

# **TANGGUNG JAWAB PEJABAT PEMBUAT AKTA TANAH (PPAT) TERHADAP PENGGELAPAN PAJAK BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB) BERDASARKAN PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG NO. 738/Pid.B/2018/PN SMG**

**Viny Dwivi, Eva Achjani Zulfa**

## **Abstrak**

Penelitian ini membahas mengenai studi kasus Putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 738/Pid.B/2018/PN Smg pada perbuatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang tidak menuntaskan pengurusan pembayaran pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) yang telah dititipkan oleh klien. Hal ini berujung kepada tindak pidana penggelapan uang pajak yang dilakukan oleh PPAT sehingga klien mengalami kerugian. Adapun Permasalahan yang diangkat adalah mengenai kewenangan PPAT dalam penerimaan penitipan pembayaran pajak BPHTB dan tanggung jawab PPAT dalam penggelapan pajak BPHTB pada transaksi jual beli hak atas tanah dan bangunan. Metode penelitian yang digunakan yuridis normatif, dengan tipologi penelitian preskriptif. Hasil analisa adalah bahwa titipan pembayaran BPHTB bukan merupakan kewenangan PPAT melainkan kewajiban dari wajib pajak. Adanya titipan pembayaran BPHTB yang diterima oleh PPAT, melahirkan tanggung jawab bagi PPAT baik secara pidana, perdata, administrasi maupun kode etik. Perbuatan penggelapan pajak BPHTB yang dilakukan PPAT melanggar hukum sehingga PPAT harus mempertanggungjawabkan perbuatannya secara pidana karena melanggar Pasal 374 KUHP dan Pasal 2 Ayat (1) UU PTPK, dapat digugat untuk mengganti kerugian secara perdata karena memenuhi unsur perbuatan melawan hukum dalam Pasal 1365 KUHP, sanksi administrasi berupa denda dalam Pasal 26 ayat (1) UU BPHTB, dan pelanggaran kode etik PPAT dengan sanksi pemberhentian dengan tidak hormat dari keanggotaan perkumpulan IPPAT sebagaimana dalam Pasal 6 Kode Etik PPAT.

**Kata Kunci:** PPAT, Tindak Pidana Penggelapan, Pajak BPHTB

## **1. Pendahuluan**

Dalam melakukan transaksi jual beli hak atas tanah dan bangunan terdapat beberapa prosedur yang harus diselesaikan terlebih dahulu, salah satunya berupa pajak yang harus dibayarkan oleh wajib pajak. Pada kenyataannya, tidak semua masyarakat memahami bagaimana cara melakukan pengurusan pajak tersebut, sehingga beberapa di antaranya memilih untuk menggunakan jasa Notaris atau Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) untuk membantu menyelesaikan pengurusan pajak tersebut. PPAT dalam menjalankan jabatannya, seharusnya dilakukan sesuai dengan prosedur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku dan amanah dalam melakukan transaksi pembayaran Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) yang dititipkan oleh klien. Hal demikian dimaksud agar tidak menimbulkan masalah dikemudian hari yang dapat merugikan pihak lain.

Notaris dan PPAT memegang peranan penting dalam terciptanya lalu lintas hukum, terlebih dalam hal yang berkaitan dengan pembuatan akta.<sup>1</sup> Notaris sebagai Pejabat Umum mempunyai kewenangan atributif dari negara untuk menjalankan sebagian fungsi publik dari

---

<sup>1</sup> Ghansham Anand, *Karakteristik Jabatan Notaris Di Indonesia*, (Sidoharjo: Zifatama Publisher, 2014), hlm. 119.

negara khususnya dalam bidang hukum perdata. Bidang pelayanan pembuatan akta otentik dan tugas-tugas lain yang dibebankan pada Notaris yang melekat dalam ruang lingkup tugas dan kewenangan Notaris. Dalam hal mengurus administrasi di bidang pertanahan, pemerintah menunjuk suatu instansi yang diberikan kewenangan dalam bidang pertanahan yaitu Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia (selanjutnya disebut BPN). Kantor pertanahan adalah unit kerja BPN di setiap wilayah kabupaten atau kota. Dalam melaksanakan tugasnya, kantor pertanahan dibantu oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) dan notaris serta pejabat-pejabat lain yang ditunjuk untuk itu. Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) bertugas pokok melaksanakan sebagian kegiatan pendaftaran tanah dengan membuat akta sebagai alat bukti dan dasar pendaftaran tanah. Segala hal yang berhubungan dengan akta-akta peralihan hak atas tanah, pemberian hak baru atas tanah, dan pengikatan tanah sebagai jaminan hutang, merupakan tugas dan tanggung jawab PPAT serta harus dibuat dihadapannya.<sup>2</sup> Hal demikian merupakan bukti bahwa telah terjadi jual beli sesuatu hak atas tanah sudah sesuai dengan ketentuan hukum dan PPAT membuat Akta Jual Beli (AJB) yang kemudian diikuti dengan pendaftarannya pada Kantor Pertanahan setempat yang sesuai dengan lokasi keberadaan tanah yang menjadi obyek jual beli tersebut. Pendaftaran atas setiap peralihan, penghapusannya dan pembebbannya, demikian pendaftaran yang pertama kali ataupun pendaftaran karena konversi ataupun pembebasannya akan banyak menimbulkan komplikasi hukum jika tidak didaftarkan padahal pendaftaran tersebut merupakan bukti yang kuat bagi pemegang haknya.<sup>3</sup>

PPAT dalam menjalankan tugasnya sebagai pembuat akta, tidak lepas dari perpajakan. PPAT secara langsung berhadapan dengan calon wajib pajak, oleh karena itu pejabat tersebut berperan serta untuk memberikan himbauan kepada calon wajib pajak tersebut untuk menyelesaikan kewajiban pembayaran pajak yang timbul. Salah satu pajak yang timbul dari transaksi jual beli hak atas tanah adalah pajak Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Pajak BPHTB merupakan pajak yang terkait langsung dengan tugas dan pekerjaan Notaris selaku Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Hal tersebut terkait dengan adanya proses transaksi peralihan hak atas tanah dan bangunan terutama berkaitan dengan transaksi jual beli hak atas tanah dan bangunan.<sup>4</sup>

Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) merupakan salah satu sumber pendapatan terbesar daerah. Pajak BPHTB merupakan pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. B Ilyas berpendapat bahwa pajak BPHTB merupakan perolehan hak atas tanah dan bangunan yang dapat berupa tanah dan bangunan.<sup>5</sup> Dasar hukum pemungutan pajak BPHTB adalah Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Pembentukan undang-undang tentang BPHTB memiliki tujuan yaitu perlunya diadakan pemungutan pajak atas Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, sebagaimana telah pernah dilaksanakan dan dilakukan sebagai upaya kemandirian bangsa untuk memenuhi pengeluaran pemerintah berkaitan dengan tugasnya dalam menyelenggarakan pemerintahan Umum dan pembangunan.<sup>6</sup>

Pada tahun 2000, dilakukan penyempurnaan terhadap Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dengan dikeluarkannya Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang perubahan atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997. Salah satu perubahan yang dilakukan adalah memperluas jangkauan obyek pajak untuk mengantisipasi terjadinya perolehan hak atas tanah dan bangunan dalam

---

<sup>2</sup> J. Kartini.Soedjendro, *Perjanjian.Peralihan Hak atas Tanah yang Berpotensi Konflik*, (Yogyakarta: Penerbit Kanisius, 2001), hlm. 69.

<sup>3</sup> A.P. Parlindungan,*Pendaftaran Tanah di Indonesia*, (Bandung: CV Mandar Maju, 2009), hlm. 17.

<sup>4</sup> Ronal Ravianto, "Peran Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) Dalam Pemungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Dengan Pendekatan *Self Assessment System*" (4 Desember 2017), hlm. 568.

<sup>5</sup> Wirawan B.Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2004), hlm. 90.

<sup>6</sup> Marihot Pahalamana Siahaan, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Teori Dan Praktek*, (Jakarta: Raja Grafindo, 2003), hlm. 44.

bentuk terminologi yang baru. Kedua undang-undang yang mengatur mengenai pajak BPHTB tersebut hanya mengatur ketentuan pokok saja sehingga untuk diterapkan secara baik tentu harus didukung oleh peraturan pelaksanaan, mulai dari Peraturan Pemerintah, Peraturan dan Keputusan Menteri Keuangan, peraturan dan keputusan Direktur Jenderal Pajak, serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Seiring dengan perkembangan pertumbuhan perekonomian dan ketentuan hukum perpajakan, berbagai aturan pelaksanaan tersebut juga mengalami perubahan yang senantiasa harus diikuti oleh para praktisi hukum dan wajib pajak. Undang-undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, telah diubah dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang berlaku efektif tanggal 1 Januari 2010, dimana juga telah terjadi perubahan mendasar berkaitan dengan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Ada kalanya timbul kasus di masyarakat yang menyangkut transaksi jual beli hak atas tanah dan bangunan, yang menimbulkan sengketa hukum karena ada pihak yang merasa dirugikan. Pada kenyataannya, cukup banyak permasalahan pidana yang terjadi dari peralihan hak atas tanah yang disebabkan oleh perilaku Notaris selaku PPAT yang tidak *professional* sehingga menyebabkan klien mengalami kerugian, contohnya seperti permasalahan yang akan diteliti dalam penelitian ini. Kasus ini melibatkan seorang Notaris selaku PPAT di kota Semarang yang melakukan penggelapan uang pajak BPHTB milik klien sehingga klien mengalami kerugian yang ditaksir sebesar Rp1.206.817.229,00 (satu miliar dua ratus enam juta delapan ratus tujuh belas ribu dua ratus dua puluh sembilan rupiah).

Hal ini bermula dari adanya keinginan untuk melakukan proses pembuatan akta jual beli tanah yang dilakukan oleh G (penjual) kepada PT P, Tbk (pembeli). Setelah penandatanganan AJB, para pihak menyerahkan titipan uang pajak kepada Terdakwa AN. Setelah beberapa bulan, oleh Terdakwa uang pajak tidak kunjung dibayarkan, namun digunakan sebagian untuk kepentingan pribadi Terdakwa AN. PT P, Tbk diwakili oleh saksi HDR yang merasa dirugikan memberikan surat peringatan kepada Terdakwa. Oleh karena tidak adanya itikad baik dari Terdakwa, saksi HDR mewakili PT P, Tbk melaporkan terdakwa ke polisi. Kasus ini tentu saja mencoreng martabat PPAT dimana PPAT yang merupakan pejabat umum seharusnya bertindak amanah.

