

TINJAUAN IMPLIKASI YURIDIS PUTUSAN MAHKAMAH KONSTITUSI NOMOR 69/PUU-XII/2015 TERHADAP PENYITAAN HARTA PENANGGUNG PAJAK ORANG PRIBADI OLEH DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

Adriana Dwi Hardjanti

Pusdiklat Pajak, Jl. Sakti Raya No.1, Kemanggisan, Jakarta Barat, Indonesia.

hardjanti.dwi@gmail.com

ABSTRAK

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XIII/2015 telah mengubah norma dan tatanan perjanjian perkawinan yang diatur dalam Undang-Undang Perkawinan. Perjanjian perkawinan tidak hanya dapat dibuat sebelum atau pada saat perkawinan berlangsung namun juga selama masa ikatan perkawinan berlangsung. Apabila telah disahkan perjanjian perkawinan tidak hanya juga berlaku bagi mereka yang membuatnya juga bagi pihak ketiga yang memiliki kepentingan terhadapnya. Dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak sebagai pihak ketiga memiliki kepentingan terkait dengan penyitaan terhadap harta milik Penanggung Pajak Orang Pribadi. Penanggung Pajak adalah mereka yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak termasuk pelunasan utang pajak. Tujuan penulisan ini adalah untuk mengetahui implikasi/ akibat hukum pembuatan perjanjian perkawinan selama masa perkawinan berlangsung terhadap penyitaan aset Penanggung Pajak Orang Pribadi. Metode pendekatan yang digunakan adalah metode yuridis normatif. Data yang digunakan adalah data sekunder berupa bahan hukum yang terdiri dari bahan hukum primer, sekunder, dan tersier. Hasil penelitian ini menunjukkan adanya beberapa kemungkinan penyalahgunaan pembuatan perjanjian perkawinan yang dapat terjadi yang akan berdampak terhadap tugas Direktorat Jenderal Pajak terkait dengan tindakan penagihan pajak berupa penyitaan pajak. Untuk mengantisipasi kondisi tersebut, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan kerjasama dengan pihak notaris dan juga dapat membuat aturan atau petunjuk teknis.

Ruling The Constitutional Court of Indonesia Number 69/PUU-XIII/2015 has changed norm and structure of pre and post nuptial agreement which is ruled by The Law of Marriage. The agreement can be proposed pre, post, even during the marriage. Once the agreement has been authorized, then it binds any parties including the Directorate General of Taxes (DGT). DGT has interests in asset foreclosing of the individual tax bearer. Tax bearer is responsible for tax payments including payment to any tax liabilities. This paper reveals implication and law impact caused by nuptial agreement made during the marriage that took place to the asset foreclosing of the individual tax bearer. We use Juridis normative method approach and explore secondary data, sources including books, laws and regulations. The results reveal that there are several improper using of nuptial agreement for the expense of tax foreclosing of the DGT. We suggest the DGT takes position to anticipate of this improper practice of nuptial agreement during a marriage taken place.

KATA KUNCI: *prenuptial agreement, foreclose, tax*, perjanjian perkawinan, penyitaan, pajak

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Sejak mulai berlangsungnya perkawinan, terjadi suatu percampuran harta/ kekayaan antara milik suami dan istri (*algehele gemenschap van goederen*), jikalau antara suami dan istri tersebut tidak melakukan perjanjian apapun.¹ Apabila mereka ingin menyimpang dari peraturan umum itu, mereka harus membuat suatu perjanjian perkawinan. Hal ini diatur dalam Pasal 139 KUHPerdata mengenai perjanjian perkawinan yang menyatakan bahwa:

¹ Subekti, *Pokok-Pokok Hukum Perdata*, (Intermasa: Jakarta, 2003), hal. 31

“Dengan mengadakan perjanjian perkawinan, kedua calon suami istri adalah berhak menyiapkan beberapa penyimpangan dari peraturan perundang-undangan sekitar persatuan harta kekayaan, asal perjanjian itu tidak menyalahi tata susila yang baik atau tata tertib umum dan asal diindahkan pula segala ketentuan di bawah ini.”

Berdasarkan ketentuan tersebut, pasangan suami istri diberikan peluang untuk melakukan penyimpangan dari ketentuan yang mengatur terkait harta benda perkawinan tersebut. Mereka dapat melakukan penyimpangan tersebut dengan membuat perjanjian perkawinan atau yang sering disebut perjanjian pra nikah (*prenuptial agreement*).

Menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 tentang Perkawinan (Undang-Undang Perkawinan)² perjanjian perkawinan dibuat pada waktu atau sebelum perkawinan dilangsungkan.³ Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata) bahkan mengatur perjanjian perkawinan hanya dapat dibuat sebelum perkawinan dilangsungkan.⁴ Pada tanggal 27 Oktober 2016 Mahkamah Konstitusi (MK) melalui putusannya Nomor 69/PUU-XIII/2015 melakukan *judicial review* terhadap Pasal 29 ayat (1), (3), dan (4) Undang-Undang Perkawinan. Inti dari amar putusan tersebut menyebutkan bahwa sepanjang tidak dimaknai perjanjian pernikahan dapat dilangsungkan “selama dalam ikatan perkawinan”. Artinya, berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi tersebut, Mahkamah Konstitusi telah memperluas arti kata-kata yang terdapat dalam Pasal 29 Undang-Undang Perkawinan (penafsiran ekstensif) di mana pembuatan perjanjian perkawinan kini tidak terbatas hanya dapat dilaksanakan pada waktu atau sebelum perkawinan tersebut dilangsungkan, melainkan juga selama dalam masa ikatan perkawinan pun perjanjian dapat dibuat (*postnuptial agreement*).

Dengan adanya perubahan ketentuan terkait perjanjian perkawinan, akan membawa implikasi/ akibat hukum bagi Direktorat Jenderal Pajak. Salah satunya adalah terkait dengan tindakan penagihan pajak berupa penyitaan. Dalam ketentuan perpajakan telah diatur bahwa atas utang pajak yang tidak dibayar sampai dengan tanggal jatuh tempo, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan penyitaan atas harta milik Penanggung Pajak (Penanggung Pajak Badan dan Penanggung Pajak Orang Pribadi).⁵

Terhadap penyitaan harta Penanggung Pajak Orang Pribadi, penyitaan dapat dilakukan tidak hanya atas harta milik Penanggung Pajak tapi juga harta milik suami/istri, kecuali ada perjanjian perkawinan di antara mereka. Dengan demikian, dalam melakukan penyitaan, adalah penting bagi Direktorat Jenderal Pajak mengetahui kedudukan harta kekayaan suami istri. Hal ini berkaitan dengan kepastian pelunasan utang pajak. Apabila suami istri kawin dengan persatuan bulat harta kekayaan perkawinan (tidak ada perjanjian perkawinan), utang pajak yang menjadi tanggung jawab pelunasannya oleh suami istri tersebut dapat dituntut pelunasannya dari harta persatuan/ bersama. Sebaliknya jika terdapat perjanjian perkawinan, pelunasan utang pajak tersebut menjadi tanggung jawab masing-masing/ pribadi yang mempunyai utang pajak.

Dengan adanya perubahan ketentuan terkait pengaturan perjanjian perkawinan berdasarkan putusan Mahkamah Konstitusi tersebut, maka menjadi penting untuk

² Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1974 Nomor 1 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3019.

³ Pasal 29 Undang-Undang Perkawinan

⁴ Pasal 147 KUH Perdata

⁵ Pasal 3 ayat (2) dan (3) Peraturan Pemerintah No. 135.

diteliti lebih jauh adakah implikasi/ akibat hukum atas putusan Mahkamah Konstitusi terhadap tindakan penyitaan dalam penagihan pajak terlebih jika sebelumnya dibuatnya perjanjian perkawinan tersebut sudah ada hubungan antara suami istri dengan tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, penulis merumuskan masalah sebagai berikut:

- 1) Apakah implikasi hukum putusan Mahkamah Konsitusi No. 69 terhadap penyitaan Harta Penanggung Pajak Orang Pribadi oleh Direktorat Jenderal Pajak?
- 2) Upaya-upaya apa yang dapat dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam hal dilakukan tindakan penagihan pajak terutama tindakan penyitaan apabila perjanjian perkawinan terjadi selama perkawinan berlangsung?

