terhadap permasalahan hukum yang dibahas, yaitu UU HKPD, UU BPHTB, PP PPAT, KUHP.

Bahan hukum yang digunakan dalam penulisan jurnal ini terdiri dari 3 (tiga) jenis yaitu bahan hukum primer, sekunder dan tersier. Materi hukum primer, yaitu bahan hukum yang memiliki sifat saling berkaitan, berupa peraturan perundang-undangan, dalam hal ini UU HKPD, UU BPHTB, PP PPAT, KUHP. Bahan hukum sekunder adalah bahan hukum yang memperjelas atau menganalisis lebih lanjut bahan hukum primer (Marzuki, 2011), berupa buku-buku, jurnal dan hasil penelitian yang berisi teori dan asas ilmu hukum serta pandangan dan doktrin dari para ahli hukum. Materi hukum tersier adalah bahan hukum yang memberikan isyarat/tanda atau informasi makna terhadap bahan hukum primer dan sekunder (Ibrahim, 2012), dalam penelitian ini menggunakan bahan hukum tersier berupa Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI).

Langkah penelitian diawali dengan pengumpulan bahan hukum atau menginventarisasi bahan hukum yang relevan dengan pokok persoalan yang akan dikaji. Bahan hukum tersebut dipelajari lalu dilakukan pemilahan dan pengklasifikasian bahan hukum sesuai dengan pokok permasalahan yang dikaji. Pada langkah mengkaji permasalahan menggunakan bahan hukum yang ada, digunakan

pemikiran atau penalaran deduksi yang diawali dengan hal-hal yang bersifat umum dari berbagai bahan hukum, kemudian diterapkan secara khusus dalam kasus yang dibahas. Pada penulisan ini menggunakan penafsiran sistematis yaitu meninjau pengertian atau ketentuan dalam peraturan perundang-undangan serta pendapat para ahli yang berkaitan erat pada permasalahan yang akan dikaji.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

PPAT memiliki otoritas untuk menyusun akta-akta otentik. Akta otentik tersebut berisikan suatu perilaku hukum tertentu terkait kepemilikan tanah. PPAT menyusun akta terkait perbuatan hukum yang memiliki korelasi dengan hak atas tanah, serta dapat pula memberikan bantuan kepada pihak yang melaksanakan perbuatan hukum berupa pengajuan permintaan izin pengalihan hak dan permintaan pengawasan konversi, termasuk pula di dalamnya terkait dengan pendaftaran hak atas tanah (Ruchiyat, 1989). PPAT berkaitan erat dengan peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan, yang di dalamnya terkandung suatu jenis perpajakan yang dikenakan yakni BPHTB.

Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan terjadi karena beberapa bentuk, diantaranya berupa lelang, jual-beli tanah dan/atau bangunan, pelepasan hak tukar-menukar, hibah, kesepakatan pemindahan hak, penyerahan hak, atau cara lain sesuai kesepakatan. Atas transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan tersebut dibebani BPHTB. BPHTB tidak dibebankan kepada PPAT tetapi menjadi suatu kewajiban hukum terhadap pihak yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan, sebagaimana yang dicantumkan pada Pasal 1 angka 45 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 mengenai Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (selanjutnya ditulis UU PDRD) yang menentukan bahwa “wajib pajak adalah seorang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan daerah”.

Pengaturan BPHTB pada Pasal 90 ayat (1) UU PDRD menentukan dimulai pada tanggal dilakukan dan ditandatanganinya akta peralihan hak oleh PPAT merupakan saat terutangnya BPHTB. *Ratio legis* pajak BPHTB terutang pada masa tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta yakni disebabkan mayoritas yang berhubungan pada hak atas tanah dan/bangunan yang terjadi berkaitan dengan dibuktikan dengan adanya akta otentik oleh PPAT. Oleh karena itu, pelunasan BPHTB wajib dilangsungkan sejatinya sebelum atau pada saat akta peralihan hak atas tanahnya dibuat didepan PPAT.