## 2. Pembahasan

### 2.1 Kewenangan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) Dalam Menerima Penitipan Pembayaran Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) pada Transaksi Jual Beli Hak Atas Tanah dan Bangunan

PPAT sebagaimana juga notaris adalah jabatan yang harus independent dan tidak memihak, oleh karena itu dalam Pasal 7 ayat (1) dan (2) PP No. 24 Tahun 2016 Perubahan Atas PP No. 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Pemerintah tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah dikatakan bahwa seorang PPAT dapat merangkap jabatan sebagai seorang Notaris, Konsultan atau Penasihat Hukum. Tapi tidak merangkap jabatan sebagai pegawai Negeri atau Pegawai Badan Usaha Milik Negara/Daerah, serta tidak dapat merangkap pengacara atau Advokat. Hal tersebut untuk menjaga dan mencegah agar PPAT dalam menjalankan jabatannya tersebut tidak menimbulkan akibat yang memberi kesan bahwa pejabat telah mengganggu keseimbangan kepentingan para pihak. Ketentuan-ketentuan tersebut dibuat agar PPAT dapat menjalankan tugas sebaik-baiknya demi melayani kepentingan umum agar melaksanakan rasa kemandirian dan tidak memihak.

PPAT adalah Pejabat Pembuat Akta Tanah yang kewenangannya diatur dalam Undang-Undang Pokok Agraria dan PP No. 10 Tahun 1961 jo. PP No. 24 Tahun 1997 jo Peraturan

Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta tanah. Di dalam ketentuan tersebut yang menjadi tugas pokok PPAT, yaitu:<sup>7</sup>

- (1) PPAT bertugas 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.
- (2) Perbuatan hukum sebagaimana dimaksud pada Ayat (1), adalah sebagai berikut:
  - a. Jual-beli;
  - b. Tukar-menukar;
  - c. Hibah;
  - d. Pemasukan ke dalam perusahaan (inbreng);
  - e. Pembagian hak bersama;
  - f. Pemberian Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas tanah Hak Milik;
  - g. Pemberian Hak Tanggungan; dan
  - h. Pemberian Kuasa Membebaskan Hak Tanggungan.

Dari tugas pokok dan kewenangan PPAT sebagaimana disebutkan diatas, terlihat bahwa tugas pokok dan kewenangan PPAT adalah untuk membuat 8 (delapan) macam akta yang berkaitan dengan perbuatan hukum dalam lingkup pertanahan. PP PJPPAT sama sekali tidak menyebutkan bahwa PPAT berwenang untuk menerima titipan pembayaran pajak maupun hal lainnya. Sehingga dalam hal ini dapat dipahami bahwa adanya titipan pembayaran pajak seperti halnya titipan pembayaran BPHTB bukan berdasarkan kewenangan PPAT sebagaimana disebutkan dalam PP PJPPAT tetapi lahir dari kebiasaan.<sup>8</sup>

Meskipun secara normatif dalam pelaksanaan jabatan PPAT tidak terdapat kewenangan maupun kewajiban bagi PPAT untuk menerima titipan pembayaran BPHTB tetapi berdasarkan kebiasaan yang dituangkan dalam konsep pemberian kuasa maka PPAT dalam kapasitasnya sebagai pribadi yang merupakan subyek hukum dapat menerima titipan pembayaran BPHTB dari pembeli.<sup>9</sup> Kebiasaan penitipan pembayaran pajak ini sesungguhnya berangkat dari itikad baik kedua pihak. Klien bersedia untuk membayar pajak, dan PPAT bersedia membantu pengurusannya atas dasar efisiensi dan keamanan.<sup>10</sup>

Kaitan antara PPAT dengan pembayaran BPHTB bahwa PPAT sebagai pejabat yang mengesahkan transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dimana terlebih dahulu agar dipenuhi syarat-syaratnya dalam pembayaran pajak-pajak. Menurut Herri Yudhianto Putro bahwa meskipun tidak diatur dalam kewenangan Notaris namun demi kelancaran dalam melaksanakan tugas profesi maka seorang PPAT muncul untuk memberikan informasi sekaligus sebagai “*first gate*” (gerbang pertama) dalam pengamanan penerimaan BPHTB sebelum melakukan Akta Jual Beli. Pada tahap ini PPAT harus dapat memberikan gambaran yang jelas tentang bentuk-bentuk pajak yang akan dikenakan kepada para pihak pada setiap transaksi peralihan hak atas tanah, pihak penjual dan pihak pembeli masing-masing mempunyai kewajiban dalam hal pembayaran pajak. Untuk Pihak penjual menanggung PPh yaitu sebagai

<sup>7</sup> PP PJPPAT, Ps. 2 ayat (1) dan (2).

<sup>8</sup> Muhammad Amaludin Riza, “Perlindungan Hukum Terhadap Pembeli Atas Titipan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah”, *Jurnal Komunikasi Hukum*, Vol. 4 No. 2, (Agustus 2018), hlm. 141.

<sup>9</sup> *Ibid.*, hlm. 145.

<sup>10</sup> Sari Devi Nurmala, “Analisis Penerapan Sanksi Pidana Penggelapan Titipan Uang Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Yang Dilakukan Oleh Notaris-PPAT”, *Jurnal Mahasiswa Universitas Sebelas Maret*, 2017.

konsekuensi dari penghasilan yang peroleh atas dasar pemindahan haknya sedangkan bagi pihak pembeli diwajibkan membayar BPHTB dari hak yang peroleh.<sup>11</sup>

Disamping tugas dan wewenang yang telah diatur PP No. 37 Tahun 1998, PPAT memiliki peranan lain. Dalam meningkatkan sumber penerimaan negara dari pajak, PPAT juga berperan besar, karena mereka ditugaskan untuk memeriksa telah dibayarnya Pajak Penghasilan (PPh) dari penghasilan akibat pemindahan hak atas tanah dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) sebelum membuat akta.<sup>12</sup>

Dengan demikian fungsi PPAT cukup besar dalam bidang pelayanan masyarakat dan peningkatan sumber penerimaan negara yang kemudian akan merupakan pendorong untuk peningkatan pembangunan nasional. Fungsi ini juga dapat dilihat dalam Pasal 24 ayat (1) UU No. 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU No. 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan: "Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan atau bangunan pada saat Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak berupa Surat Setoran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan."<sup>13</sup>

Dalam UU BPHTB dinyatakan bahwa seorang PPAT tidak dapat menandatangani akta sebelum wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak BPHTB. Berdasarkan Pasal 24 ayat (2) dan Pasal 25 ayat (1) UU BPHTB dinyatakan juga bahwa PPAT mempunyai kewajiban untuk melaporkan setiap bulan ke kantor PBB. Dengan demikian, PPAT juga bertanggung jawab untuk memastikan bahwa wajib pajak sudah melunasi pembayaran BPHTB nya dengan memperlihatkan bukti Surat Setoran Bea Perolehan Hak atas Tanahnya (SSB). Setelah SSBnya diperlihatkan, barulah PPAT berwenang membuat akta pengalihan haknya. PPAT yang melakukan penandatanganan akta sebelum wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajaknya, maka PPAT tersebut akan dikenakan sanksi berupa denda dan sanksi administrasi. Sebagaimana diatur dalam Pasal 26 ayat (1) UU No. 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU No. 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan menyatakan:<sup>14</sup>

Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris dan Pejabat Lelang Negara yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 ayat (1) dan ayat (2), dikenakan sanksi administrasi dan denda sebesar Rp7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) untuk setiap pelanggaran.

Terkait dengan adanya fungsi pengawasan dari kantor pajak sehubungan dengan pembayaran BPHTB, PPAT juga berkewajiban untuk melaporkan setiap akta pengalihan hak yang dibuatnya kepada kantor pelayanan pajak Bumi dan Bangunan selambat-lambatnya pada tanggal 10 pada bulan berikutnya. Laporan tersebut diperlukan untuk mengawasi kepatuhan dan kebenaran pemenuhan pembayaran BPHTB dan untuk memeriksa apakah BPHTB yang dibayarkan sudah sesuai dengan NPOP serta mencocokkan data yang ada pada bank dengan data yang dilaporkan oleh PPAT.

Tanggung jawab Notaris selaku PPAT sebagai mitra kerja pemerintah tidaklah mudah, dikarenakan produk yang dihasilkan merupakan produk yang memiliki konsekuensi dibidang hukum, Notaris selaku PPAT juga berkewajiban mengamankan pemasukkan uang negara dibidang hukum, yaitu PPh (SSP) dan BPHTB (SSB) . Dalam hal ini sering kali terjadi penyimpangan, sehingga merugikan negara dan tidak menutup kemungkinan Notaris selaku PPAT terlibat di dalamnya.

PPAT memiliki kewajiban untuk memeriksa berkas-berkas yang berkaitan dengan hak atas tanah yang bersangkutan, baik berupa data fisik maupun data yuridis. Dimana hal ini

---

<sup>11</sup> *Ibid.*

<sup>12</sup> PP PJPPAT, Penjelasan Umum hlm. 1.

<sup>13</sup> UU BPHTB , Ps. 24 ayat (1).

<sup>14</sup> UU BPHTB, Ps. 26 ayat (1).

dilakukan dengan cara menyerahkan kepada Kantor Pertanahan setempat dimana hak atas tanah tersebut berada, untuk diperiksa kebenarannya.

Penyetoran Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) merupakan kewenangan dari wajib pajak bukan PPAT, akan tetapi PPAT dapat menyetorkan pajak BPHTB sebagai orang yang dipercaya oleh nasabahnya. PPAT secara tidak langsung mengurangi beban tugas fiskus untuk membantu menghitung besarnya pajak BPHTB yang terutang, serta dapat pula membantu wajib pajak untuk menghitung dan menyetorkan pajak yang terutang.<sup>15</sup>

Pemungutan pajak BPHTB di Indonesia menggunakan mekanisme *Self Assesment System*. *Self Assesment* terdiri dari 2 (dua) kata Bahasa Inggris yaitu *self* yang berarti sendiri dan *to asses* yang artinya menilai, menghitung, menaksir.<sup>16</sup> *Self Assesment System* diartikan sebagai suatu system yang menentukan bahwa masyarakat yang telah memenuhi syarat sebagai wajib pajak secara otomatis menghitung dan menetapkan sendiri besarnya hutang pajak secara otomatis harus menghitung dan menetapkan sendiri besarnya hutang pajak melalui pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) dengan baik dan benar, menyetorkannya ke kas negara melalui bank atau kantor pos pada saat timbul utang BPHTB serta mempertanggungjawabkan perhitungan, penetapan, dan pembayaran pajak tersebut kepada Direktur Jenderal Pajak. Ciri-ciri *Self Assesment System* ini adalah:<sup>17</sup>

- a. Wajib pajak (dapat dibantu konsultan pajak) melakukan peran aktif dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya
- b. Wajib pajak adalah pihak yang bertanggung jawab secara penuh atas kewajiban perpajakannya sendiri
- c. Pemerintah (dalam hal ini instansi perpajakan) melakukan pembinaan, penelitian dan pengawasan terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan bagi wajib pajak melalui pemeriksaan sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Sistem ini menuntut wajib pajak secara sukarela, maka tidak heran apabila system ini memberi peluang bagi wajib pajak untuk melakukan berbagai tindakan kecurangan seperti manipulasi perhitungan hutang pajak serta penggelapan pajak yang seharusnya dibayarkan. Kewajiban pembayaran BPHTB pada prinsipnya adalah kewajiban dari Wajib Pajak dan bukan kewajiban dari PPAT. PPAT dalam hal ini hanya membantu kliennya untuk menyetorkan pajak BPHTB. PPAT hanya berusaha memberi pelayanan terbaik bagi kliennya atau dengan kata lain PPAT hanya menerima titipan pembayaran pajak pembelian atau BPHTB. Meskipun dengan menerima penitipan uang pajak ini PPAT mendapat resiko besar karena bisa saja kejahatan dilakukan oleh Notaris atau PPAT yang menerima uang titipan pajak tersebut.