1.3. Tujuan Penulisan

Tujuan penulisan ini adalah untuk menganalisa implikasi/ akibat hukum pembuatan perjanjian perkawinan selama masa perkawinan berlangsung terhadap penyitaan aset Penanggung Pajak Orang Pribadi, dan kemungkinan apa saja akibat hukum tersebut, serta bagaimana cara mencegahnya.

2. KERANGKA TEORITIS

Perkawinan yang dilakukan oleh suami istri secara sah akan membawa akibat hukum, salah satunya adalah di bidang harta benda. Akibat hukum terhadap harta benda suami istri menurut KUH Perdata adalah harta suami istri tercampur menjadi satu/ bulat sebagaimana diatur dalam Pasal 119 KUH Perdata sebagai berikut:

- a. Kekayaan masing-masing yang dibawanya ke dalam perkawinan itu dicampur menjadi satu,
- b. Persetujuan atau percampuran harta itu sepanjang perkawinan tidak boleh ditiadakan dengan suatu persetujuan antara suami istri. Harta persatuan itu menjadi kekayaan bersama dan apabila terjadi perceraian, maka harta kekayaan bersama itu harus dibagi dua, sehingga masing-masing mendapat separuh.

Apabila dalam KUH Perdata persatuan harta terjadi secara serta merta manakala perkawinan telah dilangsungkan, namun tidak demikian dengan Undang-Undang Perkawinan, karena dalam Undang-Undang Perkawinan pada dasarnya harta yang bersatu hanyalah harta yang diperoleh selama perkawinan saja. Sedangkan harta bawaan yang diperoleh masing-masing tetap di bawah penguasaan masing-masing pihak dan tidak masuk menjadi harta bersama.⁶ Hal ini dapat dilihat dalam Pasal 35 Undang-Undang Perkawinan yang mengatur harta perkawinan sebagai berikut:

1. Harta benda yang diperoleh selama perkawinan menjadi harta bersama.
2. Harta bawaan dari masing-masing suami dan istri dan harta benda yang diperoleh masing-masing sebagai hadiah atau warisan adalah di bawah pengawasan masing-masing sepanjang para pihak tidak menentukan lain.

Berdasarkan Pasal 119 KUH Perdata dan Pasal 35 Undang-Undang Perkawinan pasangan suami-istri diberi kesempatan untuk menentukan lain terkait pengaturan harta perkawinaan. Dengan kata lain mereka diperbolehkan mengadakan penyimpangan dari ketentuan yang ada dalam undang-undang. Penyimpangan

⁶ Sriono, 2016, *Perjanjian Kawin Sebagai Bentuk Perlindungan Terhadap Harta Kekayaan Dalam Perkawinan*, Jurnal Ilmiah "Advokasi", hal. 69-80.

terkait dengan harta perkawinan hanya dapat dilakukan dengan cara mengadakan perjanjian perkawinan.

1.4. Pengertian Perjanjian Perkawinan

Perjanjian perkawinan menurut asal katanya merupakan terjemahan dari kata “*huwelijksvoorwaarden*” yang ada dalam *Burgerlijk Wetboek*.⁷ Istilah perjanjian perkawinan juga dapat ditemui dalam KUH Perdata dan Undang-Undang Perkawinan. Meskipun KUH Perdata mempergunakan istilah perjanjian perkawinan namun KUH Perdata tidak memberikan definisi atau pengertian dari istilah perjanjian perkawinan tersebut. Pasal 139 KUH Perdata hanya mengatur bahwa calon suami isteri sebelum melakukan perkawinan dapat membuat perjanjian perkawinan. Dari pengertian Pasal 139 KUH Perdata tersebut dapat diuraikan, bahwa perjanjian perkawinan sebenarnya merupakan persetujuan antara calon suami istri untuk mengatur akibat perkawinan terhadap harta kekayaan mereka.

Terkait dengan perjanjian perkawinan, Undang-Undang Perkawinan mengatur tersendiri yaitu di Bab V Pasal 29. Namun Pasal 29 Undang-Undang Perkawinan tidak memberikan secara spesifik pengertian perjanjian perkawinan. Pasal 29 hanya menegaskan terkait saat pembuatan perjanjian perkawinan dan batasan yang tidak boleh dilanggar dalam membuat perjanjian perkawinan. Meskipun tidak diatur, dari ketentuan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Perkawinan secara implisit dapat diketahui pengertian perjanjian perkawinan yaitu perjanjian perkawinan merupakan perjanjian yang dibuat secara tertulis sebelum perkawinan dilangsungkan (*preuptial agreement*). *Black's Law Dictionary* memberikan pengertian tentang *preuptial agreement* sebagai *an agreement made before marriage usually to resolve issues of support and property division if the marriage ends in divorce or by the death of a spouse*.⁸

Dengan tidak adanya pengertian yang jelas tentang perjanjian perkawinan maka di antara para ahli terdapat juga perbedaan dalam memberikan pengertian tentang perjanjian perkawinan dan pengertian perjanjian perkawinan yang diberikan umumnya mengarah kepada ketentuan yang terdapat dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Salah satunya R. Subekti memberikan pengertian bahwa Perjanjian perkawinan adalah suatu perjanjian mengenai harta benda suami-istri selama perkawinan mereka yang menyimpang dari asas atau pola yang ditetapkan oleh undang-undang.⁹

1.5. Pembuatan Perjanjian Perkawinan

Perjanjian perkawinan merupakan salah satu bentuk perjanjian. Oleh karena perjanjian perkawinan merupakan salah bentuk perjanjian pada umumnya, pembuatan perjanjian perjanjian perkawinan harus mengikuti ketentuan perjanjian dalam KUH Perdata. Menurut KUH Perdata perjanjian adalah suatu perbuatan yang mana satu orang atau lebih mengikatkan dirinya terhadap satu orang lain atau lebih.¹⁰ Pasal 1338 KUH Perdata menyatakan bahwa “semua perjanjian yang dibuat secara sah berlaku sebagai Undang-Undang bagi mereka yang membuatnya. Suatu perjanjian tidak dapat ditarik kembali selain dengan sepakat kedua belah pihak atau

⁷ Subekti, Op.cit., hal. 37

⁸ *Blacklaw's Law Dictionary*, hal 494

⁹ Istrianty Annisa & Erwin Priambada, 2015, Akibat Hukum Perjanjian Perkawinan Yang Dibuat Setelah Perkawinan Berlangsung, Privat Law, hal. 84-92.

¹⁰ Pasal 1313 KUH Perdata

karena alasan-alasan yang oleh undang-undang dinyatakan cukup untuk itu. Suatu perjanjian harus dilaksanakan dengan itikad baik”.

Dalam hukum perjanjian ada beberapa asas yang menjadi dasar dalam pembuatan perjanjian perkawinan. Asas-asas dalam hukum perjanjian menurut KUH Perdata, adalah sebagai berikut:

1. Asas kebebasan berkontrak (*freedom of contract*)

Asas ini dapat terlihat dalam Pasal 1338 ayat (3) KUH Perdata yang berbunyi “semua perjanjian yang dibuat secara sah berlaku sebagai undang-undang bagi mereka yang membuatnya”. Setiap orang dapat secara bebas membuat perjanjian selama memenuhi syarat sahnya perjanjian dan tidak melanggar hukum, kesusilaan, dan ketertiban umum, serta perjanjian tersebut mengikat para pihak yang membuatnya sebagai undang-undang.