Pembayaran BPHTB menjadi syarat melakukan registrasi peralihan hak atas tanah di BPN. Pasal 103 Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 mengenai Ketentuan Pelaksanaan Peraturan

Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, mensyaratkan terkait pendaftaran peralihan hak atas tanah, PPAT berkewajiban untuk memberikan akta beserta dokumen yang dibutuhkan terkait prosedur pendaftaran peralihan hak melalui Kantor Badan Pertanahan Nasional (BPN) setempat (Leomuwaifiq, 2019). PPAT selaku pejabat yang melakukan pengesahan transaksi perpindahan hak atas tanah dan/atau bangunan harus terlebih dahulu memastikan telah dipenuhinya syarat-syarat yang salah satunya terkait pelunasan BPHTB.

Praktik BPHTB melibatkan banyak pihak yang diantaranya adalah Kantor Pertanahan, PPAT, Pemerintah Daerah Bank, hingga Pengadilan. PPAT dalam melaksanakan pekerjaannya di bidang hukum tidak bisa terpisah dari aspek perpajakan, khususnya BPHTB. PPAT memiliki alah satu kewajiban dalam pembuatan akta yaitu memastikan BPHTB telah dilnuasi oleh wajib pajak dengan memperlihatkan Surat Setor Bea (SSB) atas BPHTB sebagai bukti pelunasan (Leomuwaifiq, 2019).

Penyeteroran biaya BPHTB pada dasarnya disetorkan oleh pihak yang melakukan pemindahan hak atas tanah, akan tetapi terjadi praktik bahwa PPAT mendapatkan kepercayaan dari penghadap atau kliennya untuk membayarkan biaya BPHTB. Para penghadap atau klien PPAT menitipkan sejumlah uang dengan nominal nilai BPHTB yang dipungut atas beralihnya hak atas tanah. Ketentuan PPAT tidak mengatur mengenai kewenangan PPAT untuk membayarkan BPHTB yang timbul dari transaksi oleh para pihak, namun apabila penghadap atau klien memberikan kuasa khusus kepada PPAT untuk mewakili membayarkan BPHTB ke kas negara, maka PPAT itu memiliki kekuasaan tambahan untuk membayarkan pajak bagi kepentingan pemberi kuasanya (Leomuwaifiq, 2019).

PPAT sudah seharusnya menjaga kepercayaan dari penghadap atau kliennya dengan cara melaksanakan pekerjaannya dengan itikad baik dan sesuai kode etik PPAT. Penerbitan SSB atau BPHTB fiktif telah menciderai kepercayaan dari penghadap atau kliennya dan bertentangan dengan kode etik PPAT. Adanya SSB atas BPHTB fiktif oleh PPAT mengindikasikan telah terjadinya penggelapan uang pembayaran BPHTB oleh PPAT dalam melaksanakan kepercayaan dari penghadap atau kliennya. Tindakan PPAT yang melakukan penggelapan uang pembayaran BPHTB dan menerbitkan SSB fiktif tersebut telah melanggar berbagai ketentuan dalam hukum pidana.

Tindakan penggelapan uang pembayaran BPHTB oleh PPAT melanggar berbagai ketentuan dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (selanjutnya ditulis KUHP). Penggelapan adalah salah satu tindak pidana yang pengaturannya dapat ditemukan dalam KUHP, khususnya dalam Bab XXIV (buku II) KUHP, yang terdiri dari 5 pasal yaitu Pasal 372 sampai Pasal 376 KUHP. Pengaturan terkait penggelapan secara umum terdapat dalam Pasal 372

KUHP. Berdasarkan ketentuan tersebut dapat diketahui adanya unsur objektif berbentuk “barang siapa”, “perbuatan memiliki”, “objek kejahatan” (wujudnya adalah sebuah benda), “sebagian atau seluruhnya milik orang lain”, “benda berada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan”, selain itu terdapat unsur subjektif berupa unsur “kesengajaan” dan “perbuatan yang melawan hukum”.

Unsur objektif kesatu dalam Pasal 372 KUHP yakni barangsiapa. Frasa “barangsiapa” dalam KUHP merujuk pada subjek atau pelaku tindak pidana, yakni siapa pun bisa menjadi pelaku tindak pidana. KUHP menentukan bahwa yang dapat menjadi subjek tindak pidana (pelaku) hanya manusia alamiah saja *natuurlijke persoon*. Frasa “barangsiapa” merujuk kepada orang perseorangan dan kepada profesi tertentu sebagaimana disebutkan dalam KUHP (Ali, 2012). Pada pembahasan ini, seseorang yang berprofesi sebagai PPAT telah memenuhi rumusan barangsiapa menurut Pasal 372 KUHP.

