

STUDI KASUS PENETAPAN KEMBALI TARIF DAN/ATAU NILAI PABEAN (SPKTNP) OLEH DIREKTUR JENDERAL BEA DAN CUKAI: TINJAUAN PUTUSAN PENINJAUAN KEMBALI MAHKAMAH AGUNG RI

Akhmad Firdiansyah¹, Wachid Hasyim², Yonathan Agung Pahlevi³

email: afirdiansyah@pknstan.ac.id

INFORMASI ARTIKEL

Tanggal masuk

[2018-09-04]

Revisi

[2018-11-14]

Tanggal diterima

[2019-02-11]

issuance of SPKTNP by the Director General of BC according to the provisions.

Key words: *official decision, reassignment letter, DCGE*

ABSTRAK

Sesuai amanah Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 Segala penetapan pajak harus berdasar undang-undang. Untuk menjalankan amanah tersebut sesuai Pasal 17 Undang-Undang Kepabeanan Nomor 17 Tahun 2006 Direktur Jenderal Bea dan Cukai (Dirjen BC) diberikan kewenangan atributif untuk menerbitkan Surat Penetapan Kembali Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPKTNP) guna penghitungan bea masuk dalam jangka waktu dua tahun terhitung sejak tanggal pemberitahuan pabean yang dilakukan melalui mekanisme audit atau penelitian ulang. Untuk meneliti penerapan norma hukum tersebut dewasa ini terdapat putusan Peninjauan Kembali (PK) Mahkamah Agung (MA) yang menerima permohonan PK dari pemohon PK dan mempermasalahkan legalitas penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC. Penelitian ini menggunakan analisis kualitatif eksploratif untuk menganalisis penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa MA berpandangan penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC adalah cacat hukum, sedangkan DJBC beranggapan penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC telah sesuai ketentuan.

Kata Kunci: *penetapan pejabat, SPKTNP, Direktur Jenderal Bea dan Cukai.*

ABSTRACT

In accordance with the mandate of Article 23A of the 1945 Constitution, all tax stipulations must be based on the law. To carry out the mandate in accordance with Article 17 of the Customs Law Number 17 of 2006, the Director General of Customs and Excise is given the attributive authority to issue reassignment letter on Customs Tariff and / or Value for the calculation of import duty within two years starting from the date of customs notification carried out through a mechanism of audit or re-research. To examine the application of these legal norms, there are currently Supreme Court (MA) Judgment (PK) decisions that accept PK applications from PK applicants and question the legality of issuing SPKTNP by the Director General of BC. This study uses explosive qualitative analysis to analyze the issuance of SPKTNP by the Director General of BC. The results of this study indicate that the Supreme Court is of the view that the issuance of SPKTNP by the Director General of BC is a legal defect, while DGCE considers the

¹ Dosen Jurusan Kepabeanan dan Cukai, Politeknik Keuangan Negara STAN, Bintaro Sektor V, Tangerang Selatan, Indonesia, 15222

² Dosen Jurusan Kepabeanan dan Cukai, Politeknik Keuangan Negara STAN, Bintaro Sektor V, Tangerang Selatan, Indonesia, 15222

³ Kepala Seksi Keberatan dan Banding Kantor Wilayah XIII Banda Aceh.

1. Pendahuluan

1.1 Latar Belakang

Salah satu syarat menuju pemerintahan yang baik (*good governance*) adalah mekanisme penyelenggaraan administrasi pemerintah yang berpedoman pada Hukum Administrasi Negara (HAN). Dalam UUD 1945 Pasal 23A dijelaskan bahwa segala penetapan pajak yang bersifat memaksa harus berdasarkan undang-undang.

Asas legalitas merupakan salah satu prinsip utama yang dijadikan sebagai dasar dalam penyelenggaraan pemerintahan dalam suatu negara hukum. H.D. Stout dalam Ridwan (2008), dengan mengutip pendapat Verhey, mengatakan bahwa tiga aspek pemerintahan yakni aspek negatif (*het negative aspect*), aspek formal positif (*het formel-positive aspect*) dan aspek materiil positif (*het materiil positive aspect*). Aspek negatif berarti bahwa tindakan pemerintah tidak boleh bertentangan dengan undang-undang. Aspek formal positif menentukan bahwa pemerintah hanya memiliki kewenangan tertentu sepanjang diberikan atau berdasarkan undang-undang. Aspek materiil positif menentukan bahwa undang-undang memuat aturan umum yang mengikat tindakan pemerintahan (Ridwan, 2011).

Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) sebagai aparat pemerintah yang menjalankan tugas dan fungsi di bidang Kepabeanan berupa kegiatan pengawasan, penegakan hukum, pelayanan sekaligus optimalisasi penerimaan negara di bidang kepabeanan, memiliki kewenangan yang dapat menimbulkan konsekuensi hukum. Oleh karena itu segala tindakan DJBC termasuk penetapan pejabat (*beschikking*) harus taat hukum dan menciptakan kepastian hukum.

Pelayanan kepabeanan kepada pengguna jasa menggunakan sistem *self assessment* di mana pengguna jasa memberitahukan dan menghitung sendiri tarif dan/atau nilai pabean atas barang-

barang yang diimpor atau diekspor. Dalam hal ini DJBC melakukan analisis untuk dilakukan pengujian dan menentukan tingkat kepatuhan dan pemeriksaan secara selektif dengan menggunakan manajemen risiko. Analisis penilaian dan pengawasan dapat dilakukan dari tahapan *pre clearance stage*, *clearance stage*, sampai dengan tahapan *post clearance stage*. DJBC berwenang untuk melakukan pemeriksaan berdasarkan prinsip kehati-hatian dan memberikan penetapan pejabat (*beschikking*), namun harus jelas dan mencerminkan kepastian hukum.

Tugas melaksanakan penelitian tarif dan/atau nilai pabean diamanatkan dalam Undang Undang Kepabeanan Nomor 17 Tahun 2006 berdasarkan Pasal 16 yaitu: "Pejabat Bea dan Cukai dapat menetapkan tarif dan/atau nilai pabean terhadap barang impor sebelum penyerahan pemberitahuan pabean atau dalam waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal pemberitahuan pabean".

Sesuai dengan Pasal 17 Undang-Undang Kepabeanan, pelaksanaan prinsip kehati-hatian terdapat pada tahapan *post clearance stage* di mana Dirjen BC diberikan kewenangan secara atributif untuk menetapkan kembali tarif dan/atau nilai pabean dengan Surat Penetapan Kembali Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPKTNP) dalam waktu 2 (dua) tahun sejak tanggal pendaftaran pemberitahuan pabean. Dalam praktiknya pelaksanaan ketentuan ini dijalankan melalui mekanisme audit kepabeanan dan penelitian ulang. Hasil pemeriksaan pejabat Bea dan Cukai bisa berupa kegiatan menerima pemberitahuan (sesuai) maupun menolak pemberitahuan (tidak sesuai) dan implikasinya jika tidak sesuai harus membetulkan atau menetapkan kembali.

Menurut Utrecht (1982) *beschikking* adalah suatu perbuatan berdasarkan hukum publik yang bersegi satu yaitu yang dilakukan oleh alat-alat pemerintah berdasarkan sesuatu kekuasaan istimewa. Utrecht juga memberikan batasan yang lebih

luas dari ketetapan tertulis untuk *beschikking* dengan menyatakannya sebagai “perbuatan berdasarkan hukum publik”. Lebih lanjut, unsur-unsur *beschikking* menurut Utrecht dapat diuraikan sebagai berikut:

- 1) Suatu perbuatan;
- 2) Berdasarkan hukum publik;
- 3) Bersegi satu;
- 4) Oleh alat-alat pemerintah; dan
- 5) Berdasarkan kekuasaan istimewa.

Adapun syarat sahnya (formil) suatu *beschikking* menurut Triwulan (2010) antara lain:

- 1) Syarat-syarat yang ditentukan berhubung dengan persiapan dibuatnya keputusan dan berhubung dengan cara dibuatnya keputusan harus dipenuhi;
- 2) Keputusan harus diberi bentuk yang ditentukan;
- 3) Syarat-syarat yang ditentukan berhubung dengan dilakukannya keputusan harus dipenuhi; dan
- 4) Jangka waktu yang ditentukan antara timbulnya hal-hal yang menyebabkan dibuatnya keputusan dan diumumkannya keputusan itu tidak boleh dilewati.