2. Asas kepastian hukum (*pacta sunt servanda*)

Apabila terjadi sengketa dalam pelaksanaan perjanjian, hakim dengan keputusannya dapat memaksa pihak yang melanggar hak dan kewajibannya untuk melaksanakan sesuai dengan perjanjian. Asas *pacta sunt servanda* dapat ditemukan dalam Pasal 1338 ayat (1) KUH Perdata.

3. Asas konsensualisme (*consensualism*)

Pengertian asas ini tampak dalam Pasal 1320 ayat (1) KUH Perdata. Asas ini menyatakan bahwa dengan adanya kesepakatan antara kedua belah pihak, suatu perjanjian sudah mempunyai kekuatan mengikat.

4. Asas itikad baik (*good faith*)

Asas itikad baik dapat disimpulkan dari Pasal 1338 ayat (3) KUH Perdata, yang menyatakan bahwa perjanjian harus dilaksanakan dengan itikad baik. Itikad baik berarti keadaan batin para pihak dalam membuat dan melaksanakan perjanjian harus jujur, terbuka, dan saling percaya. Tidak boleh dicemari dengan maksud untuk tipu daya atau menutupi keadaan sebenarnya.

5. Asas kepribadian (*personality*)

Asas kepribadian mengandung arti bahwa isi perjanjian hanya mengikat para pihak secara personal, tidak mengikat pihak-pihak lain yang tidak memberikan kesepakatannya. Hal ini dapat dilihat dalam Pasal 1315 dan Pasal 1340 KUH Perdata. Pasal 1315 KUH Perdata menyatakan bahwa pada umumnya seseorang tidak dapat mengadakan perikatan atau perjanjian selain untuk dirinya sendiri. Pasal 1340 KUH Perdata menegaskan bahwa perjanjian hanya berlaku antara pihak yang membuatnya.

Hal-hal apa saja yang dapat diperjanjikan dalam perjanjian perkawinan (isi perjanjian perkawinan) tidak diatur dalam Undang-Undang Perkawinan. Hal ini sejalan dengan asas kebebasan berkontrak. Kedua belah pihak (suami dan istri) secara bersama-sama bebas untuk menentukan isi perjanjian perkawinan asalkan perjanjian tersebut tidak melanggar batas-batas hukum, agama, dan kesusilaan. Pada intinya isi perjanjian perkawinan adalah kesepakatan antara calon suami istri yang akan menikah untuk memisahkan kepemilikan harta dan utang piutang, kesepakatan tentang sejumlah hal yang penting lain pada saat melangsungkan perkawinan.

Sesuai dengan asas kepribadian dalam pembuatan perjanjian, perjanjian perkawinan hanya mengikat terhadap mereka yang melakukan perjanjian yaitu suami dan istri tersebut. Namun demikian, perjanjian perkawinan dapat juga mengikat pihak ketiga. Agar pihak ketiga (di luar pasangan suami atau istri tersebut) mengetahui dan tunduk pada aturan dalam perjanjian perkawinan yang telah dibuat

oleh pasangan tersebut, perjanjian perkawinan tersebut harus didaftarkan ke Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil atau Kantor Urusan Agama (KUA). Apabila tidak didaftarkan, perjanjian perkawinan hanya mengikat/berlaku bagi para pihak yang membuatnya, yakni suami dan istri yang bersangkutan.

Sama halnya dengan perjanjian lainnya seperti jual beli, sewa menyewa, tukar menukar, perjanjian perkawinan juga harus memenuhi syarat sahnya perjanjian perkawinan. Oleh karena syarat sahnya perjanjian perkawinan tidak diatur dalam Undang-Undang Perkawinan maka syarat sahnya perjanjian perkawinan mengikuti ketentuan pada Pasal 1320 KUH Perdata. Terdapat empat syarat sahnya suatu perjanjian menurut Pasal 1320 KUH Perdata, yaitu

1. Adanya kesepakatan mereka yang mengikatkan dirinya

Suatu perjanjian dianggap sah oleh hukum apabila kedua belah pihak telah terdapat kesesuaian pendapat tentang apa yang diatur oleh kontrak tersebut. Para pihak yang dapat membuat perjanjian perkawinan adalah satu laki-laki dan satu perempuan yang merupakan pasangan calon suami istri.¹¹ Rumusan pengertian perkawinan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 Undang-Undang Perkawinan dengan jelas dapat dinyatakan bahwa suatu perkawinan merupakan suatu perjanjian yang terjadi karena adanya kesepakatan.¹²

2. Masing-masing pihak harus cakap bertindak menurut hukum

Kecakapan bertindak adalah kecakapan atau kemampuan untuk melakukan perbuatan hukum. Orang-orang yang akan mengadakan perjanjian perkawinan haruslah orang-orang yang cakap dan mempunyai wewenang untuk melakukan perbuatan hukum. Pada dasarnya, setiap orang yang sudah dewasa dan sehat pikirannya, adalah cakap menurut hukum. Menurut KUH Perdata diatur bahwa orang yang telah dewasa (berumur 21 tahun bagi laki-laki dan 19 tahun bagi wanita) mempunyai kecakapan bertindak, yang meliputi tindakan untuk mengikatkan diri secara sah kepada orang lain. Menurut Undang-Undang Perkawinan, dewasa adalah 19 tahun untuk laki-laki dan 16 tahun bagi wanita. Pasal 151 KUH Perdata mengatur khusus bagi mereka yang belum mencapai usia dewasa untuk membuat perjanjian perkawinan diberikan kemungkinan untuk membuatnya, sepanjang;

- a) yang bersangkutan telah memenuhi syarat untuk melangsungkan pernikahan
- b) dibantu oleh mereka yang izinnya diperlukan untuk melangsungkan pernikahan.
- c) jika perkawinannya berlangsung dengan ijin hakim, maka rencana perjanjian perkawinan tersebut (konsepnya) harus mendapat persetujuan pengadilan.

3. Suatu hal tertentu

Dengan syarat hal tertentu dimaksudkan bahwa suatu perjanjian haruslah berkenaan dengan hal yang tertentu, jelas dan dibenarkan oleh hukum. Isi perjanjian perkawinan dapat sangat variatif. Batasannya hanyalah hukum, agama, dan kesusilaan.¹³

4. Suatu sebab yang diperkenankan

Pasal 1335 KUH Perdata, suatu perjanjian yang tidak memakai suatu sebab yang halal, atau dibuat dengan suatu sebab yang palsu atau terlarang, tidak mempunyai kekuatan hukum.

¹¹ Pasal 44 dan 45 Undang-Undang Perkawinan

¹² Subekti, Trusto, 2010, Sahnya Perkawinan Menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 Tentang Perkawinan Ditinjau Dari Hukum Perjanjian, Jurnal Dinamika Hukum, hal. 329-338.

¹³ Pasal 29 ayat (2) Undang-Undang Perkawinan

1.6. Ketentuan Penyitaan Dalam Rangka Penagihan Pajak terkait dengan Perjanjian Perkawinan

Utang pajak adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.¹⁴ Mengenai lahirnya utang pajak terdapat dua ajaran, yaitu:¹⁵

1. ajaran material: surat ketetapan pajak tidak menimbulkan utang pajak. Utang pajak timbul karena undang-undang yaitu pada saat dipenuhinya *tatbestand*, sehingga surat ketetapan pajak hanya mempunyai fungsi memberitahukan besarnya pajak terutang dan menetapkan besarnya utang pajak
2. ajaran formal, surat ketetapan pajak mempunyai tiga fungsi sekaligus yaitu menimbulkan utang pajak, menetapkan besarnya jumlah utang pajak dan memberitahukan besarnya utang pajak kepada pembayar pajak.

Kewajiban untuk melunasi utang pajak merupakan kewajiban dari penanggung pajak. Pengertian penanggung pajak menurut Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 (Undang-Undang PPSP) adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dari ketentuan tersebut dapat diketahui bahwa Penanggung Pajak terdiri dari Penanggung Pajak Orang Pribadi dan Penanggung Pajak Badan.