Unsur objektif kedua dalam Pasal 372 KUHP yakni “perbuatan memiliki” (*zich toeëigenen*). Putusan Mahkamah Agung Nomor 308 K/Kr/ 1957 tertanggal 25-2-1958 menentukan bahwa ucapan *zich toeëigenen* belum ditemukan adanya tafsir resmi dalam bahasa Indonesia yang akhirnya kata itu dapat diartikan mengambil atau memiliki. KBBI menerjemahkan perilaku mempunyai dengan perkataan memiliki, mengibaratkan sebagai miliki, atau ada kalanya mengendalikan dengan kontra hak, atau mengaku sebagai milik. Putusan Mahkamah Agung Nomor 308 K/Kr/ 1957 menentukan bahwa “perbuatan memiliki” dalam tindak pidana penyelewengan dan tindak pidana pencurian sebagaimana ditentukan dalam Pasal 362 KUHP memiliki suatu perbedaan, yakni “perbuatan memiliki” pada pencurian merupakan komponen subjektif atas maksud untuk memiliki (benda objek kejahatan itu) tetapi pada penggelapan yang menjadi unsur objektif yakni unsur tingkah laku atau perbuatan yang dilarang dalam penggelapan. “Perbuatan memiliki” dalam penggelapan wajib ada rupa wujudnya, bentuk mana wajib telah dijalankan sebagai ketentuan untuk menjadi selesainya penggelapan. Berdasarkan pembahasan ini, PPAT mengambil uang yang seharusnya digunakan untuk pembayaran BPHTB dari penghadap atau kliennya yang seharusnya dimasukan dalam kas pendapatan negara. PPAT memiliki uang yang bukan haknya untuk mendapatkan keuntungan pribadi sehingga memenuhi rumusan unsur objektif kedua dari Pasal 372 KUHP.

Unsur objektif ketiga dalam Pasal 372 KUHP yakni “objek kejahatan”. Objek penggelapan berupa benda hanya terbatas pada benda yang berpindah dan berwujud saja (Anhar, 2014). Pada pembahasan ini, yang menjadi objek penggelapan adalah benda berwujud berupa uang yang seharusnya digunakan untuk pembayaran BPHTB. Uang merupakan suatu benda yang berfungsi sebagai alat pembayaran dan memiliki nilai ekonomis. Tindakan PPAT yang

memiliki benda berwujud berupa uang yang seharusnya digunakan oleh pembayaran BPHTB telah memenuhi unsur objektif ketiga dari Pasal 372 KUHP.

Unsur objektif keempat dalam Pasal 372 KUHP ialah “sebagian atau seluruhnya milik orang lain”. Frasa “milik orang lain” berarti bahwa subjek penggelapan merupakan orang yang tidak memiliki benda. Pada ketentuan tersebut, orang lain sebagai pemilik benda (objek penggelapan) tidak harus disyaratkan sebagai korban, atau orang tertentu (Anhar, 2014). Subjek pelaku penggelapan yang tidak memiliki ikatan apa-apa terhadap benda itu, melainkan hanya sedang diberikan kepercayaan perintah pemilik barang dan melakukan penggelapan bukan atas perintah pemilik barang (Puspitasari, 2012). Pada pembahasan di atas, PPAT bukan merupakan pemilik dari uang tersebut. Pemilik uang tersebut adalah penghadap atau kliennya. PPAT tidak memiliki hubungan dengan uang tersebut karena PPAT hanya diberikan kepercayaan dari pemilik uang untuk menyetorkan uang tersebut guna pelunasan BPHTB yang merupakan salah satu syarat dalam pendaftaran tanah. Hal ini menunjukkan unsur objektif ke empat dari Pasal 372 KUHP telah terpenuhi.