Syarat materiil *beschikking* antara lain:

- 1) Keputusan harus dibuat oleh alat negara (organ) yang berwenang;
- 2) Karena keputusan itu suatu pernyataan kehendak (*wilsverklaring*) maka pembentukan kehendak itu tidak boleh memuat kekurangan yuridis.
- 3) Keputusan harus diberi bentuk (warn) yang ditetapkan peraturan dasarnya dan pembuatnya harus memperhatikan cara (prosedur) membuat keputusan itu, bilamana hal ini ditetapkan dengan tegas dalam peraturan dasar tersebut; dan
- 4) Isi dan tujuan keputusan harus sesuai dengan isi dan tujuan peraturan dasar.

Atmosudirdjo (1981) berpendapat bahwa penetapan pejabat (*beschikking*) merupakan keputusan administrasi negara. Keputusan administrasi negara adalah perbuatan hukum sepihak yang bersifat

administrasi negara, dilakukan oleh pejabat atau instansi penguasa (negara) yang berwenang dan wajib khusus untuk itu. Atmosudirdjo menggunakan istilah “Keputusan Administrasi Negara” daripada *beschikking*. Meskipun menggunakan nomenklatur “keputusan”, namun Prajudi tetap mendefinisikannya sebagai sebuah “perbuatan hukum”. Artinya, sebuah keputusan meliputi bentuk yang lebih luas dari bentuk tertulis.

Beschikking dalam bidang kepabeanan dibagi menjadi dua bentuk penetapan yaitu bentuk penetapan tertulis dan bentuk penetapan tidak tertulis. Penetapan tertulis adalah penetapan yang sudah ditentukan formatnya menurut ketentuan peraturan yang berlaku, sedangkan penetapan tidak tertulis (penetapan fiktif) adalah penetapan pejabat berupa tindakan yang dilakukannya untuk memberikan persetujuan dalam kegiatan pelayanan kepabeanan yang tidak ada bentuk tertulisnya, misalnya ketika seorang Pejabat Bea dan Cukai memberikan persetujuan melalui aplikasi komputer untuk impor barang tanpa catatan dan telah sesuai dengan ketentuan kepabeanan. Dengan kata lain pemberitahuan *self assessment* yang diajukan oleh pengguna jasa telah diterima oleh DJBC dan tidak dikenai tambah bayar atau larangan untuk mengeluarkan barang dari pelabuhan. Hal ini untuk memudahkan kegiatan pelayanan agar lebih cepat, mudah, dan murah.

Namun dalam kenyataannya, terdapat permasalahan dalam memaknai penetapan pejabat (*beschikking*) antara pengguna jasa kepabeanan dengan DJBC. Pengguna jasa yang telah mendapat persetujuan di tahap awal yang kemudian diberikan penetapan di tahap akhir untuk membayar sejumlah tagihan melalui SPKTNP oleh Dirjen BC. Atas perlakuan ini pengguna jasa merasa tidak puas dan mengajukan permasalahan tagihan yang berasal dari penerbitan SPKTNP kepada Mahkamah Agung (MA) melalui sidang

Peninjauan Kembali (PK) untuk meninjau keabsahan penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC. Dalam sidang PK melalui putusan Nomor 933/B/PK/PJK/2016, MA telah menerima permohonan PK yang diajukan oleh pengguna jasa (pemohon PK) dan menolak alasan pihak DJBC (terbanding). Oleh karena itu, penulis tertarik untuk meneliti permasalahan tersebut guna menciptakan kepastian hukum dan perbaikan tata kelola penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC.

Sesuai dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan bahwa hirarkhi perundang-undangan di Indonesia adalah 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;
- 7) Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Dengan kata lain hirarkhi menentukan urutan kekuatan hukum dari setiap aturan dari yang lebih tinggi ke yang lebih rendah serta menentukan pola aturan sesuai urutan hirarkhi di mana peraturan yang lebih rendah tidak boleh mengalahkan peraturan yang lebih tinggi sesuai kaidah hukum *lex priori derogate lex posteriory*. Selain itu Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) berpedoman kepada Undang-Undang Nomor 30 tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan yang bertujuan untuk:

- 1) Meningkatkan kualitas penyelenggaraan pemerintahan, badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam menggunakan wewenangnya;
- 2) Untuk menyelesaikan permasalahan dalam penyelenggaraan pemerintahan, pengaturan administrasi pemerintahan

dan solusi dalam memberikan perlindungan hukum; dan

- 3) Untuk memenuhi kebutuhan hukum masyarakat dalam penyelenggaraan pemerintahan.