Apabila terdapat utang pajak yang tidak dilunasi oleh Wajib Pajak/ Penanggung Pajak sampai dengan tanggal jatuh tempo, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan tindakan penagihan pajak.¹⁶ Pasal 1 angka 9 Undang-Undang PPSP telah memberikan definisi terkait penagihan pajak yaitu serangkaian tindakan agar penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan surat paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita. Dari definisi tersebut, dalam mengupayakan agar penanggung pajak mau melunasi utang pajaknya, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan salah satu upaya tindakan penagihan pajak yaitu berupa penyitaan barang milik Penanggung Pajak.

Yang dimaksud dengan penyitaan adalah tindakan jurusita pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku.¹⁷ Tindakan penyitaan terhadap barang milik Penanggung Pajak tersebut akan dilaksanakan oleh Jurusita Pajak berdasarkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan (SPMP).¹⁸

Sebagaimana telah disebutkan di atas, utang pajak merupakan kewajiban dari Penanggung Pajak untuk melunasinya. Untuk utang pajak Wajib Pajak Badan akan ditanggung oleh Penanggung Pajak Badan, namun apabila harta Penanggung Pajak Badan (aset perusahaan) tidak mencukupi, maka harta Penanggung Pajak Orang Pribadi yaitu pengurusnya dapat disita. Hal ini dikarenakan adanya ketentuan Pasal 32 Undang-Undang KUP yang mengatur bahwa dalam menjalankan hak dan

¹⁴ Pasal 1 angka 8 Undang-Undang PPSP

¹⁵ Brotodihardjo, R. S. (2008). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Refika Aditama. hlm. 121-122.

¹⁶ Pasal 20 ayat (1) Undang-Undang KUP

¹⁷ Pasal 1 angka 14 Undang-Undang PPSP

¹⁸ Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah No. 135.

kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak Badan diwakili oleh Pengurus. Pengurus tersebut bertanggungjawab secara pribadi dan/ atau secara renteng atas pembayaran pajak yang terutang, kecuali apabila dapat membuktikan dan meyakinkan Direktur Jenderal Pajak bahwa mereka dalam kedudukannya benar-benar tidak mungkin untuk dibebani tanggung jawab atas pajak yang terutang tersebut.

Barang milik Penanggung Pajak Orang Pribadi yang dapat disita tidak terbatas pada harta milik si Penanggung Pajak saja namun juga termasuk harta/ barang pribadi dari suami/istri dan anak yang berstatus masih dalam tanggungan dari Wajib Pajak tersebut. Dalam Undang-Undang PPSP tidak diatur mengenai perbedaan perlakuan terkait penyitaan aset terhadap Penanggung Pajak Orang Pribadi yang membuat atau tidak membuat perjanjian perkawinan. Ketentuan pengaturan tersebut baru muncul dalam Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000 (Peraturan Pemerintah No. 135). Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah No. 135 diatur bahwa:

- (1) Barang milik Penanggung Pajak yang dapat disita adalah Barang yang berada di tempat tinggal, tempat usaha, tempat kedudukan, atau di tempat lain termasuk yang penguasaannya berada di tangan pihak lain atau yang dijamin sebagai pelunasan utang tertentu yang dapat berupa:
 - a. barang bergerak termasuk mobil, perhiasan, uang tunai, dan deposito, tabungan, saldo rekening koran, giro, atau bentuk lainnya yang dipersamakan dengan itu, obligasi, saham, atau surat berharga lainnya, piutang, dan penyertaan modal pada perusahaan lain; dan atau
 - b. barang tidak bergerak termasuk tanah, bangunan, dan kapal dengan isi kotor tertentu.
- (2) Terhadap Penanggung Pajak Orang Pribadi penyitaan dapat dilaksanakan atas barang milik pribadi yang bersangkutan, isteri, dan anak yang masih dalam tanggungan, **kecuali dikehendaki secara tertulis oleh suami atau isteri berdasarkan perjanjian pemisahan harta dan penghasilan.**

Penjelasan:

Penyitaan terhadap barang milik Penanggung Pajak Orang Pribadi termasuk penyitaan terhadap barang milik isteri, dan atau milik anak-anak yang masih menjadi tanggungannya. Ketentuan ini dimaksudkan untuk mengantisipasi penghindaran penyitaan terhadap barang yang sebenarnya adalah milik Penanggung Pajak sendiri tetapi diatasmamakan isteri atau anaknya. **Sedangkan yang dimaksud dengan perjanjian pemisahan harta adalah perjanjian yang dibuat sebelum perkawinan dilakukan.**

Dari ketentuan tersebut diketahui bahwa apabila suami atau isteri tidak membuat perjanjian pisah harta dan salah seorang dari antara suami atau isteri merupakan Penanggung Pajak maka seluruh harta suami atau isteri yang termasuk dalam persatuan harta perkawinan dapat dilakukan penyitaan. Hal ini berbeda apabila suami atau isteri tersebut membuat perjanjian pisah harta. Apabila salah seorang dari antara suami isteri merupakan Penanggung Pajak, maka aset suami atau isteri tidak dapat ikut disita.

2. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini akan dilakukan dengan menggunakan metode penelitian yuridis normatif. Penelitian ini dilakukan berdasarkan data sekunder yaitu dengan cara meneliti bahan-bahan pustaka. Data sekunder dalam penulisan ini berupa bahan

hukum. Bahan hukum adalah informasi atau keterangan yang benar mengenai objek penelitian yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier.¹⁹ Bahan hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini didapatkan dari aturan-aturan hukum yang berlaku, misalnya Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPerdata), Undang-Undang Perkawinan, Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69/2015, dan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Bahan hukum sekunder yang dipergunakan adalah tulisan hukum dalam bentuk jurnal. Bahan hukum tersier yang dipergunakan, merupakan penjelasan tentang istilah yang terkait dengan penelitian ini, adalah kamus hukum.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Salah satu tindakan Direktorat Jenderal Pajak agar Penanggung Pajak mau membayar utang pajak adalah dengan melakukan tindakan penyitaan. Penyitaan dilakukan oleh Jurusita Pajak terhadap barang milik Penanggung Pajak.²⁰ Penyitaan dilaksanakan apabila utang pajak tidak dilunasi dalam jangka waktu 2 (dua) kali 24 (dua puluh empat) jam terhitung sejak tanggal Surat Paksa diberitahukan kepada Penanggung Pajak.²¹ Contoh, PT. ABC mempunyai utang pajak yang jatuh tempo pelunasannya tanggal 20 Maret 2017. Pada tanggal 4 April 2017, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Teguran agar PT. ABC melunasi utang pajaknya. Oleh karena PT. ABC tetap tidak melunasi utang pajaknya, pada tanggal 12 Juli 2017 Direktur Jenderal Pajak memberitahukan Surat Paksa kepada PT. ABC yang isinya agar PT. ABC segera melunasinya dalam jangka waktu 2x24 jam sejak Surat Paksa diberitahukan dan apabila PT. ABC tidak melunasinya dalam jangka waktu tersebut, Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan tindakan penyitaan atas harta milik Penanggung Pajak PT. ABC dengan menerbitkan Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan.

Bagi Direktorat Jenderal Pajak terutama untuk Jurusita Pajak yang akan melakukan penyitaan harta Penanggung Pajak Orang Pribadi adalah penting untuk mengetahui bagaimana kedudukan barang/ harta suami-isteri. Kedudukan harta suami isteri ini dapat dilihat dari ada tidaknya perjanjian perkawinan dan isi dari perjanjian perkawinan itu sendiri. Apabila suami-istri menikah dengan persatuan harta kekayaan perkawinan, maka utang yang dibuat oleh suami-istri dapat dituntut pelunasannya dari harta persatuan tersebut. Sebaliknya, jika suami-istri kawin dengan adanya pisah harta suami, maka utang yang dibuat oleh suami atau istri menjadi tanggung jawab masing-masing.