Unsur objektif kelima dalam Pasal 372 KUHP yakni “benda berada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan”. Pada unsur ini terdapat 2 (dua) sub unsur yakni “berada dalam kekuasaan pelaku” dan “bukan karena kejahatan”. Perihal berada dalam kekuasaan pelaku berarti bahwa suatu benda terdapat pada wewenang seseorang jika diantara orang itu terhadap benda tersebut ditemukan sangkut paut sedemikian eratnnya. Oleh karenanya, apabila pelaku akan melakukan berbagai hal aktivitas terhadap benda tersebut maka pelaku bisa segera melakukannya secara langsung, tanpa perlu adanya perbuatan lainnya terlebih dahulu (Hamzah, 2009). Simons sebagaimana dikutip oleh Puspitasari (2012) berpendapat bahwa kata menguasai dalam rumusan Pasal 372 Kitab Undang-undang Hukum Pidana memiliki pengertian yang sama dengan Pasal 362 KUHP, yakni “suatu tindakan sedemikian rupa yang membuat pelaku memperoleh kekuasaan yang nyata atas suatu benda tersebut sama seperti yang dimiliki oleh pemiliknya sehingga pada waktu itu juga telah membuat kekuasaan tersebut diambil dari pemiliknya”.

Perihal bukan karena kejahatan berarti untuk mendapatkan barang tersebut tidak perlu dilakukan dengan perbuatan yang dilarang dalam hukum pidana (Hamzah, 2009). Dalam tindak pidana penggelapan, penguasaan barang yang ada dalam penguasaan pelaku terjadi atas pengetahuan akan pemilik barang yang sah dan pemberian barang kepada pelaku tidak melawan hukum, misalnya dengan cara memperjanjikan, menitipkan, menggadaikan, meminjamkan, menyewakan, dan alasan lainnya yang bukan karena hasil kejahatan (Puspitasari, 2012). Berkaitan dengan pembahasan tersebut penerimaan penitipan uang tersebut tidak terjadi atas dasar kejahatan melainkan berdasarkan kepercayaan klien

kepada PPAT sehingga klien menyerahkan benda berupa uang kepada PPAT yang akan digunakan untuk membayarkan BPHTB. PPAT tidak perlu melakukan tindakan yang dilarang terlebih dahulu untuk mendapatkan uang tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa unsur objektif ke lima pada Pasal 372 KUHP telah terpenuhi.

Unsur subjektif kesatu dari Pasal 372 KUHP yakni “adanya kesengajaan”. Kesengajaan merupakan salah satu bentuk kesalahan. KUHP tidak memberikan batasan rumusan terkait kesengajaan, MvT (*Memorie van Toelichting*) memberikan keterangan tentang kesengajaan, yaitu sebagai menghendaki dan mengetahui. Orang melakukan sesuatu perbuatan tersebut secara sengaja, berarti orang tersebut mengingini untuk menyatakan perbuatan itu. Orang tersebut mengetahui, memahami nilai perilaku serta sadar akan dampak yang muncul dari perilakunya (Kansil, 2004). Pada pembahasan tersebut, PPAT dengan sadar bahwa perbuatannya bertentangan dengan peraturan perundang-undangan dan kode etik PPAT. PPAT tersebut juga sadar bahwa tindakannya akan merugikan keuangan negara dan penghadap atau kliennya. PPAT yang melakukan penggelapan uang tersebut menghendaki dilakukannya perbuatan tersebut dan memahami dengan baik akibatnya sehingga unsur kesengajaan telah terpenuhi.

Unsur subjektif kedua dari Pasal 372 KUHP yakni “perbuatan melawan hukum”. Perbuatan kontra hukum adalah suatu karakter tercemarnya atau terlarangnya dari suatu perbuatan. Sumber sifat tercela tersebut dapat berasal undang-undang (melawan hukum formil/ *formelle wederrechtelijk*) maupun hukum dalam masyarakat (melawan hukum materil/ *materieel wederrechtelijk*). Pada perbuatan melawan hukum menurut sudut pandang undang-undang, apabila perbuatan itu belum diberi sifat terlarang (*wederrechtelijk*) dengan ditentukan pada peraturan perundang-undangan maka perbuatan tersebut tidak mengandung sifat melawan hukum. Dengan kata lain sifat ilegal itu disebabkan atau berasal pada dimuatnya dalam peraturan perundang-undangan (Chazawi, 2008). Pada pembahasan tersebut, PPAT secara melawan hukum tidak menyetorkan uang pembayaran BPHTB melainkan menggunakan untuk kepentingan pribadinya. Penggunaan uang yang seharusnya untuk pembayaran BPHTB tersebut untuk kepentingan pribadi melakukan suatu perbuatan melawan hukum sehingga unsur perbuatan melawan hukum dalam Pasal 372 KUHP telah terpenuhi.