Didalam kasus yang melibatkan PPAT AN, terdapat suatu permasalahan dimana wajib pajak ingin melakukan proses balik nama atas sertifikat hak atas tanah dan bangunan berdasarkan peralihan hak atas tanah dengan cara jual beli. Sebelum dilakukannya proses balik nama tersebut, wajib pajak harus membayarkan pajak PPh dan pajak BPHTB. PT P Tbk selaku pembeli, meminta bantuan AN selaku PPAT untuk melakukan pengurusan pajak dan telah menitipkan uang sebesar Rp5.237.982.600 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh ribu rupiah) kepada PPAT AN. Dalam hal ini tidak ada kewenangan PPAT AN untuk menerima penitipan uang pembayaran pajak, namun hal ini didasarkan atas kepercayaan antara klien dan PPAT. Terdakwa AN menerima penitipan uang pembayaran pajak dalam jabatannya selaku PPAT.

Adanya titipan pembayaran BPHTB yang diterima oleh PPAT melahirkan tanggung jawab bagi PPAT baik secara perdata maupun pidana. Mengenai bentuk pertanggungjawaban

<sup>15</sup> Ronal Ravianto, "Peran Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) Dalam Pemungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Dengan Pendekatan *Self Assessment System*" (4 Desember 2017), hlm. 568.

<sup>16</sup> Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia, Konsep dan Aspek Formal*, (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2010), hlm. 101.

<sup>17</sup> *Ibid.*, hlm. 102.

perdata bagi PPAT apabila titipan BPHTB tersebut tidak dibayarkan terlebih dahulu harus dilihat dari bentuk kuasa yang diterima PPAT untuk menentukan bahwa tidak dibayarkannya BPHTB oleh PPAT merupakan bentuk perbuatan melawan hukum.<sup>18</sup> Untuk lebih lanjut apakah unsur-unsur pidana dan perdata yang dilakukan oleh Terdakwa AN terpenuhi, maka penulis akan membahasnya dalam sub bab berikutnya.

## **2.2 Tanggung Jawab Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) Atas Penggelapan Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah (BPHTB) pada Transaksi Jual Beli Hak Atas Tanah dan Bangunan**

### **2.2.1 Pertanggungjawaban Dalam Aspek Hukum Pidana**

Pertanggungjawaban pidana adalah suatu bentuk untuk menentukan apakah seorang tersangka atau terdakwa dipertanggungjawabkan atas suatu tindak pidana yang telah terjadi. Menurut Roeslan Saleh pertanggungjawaban pidana diartikan sebagai diteruskannya celaan yang objektif yang ada pada perbuatan pidana dan secara subjektif memenuhi syarat untuk dapat dipidana karena perbuatannya itu.<sup>19</sup> Asas pertanggungjawaban dalam hukum pidana adalah “Tidak dipidana jika tidak ada kesalahan” (*Geen straf zonder schuld; Actus non facit reum nisi mens sit rea*). Dasar ini adalah mengenai dipertanggungjawabkannya seseorang atas perbuatan yang telah dilakukannya.<sup>20</sup>

Terkait dengan penggelapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) yang dilakukan oleh PPAT AN, pemberian sanksinya mengacu kepada pengaturan sanksi yang terdapat dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Hal tersebut dikarenakan UU BPHTB sebagai *lex specialis* dari KUHP tidak mengatur sanksi khusus bagi PPAT yang melakukan penggelapan terhadap BPHTB. Pengaturan ini tidak ada dikarenakan sistem pemungutan BPHTB yang bersifat *self assessment* dimana kewajiban penyeteroran BPHTB berada ditangan wajib pajak. Namun dalam perkembangannya, sehubungan dengan kurangnya pengetahuan dari wajib pajak terhadap tata cara perhitungan dan penyeteroran BPHTB, banyak wajib pajak yang meminta PPAT untuk membuat akta pemindahan hak atas tanah dan bangunan serta meminta bantuan PPAT serta untuk membantu wajib pajak dalam penyeteroran BPHTB.

Didalam UUNJN tidak diatur mengenai penjatuhan sanksi pidana terhadap Notaris yang dalam melakukan tugas dan jabatannya terbukti melakukan suatu tindak pidana. Dengan demikian karena UUNJN tidak mengatur mengenai sanksi pidana. Begitu pula dengan PPJPAT tidak ada pengaturan mengenai penjatuhan sanksi pidana terhadap PPAT yang dalam melakukan tugas dan jabatannya terbukti melakukan suatu tindak pidana. Sesuai dengan ketentuan Pasal 63 ayat (2) KUHP yang menyatakan bahwa jika suatu perbuatan masuk dalam suatu aturan pidana yang umum, diatur pula dalam aturan pidana yang khusus, maka hanya yang khusus itulah yang diterapkan.<sup>21</sup>

Didalam KUHPidana, ketentuan mengenai tindak pidana penggelapan diatur dalam bab XXIV. Penggelapan diatur dalam 5 Pasal yaitu Pasal 372, 373, 374, 475 dan 376. Pengertian penggelapan dalam KUHP diatur dalam Pasal 372:

Barang siapa dengan sengaja dan melawan hukum memiliki barang sesuatu yang seluruhnya atau sebagian adalah kepunyaan orang lain, tetapi yang ada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan diancam karena penggelapan, dengan pidana

<sup>18</sup> Riza, *Perlindungan Hukum*, hlm. 148.

<sup>19</sup> Roeslan saleh, *Pikiran-Pikiran Tentang Pertanggung Jawaban Pidana*, (Jakarta: Ghalia Indonesia, Jakarta, 1986, hlm. 33.

<sup>20</sup> Teguh Prasetyo, *Hukum Pidana (Revisi Ed.)*, (Jakarta: Rajawali Press, 2010), hlm. 41.

<sup>21</sup> Kitab Undang-Undang Hukum Pidana [*Wetboek van Strafrecht*], diterjemahkan oleh Moeljatno, (Jakarta: Pradnya Paramita, 1976), Ps. 63 ayat (2).

penjara paling lama empat tahun atau pidana denda paling banyak sembilan ratus rupiah.<sup>22</sup>

Untuk mengetahui apakah seseorang terbukti melakukan suatu perbuatan pidana, maka harus memenuhi unsur-unsur tindak pidana tersebut. Dalam hal ini, yaitu untuk mengetahui apakah PPAT AN melakukan tindak pidana penggelapan sebagaimana dirumuskan dalam ketentuan Pasal 372 KUHP, maka harus dijabarkan terlebih dahulu unsur-unsur tindak pidana penggelapan. Unsur-unsur Pasal 372 KUHP dibagi menjadi dua yaitu unsur objektif dan unsur subjektif.

1. Unsur Obyektif terdiri dari:
  - memiliki;
  - barang yang seluruhnya atau sebahagian kepunyaan orang lain; barang itu ada padanya atau dikuasai bukan karena kejahatan
2. Unsur Subyektif terdiri dari:
  - dengan sengaja;
  - dengan melawan hukum.<sup>23</sup>

Unsur-unsur tindak pidana penggelapan dalam Pasal 372 KUHP, dijabarkan sebagai berikut:

#### 1) Memiliki

Memiliki adalah setiap perbuatan penguasaan atas barang atau lebih tegas lagi dalam setiap tindakan yang mewujudkan suatu kehendak untuk melakukan kekuasaan yang nyata dan mutlak atas barang itu, hingga Tindakan itu merupakan perbuatan sebagai pemilik atas barang itu.<sup>24</sup> Uang titipan pembayaran pajak dalam kasus ini telah diterima oleh Terdakwa pada tanggal 10 Mei 2017 berupa cek senilai Rp5.237.982.660 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh rupiah) yang diserahkan oleh para pihak beserta dokumen-dokumen sertipikat tanah SHGB 390/Srondol Kulon atas nama G, sertifikat tanah SHM 2821/Srondol Kulon atas nama G, sertifikat tanah SHGB 392/Srondol Kulon atas nama G, sertifikat tanah SHGB/Srondol Kulon atas nama I. Dibuktikan pula oleh Saksi TDS yang merupakan *Branch Operation Manager* di Bank Mandiri cabang Semarang Kepodong menyatakan bahwa benar nomor rekening 135-00-2111777-3 adalah milik Bank Mandiri dengan nama pemilik rekening atas nama Terdakwa AN. Berdasarkan rekening koran Bank Mandiri milik Terdakwa AN telah ada transaksi. Rekening dibuka pada tanggal 10 Mei 2017 dengan saldo Rp3.487.988.440 (tiga miliar empat ratus delapan puluh juta sembilan ratus delapan puluh delapan ribu empat ratus empat puluh rupiah) dengan keterangan BPHTB D'PRAGON kemudian Rp1.749.994.220 (satu miliar tujuh ratus empat puluh sembilan juta sembilan ratus sembilan puluh empat ribu dua ratus dua puluh rupiah) sehingga total saldo adalah Rp5.237.982.660 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh rupiah). Berdasarkan penjelasan tersebut, unsur memiliki terpenuhi.

#### 2) Barang yang Seluruhnya atau Sebahagian Kepunyaan Orang Lain

Pengertian barang telah mengalami proses perkembangan. Dari arti barang yang berjudul menjadi setiap barang yang menjadi bagian dari kekayaan. Semula barang ditafsirkan sebagai barang-barang yang berwujud dan dapat dipindahkan (barang bergerak). Tetapi kemudian ditafsirkan sebagai setiap bagian dari harta benda seseorang. Dengan demikian barang itu harus ditafsirkan sebagai sesuatu yang mempunyai nilai dalam kehidupan ekonomi dari seseorang.<sup>25</sup>

<sup>22</sup> KUHP Ps. 372.

<sup>23</sup> Brig. Jen. Drs. H.A.K. Moch. Anwar (Dading), *Hukum Pidana Bagian Khusus*, hlm. 35.

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> *Ibid.*, hlm. 18-19.



Barang harus seluruhnya atau sebahagian kepunyaan orang lain. Barang tidak perlu kepunyaan orang lain pada keseluruhannya, sedangkan sebahagian dari barang saja dapat menjadi objek penggelapan. Jadi sebahagian lagi adalah kepunyaan pelaku sendiri. Barang yang tidak ada pemilikinya tidak dapat menjadi objek penggelapan, yaitu barang-barang dalam keadaan *res nullius* dan *res derelictae*.<sup>26</sup>

Orang lain yang dimaksud sebagai pemilik benda yang menjadi objek penggelapan, tidak menjadi syarat sebagai orang itu adalah korban, atau orang tertentu, melainkan siapa saja asalkan bukan petindak sendiri.<sup>27</sup> Maka, mengaitkan unsur sebagian atau seluruhnya milik orang lain dengan kasus, diketahui bahwa uang yang dikuasai oleh PPAT AN merupakan milik PT P, Tbk.