3.1. Akibat Hukum Perjanjian Perkawinan Dibuat Selama Perkawinan Dilangsungkan terhadap Penyitaan

Tujuan suami istri membuat suatu perjanjian perkawinan adalah untuk mengatur akibat hukum dari perkawinan mereka terkait harta kekayaan. Maksud dari pengaturan ini adalah agar tidak terjadi persatuan harta kekayaan perkawinan antara suami istri selama perkawinan (tidak terjadi harta bersama).

Sebelum adanya putusan Mahkamah Konstitusi, ketentuan pembuatan perjanjian perkawinan diatur dalam KUH Perdata dan Undang-Undang Perkawinan. Menurut ketentuan Pasal 147 KUH Perdata, perjanjian perkawinan harus dibuat dengan akta

¹⁹ Suryono Sukanto & Sri Mamuji, *Penelitian Hukum Normatif*, (Jakarta:PT. Raja Grafindo Persada,2012), hal. 12-13

²⁰ Pasal 2 jo. Pasal 3 Undang-Undang PPSP

²¹ Pasal 2 ayat (2) Peraturan Pemerintah No. 135.

notaris dan dibuat sebelum perkawinan berlangsung. Dengan diberlakukannya Undang-Undang Perkawinan maka berdasarkan Pasal 29 Undang-Undang Perkawinan, perjanjian perkawinan dapat dibuat sebelum atau pada saat perkawinan dilangsungkan. Dengan adanya Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69/PUU-XIII/2015 (Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69) tanggal 21 Maret 2016, ketentuan tersebut mengalami perubahan signifikan yaitu perjanjian perkawinan dapat dibuat juga setelah perkawinan mereka dilangsungkan (*postnuptial agreement*). Menurut *Blacklaw's Dictionary* pengertian *postnuptial agreeent* adalah *a writeen agreement entered into after marriage defining each spouse's rights in the event of death or divorce*.²²

Dalam pertimbangannya, Mahkamah Konstitusi menyatakan bahwa terdapat alasan yang umumnya dijadikan landasan dibuatnya perjanjian setelah perkawinan yaitu adanya kealpaan dan ketidaktahuan bahwa dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 ada ketentuan yang mengatur mengenai perjanjian perkawinan sebelum pernikahan dilangsungkan. Alasan lainnya adalah adanya risiko yang mungkin timbul dari harta bersama dalam perkawinan karena pekerjaan suami dan istri memiliki konsekuensi dan tanggung jawab harta pribadi, sehingga masing-masing harta yang diperoleh dapat tetap menjadi milik pribadi.

Mahkamah Konstitusi juga memberikan gambaran bahwa tujuan dibuatnya Perjanjian Perkawinan adalah:²³

1. Memisahkan harta kekayaan antara pihak suami dengan pihak istri sehingga harta kekayaan mereka tidak bercampur. Oleh karena itu, jika suatu saat mereka bercerai, harta dari masing-masing pihak terlindungi, tidak ada perebutan harta kekayaan bersama atau gono-gini.
2. Atas hutang masing-masing pihak pun yang mereka buat dalam perkawinan mereka, masing-masing akan bertanggung jawab sendiri-sendiri.
3. Jika salah satu pihak ingin menjual harta kekayaan mereka tidak perlu meminta ijin dari pasangannya (suami/istri).
4. Begitu juga dengan fasilitas kredit yang mereka ajukan, tidak lagi harus meminta ijin terlebih dahulu dari pasangan hidupnya (suami/istri) dalam hal menjaminkan aset yang terdaftar atas nama salah satu dari mereka.

Berdasarkan pertimbangan tersebut, melalui putusannya No. 69, Mahkamah Konstitusi telah mengubah beberapa ketentuan perjanjian perkawinan tidak hanya mengenai masa pembuatan tetapi juga mengubah ketentuan mulai berlaku, dan sebab berakhirnya. Untuk lebih jelasnya tabel di bawah ini akan menunjukkan perbandingan pengaturan terkait perjanjian perkawinan menurut Undang-Undang Perkawinan dan Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69.

²² *Blacklaw's Dictionary*, Op.cit., hal. 489.

²³ Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69, hal. 153-154.

Tabel 1 Perbandingan Ketentuan Perjanjian Perkawinan Menurut Undang-Undang Perkawinan dan Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69

	Undang-Undang Perkawinan	Putusan Mahkamah Konstitusi
Pasal 29 ayat (1)	Pada waktu atau sebelum perkawinan dilangsungkan , kedua pihak atas persetujuan bersama dapat mengadakan perjanjian tertulis yang disahkan oleh pegawai pencatat perkawinan, setelah mana isinya berlaku juga terhadap pihak ketiga sepanjang pihak ketiga tersangkut	Pada waktu, sebelum dilangsungkan atau selama dalam ikatan perkawinan kedua belah pihak atas persetujuan bersama dapat mengajukan perjanjian tertulis yang disahkan oleh pegawai pencatat perkawinan atau notaris , setelah mana isinya berlaku juga terhadap pihak ketiga sepanjang pihak ketiga tersangkut.
Pasal 29 ayat (3)	Perjanjian tersebut mulai berlaku sejak perkawinan dilangsungkan .	Perjanjian tersebut mulai berlaku sejak perkawinan dilangsungkan, kecuali ditentukan lain dalam Perjanjian Perkawinan .
Pasal 29 ayat (4)	Selama perkawinan berlangsung, perjanjian tersebut tidak dapat diubah , kecuali bila dari kedua belah pihak ada persetujuan untuk mengubah dan perubahan tidak merugikan pihak ketiga.	Selama perkawinan berlangsung, perjanjian perkawinan dapat mengenai harta perkawinan atau perjanjian lainnya , tidak dapat diubah atau dicabut , kecuali bila dari kedua belah pihak ada persetujuan untuk mengubah atau mencabut, dan perubahan atau pencabutan itu tidak merugikan pihak ketiga.

Sumber: Undang-Undang Perkawinan dan Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69

Dari tabel tersebut dapat dilihat terdapat dua perubahan penting yang perlu diperhatikan mengingat adanya keterkaitan dengan tindakan penagihan pajak yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Pertama, perjanjian perkawinan dapat dibuat pada waktu, sebelum atau selama dalam ikatan perkawinan. Kedua, perjanjian perkawinan mulai berlaku sejak perkawinan dilangsungkan (meskipun perjanjian perkawinan baru dibuat selama dalam ikatan perkawinan) kecuali para pihak menentukan lain dalam perjanjian perkawinan tersebut.

Sebagaimana telah dijelaskan dimuka, salah satu ketentuan tindakan penagihan di bidang perpajakan yang terkait dengan perjanjian perkawinan adalah mengenai penyitaan harta Penanggung Pajak Orang Pribadi. Ketentuan Pasal 3 Peraturan Pemerintah No. 135 membawa konsekuensi ada tidaknya pemisahan harta antara suami dan istri membawa dampak bagi penyitaan harta suami atau istri yang merupakan Penanggung Pajak. Contoh, Amin mempunyai utang pajak sebesar Rp 100.000.000,00 (seratus juta rupiah). Apabila Amin tidak dapat melunasi utang pajak tersebut sampai dengan tanggal jatuh tempo, harta milik Amin dapat dilakukan penyitaan. Apabila Amin dan istrinya tidak membuat perjanjian perkawinan, harta yang disita tidak terbatas hanya atas harta milik Amin, tapi juga milik istri dan anak yang masih menjadi tanggungannya. Sebaliknya, apabila Amin dan istrinya membuat perjanjian perkawinan, harta yang dapat dilakukan penyitaan hanyalah harta milik

Amin saja. Harta istri dan anak yang tidak menjadi tanggungannya tidak dapat dilakukan penyitaan.