Tindakan PPAT yang melakukan penggelapan uang pembayaran BPHTB dilanjutkan dengan suatu tindakan pidana lain berupa penerbitan SSB fiktif agar tidak dicurigai oleh penghadap atau kliennya. Tindakan PPAT yang menerbitkan SSB fiktif melanggar ketentuan Pasal 263 ayat (1) KUHP. Unsur pertama dari tindak pidana manipulasi surat yakni barang siapa. Ketentuan tersebut merujuk pada subyek hukum perseorangan atau *natuurlijke persoon*. KUHP tidak mewajibkan mutu tertentu terhadap pelaku untuk

bisa menjalankan tindak pidana ini, sehingga dapat mencakup siapasaja (Assa, 2021). Pada pembahasan tersebut yang menjadi subjek adalah seseorang yang berprofesi sebagai PPAT.

Unsur kedua dari tindak pidana manipulasi surat dalam Pasal 263 ayat (1) KUHP yakni “membuat surat palsu atau memalsu surat”, ialah mencurahkan gagasan secara tercatat dalam hal mana hal yang ditulis tersebut berisikan sesuatu yang berlawanan pada keabsahan (faktual) atau menyalin suatu surat yang telah terlebih dahulu ada seakan-akan adalah surat orisinal atau surat yang sebetulnya (Susanto, 2018). Pada pembahasan tersebut, PPAT membuat SSB atas BPHTB yang baik suratnya maupun keseluruhan isinya adalah palsu atau tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya sebab keadaan sebenarnya menunjukkan belum adanya pembayaran BPHTB yang diterima oleh negara.

Unsur ketiga dari Pasal 263 ayat (1) KUHP yakni “menimbulkan suatu hak, pembebasan hutang atau perikatan atau yang diperuntukkan sebagai bukti daripada suatu hal, yaitu surat tersebut menimbulkan akibat tertentu”. Akibat yang dimaksud dapat berbentuk adanya hak dari seseorang baik pelaku sendiri atau orang lain, ataupun memicu perikatan terhadap orang-orang tertentu baik pelaku sendiri dengan orang lain maupun orang lain dengan orang lain, membuat hapusnya utang, baik utang pelaku sendiri atau orang lain ataupun surat yang disusun sebagai kebenaran atas suatu hal. Sifat dari surat palsu atau dipalsukan tersebut dapat menimbulkan manfaat atau keuntungan bagi yang menyusun, mendapat ataupun menerapkan surat tersebut (Lamatenggo, 2021). Pada kasus ini, adanya SSB fiktif atau palsu tersebut menimbulkan hak bagi penghadap atau klien dari PPAT untuk melakukan pendaftaran tanah. PPAT dapat menggunakan surat tersebut untuk mendatangkan manfaat berupa melakukan pendaftaran tanah tanpa melakukan pembayaran BPHTB. Hal ini tentu menimbulkan keuntungan secara tidak legal bagi PPAT tersebut.

Unsur keempat dari Pasal 263 ayat (1) KUHP yakni “dengan maksud”. Komponen ini menunjukkan sesungguhnya gambaran kecurangan dalam pasal ini adalah kesengajaan. Pelaku ketika melakukan perbuatan, ia mengetahui serta menghendaki (weten en willens), baik terjadinya perilaku tersebut maupun dampak dari perilaku tersebut (Rays, 2017). PPAT yang melakukan tindakan tersebut telah mengetahui bahwa tindakan memalsukan surat tersebut dilarang dengan undang-undang dan merugikan keuangan negara, namun PPAT tetap melakukannya sehingga menunjukkan adanya unsur kesengajaan dari PPAT untuk melanggar ketentuan pidana tersebut.