### 3) Barang Harus dikuasai bukan karena kejahatan

Pelaku sudah harus menguasai barang dan barang itu oleh pemiliknya dipercayakan kepada pelaku, hingga barang ada pada pelaku secara sah, bukan karena kejahatan. Dengan melakukan perbuatan memiliki barang itu dengan melawan hukum, pelaku melanggar kepercayaan yang diberikan kepadanya oleh pemilik.<sup>28</sup> Hubungan nyata antara pelaku dan barang diwujudkan dengan barang ada dibawah kekuasaan pelaku bukan karena sesuatu kejahatan namun dengan unsur sengaja meliputi unsur barang dikuasai bukan karena kejahatan, unsur mana terletak dibelakang unsur sengaja.<sup>29</sup>

Bahwa titipan uang pajak Penjual PPH dan Pembeli BPHTB sebesar Rp5.237.982.600 (lima milyar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh ribu rupiah) telah diserahkan kepada terdakwa. Terdakwa diberi kepercayaan oleh para pihak untuk membuat AJB dan menyelesaikan perpajakan, namun oleh terdakwa uang pajak tersebut digunakan sehingga terdakwa melanggar kepercayaan yang diberikan oleh penjual dan pembeli.

### 4) Dengan sengaja

Ini berarti bahwa pelaku mengetahui dan sadar, hingga ia dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya. Dihubungkan dengan unsur-unsur lainnya, unsur sengaja diletakkan dimuka unsur-unsur lainnya. Dengan demikian unsur sengaja meliputi atau mempengaruhi semua unsur yang letaknya dibelakang. Ini berarti bahwa:

- a. dengan melawan hukum, harus diketahui oleh pelaku. Pelaku harus tahu bahwa perbuatannya melawan hukum
- b. barang, barang diketahui oleh pelaku. bahwa perbuatan yang dilakukan itu ditujukan pada barang
- c. seluruhnya atau sebahagian milik orang harus diketahui oleh pelaku
- d. dikuasai bukan karena kejahatan pun harus diketahui. Bukan karena kejahatan ia kuasai barang itu harus disadari.<sup>30</sup>

Apabila dikaitkan dengan tindak pidana penggelapan yang dilakukan PPAT AN, maka dijelaskan sebagai berikut:

- a. dengan melawan hukum, harus diketahui oleh pelaku. Pelaku harus tahu bahwa perbuatannya melawan hukum

PPAT AN dalam kasus ini mengetahui dan sadar bahwa uang sebesar Rp5.237.982.600 (lima milyar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh ribu rupiah) yang dititipkan oleh klien (PT P, Tbk) merupakan dana untuk pengurusan pajak peralihan hak atas tanah yang harus dipenuhi. Berdasarkan pengakuan dari Terdakwa, uang titipan pembayaran pajak

<sup>26</sup> *Ibid.*, hlm. 19.

<sup>27</sup> Chazawi, *Kejahatan Terhadap Harta Benda*, hlm. 85.

<sup>28</sup> *Ibid.*, hlm. 36.

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> *Ibid.*

tersebut sebagian kecil sudah Terdakwa AN gunakan untuk kepentingan pribadi, antara lain:

1. Rp310.000.000 (tiga ratus sepuluh juta rupiah) untuk membayar *fee* NRM atas jual beli tanah tersebut.
  2. Rp550.000.000 (lima ratus lima puluh juta rupiah) untuk keperluan roya, operasional Terdakwa, dan sebagian lagi untuk keperluan Terdakwa sendiri dengan alasan dikarenakan pihak PT P, Tbk akan membayar sebesar Rp550.000.000 (lima ratus lima puluh juta) sebagai jasa professional Terdakwa selaku PPAT yang akan menerbitkan akta jual beli yang dimaksud.
  3. Rp240.000.000 (dua ratus empat puluh juta rupiah) untuk biaya konsultasi Terdakwa kepada beberapa pihak, karena proses jual beli tersebut terjadi permasalahan dan Terdakwa dijadikan saksi.
- b. barang diketahui oleh pelaku. bahwa perbuatan yang dilakukan itu ditujukan pada barang
- PPAT AN secara sadar menghendaki untuk melakukan perbuatan memiliki uang tersebut dengan tidak mengembalikannya, mengakui dan menguasai uang tersebut.
- c. seluruhnya atau sebahagian milik orang harus diketahui oleh pelaku
- PPAT AN melakukan perbuatan memiliki uang tersebut meskipun ia menyadari bahwa uang tersebut milik PT P Tbk.
- d. dikuasai bukan karena kejahatan pun harus diketahui. Bukan karena kejahatan ia kuasai barang itu harus disadari.<sup>31</sup>

Uang titipan pajak tersebut berada dan dikuasai oleh PPAT AN, bukan karena kejahatan. Melainkan, PPAT AN merupakan orang yang diberikan kepercayaan untuk pengurusan AJB, pembayaran pajak terhutang dan proses balik nama, oleh kliennya yaitu G sebagai penjual dan PT P Tbk sebagai pembeli.

5) Dengan melawan hukum

Pelaku melakukan perbuatan memiliki itu tanpa hak atau kekuasaan. Ia tidak mempunyai hak untuk melakukan perbuatan memiliki, sebab ia bukan yang punya, bukan pemilik. Hanya pemilik yang mempunyai hak untuk memilikinya.<sup>32</sup> Dalam hal ini Terdakwa menggunakan uang titipan pembayaran pajak BPHTB yang mana bukan merupakan miliknya.

Berdasarkan uraian-uraian yang telah dijabarkan, menunjukkan bahwa tindakan PPAT AN dalam menguasai uang titipan yang seharusnya untuk pembayaran pajak milik PT. P, Tbk tersebut telah memenuhi unsur-unsur tindak pidana penggelapan pada Pasal 372 KUHP.

Asas pertanggungjawaban dalam hukum pidana adalah “tidak dipidana jika tidak ada kesalahan” (*Geen straf zonder schuld; Actus non facit reum nisi mens sit rea*). Dasar ini adalah mengenai dipertanggungjawabkannya seseorang atas perbuatan yang telah dilakukannya. Asas pertanggungjawaban pidana mengharuskan adanya kesalahan agar seseorang dapat dipidana.<sup>33</sup> Unsur-unsur kesalahan dijabarkan oleh Moeljatno, yaitu:<sup>34</sup>

a) Melakukan perbuatan pidana (sifat melawan hukum);

Perbuatan pidana sebagaimana telah dijabarkan sebelumnya, sejalan dengan asas legalitas sebagaimana terdapat pada ketentuan Pasal 1 ayat (1) KUHP yaitu: “Tiada sesuatu perbuatan yang dapat dipidana kecuali atas kekuatan aturan pidana dalam perundang-undangan yang telah ada, sebelum perbuatan dilakukan.” Perbuatan seseorang baru dapat diancam dengan pidana jika sudah ada hukum yang mengatur tentang perbuatan yang dilarang tersebut.

<sup>31</sup> *Ibid.*

<sup>32</sup> *Ibid.*

<sup>33</sup> Teguh Prasetyo, *Hukum Pidana (Revisi Ed.)*, (Jakarta: Rajawali Press, 2010), hlm. 41.

<sup>34</sup> Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana (Revisi Ed.)*, (Jakarta: Prenada Media Group, 2008), hlm. 171-177.

PPAT AN dituntut oleh Penuntut Umum dengan dakwaan tunggal sebagaimana diatur dalam Pasal 372 KUHP. Dalam sidang permusyawaratan Majelis Hakim Pengadilan Negeri Semarang, pada hari Selasa, tanggal 8 Januari 2019 dalam Putusan Nomor 738/Pid.B/2018/PN Sng dinyatakan bahwa terdakwa AN selaku Notaris dan PPAT tersebut terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “Penggelapan” dan dijatuhkan hukuman pidana kepada terdakwa dengan pidana penjara selama 10 (sepuluh) bulan. Sehingga unsur melakukan perbuatan pidana terpenuhi.

b) Di atas umur tertentu mampu bertanggungjawab;

Seseorang dikatakan mampu bertanggungjawab jika ia sudah dewasa dan mampu bertanggung jawab. Pasal 44 ayat (1) KUHP menentukan bahwa: “Barangsiapa melakukan perbuatan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepadanya karena jiwanya cacat dalam pertumbuhannya atau terganggu karena penyakit, tidak dipidana.”

Terdakwa AN adalah seorang Notaris dan PPAT di Semarang yang telah berumur 60 tahun. Dalam hal pengangkatan menjadi PPAT, seorang lulusan sarjana hukum dan melanjutkan studi ke magister kenotariatan dapat diangkat apabila telah memenuhi syarat-syarat yang diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2016. Dalam Pasal 6 PP No.24 Tahun 2016 salah satu syarat untuk dapat diangkat menjadi PPAT adalah berusia paling rendah 22 (dua puluh dua) tahun dan sehat jasmani dan rohani. Dalam hal ini, unsur tersebut terpenuhi karena PPAT AN telah berada di umur yang dapat bertanggung jawab serta sehat jasmani dan rohani.

c) Mempunyai suatu bentuk kesalahan yang berupa kesengajaan atau kealpaan;

Suatu perbuatan pidana yang dilakukan dengan sengaja akan diancam dengan hukuman yang lebih berat, jika dibandingkan dengan apabila perbuatan pidana tersebut dilakukan dengan kealpaan. Dalam praktik peradilan, terdapat 3 (tiga) jenis/gradasi kesengajaan, sebagai berikut:<sup>35</sup>

- (1) Kesengajaan sebagai maksud (*opzet als oogmerk*)
- (2) Kesengajaan dengan kesadaran pasti atau keharusan (*Opzet bij zekerheids of noodzakelijkheids bewustzijn*)
- (3) Kesengajaan dengan menyadari kemungkinan (*dolus eventualis*)

Penggelapan uang pajak BPHTB yang dilakukan oleh PPAT AN ini termasuk dalam kategori kejahatan sebagai maksud (*opzet als oogmerk*). Bahwa terdakwa dengan sengaja tidak meminta ijin kepada PT P Tbk, pada saat menggunakan uang titipan pembayaran pajak tersebut untuk keperluan diluar pembayaran pajak penjual dan pembeli. Dalam kasus ini, PPAT AN mempunyai niat untuk melakukan penggelapan uang pajak BPHTB milik klien. Niat tersebut dibuktikan dengan perilaku terdakwa yang tidak kunjung memberikan sertifikat kepada klien walaupun telah disomasi oleh klien berkali-kali. Berdasarkan pernyataan terdakwa, Terdakwa AN dalam pernyataannya di persidangan mengaku telah menggunakan sebagian uang tersebut sebesar Rp1.100.000.000,- (satu miliar seratus juta rupiah) untuk kepentingan pribadinya tanpa seijin atau sepengetahuan pemilik yaitu PT P, Tbk. Namun berdasarkan rekening koran Bank Mandiri pada tanggal 10 Mei 2017 sampai dengan 30 Juni 2018 terjadi transaksi pengambilan uang sebesar Rp1.206.817.229 (satu miliar dua ratus enam puluh tujuh juta delapan ratus tujuh belas ribu dua ratus sembilan puluh sembilan rupiah). Saldo terakhir sesuai rekening koran sebesar Rp4.124.879.502 (empat miliar seratus dua puluh empat juta delapan ratus tujuh puluh sembilan ribu lima ratus dua rupiah).

d) Tidak adanya alasan pemaaf

Terdapat beberapa alasan-alasan penghapus pidana, yaitu: alasan pbenar (alasan yang menghapuskan sifat melawan hukum perbuatan pidana), alasan pemaaf (alasan yang menghapuskan kesalahan terdakwa, perbuatannya tetap bersifat melawan hukum, namun tidak

<sup>35</sup>Sianturi, *Asas-Asas Hukum Pidana*, hlm. 178.

ada pemidanaan karena tidak ada kesalahan), dan alasan penghapusan penuntutan.<sup>36</sup> Dalam kasus penggelapan yang dilakukan Terdakwa AN tidak ada alasan penghapus pidana karena Terdakwa secara sadar dan sengaja menggelapkan uang titipan pajak yang diberikan klien.