Dengan adanya perubahan ketentuan dalam pembuatan perjanjian perkawinan, pasca putusan Mahkamah Konstitusi No. 69, yaitu dapat dibuat selama masa ikatan perkawinan, tindakan penyitaan terhadap harta milik Penanggung Pajak juga dapat terkena akibatnya. Akibat hukum perjanjian perkawinan terhadap penyitaan dapat dijelaskan dengan ilustrasi sebagai berikut.

Amin mempunyai utang pajak sebesar Rp 100.000.000,00 (seratus juta rupiah) yang jatuh tempo pembayarannya pada tanggal 17 Januari 2017. Pada awal perkawinan, Amin tidak membuat perjanjian perkawinan. Apabila Amin tidak melunasi utang pajak tersebut sampai dengan tanggal jatuh tempo, tindakan penagihan dapat dilakukan. Jika sampai dilakukan tindakan penyitaan oleh Jurusita Pajak, Jurusita Pajak dapat melakukan penyitaan tidak sebatas harta pribadi Amin tapi sampai ke harta isteri, dan anaknya. Agar terhindar dari penyitaan atas seluruh aset milik istri dan anaknya, pada tanggal 4 Oktober 2017 Amin membuat perjanjian perkawinan yang mulai berlaku sejak ditandatanganinya perjanjian perkawinan dimana tindakan penyitaan belum dilakukan oleh DJP.

Pembuatan perjanjian perkawinan tersebut di atas membawa akibat terhadap perubahan status hukum terkait harta benda yang didapat atau diperoleh selama masa perkawinan Amin dan istrinya. Harta yang semula merupakan harta bersama (sebelum dilakukannya perjanjian perkawinan) berubah status hukumnya menjadi harta masing-masing pihak (setelah perjanjian perkawinan dibuat). Dengan adanya perubahan status hukum ini akan mempunyai akibat hukum terkait tindakan penagihan pajak berupa penyitaan yaitu apakah penyitaan tetap dapat dilakukan atau tidak mengingat sudah ada perubahan status hukum atas harta Penanggung Pajak.

Berdasarkan ilustrasi kasus di atas, apabila tindakan penyitaan tidak dapat dilakukan, perubahan ketentuan ini dapat menjadi celah bagi Penanggung Pajak yang tidak mempunyai itikad baik untuk melunasi utang pajaknya. Dikatakan celah bagi Penanggung Pajak yang tidak mempunyai itikad baik karena utang pajak sudah timbul sebelum dibuatnya perjanjian perkawinan sehingga patut diduga ada itikad tidak baik dari Penanggung Pajak untuk menghindari dari kewajiban melunasi utang pajaknya tersebut.

Lain halnya, apabila perjanjian perkawinan itu dibuat sebelum adanya utang pajak. Apabila perjanjian perkawinan dibuat sebelum timbulnya utang pajak, hal ini dapat dibenarkan karena Amin dapat saja baru menyadari adanya konsekuensi atau risiko pekerjaannya terhadap harta bersama dalam perkawinan. Karena utang pajak belum timbul, maka tidak dapat dikatakan Amin tidak mempunyai itikad baik dalam membuat perjanjian perkawinan. Hal ini juga sejalan dengan pertimbangan Mahkamah Konsitusi terkait alasan diperbolehkannya perjanjian perkawinan dibuat selama perkawinan berlangsung yaitu adanya risiko yang mungkin timbul dari harta bersama dalam perkawinan karena pekerjaan suami dan isteri memiliki konsekuensi dan tanggung jawab pada harta pribadi, sehingga masing-masing harta yang diperoleh dapat tetap menjadi milik pribadi.

Permasalahan lain yang mungkin timbul adalah terkait dengan keberlakuan surut berlakunya perjanjian perkawinan. Dalam Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69 dinyatakan bahwa perjanjian perkawinan berlaku sejak perkawinan dilangsungkan, kecuali ditentukan lain dalam perjanjian perkawinan. Hal ini mengandung arti bahwa perjanjian perkawinan yang dibuat setelah perkawinan berlangsung, saat berlakunya adalah pada saat atau sejak perkawinan dilangsungkan atau pada saat lain (sesuai

dengan kehendak suami isteri yang dituangkan dalam perjanjian perkawinan, misalnya pada saat ditandatanganinya perjanjian perkawinan tersebut).

Ketentuan umum yang mengatur tentang perjanjian yaitu Buku III KUH Perdata tidak mengatur adanya larangan mengenai perjanjian yang berlaku surut. Larangan retroaktif ada dalam ranah hukum publik.²⁴ Mahkamah Konstitusi menegaskan bahwa dengan adanya perjanjian perkawinan dilakukan tidak hanya pada saat sebelum perkawinan berlangsung, selaras dengan asas kebebasan berkontrak. Di mana sumber dari kebebasan berkontrak adalah kebebasan individu.²⁵ Dengan demikian, bentuk dan isi perjanjian perkawinan (termasuk kapan mulai berlakunya perjanjian perkawinan) diberikan kebebasan kepada kedua belah pihak untuk mengaturnya, termasuk di dalamnya ketentuan kapan mulai berlakunya.

Diperbolehkannya perjanjian perkawinan berlaku surut, dapat menimbulkan permasalahan juga terkait dengan tindakan penyitaan harta milik Penanggung Pajak Orang Pribadi. Kondisi tersebut dapat diilustrasikan dengan kasus berikut ini. Pada awal perkawinan, Amin dan istri tidak membuat perjanjian perkawinan. Dalam perjalanannya, Amin mempunyai utang pajak sebesar Rp 100.000.000,00 (seratus juta rupiah) yang jatuh tempo pelunasannya pada tanggal 17 Januari 2017. Pada tanggal 20 Desember 2017, Jurusita Pajak melakukan penyitaan atas harta milik Amin termasuk harta milik istrinya dan anak yang menjadi tanggungannya. Pada tanggal 9 Januari 2018 Amin membuat perjanjian perkawinan yang mulai berlakunya adalah pada tanggal saat perkawinan dilangsungkan yaitu tanggal 13 Februari 2008.

Dengan perjanjian perkawinan yang dibuat berlaku surut yaitu pada saat perkawinan dilangsungkan menimbulkan pertanyaan apakah perjanjian perkawinan tersebut secara hukum mengubah langsung status hukum harta Amin dan istrinya yang ada sebelum dibuatnya perjanjian perkawinan. Atau dengan perkataan lain, apakah harta bersama Amin dan istrinya (sebelum perjanjian perkawinan dibuat) secara hukum langsung berubah menjadi harta pribadi milik Amin dan istrinya. Apabila hal ini memang benar maka akan membawa akibat hukum adanya perubahan kondisi di mana harta milik bersama antara Amin dan istrinya menjadi harta masing-masing pihak dan kondisi hukum ini dianggap mulai berlaku sejak tanggal 13 Februari 2018. Yang akan menjadi permasalahan adalah apakah penyitaan harta milik istri Amin dan anaknya yang dilakukan sebelum dibuatnya perjanjian perkawinan tersebut tetap sah?. Apabila hal tersebut dianggap tidak sah, akibat hukum yang harus ditanggung oleh Direktorat Jenderal Pajak adalah mengembalikan harta milik istri Amin dan anaknya yang telah dilakukan penyitaan.

Sebagaimana diuraikan dalam contoh kasus di atas, tampak bahwa pemberlakuan perjanjian perkawinan yang berlaku surut (retroaktif) akan menimbulkan permasalahan mengenai kepastian hukum atas harta bersama yang diperoleh antara rentang waktu tanggal perkawinan sampai dengan tanggal perjanjian perkawinan. Hal ini dikarenakan, apabila perjanjian perkawinan dibuat berlaku surut, maka telah terjadi pencampuran harta (harta bersama) dalam kurun waktu sebelum dibuatnya perjanjian perkawinan dan sebelum tindakan penyitaan dilakukan. Kondisi ini jelas akan merugikan pihak Direktorat Jenderal Pajak sebagai pihak ketiga yang melakukan penyitaan atas harta tersebut. Terlebih lagi, baik Undang-Undang Perkawinan maupun Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69 tidak mengatur lebih

²⁴ Yuvens, Damian Agata, 2017, *Analisa Kritis terhadap Perjanjian Perkawinan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XII/2015*, Jurnal Konstitusi, hal. 799-819.