Prinsip AUPB berupaya untuk meningkatkan perlindungan hukum (*rechtbecherming*) bagi rakyat terhadap tindak pemerintah yang menyimpang. Komisi De Monchy sebagaimana dikutip oleh Muin (2006) menjelaskan bahwa terlaksananya pemerintahan yang bersih tidak cukup hanya berpegang pada aturan normatif undang-undang, melainkan harus berpedoman pada AUPB.

Menurut penelitian Ezra (2016) dalam jurnal yang berjudul Tinjauan Yuridis Tentang Sah atau Tidaknya Suatu Keputusan Administrasi Pemerintahan (*Beschikking*) dijelaskan bahwa sahnya suatu keputusan harus memperhatikan syarat-syarat sahnya pembuatan keputusan. Setiap keputusan administrasi pemerintahan yang dikeluarkan harus senantiasa berdasarkan perundang-undangan dan AUPB.

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, maka peneliti berusaha untuk mengidentifikasi permasalahan terkait penetapan pejabat (*beschikking*) khususnya penerbitan SPKTNP yang argumentasinya disampaikan oleh MA maupun DJBC dan melakukan analisis dan kajian tata kelola proses penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC. Manfaat yang diharapkan dari hasil penelitian ini adalah mengetahui kelemahan dan tinjauan hukum penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC baik dari segi aturan maupun tata kelola prakteknya di lapangan, meminimalisasi dan menghindari kesalahan dalam penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC di masa yang akan datang sehingga tercipta kepastian hukum. Selain dua hal tersebut manfaat lainnya antara lain agar para pengambil kebijakan mengetahui dan menyadari sepenuhnya permasalahan terkait penerbitan SPKTNP oleh Direktur Jenderal Bea dan Cukai guna mendapat solusi secepatnya untuk menciptakan aturan yang

benar dan tidak bertentangan. Sehingga hilangnya potensi penerimaan negara yang telah dipungut karena adanya kekalahan putusan keberatan, banding, atau peninjauan kembali dapat dihindari.

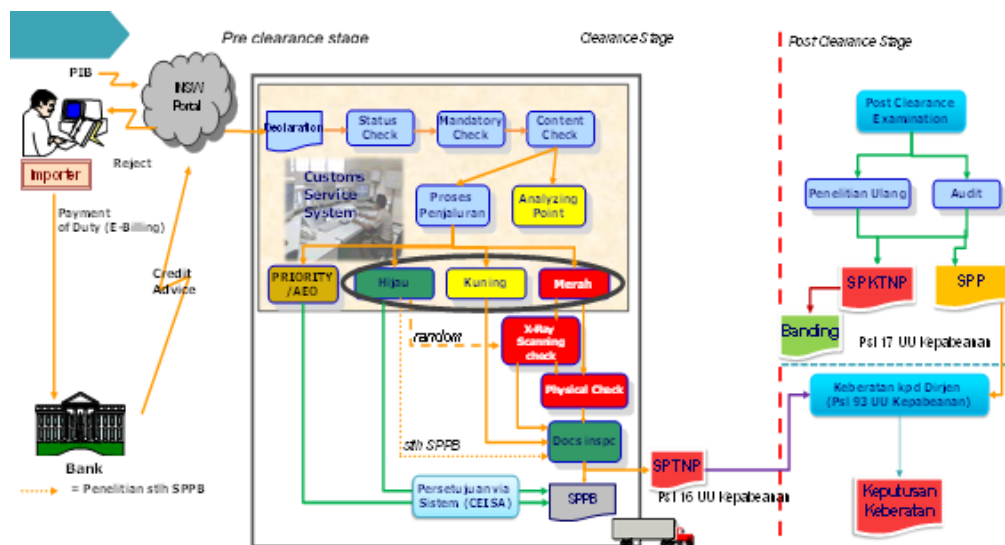
2. Kajian Pustaka

Pembahasan mengenai penetapan pejabat melibatkan beberapa kajian untuk dipedomani dalam penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC yaitu antara lain:

2.1 Penerbitan SPKTNP di DJBC

Terdapat tiga tahapan proses yang harus dilalui dalam penerbitan SPKTNP di DJBC yaitu *pre clearance stage*, *clearance stage*, dan *post clearance stage*. Penerbitan SPKTNP melalui mekanisme audit atau penelitian ulang terdapat pada tahap akhir atau *post clearance stage* yang digambarkan sebagai berikut:

Gambar 1 Proses Penerbitan SPKTNP menurut Undang-Undang Kepabeanaan



Sumber Direktorat Bahan sosialisasi audit kepabeanaan DJBC, 2014

Berdasarkan gambaran bagan proses tahapan tersebut terlihat bahwa penerbitan SPKTNP berada pada tahapan ketiga, yaitu *post clearance stage*. Karena tahapan pertama adalah penetapan pejabat (*beschikking*) Bea dan Cukai pada saat *clearance stage* yang dilakukan oleh selain Dirjen Bea dan Cukai, sehingga disebut sebagai penetapan kembali. Peraturan pelaksanaan penetapan kembali ini diatur dalam Peraturan Dirjen BC Nomor Per-08/BC/2017 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penelitian Ulang di mana dilaksanakan melalui mekanisme audit atau penelitian ulang. Sedangkan gambaran wewenang Dirjen BC menurut Undang-Undang

Kepabeanaan Nomor 17 Tahun 2006 tentang Kepabeanaan dapat digambarkan pada Lampiran I. Berdasarkan gambaran wewenang tersebut terlihat bahwa kewenangan penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC adalah kewenangan atributif yang sah sebagaimana mandat dari Pasal 17 Undang-Undang Kepabeanaan Nomor 17 Tahun 2006 tentang Kepabeanaan.

Selanjutnya orang atau pihak yang merasa dirugikan dan tidak puas dengan penetapan SPKTNP dapat mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterimanya penetapan SPKTNP. Apabila putusan banding Pengadilan Pajak dirasa

masih belum memberikan rasa keadilan, maka orang atau pihak yang disebutkan dalam penetapan SPKTNP dapat mengajukan Peninjauan Kembali (PK) kepada Mahkamah Agung (MA) Republik Indonesia melalui Pengadilan Pajak bila disertai alasan-alasan sebagai berikut:

- 1) Apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
- 2) Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
- 3) Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih daripada yang dituntut, kecuali yang diputus berupa mengabulkan sebagian atau seluruhnya atau menambah pajak yang harus dibayar;
- 4) Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya atau; dan
- 5) Apabila dalam suatu putusan terdapat suatu kekhilafan Hakim atau suatu kekeliruan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan yang berlaku terhitung sejak putusan memperoleh kekuatan hukum tetap dan telah diberitahukan kepada para pihak yang berperkara; apabila antara pihak-pihak yang sama mengenai suatu soal yang sama, atas dasar yang sama oleh Pengadilan yang sama atau sama tingkatnya telah diberikan putusan yang bertentangan satu dengan yang lain sejak putusan yang terakhir dan bertentangan itu memperoleh kekuatan hukum tetap dan telah diberitahukan kepada pihak yang berperkara.

2.2 Konsep Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) di Indonesia

Konsepsi AUPB menurut Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan meliputi asas kepastian hukum, asas kemanfaatan, ketidakberpihakan, kecermatan, tidak menyalahgunakan kewenangan, keterbukaan, kepentingan umum dan pelayanan yang baik.

Menurut Ateng Syarifudin dikutip dari jurnal Azhar (2015) bahwa penilaian atas baik buruknya pemerintahan adalah bersifat etika, sedangkan penilaian dari segi kewajaran dan keadilan sering dibahas dalam ilmu Hukum Administrasi. Bidang yang mempertemukan antara kedua sudut pandang terhadap penyelenggaraan pemerintahan itu adalah asas-asas umum pemerintahan yang baik (AUPB).