Berdasarkan uraian-uraian yang telah dijabarkan, dapat disimpulkan bahwa perbuatan penggelapan yang dilakukan oleh Notaris N telah memenuhi keempat unsur kesalahan sehingga Notaris N dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana atas dasar pelanggaran Pasal 372 KUHP mengenai tindak pidana penggelapan sebagaimana telah diterapkan Putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 738/Pid.B/2018/PN Smg.

Berdasarkan Pasal 372 KUHP tersebut dijelaskan bahwa sanksi maksimal bagi PPAT yang melakukan penggelapan BPHTB adalah pidana penjara 4 (empat tahun). Namun hakim dalam memberikan putusan tidak selalu memaksimalkan putusannya. Hal ini dapat dilihat dari putusan atas kasus penggelapan yang dilakukan oleh PPAT AN di Semarang, dalam putusannya hakim hanya memberikan sanksi pidana berupa hukuman pidana selama 10 (sepuluh) bulan, lebih ringan 2 (dua) bulan dari tuntutan Jaksa Penuntut Umum. pajak BPHTB yang dilakukan oleh PPAT seperti dalam kasus tersebut.

Menurut penulis, penerapan Pasal 372 KUHP kurang tepat. Perbuatan Terdakwa bukan hanya termasuk jenis tindak penggelapan biasa melainkan sudah termasuk kedalam tindak pidana penggelapan dengan pemberatan. Penerapan pasal yang lebih tepat atas perbuatan PPAT AN adalah Pasal 374 KUHP yaitu penggelapan dengan pemberatan (*Gequalifiseerd*) yang berbunyi:

Penggelapan yang dilakukan oleh orang yang penguasaannya terhadap barang disebabkan karena ada hubungan kerja atau karena pencarian atau karena mendapat upah untuk itu, diancam dengan pidana penjara paling lama lima tahun.<sup>37</sup>

Unsur-unsur yang terdapat dalam penggelapan dengan pemberatan dalam Pasal 374 KUHP yaitu:<sup>38</sup>

1. unsur-unsur penggelapan dalam Pasal 372 KUHP
2. ditambah dengan unsur-unsur yang memberatkan hukuman:
  - a. oleh seseorang
  - b. barang dibawah kekuasaannya, karena:
    - 1) Hubungan kerja secara pribadi (*personlijke dienstbetrekking*)
    - 2) Hubungan kerja dalam mata pencaharian atau profesinya (*Beroep*)
    - 3) Menguasai barang dengan memperoleh upah uang

Penggelapan dalam Pasal 374 KUHP merupakan penggelapan dalam jabatan. Perbuatan penggelapan uang pajak yang dilakukan oleh AN didapat dari jabatan Terdakwa selaku pejabat umum Notaris dan PPAT. Dalam kasus ini, Terdakwa dipercayakan oleh klien untuk melakukan pengurusan pajak sebesar Rp5.237.982.600 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh ribu rupiah) dan balik nama sertifikat atas nama penjual G ke pembeli PT P Tbk.

Tindakan penggelapan uang pajak BPHTB milik klien oleh seorang Notaris dan PPAT di kota Semarang dengan inisial AN, mengakibatkan klien mengalami kerugian yang ditaksir sebesar Rp 5.237.982.660,00 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh ribu rupiah). Tidak hanya merugikan klien namun juga merugikan negara karena pajak BPHTB merupakan salah satu jenis pajak pusat. Penjatuhan pidana (pidana) merupakan bagian terpenting dalam hukum pidana. Melalui pemidanaan, seorang pelaku tindak pidana mempertanggungjawabkan perbuatannya dan berdasarkan asas

<sup>36</sup>*Ibid.*

<sup>37</sup> KUHP Ps. 374.

<sup>38</sup> R. Seosilo, *KUHP*, hlm. 259.

tiada hukuman tanpa kesalahan yang berarti seseorang tidak akan dihukum jika tidak terbukti melakukan kesalahan, maka oleh karena PPAT AN telah terbukti melakukan pelanggaran-pelanggaran pidana seperti yang didakwakan oleh jaksa penuntut umum, maka sudah sepatutnya PPAT AN memperoleh hukuman penjara yang lebih berat. Penjatuhan sanksi pidana ini bertujuan untuk memberikan efek jera kepada pelaku. Namun apabila sanksi tersebut dinilai ringan, penulis khawatir akan semakin banyak perbuatan penggelapan dikemudian hari.

Apabila ditelaah lebih jauh, perbuatan PPAT AN dapat digolongkan menjadi tindak pidana korupsi. Dalam Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi berbunyi:<sup>39</sup>

Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara, dipidana penjara dengan penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun dan denda paling sedikit Rp200.000.000,00 (dua ratus juta rupiah) dan paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).

Untuk mengetahui apakah perbuatan yang dilakukan PPAT AN merupakan suatu tindak pidana korupsi, maka harus memenuhi unsur-unsur tindak pidana korupsi terlebih dahulu. Firman Wijaya menguraikan unsur-unsur delik korupsi yang terdapat dalam Pasal 2 UU PTPK tersebut sebagai berikut:<sup>40</sup>

- 1) Setiap orang;
- 2) Secara melawan hukum;
- 3) Perbuatan memperkaya diri sendiri dan orang lain atau suatu korporasi;
- 4) Dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.

Penjelasan lebih lanjut unsur-unsur tersebut antara lain sebagai berikut:

a) Setiap orang

Pengertian setiap orang selaku subjek hukum pidana dalam tindak pidana korupsi ini dapat dilihat pada rumusan Pasal 1 angka 3 UU PTPK, yaitu merupakan orang perseorangan atau termasuk korporasi. Berdasarkan pengertian tersebut, maka pelaku tindak pidana korupsi dapat disimpulkan menjadi orang perseorangan selaku manusia pribadi dan korporasi. Apabila dikaitkan dengan kasus, unsur orang terpenuhi yaitu AN selaku PPAT yang merupakan subjek hukum.<sup>41</sup>

b) Secara melawan hukum

Sampai saat ini masih ditemukan adanya perbedaan pendapat mengenai ajaran sifat melawan hukum dalam kajian hukum pidana. Perbedaan pendapat tersebut telah melahirkan adanya dua pengertian tentang ajaran sifat melawan hukum, yaitu sifat melawan hukum dalam pengertian formil (*formiele wederrechtelijkheid*) dan melawan hukum dalam pengertian materil (*materiele wederrechtelijkheid*). Suatu perbuatan dikatakan melawan hukum secara formil adalah apabila perbuatan itu bertentangan dengan ketentuan Undang-Undang (hukum tertulis). Berdasarkan pengertian ini, maka suatu perbuatan bersifat melawan hukum adalah apabila telah dipenuhi semua unsur yang disebut di dalam rumusan delik. Dengan demikian, jika semua unsur tersebut telah terpenuhi, maka tidak perlu lagi diselidiki apakah perbuatan itu menurut masyarakat dirasakan sebagai perbuatan yang tidak patut dilakukan. Parameter untuk mengatakan suatu perbuatan telah melawan hukum secara materil, bukan didasarkan pada ada atau tidaknya ketentuan dalam suatu perundang-undangan, melainkan ditinjau dari rasa kepatutan di dalam masyarakat. Ajaran melawan hukum secara materil hanya mempunyai arti

<sup>39</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, UU No. 31 Tahun 1999, Ps. 2 ayat (1).

<sup>40</sup> ALC KPK, "Modul Materi Tindak Pidana Korupsi", <https://aclc.kpk.go.id/wp-content/uploads/2019/07/Modul-tindak-pidana-korupsi-aclc-KPK.pdf>, diakses 25 Juni 2021.

<sup>41</sup> *Ibid.*, hlm. 18.

dalam mengecualikan perbuatan-perbuatan yang meskipun termasuk dalam rumusan Undang-Undang dan karenanya dianggap sebagai tindak pidana. Dengan kata lain, suatu perbuatan yang dilarang oleh Undang-Undang dapat dikecualikan oleh aturan hukum tidak tertulis sehingga tidak menjadi tindak pidana.

c) Unsur Memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi

Secara harfiah, “memperkaya” artinya menjadikan bertambah kaya. Sedangkan “kaya” artinya “mempunyai banyak harta (uang dan sebagainya)”. Dapat disimpulkan bahwa memperkaya berarti menjadikan orang yang belum kaya menjadi kaya, atau orang yang sudah kaya menjadi bertambah kaya. Berdasarkan UU TIPIKOR terdahulu, yaitu dalam penjelasan UU PTPK 1971, yang dimaksud dengan unsur memperkaya dalam Pasal 1 ayat (1) sub (a) adalah “memperkaya diri sendiri” atau “orang lain” atau “suatu badan” dalam ayat ini dapat dihubungkan dengan Pasal 18 ayat (2) yang memberi kewajiban kepada terdakwa untuk memberikan keterangan tentang sumber kekayaan sedemikian rupa sehingga kekayaan yang tidak seimbang dengan penghasilannya atau penambahan kekayaan tersebut dapat digunakan untuk memperkuat keterangan saksi lain bahwa telah melakukan tindak pidana korupsi. (Pasal 37 ayat (4) UU PTPK 1999). Berdasarkan uraian di atas, maka penafsiran istilah “memperkaya” antara yang harfiah dan yang dari pembuat Undang-Undang hampir sama karena kedua penafsiran di atas menunjukkan perubahan kekayaan seseorang atau penambahan kekayaannya, diukur dari penghasilan yang telah diperolehnya. Didalam kasus ini, perbuatan PPAT AN yang melakukan penggelapan pajak karena uang penitipan pajak sebesar sebesar Rp5.237.982.600 (lima milyar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh ribu rupiah) berada di rekening atas nama AN PPAT mengaku dalam persidangan telah menggunakan uang sebesar Rp1.100.000.000,- (satu miliar seratus juta rupiah) untuk keperluan pribadinya. PT P Tbk mengalami kerugian yang ditaksir sebesar Rp1.206.817.299 (satu miliar dua ratus enam puluh tujuh juta delapan ratus tujuh belas ribu dua ratus sembilan puluh sembilan rupiah).

d) Unsur dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara

Pada penjelasan Pasal 2 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana yang diperbaharui dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dinyatakan bahwa kata “dapat” sebelum frasa “merugikan keuangan atau perekonomian negara” menunjukkan bahwa tindak pidana korupsi merupakan delik formil. Dengan demikian adanya tindak pidana korupsi cukup dengan dipenuhinya unsur-unsur perbuatan yang sudah dirumuskan bukan dengan timbulnya akibat. Pengertian keuangan negara sebagaimana dalam rumusan delik Tindak Pidana Korupsi di atas, adalah seluruh kekayaan negara dalam bentuk apapun yang dipisahkan atau tidak dipisahkan, termasuk di dalamnya segala bagian kekayaan negara dan segala hak dan kewajiban yang timbul karena:<sup>42</sup>

- 1) Berada dalam penguasaan, pengurusan dan pertanggungjawaban pejabat Lembaga Negara, baik di tingkat pusat, maupun di daerah;
- 2) Berada dalam penguasaan, pengurusan dan pertanggungjawaban BUMN/BUMD, yayasan, badan hukum, dan perusahaan yang menyertakan modal negara atau perusahaan yang menyertakan modal pihak ketiga berdasarkan perjanjian dengan negara.