²⁵ Agustine, Oly Viana, 2017, *Politik Hukum Perjanjian Perkawinan Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XII/2015 Dalam Menciptakan Keharmonisan Perkawinan*, Jurnal Rechtsvinding, Vol. 6, No. 1, hal. 53-67.

lanjut mengenai upaya hukum apa yang dapat dilakukan oleh pihak ketiga jika terdapat pembuatan perjanjian perkawinan yang dapat merugikan dirinya.

Meskipun di dalam Peraturan Pemerintah No. 135 telah dijelaskan bahwa terkait dengan tindakan penyitaan yang dimaksud dengan perjanjian pemisahan harta adalah perjanjian yang dibuat sebelum perkawinan dilakukan, menurut penulis hal tersebut tidak menyelesaikan permasalahan-permasalahan sebagaimana diuraikan di atas. Hal ini dikarenakan beberapa hal berikut ini.

Pertama, Peraturan Pemerintah No. 135 merupakan peraturan pelaksanaan dari Pasal 24 Undang-Undang PPSP. Pasal 24 Undang-Undang PPSP mengatur bahwa ketentuan mengenai tata cara penyitaan diatur dengan Peraturan Pemerintah. Dalam Pasal 3 ayat (2) Peraturan Pemerintah No. 135 diatur bahwa barang yang dapat dilakukan penyitaan terhadap Penanggung Pajak Orang Pribadi adalah barang milik pribadi yang bersangkutan, isteri, dan anak yang masih dalam tanggungan, kecuali terdapat perjanjian pemisahan harta dan penghasilan. Penjelasan Pasal 3 Peraturan Pemerintah No. 135 menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan perjanjian pemisahan harta yang dibuat sebelum perkawinan dilakukan.

Dengan adanya putusan Mahkamah Konstitusi No. 69, ketentuan Pasal 3 Peraturan Pemerintah No. 135 menjadi tidak berlaku. Hal ini dikarenakan adanya asas hierarki yaitu peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi mengalahkan peraturan perundang-undangan yang lebih rendah (*lex superior derogat legi inferiori*). Artinya, apabila terjadi konflik atau pertentangan antara peraturan perundang-undangan yang tinggi dengan yang rendah maka peraturan perundang-undangan yang tinggilah yang harus didahulukan.

Dalam kerangka berpikir mengenai jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan, tidak terlepas dari *Stufentheorie* karya Hans Kelsen. *Stufentheorie* mengatakan bahwa norma-norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis, dalam suatu hierarki tata susunan, di mana suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber, dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan bersifat hipotetis dan fiktif, yaitu Norma Dasar (*Grundnorm*).²⁶ Teori ini digunakan apabila terjadi pertentangan yang harus diperhatikan adalah hierarki peraturan perundang-undangan. Teori Hans Kelsen ini semakin diperjelas dalam hukum positif Indonesia yaitu dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Undang-Undang No. 12). Dalam Undang-Undang No. 12 diatur tentang jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan sebagai berikut:

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat
3. Undang-Undang/ Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang
4. Peraturan Pemerintah
5. Peraturan Presiden
6. Peraturan Daerah Provinsi; dan
7. Peraturan Daerah Kabupaten/ Kota.

Dalam kasus ini, ketentuan dalam Peraturan Pemerintah No. 135 mengacu ke Pasal 24 Undang-Undang PPSP. Oleh karena Undang-Undang PPSP tidak mengatur mengenai ketentuan tentang perjanjian perkawinan, maka dipergunakan peraturan perundang-undangan yang mengatur hal tersebut yaitu Undang-Undang Perkawinan yaitu Pasal 29 sebagai ketentuan umumnya. Namun demikian, dengan adanya

²⁶ Maria Farida Indrati Soeprapto, Ilmu Perundang-undangan 1, (Yogyakarta, : Kanisius, 2007), hal. 41

putusan Mahkamah Konstitusi, Pasal 29 Undang-Undang Perkawinan telah dinyatakan bertentangan dengan Undang-Undang 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Pasal 29 Undang-Undang Perkawinan tidak bertentangan dan tetap mengikat jika dimaknai perjanjian perkawinan dibuat pada waktu, sebelum dilangsungkannya, atau selama dalam ikatan perkawinan. Berdasarkan uraian tersebut, maka Pasal 3 Peraturan Pemerintah No. 135 juga menjadi tidak berlaku karena bertentangan dengan peraturan yang di atasnya.

3.2. Koordinasi dengan Pihak Notaris

Perjanjian perkawinan tidak boleh merugikan pihak ketiga dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak. Permasalahannya adalah bagaimana dapat diketahui suatu perjanjian perkawinan dapat merugikan Direktorat Jenderal Pajak pada saat perjanjian perkawinan itu dibuat oleh suami istri. Pada saat pembuatan perjanjian perkawinan, isi dari perjanjian perkawinan yang dibuat oleh suami istri sendiri tidak dapat diketahui apakah merugikan Direktorat Jenderal Pajak atau tidak. Suami istri bebas sesuai dengan kesepakatan mereka membuat isi perjanjian perkawinan sepanjang tidak bertentangan dengan undang-undang, agama, dan kesusilaan (sesuai dengan asas kebebasan berkontrak). Isi perjanjian perkawinan yang dibuat suami istri tersebut merugikan Direktorat Jenderal Pajak atau tidak baru dapat diketahui setelah perjanjian perkawinan itu didaftarkan dan disahkan oleh pegawai pencatat perkawinan.

Pasal 15 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 Tentang Jabatan Notaris sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 (Undang-Undang Notaris) memberikan kewenangan notaris dalam menjalankan tugas dan jabatannya untuk membuat akta otentik dalam hal ini adalah akta perjanjian perkawinan. Berdasarkan putusan Mahkamah Konstitusi No. 69, notaris diberikan kewenangan baru yang sebelumnya tidak diatur dalam Undang-Undang Notaris. Kewenangan tersebut adalah untuk mengesahkan perjanjian perkawinan yang diajukan oleh kedua belah pihak (suami istri).²⁷ Pembuatan perjanjian perkawinan yang dilakukan berdasarkan putusan Mahkamah Konstitusi dibutuhkan kehati-hatian untuk menghindari adanya itikad tidak baik dari suami maupun istri. Hal ini terutama diperuntukkan bagi para notaris.²⁸ Pihak yang tidak bertanggung jawab dapat melakukan tindakan penyelundupan hukum dan kemungkinan menimbulkan kerugian bagi pihak ketiga yang tersangkut dengan adanya putusan Mahkamah Konstitusi ini yang memperbolehkan pembuatan perjanjian perkawinan ini dibuat sebelum, pada saat, dan setelah terjadinya perkawinan.²⁹

Dengan adanya kewenangan ini, notaris dapat menjadi “partner” Direktorat Jenderal Pajak untuk mencegah pembuatan perjanjian perkawinan yang dilakukan tanpa adanya itikad baik yang dapat merugikan Direktorat Jenderal Pajak. Hal tersebut di atas dapat dilakukan dengan adanya kerja sama antara Direktorat Jenderal Pajak dengan notaris. Notaris diberikan pemahaman terkait hubungan penyitaan dalam rangka penagihan pajak dengan perjanjian perkawinan, terutama

²⁷ Prasetyawan, Fhauzi, 2018, *Peran Notaris Terkait Pengesahan Perjanjian Perkawinan Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XII/2015*, Justisia Jurnal Hukum, hal. 87-104

²⁸ Kusuma, Candra Hadi, 2018, *Kedudukan Hukum Perjanjian Perkawinan Yang Dibuat Setelah Perkawinan Terhadap Pihak Ketiga*, Jurnal Hukum dan Kenotariatan, hal. 171-188.