Unsur kelima dari Pasal 263 ayat (1) KUHP yakni “untuk memakai atau menyuruh orang lain untuk memakainya”. Terdapat suatu perbuatan secara sengaja yang dilakukan pelaku untuk menggunakan sendiri atau menginstruksikan orang lain memanfaatkan surat isinya ilegal atau telah

dimanipulasi dan mengenai ketidakbenaran atau kepalsuan dari surat tersebut telah diketahui oleh pelaku, namun dengan sengaja pelaku tetap memakainya seolah-olah surat tersebut benar dan tidak palsu isinya. (Aryana, 2020). Pada pembahasan ini, PPAT menggunakan sendiri surat tersebut untuk kepentingan dari penghadap atau kliennya seolah-olah surat tersebut isinya benar.

Unsur keenam dari Pasal 263 ayat (1) KUHP yakni “jika pemakaian surat tersebut dapat menimbulkan kerugian”. Unsur tersebut juga meliputi potensi atau kemungkinan akan terwujudnya kehilangan, baik kehilangan materiil ataupun *financial* bagi pihak lain selain pelaku apabila surat tersebut digunakan (Kaligis, 2021). Kerugian materiil timbul disebabkan oleh surat yang dimanipulasi tersebut merupakan surat yang menciptakan suatu hak, perikatan atau amnesti pinjaman atau yang diuntukkan selaku kesaksian daripada suatu hal (Rahim, 2021). Tindakan PPAT tersebut menimbulkan kerugian materiil bagi pendapatan keuangan negara karena negara tidak mendapatkan penyetoran uang BPHTB yang seharusnya di terima. Kerugian materiil juga dialami oleh penghadap atau klien dari PPAT tersebut karena apabila diketahui SBB nya fiktif maka harus melakukan pembayaran ulang sejumlah pajak yang terutang BPHTB tersebut.

Pelanggaran terhadap berbagai ketentuan pidana tersebut melahirkan suatu konsekuensi hukum berupa pertanggungjawaban pidana. Pertanggungjawaban pidana dalam bahasa belanda adalah *toerekenbaarheid*. Roeslan Saleh sebagaimana dikutip oleh Hanafi Amrani dan Mahrus Ali (2015) berpendapat bahwa kewajiban pidana merupakan suatu kecaman objektif yang timbul karena adanya perilaku pidana dan menurut personal memenuhi syarat untuk bisa dipidana karena perilakunya tersebut. Moeljatno (2008) beranggapan bahwa individu tidak mungkin dibebankan (dijatuhi pidana) kalau dia tidak melangsungkan tindak pidana. Moeljatno (2008) menjelaskan bahwa unsur-unsur pertanggungjawaban pidana secara kumulatif yakni adanya perbuatan yang bersifat melawan hukum, mampu bertanggungjawab, memiliki suatu bentuk kesalahan dan tidak ada alasan pemaaf.

Unsur adanya “perbuatan melawan hukum” dikelompokkan menjadi 2 (dua) yaitu karakter kontra hukum formil dan sifat melawan hukum materiil (Sahetapy, 2009). Perbuatan melawan hukum formil berarti unsur-unsur dari rumusan perbuatan pidana telah dipenuhi, sedangkan perbuatan kontra hukum materiil artinya melampaui atau mencelakakan urgensi hukum yang ingin dijaga oleh pencipta undang-undang dalam rumusan perbuatan pidana tertentu (Sahetapy, 2009). Unsur mampu bertanggungjawab tidak dijelaskan batasannya dalam KUHP. Kriteria mampu bertanggungjawab dalam KUHP dapat ditemukan dengan menggunakan penafsiran *a contrario* dari Pasal 44 KUHP. Berdasarkan penafsiran *a contrario* Pasal 44 KUHP

tersebut dapat diketahui bahwa seseorang dikatakan mampu untuk bertanggung jawab apabila dalam dirinya tidak terdapat cacat tubuh atau cacat jiwa dalam pertumbuhannya, baik sejak lahir maupun gangguan jiwa yang bukan bawaan dari lahir. Pada Pasal 45 KUHP menetapkan bahwa orang yang belum cukup umur dianggap tidak mampu bertanggung jawab, secara a contrario orang yang sudah dewasa dianggap mampu untuk bertanggung jawab secara hukum.