Sedangkan yang dimaksud dengan perekonomian negara adalah kehidupan perekonomian yang disusun sebagai usaha bersama berdasarkan asas kekeluargaan ataupun usaha masyarakat secara mandiri yang didasarkan pada kebijakan pemerintah, baik ditingkat pusat, maupun di daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang bertujuan memberikan manfaat kemakmuran dan kesejahteraan kepada seluruh kehidupan rakyat.<sup>43</sup>

<sup>42</sup> *Ibid.*, hlm. 19.

<sup>43</sup> *Ibid.*

Dalam kasus PPAT AN, perbuatan penggelapan pajak BPHTB yang dilakukan oleh PPAT AN merugikan keuangan negara karena pajak BPHTB merupakan salah satu sumber penerimaan negara. Penerimaan negara dari BPHTB dibagi dengan imbalan 20% (dua puluh persen) untuk Pemerintah Pusat dan 80% (delapan puluh persen) untuk daerah.<sup>44</sup> Adanya kesengajaan melakukan perbuatan melawan hukum yang menimbulkan kerugian pada perekonomian negara sebesar Rp5.237.982.600 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh ribu rupiah).

Berdasarkan unsur-unsur di atas, perbuatan yang dilakukan oleh PPAT AN telah memenuhi unsur-unsur dalam Pasal 2 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana yang diperbaharui dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, sehingga PPAT AN dapat dijerat dengan Pasal 2 Ayat (1) UU PTPK dengan ancaman pidana penjara paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun.

Kewajiban pembayaran pajak BPHTB atau saat terutangnya pajak BPHTB ditetapkan sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta.<sup>45</sup> Pada saat akta jual beli telah ditandatangani namun kewajiban pembayaran pajak BPHTB tidak dipenuhi disitulah munculnya pidana. PPAT AN dititipkan uang pajak PPh dan BPHTB oleh klien sebesar Rp5.237.982.600 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh ribu rupiah).

Tindakan PPAT AN yang menerima permintaan kliennya untuk dititipkan pembayaran pajak BPHTB dapat membuka peluang risiko pelanggaran yang harus dipertanggungjawabkan. Namun, PPAT AN tetap menerima titipan uang tersebut yang pada akhirnya menyalahgunakan kepercayaan dari kliennya tersebut dan melakukan tindak pidana penggelapan yang dilarang oleh undang-undang sehingga PPAT AN harus mempertanggungjawabkan perbuatannya dengan pidana penjara.

### 2.2.2 Pertanggungjawaban Dalam Aspek Hukum Perdata

Tanggung jawab hukum dalam hukum perdata berupa tanggung jawab seseorang terhadap perbuatan yang melawan hukum. Ketentuan perundang-undangan dari perbuatan melawan hukum bertujuan untuk melindungi dan memberikan ganti rugi kepada pihak yang dirugikan.<sup>46</sup>

Uang titipan pajak BPHTB yang digunakan oleh PPAT AN untuk kepentingan pribadi merupakan suatu perbuatan melawan hukum (*onrechtmatige daad*). Perbuatan Melawan Hukum terdapat pada Pasal 1365 KUHPerdata yang menyatakan: "Tiap perbuatan melawan hukum, yang membawa kerugian kepada seorang lain, mewajibkan orang yang karena salahnya menerbitkan kerugian itu, mengganti kerugian tersebut".

Suatu perbuatan dikatakan melawan hukum apabila memenuhi 5 (lima) unsur-unsur yang telah dijelaskan dalam bab sebelumnya yaitu:<sup>47</sup>

a) Adanya suatu perbuatan

Dikaitkan dengan kasus, perbuatan yang dilakukan PPAT AN adalah penggelapan pajak BPHTB. Perbuatan ini merupakan perbuatan melawan hukum yang diawali oleh suatu perbuatan dari si pelaku itu sendiri yaitu PPAT AN. Umumnya diterima anggapan bahwa dengan perbuatan disini dimaksudkan, baik berbuat sesuatu (aktif) maupun tidak

<sup>44</sup> Indonesia, *Peraturan Menteri Keuangan Penetapan Perkiraan Alokasi Dana Bagi Hasil Pajak Bumi dan Baangunan dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah*, UU No. 03/PMK.07/2007, Ps. 2 ayat (2).

<sup>45</sup> Indonesia, *Peraturan Daerah Kota Semarang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan*, Perda No. 2 Tahun 2011, Ps. 10 ayat (1).

<sup>46</sup> Komariah, *Edisi Revisi Hukum Perdata*, (Malang: Universitas Muhammadiyah Malang, 2001), hlm. 12.

<sup>47</sup> Munir Fuady, *Perbuatan Melawan Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2002), hlm. 50.

berbuat sesuatu (pasif). Oleh karena itu, terhadap perbuatan melawan hukum tidak ada unsur “persetujuan atau kata sepakat” dan tidak ada juga unsur “causa yang diperbolehkan” sebagaimana yang terdapat dalam kontrak”.

b) Perbuatan itu harus melawan hukum (*onrechtmatig*)

Perbuatan yang dilakukan tersebut haruslah melawan hukum. Unsur melawan hukum ini sebagai berikut: <sup>48</sup>

1. Perbuatan yang melanggar undang-undang yang berlaku;
2. Yang melanggar hak orang lain yang dijamin oleh hukum si pelaku;
3. Perbuatan yang bertentangan dengan kewajiban hukum si pelaku;
4. Perbuatan yang bertentangan dengan kesusilaan (*geode zeden*);
5. Perbuatan yang bertentangan dengan sikap yang baik dalam bermasyarakat untuk memperhatikan kepentingan orang lain (*indruist tegen de zorgvuldigheid, welke in het maatschappelijk verkeer betaamt ten aanzien van ander person of goed*)

Perbuatan PPAT AN yang menggunakan uang titipan pajak BPHTB untuk kepentingan pribadi tidak hanya melanggar undang-undang, tetapi juga bertentangan dengan kewajiban hukum, kesusilaan, maupun sikap yang baik dalam bermasyarakat.

c) Adanya Kesalahan dari Pihak Pelaku

Suatu tindakan apabila dianggap oleh hukum mengandung unsur kesalahan sehingga dapat dimintakan tanggung jawabnya secara hukum jika memenuhi unsur-unsur kesalahan sebagaimana dikaitkan dengan Pasal 1365 KUHPerdota tentang Perbuatan Melawan Hukum. Dalam kasus ini, unsur-unsur kesalahan telah terpenuhi yaitu sebagai berikut:

1. Ada unsur kesengajaan dimana perbuatan PPAT AN dilakukan dengan sengaja dimana Terdakwa tidak membayarkan uang titipan pajak dari jangka waktu yang telah disepakati;
2. Ada unsur kelalaian (*negligence, culpa*) dimana PPAT telah lalai sehingga menyebabkan uang titipan pajak BPHTB tidak kunjung disetorkan, namun uang tersebut berkurang;
3. Tidak ada alasan pembenar atau alasan pemaaf (*rechtvaardigingsgrond*), seperti keadaan *overmacht*, membela diri, tidak waras, dan lain-lain  
Perbuatan yang dilakukan PPAT AN dengan tidak melaksanakan pembayaran pajak tidak dapat dibenarkan dengan alasan penghapusan pidana seperti keadaan *overmacht*, membela diri, tidak waras, karena PPAT AN dengan sadar tanpa adanya paksaan menggunakan uang yang bukan miliknya.

d) Ada kerugian

Adanya kerugian (*schade*) bagi korban juga merupakan syarat agar gugatan berdasarkan Pasal 1365 KUHPerdota dapat dipergunakan. Berbeda dengan kerugian karena wanprestasi yang hanya mengenal kerugian materil, maka kerugian karena perbuatan melawan hukum di samping kerugian materil, yurisprudensi juga mengakui konsep kerugian immaterial yang juga akan dinilai dengan uang.

Kerugian ini dapat bersifat materil dan imateril. Dengan tidak dibayarkannya pajak PPh dan BPHTB oleh PPAT AN sebesar Rp5.237.982.660 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh rupiah), namun justru digunakan sebagian oleh Terdakwa sehingga atas perbuatan Terdakwa, PT P, Tbk mengalami kerugian yang ditaksir sebesar Rp1.206.817.299 (satu miliar dua ratus enam puluh tujuh juta delapan ratus tujuh belas ribu dua ratus sembilan puluh sembilan rupiah). Adapun kerugian imateril yang timbul dimana AJB yang sebelumnya ditandatangani tidak dapat diterbitkan.

---

<sup>48</sup> *Ibid.*



Begitu pula dengan proses balik nama tidak dapat diproses lebih lanjut menjadi atas nama PT P Tbk.

e) Ada hubungan sebab akibat antara perbuatan melawan hukum

Hubungan kausal antara perbuatan yang dilakukan dengan kerugian yang terjadi juga merupakan syarat dari suatu perbuatan melawan hukum.<sup>49</sup> Dalam adanya perbuatan PPAT AN yang tidak membayarkan kewajiban pajak BPHTB yang dititipkan oleh klien, maka timbul akibat hukum dimana AJB yang sebelumnya ditandatangani tidak dapat diterbitkan. Begitu pula dengan proses balik nama tidak dapat diproses lebih lanjut menjadi atas nama PT P Tbk.

Berdasarkan penjabaran diatas, perbuatan yang dilakukan oleh PPAT AN telah memenuhi unsur perbuatan melawan hukum sesuai dengan ketentuan Pasal 1365 KUHPerdara. Oleh karena itu, PPAT AN dapat digugat untuk mengganti kerugian sebagai bentuk pertanggungjawaban perdata kepada PT P, Tbk yang menderita kerugian akibat perbuatannya tersebut.