²⁹ Wahyuni, Rachmat Safa'at, & M. Fadli, 2017, *Kewenangan dan Tanggung Jawab Notaris Dalam Pembuatan Akta Perjanjian Kawin Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69/PUU-XII/2015*, Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan, hal. 139-145

mengenai kemungkinan yang terjadi akibat dibuatnya perjanjian perkawinan setelah perkawinan dilangsungkan. Dengan adanya pemahaman, notaris diharapkan berhati-hati dalam mensahkan perjanjian perkawinan. Notaris dapat meminta kepada pemohon pembuat perjanjian perkawinan agar ada surat pernyataan yang menyatakan bahwa tidak ada utang pajak yang menjadi tanggung jawabnya. Atau, sebelum mensahkan perjanjian perkawinan yang dilakukan selama perkawinan berlangsung, notaris dapat melakukan konfirmasi ke Direktorat Jenderal Pajak, apakah ada utang pajak atau tidak yang pelunasannya menjadi tanggung jawab si pemohon. Notaris juga dapat meminta surat pernyataan bahwa harta yang diperjanjikan dalam perjanjian perkawinan tidak sedang dalam penyitaan.

Langkah yang dapat diambil oleh Direktur Jenderal Pajak guna mengantisipasi permasalahan yang mungkin timbul akibat adanya Putusan Mahkamah Konstitusi No. 69, Direktur Jenderal Pajak dapat mengeluarkan peraturan baik berupa peraturan menteri keuangan, peraturan direktur jenderal pajak, atau surat edaran direktur jenderal pajak. Di dalam ketentuan tersebut diatur langkah-langkah atau prosedur apa yang harus dilakukan oleh terutama Jurusita Pajak dalam menemukan permasalahan tersebut di atas.

4. KESIMPULAN

1. Pembuatan perjanjian perkawinan yang dilakukan selama perkawinan berlangsung dapat menjadi celah atau peluang bagi Penanggung Pajak Orang Pribadi untuk menghindar dari kewajiban membayar utang pajak. Penyalahgunaan keadaan ini merupakan salah satu indikasi tidak adanya itikad baik dalam pembuatan perjanjian perkawinan.
2. Mengingat isi perjanjian perkawinan berlaku juga bagi pihak ketiga dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Jenderal Pajak perlu mencermati akibat atau dampak dikeluarkannya putusan Mahkamah Konstitusi No. 69. Guna mengantisipasi kemungkinan adanya penyalahgunaan pembuatan perjanjian perkawinan sebagaimana diuraikan di atas, Direktorat Jenderal Pajak dapat menyikapinya dengan melakukan kerjasama dengan notaris dan membuat peraturan terkait petunjuk teknis terkait langkah-langkah yang harus diambil oleh jurusita pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, M Lufti Juniarto, 2018, Hak dan Kewajiban Suami Istri Akibat Putusan Mahkamah Konstitusi tentang Pembuatan Perjanjian Perkawinan Setelah Perkawinan Berlangsung, *Lentera Hukum*, Vo. 5, No. 1, hlm. 117-131, <https://jurnal.unej.ac.id/index.php/eJLH/article/download>.
- Agustine, Oly Viana, 2017, Politik Hukum Perjanjian Perkawinan Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XIII/2015 Dalam Menciptakan Keharmonisan Perkawinan, *Jurnal Rechtsvinding*, Vol 6. No.1, hlm. 39 – 53, rechtsvinding.bphn.go.id/ejournal/index.php/jrv/article/view/121.
- Brotodihardjo, R.S., 2008, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cetakan ke-21, Bandung, PT. Refika Aditama
- Black's Law Dictionary*, 1996, Bryan A. Gamer, St. Paul, West Publishing Company
- Istrianty Annisa & Erwin Priambada, 2015, Akibat Hukum Perjanjian Perkawinan Yang Dibuat Setelah Perkawinan Berlangsung, *Privat Law*, Vo.3, No. 2,

- media.neliti.com/media/publications/164410-ID-akibat-hukum-perjanjian-perkawinan-yang.pdf.
- Judiasih, Sonny Dewi, 2017, Pertaruhan Esensi Itikad Baik Dalam Pembuatan Perjanjian Perkawinan Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XIII/2015, *Jurnal Notariil*, Vol. 1, No. 2, hal. 68-83, ejournal.warmadewa.ac.id/index.php/notariil.
- Kusuma, Candra Hadi, 2018, Kedudukan Hukum Perjanjian Perkawinan Yang Dibuat Setelah Perkawinan Terhadap Pihak Ketiga, *Jurnal Hukum dan Kenotariatan*, Vol. 2, No.1, hal. 171-188.<http://riset.unisma.ac.id>.
- Royani, Ahmad, 2010, Perjanjian Perkawinan Yang Dibuat Setelah Perkawinan Terhadap Pihak Ketiga (Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XIII/2015), *Jurnal Independent*, No. 2, hlm. 6-16, journal.unisla.ac.id/pdf/15522017/jurnal%20independent%2010
- Satrio, J, 1999, *Hukum Perikatan Perikatan Pada Umumnya*, Bandung, Alumni.
- Soeprapto, Maria Farida Indrati, 2007, *Ilmu Perundang-undangan I*, Yogyakarta, Kanisius
- Sriono, 2016, Perjanjian Kawin Sebagai Bentuk Perlindungan Terhadap Harta Kekayaan Dalam Perkawinan, *Jurnal Ilmiah "Advokasi"*, Vol. 04, No. 02, hal. 69-80, <http://jurnal.stihlabuhanbatu.ac.id/index.php/ADVOKASI/article/view/13>
- Subeti, R, Prof, S.H. dan Tjitrosudibio, R, 2001, *Kitab Undang-Undang Hukum Perdata*, Cetakan ke-31, Jakarta, PT. Pradnya Paramita
- Subekti, 2003, *Pokok-Pokok Hukum Perdata*, Cetakan ke-31, Jakarta, PT. Intermasa
- , 2005, *Hukum Perjanjian*, Cet.21, Jakarta, PT. Intermasa
- Subekti, Trusto, 2010, Sahnya Perkawinan Menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 Tentang Perkawinan Ditinjau Dari Hukum Perjanjian, *Jurnal Dinamika Hukum*, Vol. 10, No. 3, hal. 329-338, <http://dinamikahukum.fh.unsoed.ac.id/index.php/JDH/article/view/103/99>
- Suryono Sukanto & Sri Mamuji, 2012, *Penelitian Hukum Normatif*, Cetakan ke-14, Jakarta, PT. Raja Grafindo Persada.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undagn Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 1974 Tentang Perkawinan
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 30 Tahun 2004 Tentang Jabatan Notaris sebagaimana telah diubah dengan Undang Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2014
- Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000 tanggal 20 Desember Tahun 2000 tentang Tata cara Penyitaan dalam rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XIII/2015 tanggal 21 Maret 2016.
- Prasetyawan, Fhauzi, 2018, Peran Notaris Terkait Pengesahan Perjanjian Perkawinan Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XII/2015, *Justisia Jurnal Hukum*, Vol.2, No.1, hal. 87-104, researchgate.net/publication/326513613.
- Wahyuni, Rachmat Safa'at, & M. Fadli, 2017, Kewenangan dan Tanggung Jawab Notaris Dalam Pembuatan Akta Perjanjian Kawin Pasca Putusan Mahkamah

Konstitusi No. 69/PUU-XII/2015, Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan, Vol. 2, No.2, hal. 139-145, <http://journal2.um.ac.id/index.php/jppk>.

Yuvens, Damian Agata, 2017, Analisis Kritis terhadap Perjanjian Perkawinan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 69/PUU-XII/2015, Jurnal Konstitusi, Vol. 14, No. 4, hal. 799-819, <https://neliti.com/publications/229136-analisis-kritis-terhadap-perjanjian-perk-e87747bf.pdf>.