Unsur memiliki suatu bentuk kesalahan didasarkan pada adanya "*actus non fasit reum nisi mens sit rea*" atau dalam bahasa Indonesia dikenal dengan "asas tiada pidana tanpa kesalahan" (Hakim, 2020). Kesalahan dapat berupa kesengajaan (*dolus*) atau kealpaan (*culpa*). Perilaku yang diperbuat dengan terencana (*dolus*) merupakan perilaku yang diinginkan atau dikerjakan dengan penuh kesadaran. Eddy O.S Hiarij (2018) mengemukakan pendapat bahwa "syarat kealpaan yaitu kurang penghati-hatian dan kurang penduga-dugaan, namun kedua syarat tersebut tidak bersifat kumulatif melainkan bersifat alternatif". Unsur tidak ada alasan pemaaf berarti tidak ada alasan-alasan untuk menghapus kesalahan dalam diri pelaku, sehingga tidak dapat dipidana meski perbuatan yang dilakukannya tetap memiliki sifat melawan hukum (Ardina, 2019). Pada KUHP pengaturan mengenai alasan pemaaf pada Pasal 44 KUHP tentang tidak mampu bertanggung jawab, Pasal 49 ayat (2) KUHP tentang pembelaan terpaksa, Pasal 51 ayat (2) KUHP mengatur mengenai itikad baik melaksanakan perintah jabatan yang tidak sah dan Pasal 48 KUHP tentang pembelaan terpaksa (Hamdan, 2013).

PPAT yang melakukan tindakan penggelapan dan penerbitan SSB fiktif dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana apabila memenuhi seluruh rumusan Pasal 372 jo. Pasal 263 ayat (1) KUHP dan seluruh unsur pertanggungjawaban pidana. Tindakan PPAT tersebut termasuk dalam perilaku berlanjut sebagaimana diputuskan pada Pasal 64 ayat (1) KUHP. Pada rumusan Pasal 372 KUHP menentukan ancaman pidana berupa pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun, sedangkan Pasal 263 ayat (1) KUHP menentukan ancaman kejahatan berupa pidana penjara rentang waktu 6 (enam) tahun sehingga ancaman pidana terberat yang dapat dikenakan terhadap pelaku yakni 6 (enam) tahun.

4. KESIMPULAN

Berdasarkan pembahasan yang telah dipaparkan atau dijelaskan sebelumnya, maka dapat ditarik suatu pemahaman bahwa tindakan PPAT yang menerbitkan SSB atas BPHTB fiktif merupakan suatu tindak pidana lanjutan dari penggelapan uang BPHTB. PPAT yang melakukan tindakan tersebut melanggar ketentuan Pasal 372 KUHP yang memiliki unsur-unsur yakni unsur objektif berupa "barangsiapa", "perbuatan memiliki", "objek kejahatan", "sebagian atau seluruhnya milik orang lain", dan "benda berada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan". Unsur

subjektif adanya "kesengajaan" dan "perbuatan melawan hukum". PPAT yang melakukan tindakan tersebut juga melanggar ketentuan Pasal 263 ayat (1) KUHP yang memiliki unsur-unsur "barangsiapa", "membuat surat palsu atau memalsu surat", "menimbulkan hak", "dengan maksud", "untuk memakai atau menyuruh orang lain untuk memakainya" dan "jika pemakaian surat tersebut dapat menimbulkan kerugian".

PPAT yang memenuhi unsur Pasal 372 jo. Pasal 263 ayat (1) KUHP dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana apabila memenuhi unsur-unsur pertanggungjawaban pidana secara kumulatif yakni adanya perbuatan yang bersifat melawan hukum, mampu bertanggung jawab, memiliki suatu bentuk kesalahan dan tidak ada alasan pemaaf. Apabila keseluruhan unsur dari Pasal 372 jo. Pasal 263 ayat (1) KUHP dan seluruh unsur pertanggungjawaban pidana terpenuhi maka dapat dikenakan ancaman pidana berupa pidana penjara paling lama selama 6 (enam) tahun.