Berdasarkan pendapat di atas, terdapat beberapa ciri yang dapat ditemukan dengan kedudukan AUPB bagi penyelenggaraan pemerintahan oleh aparat pemerintah. AUPB dapat dikualifikasikan sebagai nilai etik yang hidup dan berkembang dalam lingkup Hukum Administrasi, sebagai pedoman aparat pemerintah atau Pejabat Tata Usaha Negara dalam menjalankan fungsinya, dan sebagai alat uji bagi hakim dalam menyelesaikan sengketa atas suatu tindakan pemerintahan yang dirasakan merugikan pihak penggugat.

Timbulnya atau sering terjadinya tindakan Administrasi negara yang mengandung kekurangan, sehingga dipersoalkan menurut Atmosudirdjo (1981) disebabkan oleh banyak faktor, antara lain: sangat meluasnya tugas pemerintah administrasi negara, peraturan-peraturan perundang-undangan yang tidak jelas atau tidak lengkap, dan kurangnya pedoman dan petunjuk pelaksanaan. Tindakan Administrasi Negara yang mengandung kekurangan itu perlu dipahami, baik oleh pihak

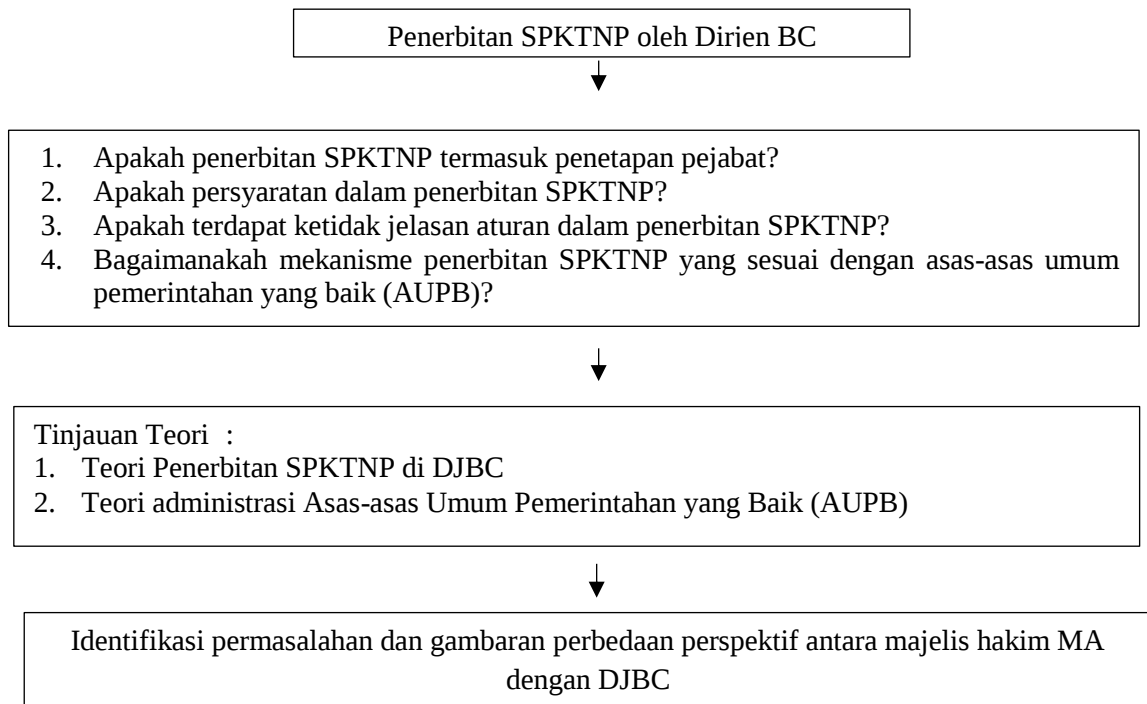
(pejabat/instansi) Administrasi yang bersangkutan sendiri maupun oleh pihak lain yang dirugikan untuk dikoreksi sebelum diproses atau dipersoalkan.