### 2.2.3 Pertanggungjawaban Dalam Aspek Hukum Administrasi

Selain pertanggungjawaban secara pidana dan perdata, terhadap seorang notaris atau PPAT juga dapat dijatuhkan tanggung jawab dengan pengenaan sanksi secara administrasi. Jika dilihat secara administratif, PPAT bertanggung jawab atas segala kewajiban-kewajiban yang harus dijalankannya serta larangan-larangan yang tidak boleh dilakukannya dalam menjalankan jabatannya sebagai Pejabat Umum.

Terkait dengan penggelapan yang dilakukan oleh PPAT AN, terdapat juga sanksi administrasi yang dilanggar oleh Terdakwa. Dimana dijelaskan pada Pasal 24 ayat (1) UU No. 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU No. 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan:

Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan atau bangunan pada saat Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak berupa Surat Setoran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.<sup>50</sup>

PPAT AN telah melanggar ketentuan UU BPHTB diatas, dimana pada tanggal 10 Mei 2017 telah terjadi transaksi jual beli hak atas tanah yang kemudian pada hari itu juga para pihak menandatangani AJB. Pada tanggal 10 Mei 2017, wajib pajak yaitu PT P, Tbk menitipkan uang pajak BPHTB kepada PPAT AN untuk melakukan pembayaran pajak berupa cek senilai Rp5.237.982.660,00 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh rupiah). Pengurusan pajak jual beli yang dijanjikan oleh Terdakwa akan selesai dalam 9 (sembilan) bulan, pada kenyataan telah lebih dari 9 (sembilan) bulan Terdakwa tidak menyelesaikan pembayaran pajak jual beli tersebut, tetapi uang tersebut sebanyak kurang lebih Rp1.206.817.299 (satu miliar dua ratus enam puluh tujuh juta delapan ratus tujuh belas ribu dua ratus sembilan puluh sembilan rupiah) dipergunakan untuk kepentingan pribadi Terdakwa.

Berdasarkan ketentuan pada Pasal 24 ayat (1) UU BPHTB diatas, PPAT seharusnya melakukan penandatanganan AJB setelah wajib pajak menyelesaikan pembayaran pajak BPHTB. Oleh karena uang titipan pajak digelapkan Terdakwa AN, pembayaran pajak jual beli tersebut tidak dapat diselesaikan, sehingga bukti pembayaran pajak berupa Surat Setoran BPHTB tidak ada. Terdakwa PPAT AN terbukti melanggar ketentuan Pasal 24 ayat (1) UU BPHTB dikarenakan telah membuat dan menandatangani AJB padahal wajib pajak belum menyelesaikan kewajibannya.

<sup>49</sup> Abdul Kadir Muhammad, *Hukum Perdata Indonesia*, (Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 1993), hlm. 255-256.

<sup>50</sup> UU BPHTB, Ps. 24 ayat (1).

Kemudian dalam Pasal 26 ayat (1) UU No. 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU No. 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan menyatakan:

Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris dan Pejabat Lelang Negara yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 ayat (1) dan ayat (2), dikenakan sanksi administrasi dan denda sebesar Rp7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) untuk setiap pelanggaran.<sup>51</sup>

Apabila dikaitkan dengan klasifikasi sanksi menurut Philipus M. Hadjon dan H.D Van Wijk Willem Konijnenbelt, PPAT AN dapat dikenakan sanksi administrasi berupa pengenaan denda administrasi, sanksi pengenaan denda ditunjukkan kepada mereka yang melanggar peraturan perundang-undangan tertentu, dan kepada si pelanggar dikenakan sejumlah uang tertentu berdasarkan peraturan perundang-undangan yang bersangkutan kepada pemerintah diberikan wewenang untuk menerapkan sanksi tersebut.<sup>52</sup> Berdasarkan Pasal 26 ayat (1) UU BPHTB, PPAT AN dapat dikenakan sanksi administrasi sebagai bentuk pertanggungjawaban administrasi berupa denda sebesar Rp7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) akibat perbuatannya tersebut. Akibat hukum terhadap produk akta jual beli yang telah ditandatangani para pihak, yaitu AJB tidak dapat diterbitkan. Begitu pula dengan proses balik nama tidak dapat diproses lebih lanjut menjadi atas nama PT P Tbk.

#### **2.2.4 Penggelapan Pajak PPAT dikaitkan dengan Sumpah Jabatan dan Kode Etik PPAT**

Seorang PPAT harus berpegang teguh pada kode etik. Kode etik merupakan produk etika terapan karena dihasilkan berdasarkan penerapan pemikiran etis atas suatu profesi yang dapat diubah seiring dengan perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi. Kode etik merupakan perwujudan nilai moral yang hakiki yang tidak dapat dipaksakan sehingga hanya dapat berlaku efektif apabila dijiwai oleh cita-cita dan nilai hidup dalam lingkungan profesi itu sendiri sehingga dapat menjadi tolak ukur bagi anggota kelompok profesi serta merupakan upaya pencegahan untuk tindakan yang tidak etis. Kode etik ibarat kompas yang menunjukkan arah moral bagi suatu profesi dan sekaligus menjamin mutu moral profesi itu di mata masyarakat.

Kode etik PPAT adalah seluruh kaidah moral yang ditentukan oleh perkumpulan berdasarkan keputusan kongres dan/atau yang ditentukan oleh dan diatur dalam peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang hal itu dan yang berlaku bagi serta wajib ditaati oleh setiap dan semua anggota perkumpulan Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (IPPAT) dan semua orang yang menjalankan tugas jabatan sebagai PPAT termasuk didalamnya para PPAT pengganti. Dalam kode etik PPAT diatur mengenai hal-hal yang menjadi kewajiban serta hal-hal yang dilarang untuk dilakukan oleh PPAT.

Apabila dilihat dari segi kode etik, penulis berpendapat penggelapan BPHTB yang dilakukan oleh PPAT AN ini merupakan pelanggaran terhadap kode etik PPAT. Dalam Pasal 3 Kode Etik PPAT dimana PPAT AN tidak mencerminkan yang dimaksud oleh pasal tersebut. PPAT AN juga telah melanggar isi sumpah jabatan terkait dengan pelecehan terhadap PPAT sebagaimana tercantum dalam Pasal 3 Kode Etik IPPAT Indonesia menyatakan bahwa:

“dalam rangka melaksanakan tugas jabatannya ataupun DALAM KEHIDUPAN SEHARI- HARI seorang PPAT berkewajiban ...”

Kata “dalam kehidupan sehari-hari” tersebut mencerminkan bahwa kewajiban yang diatur dalam kode etik PPAT tidak hanya mencakup lingkup tugas jabatannya saja dimana dalam hal ini pembuatan akta, tetapi mencakup pengertian yang lebih luas lagi yaitu norma yang juga harus ditaati oleh PPAT dalam kehidupannya sehari-hari.

<sup>51</sup> UU BPHTB, Ps. 26 ayat (1).

<sup>52</sup> Habib Adjie, *Sanksi Perdata dan administratif*, (Bandung: Refika Aditama, 2008), hlm. 108.

Perbuatan PPAT AN menunjukkan ketidakpatuhannya terhadap kode etik IPAT dan perundang-undangan karena telah terbukti melanggar Pasal 372 KUHP. Selain itu, dengan terbuktinya PPAT AN melakukan pelanggaran terhadap hukum pidana menunjukkan bahwa tindakan sikap dan tingkah laku PPAT AN dalam jabatannya telah tidak sesuai dengan kode etik profesi, kehormatan, martabat, dan tanggung jawabnya sebagai Notaris.

Terkait kasus penggelapan yang dilakukan oleh AN, selain melanggar prinsip kejujuran dan prinsip bertanggung jawab, Tindakan penggelapan yang dilakukan oleh PPAT AN juga telah melanggar isi sumpah jabatan untuk selalu senantiasa menjunjung tinggi kehormatan negara, pemerintah dan martabat PPAT.

Dalam Pasal 1 angka 8 Kode Etik PPAT menyatakan bahwa “pelanggaran semua jenis perbuatan atau tindakan yang dilakukan oleh setiap dan semua anggota perkumpulan yang dapat menurunkan harkat maupun martabat jabatan PPAT sebagaimana yang tersurat maupun tersirat dalam ketentuan kode etik.”<sup>53</sup> Kode etik tidak mengatur secara eksplisit mengenai penggelapan pajak BPHTB sebagai larangan jabatan namun sesuai dengan sifatnya, norma-norma yang termaksud didalam kode etik telah mencukupi seluruh aspek pelanggaran yang terdapat dalam kasus penggelapan seperti prinsip kejujuran, pelanggaran kewajiban untuk menjaga nama baik dan sebagainya. Selain itu perilaku yang dilakukan oleh PPAT AN ini tidak hanya melanggar prinsip kejujuran dan merupakan tindakan yang tidak bertanggung jawab tetapi juga merupakan perbuatan yang mencoreng organisasi PPAT sehingga sudah seharusnya pelanggaran seperti ini ditindaklanjuti dengan serius.

Kode etik dan hukum pidana saling berkaitan. Pelanggaran kode etik hanya bersifat internal organisasi saja sepanjang pelanggar tersebut tidak disertai dengan pelanggaran terhadap hukum negara. Namun jika pelanggaran tersebut tidak disertai dengan pelanggaran terhadap hukum negara maka notaris yang merangkap PPAT yang bersangkutan dapat dikenakan sanksi pidana juga.

Anggota IPPAT yang melakukan pelanggaran kode etik PPAT dapat dikenakan sanksi dalam Pasal 6 ayat (1) Kode Etik PPAT berupa:<sup>54</sup>

1. Teguran;
2. Peringatan;
3. *Schorsing* (pemberhentian sementara) dari keanggotaan IPPAT;
4. *Onzetting* (pemberhentian) dari keanggotaan IPPAT;
5. Pemberhentian dengan tidak hormat dari keanggotaan IPPAT.

Oleh karena Terdakwa AN telah terbukti melakukan penggelapan pajak sehingga Terdakwa dipidana penjara selama 10 (sepuluh) bulan sesuai dengan putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 738/Pid.B/2018/PN Smg, sanksi Kode Etik PPAT yang dapat diterapkan berupa pemberhentian dengan tidak hormat dari keanggotaan IPPAT. Dalam Pasal 12 Kode Etik PPAT apabila anggota IPPAT melanggar Peraturan Jabatan PPAT yang berakibat terhadap anggota perkumpulan IPPAT yang bersangkutan dinyatakan bersalah berdasarkan keputusan Pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap harus dikenakan sanksi pemberhentian dengan tidak hormat sebagai anggota perkumpulan IPPAT.

### 3. Penutup

#### 3.1 Simpulan

1. Penitipan pembayaran pajak BPHTB bukan merupakan kewenangan PPAT. Tugas pokok dan kewenangan PPAT adalah untuk membuat 8 (delapan) macam akta yang berkaitan dengan perbuatan hukum dalam lingkup pertanahan sebagaimana disebutkan dalam PP PJPPAT. Selain itu, PPAT memiliki peranan lain dalam meningkatkan sumber

<sup>53</sup> Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah, *Kode Etik PPAT* (selanjutnya disebut “Kode Etik PPAT”), Ps. 1 angka 8.