5. REFERENSI

- Ali, Mahrus. (2012). *Dasar-dasar Hukum Pidana*. Jakarta : Sinar Grafika.
- Anhar. (2014). *Tinjauan Yuridis Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Dengan Pemberatan Yang Dilakukan Secara Berlanjut (Studi Kasus Putusan Pengadilan Negeri Palu No. 12/Pd.B/2009/ P.PL)*. Jurnal Ilmu Hukum Legal Opinion Volume 2, Tahun 2014.
- Aryana, I Wayan Putu Sucana. (2020). *Kebijakan Hukum Pidana Terhadap Pemalsuan Surat Keterangan Negatif Covid-19*. Jurnal Yustitia, Vol.14, No. 1.
- Assa, Efrita Amalia. (2021). *Tindak Pidana Pemalsuan Uang Oleh Korporasi Menurut Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2011 tentang Mata Uang*. Lex Crimen, Vol.10, No. 3.
- Ayu ,Alit Meinarsari, Nursadi, Harsanto. (2022). "Arah Baru Hubungan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah: Sentralisasi atau Desentralisasi". Syntax Literate: Jurnal Ilmiah Indonesia Vol. 7, No. 8. CV Ridwan Publisher, Cirebon.
- Hamzah, Andi. (2009). *Delik-Delik Tertentu (Speciale Delicten) Di Dalam Kuhp*. Jakarta : Sinar Grafika.
- Hidayat, Riyan. (2018). *Kewenangan Notaris/PPAT dalam Menerima Penitipan Pembayaran Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan*. Acta Comitas : Jurnal Hukum Kenotariatan, Vol. 3, Nomor 3, Fakultas Hukum Universitas Udayana, Bali.

- Ibrahim, Johnny. (2012). *Teori & Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Bayumedia Publishing. Malang
- Kansil, C. S. T. (2004). *Pokok-Pokok Hukum Pidana*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Kaligis, Geovan Valentino. (2021). *Putusan Hakim Terhadap Tindak Pidana Pemalsuan Surat Menurut Pasal 263 KUHP*. Lex Privatum, Vol. 9, No. 4.
- Kitab Undang-Undang Hukum Pidana
- Lamatenggo, Christellia G.N. (2021). *Kajian Yuridis Pemalsuan Surat Sederhana (Pasal 263 KUHP) Dalam Kaitannya Dengan Pemalsuan Akta Otentik (Pasal 264 Ayat (1) Ke 1KUHP)*. Lex Crimen, Vol. 10, No. 1.
- Leomaufiq, Ghazi. (2019). *Pertanggung Jawaban Notaris PPAT Dalam Melakukan Pelayanan Pembayaran Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB)*. Jurnal Media Hukum dan Peradilan, Vol. 9, No.2, Jurnal Media Hukum dan Peradilan, Surabaya.
- Marzuki, Peter Mahmud. (2011). *Penelitian Hukum*. Kencana. Jakarta.
- Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah
- Putusan Mahkamah Agung Nomor 308 K/Kr/1957
- Rays, Moh. Ikhwan. (2017). *Tinjauan Hukum Delik Pembunuhan, Delik Penganiayaan Yang Menyebabkan Kematian Dan Delik Kealpaan Menyebabkan Kematian*. Jurnal Yustisiabel, Vol. 1, No. 1.
- Rahim, Abdul dan Muhammad Ibu Fajar Rahim. (2021). *Pemalsuan Surat Dalam Arti Formil Dan Materil Beserta Akibat Hukumnya*. Pleno Jure, Vol. 10, No. 2.
- Siahaan, Marihot Pahala. 2010. *Hukum Pajak Elementer Konsep Dasar Perpajakan Indonesia*. Graha Ilmu. Yogyakarta
- Susanto, Eko Adi, & Gunarto. (2018). *Pertanggungjawaban Pidana Yang Memakai Surat Palsu Ditinjau Dari Pasal 263 Ayat (2) KUHP*. Jurnal Daulat Hukum, Vol. 1, No. 1
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah
- Yogahastama, Riesta. (2019). "Peran Serta Notaris Memungut Pajak BPHTB Pembuatan Akta Jual Beli Di Kabupaten Pamekasan". Simposium Hukum Indonesia, Vol. 1, No. 1, Fakultas Hukum Universitas Trunojoyo, Madura.