<sup>54</sup> *Ibid.*, Ps. 6 ayat (1).

penerimaan negara dari pajak, PPAT juga berperan besar, karena mereka ditugaskan untuk memeriksa telah dibayarnya pajak BPHTB sebelum membuat akta. Kewajiban pembayaran pajak BPHTB ialah kewajiban dari Wajib Pajak dan bukan PPAT. PPAT AN dalam hal ini hanya membantu para pihak yang mengadakan jual beli untuk menyetorkan pajak BPHTB. PPAT hanya berusaha memberi pelayanan terbaik bagi kliennya atau dengan kata lain PPAT hanya menerima titipan pembayaran pajak BPHTB atas dasar kepercayaan antara klien dan PPAT. Adanya titipan pembayaran BPHTB yang diterima oleh PPAT, melahirkan tanggung jawab bagi PPAT baik secara pidana, perdata dan administrasi.

2. Tanggung jawab PPAT yang melakukan perbuatan penggelapan dalam Putusan No. 738/Pid.B/2018/PN Smg dapat dilihat dari sudut pertanggungjawaban pidana, perdata dan administrasi. Ditinjau dari aspek pidana, sanksi bagi PPAT yang melakukan penggelapan BPHTB diatur dalam Pasal 372 KUHPidana yaitu pidana penjara maksimal 4 (empat) tahun. PPAT AN yang melakukan penggelapan uang pajak milik klien sebesar Rp5.237.982.660,00 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh rupiah) sehingga klien mengalami kerugian secara materil dan imateril. Tidak hanya merugikan klien, namun juga merugikan negara karena pajak BPHTB merupakan salah satu jenis pajak pusat. Penggelapan uang BPHTB yang dilakukan oleh PPAT AN termasuk dalam kategori kejahatan sebagai maksud (*opzet als oogmerk*). Terdakwa dengan sengaja tidak meminta ijin kepada PT P Tbk pada saat menggunakan uang titipan pembayaran pajak tersebut untuk keperluan diluar pembayaran pajak penjual dan pembeli. Seharusnya, penerapan pasal yang lebih tepat untuk kasus PPAT AN adalah Pasal 374 KUHP penggelapan dengan pemberatan yang mana dilakukan dalam jabatan dengan ancaman hukuman maksimal 5 (lima) tahun. PPAT AN juga dapat dijerat dengan Pasal 2 Ayat (1) UU PTPK dengan ancaman pidana penjara paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun karena perbuatan PPAT AN telah terpenuhi unsur-unsur pasal tersebut dan menimbulkan kerugian pada perekonomian negara sebesar Rp5.237.982.600 (lima miliar dua ratus tiga puluh tujuh juta sembilan ratus delapan puluh dua ribu enam ratus enam puluh ribu rupiah). Penerapan pasal dengan hukuman yang lebih berat dapat dijadikan acuan agar perbuatan demikian tidak terjadi kembali dikemudian hari. Ditinjau dari hukum perdata, penggelapan yang dilakukan PPAT AN telah terpenuhi unsur perbuatan melawan hukum yang tercantum Pasal 1365 KUHPperdata. Oleh karena itu, PPAT AN dapat digugat untuk mengganti kerugian sebagai bentuk pertanggungjawaban perdata kepada PT P, Tbk yang menderita kerugian akibat perbuatannya tersebut. Ditinjau dari aspek administrasi, PPAT AN dapat dikenakan sanksi administrasi dalam Pasal 26 ayat (1) UU BPHTB sebagai bentuk pertanggungjawaban administrasi berupa denda sebesar Rp7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) akibat perbuatannya dimana AJB telah ditandatangani padahal kewajiban pajak belum diselesaikan. Ditinjau dari sudut pandang kode etik, menurut penulis penggelapan BPHTB tersebut merupakan pelanggaran kode etik jabatan PPAT. Penggelapan yang dilakukan oleh PPAT AN, selain melanggar prinsip kejujuran dan prinsip bertanggung jawab. Tindakan penggelapan yang dilakukan oleh PPAT AN juga telah melanggar isi sumpah jabatan untuk selalu senantiasa menjunjung tinggi kehormatan negara, pemerintah dan martabat PPAT. Sanksi Kode Etik PPAT yang dapat diterapkan berupa pemberhentian dengan tidak hormat dari keanggotaan IPPAT sebagaimana dalam Pasal 6 Kode Etik PPAT.

### 3.2 Saran

1. PPAT dalam melaksanakan jabatannya wajib memegang teguh kepada aturan pada kode etik dan peraturan perundang-undangan yang terkait dengan profesinya. Ini disebabkan

PPAT merupakan pejabat umum yang diberi tugas melayani kepentingan publik. Jabatan yang diembannya merupakan jabatan kepercayaan sehingga PPAT dituntut untuk selalu jujur, amanah, seksama karena tidak hanya bertanggungjawab. Diperlukan regulasi secara tegas untuk mengatur bentuk hubungan hukum antara PPAT dengan para pihak yang menitipkan pembayaran pajak kepada PPAT sehingga dapat tercapai kepastian hukum. Terhadap pelanggaran yang dilakukan PPAT, seharusnya Hakim dalam memberikan putusannya dapat memberikan sanksi yang lebih berat karena jika hukumannya ringan dikhawatirkan akan terjadi pelanggaran-pelanggaran serupa di kemudian hari. PPAT dalam melaksanakan jabatannya wajib memegang teguh kepada aturan pada kode etik dan peraturan perundang-undangan yang terkait dengan profesinya. Ini disebabkan PPAT merupakan pejabat umum yang diberi tugas melayani kepentingan publik. Jabatan yang diembannya merupakan jabatan kepercayaan sehingga PPAT dituntut untuk selalu jujur, amanah, seksama karena tidak hanya bertanggungjawab. Diperlukan regulasi secara tegas untuk mengatur bentuk hubungan hukum antara PPAT dengan para pihak yang menitipkan pembayaran pajak kepada PPAT sehingga dapat tercapai kepastian hukum. Terhadap pelanggaran yang dilakukan PPAT, seharusnya Hakim dalam memberikan putusannya dapat memberikan sanksi yang lebih berat karena jika hukumannya ringan dikhawatirkan akan terjadi pelanggaran-pelanggaran serupa di kemudian hari.

2. Masyarakat atau wajib pajak dalam transaksi jual beli hak atas tanah sebaiknya melakukan pembayaran BPHTB sehingga mendapatkan kepastian mengenai proses pembayaran tersebut berupa tanda bukti terima sebagai bentuk perlindungan. Dengan demikian PPAT dapat ditugaskan melakukan pemeriksaan bahwa telah dibayarnya Pajak BPHTB sebelum membuat akta seperti yang tertuang dalam Penjelasan Umum PP JPPAT. Diharapkan pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak dapat menyederhanakan sistem perhitungan dan pembayaran pajak BPHTB agar mempermudah wajib pajak dalam melakukan penyetoran pajak sehingga tidak menimbulkan jabatan-jabatan semu.

## DAFTAR PUSTAKA

### 1. Buku

- Adjie, Habib. *Hukum Notaris Indonesia*, Bandung: Refika Aditama, 2008.
- Anand, Ghansham. *Karakteristik Jabatan Notaris Di Indonesia*. Sidoharjo: Zifatama Publisher, 2014.
- B.Ilyas, Wirawan dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat, 2004.
- Anwar, Moch (Dading). *Hukum Pidana Bagian Khusus (KUHP Buku II)*, Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 1990.
- Komariah, *Edisi Revisi Hukum Perdata*. Malang: Universitas Muhammadiyah Malang, 2001.
- Rahayu, Siti Kurnia. *Perpajakan Indonesia, Konsep dan Aspek Formal*. Yogyakarta: Graha Ilmu, 2010.
- Muhammad, Abdul Kadir. *Hukum Perdata Indonesia*. Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 1993.
- Parlindungan, A.P. *Pendaftaran Tanah di Indonesia*. Bandung: CV Mandar Maju, 2009.
- Saleh, Roeslan. *Pikiran-Pikiran Tentang Pertanggung Jawaban Pidana*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 1986.
- Sjaifurrachman. *Aspek Pertanggungjawaban Notaris dalam Pembuatan Akta*. Bandung: Mandar Maju, 2011.
- Soedjendro, J. Kartini. *Perjanjian Peralihan Hak atas Tanah yang Berpotensi Konflik*. Yogyakarta: Penerbit Kanisius, 2001.
- Siahaan, Marihot Pahalamana. *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Teori Dan*

*Praktek*, Jakarta: Raja Grafindo, 2003.

Teguh Prasetyo, *Hukum Pidana (Revisi Ed.)*. Jakarta: Rajawali Press, 2010.

## 2. Peraturan

Indonesia, *Undang-Undang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan*. UU No. 21 Tahun 2000 Perubahan Atas UU No. 21 Tahun 1997.

\_\_\_\_\_, *Peraturan Menteri Keuangan Penetapan Perkiraan Alokasi Dana Bagi Hasil Pajak Bumi dan Baangunan dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah*, UU No. 03/PMK.07/2007.

\_\_\_\_\_, *Peraturan Pemerintah tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah*, PP No. 24 Tahun 2016 Perubahan Atas PP No. 37 Tahun 1998, LN No. 52 Tahun 1998 TLN NO.3746.

\_\_\_\_\_, *Peraturan Daerah Kota Semarang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan*, Perda No. 2 Tahun 2011.

Kitab Undang-Undang Hukum Perdata [*Burgelijk Wetboek*]. Diterjemahkan oleh R. Subekti dan R. Tjitrosudibjo. Jakarta: Pradnya Paramita, 2004.

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana [*Wetboek van Strafrecht*]. Diterjemahkan oleh Moeljatno. Jakarta: Bumi Aksara, 2011.

Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah, Kode Etik PPAT.

## 3. Putusan Pengadilan

Mahkamah Agung Republik Indonesia. Putusan Pengadilan Negeri Semarang No. 738/Pid.B/2018/PN Smg

## 4. Journal

Ravianto, Ronal. “Peran Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) Dalam Pemungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Dengan Pendekatan *Self Assessment System*” (4 Desember 2017), hlm. 568-570.

Riza, Muhammad Amaludin. “Perlindungan Hukum Terhadap Pembeli Atas Titipan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Kepada Pejabat Pembuat Akta Tanah”, *Jurnal Komunikasi Hukum* Volume 4 Nomor 2, (Agustus 2018), hlm. 141-148.

Sari Devi Nurmala. “Analisis Penerapan Sanksi Pidana Penggelapan Titipan Uang Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Yang Dilakukan Oleh Notaris PPAT”, *Jurnal Mahasiswa Universitas Sebelas Maret*, 2017.

## 5. Internet

ALC KPK, “Modul Materi Tindak Pidana Korupsi”, <https://aclc.kpk.go.id/wp-content/uploads/2019/07/Modul-tindak-pidana-korupsi-aclc-KPK.pdf>, diakses 25 Juni 2021.