Menurut Azhar (2015) terdapat sejumlah prinsip yang dapat dijadikan dasar dalam melihat suatu tindakan administrasi yang mengandung kekurangan yaitu: (1) tindakan administrasi negara yang mengandung kekurangan dapat (tidak wajib) ditarik atau ditinjau kembali oleh organ administrasi yang bersangkutan, kecuali bilamana ada ketentuan atau aturan hukum yang menentang penarikan/peninjauan kembali dari tindakan administrasi negara tersebut; (2) bilamana di dalam undang-undang atau peraturan dasar tidak ada ketentuan-ketentuan lain mengenai penarikan/peninjauan kembali, maka penarikan/peninjauan kembali tindak administrasi negara tersebut wajib mengikuti bentuk dan prosedur yang berlaku bagi penerbitannya (asas *contrarius actus similiter fit*); (3) bilamana penarikan/peninjauan kembali suatu tindakan hukum administrasi yang

mengandung kekurangan akan merugikan kepastian hukum, atau akan menurunkan wibawa pemerintah, atau akan menimbulkan kerugian atau penderitaan yang tidak berperikemanusiaan kepada warga masyarakat yang bersangkutan, maka penarikan atau peninjauan kembali tersebut tidak bisa dilakukan begitu saja. Berbagai upaya harus ditempuh untuk mencegah timbulnya efek-efek negatif; (4) bilamana tidak ada ketentuan lain dalam undang-undang atau peraturan-dasarnya, maka suatu tindakan administrasi negara yang mengandung kekurangan karena beberapa ketentuan atau syarat-syarat tidak dipenuhi, dapat ditarik/ditinjau kembali untuk sementara sampai semua persyaratan dipenuhi oleh yang bersangkutan. Namun bilamana dalam jangka waktu yang telah ditetapkan secara perhitungan wajar yang bersangkutan tetap tidak dapat memenuhi persyaratan, maka tindakan administrasi negara tersebut dapat ditinjau kembali atau ditarik kembali sama sekali dengan diganti tindakan administrasi negara lain yang memenuhi persyaratan.

2.3 Rerangka Pemikiran

Dalam penelitian ini untuk memudahkan gambaran secara umum penulisan diberikan kerangka pemikiran sebagai berikut :





Penerbitan SPKTNP sesuai atau tidak sesuai AUPB

3. Metode Penelitian

3.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan studi kasus atas sidang PK yang ditinjau dengan metode kualitatif eksploratif dengan mempelajari putusan PK MA yang menerima permohonan pemohon PK.

3.2 Jenis dan Sumber Data

Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara semi terstruktur secara mendalam (*in depth interview*) dan dokumentasi yaitu sebagai berikut:

1. Wawancara

Dalam penelitian ini wawancara dilakukan secara mendalam (*in-depth interview*) dalam bentuk semi terstruktur yaitu peneliti menyajikan pertanyaan yang sudah disiapkan untuk dijawab, namun peneliti bebas menanyakan pertanyaan berkaitan dengan topik penelitian secara tidak terstruktur. Pertanyaan yang diajukan adalah terkait persidangan PK penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC. Dalam penelitian ini terdapat dua narasumber wawancara, yaitu pejabat DJBC yang memahami peraturan tentang penerbitan SPKTNP dari perspektif DJBC dan dosen PKN STAN yang memahami tentang Hukum Administrasi Negara dalam kaitannya penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC dengan adanya putusan PK MA. Tidak dilakukan wawancara terhadap pihak Majelis Hakim MA mengingat sudah cukup tergambar dalam amar putusan PK MA yang sudah melalui tahapan notulensi dan karena pertimbangan kemandirian hakim (*independensi hakim*).

2. Dokumentasi

Selanjutnya adalah teknik dokumentasi yaitu mengumpulkan segala jenis informasi yang diperoleh untuk disandingkan dengan teori dan praktek yang berhubungan dengan permasalahan riset.

3.3 Metode Pengolahan dan Analisis Data Kualitatif

Metode analisis data menggunakan metode Miles dan Huberman, Sugiyono (2015) yang melalui tahapan *data reduction* yaitu menghilangkan bagian data yang tidak diperlukan, *data display* menyajikan data, dan *conclusion drawing/verification* yakni menganalisis secara deskriptif menggunakan teknik triangulasi sumber guna ditarik kesimpulan penelitian dan melakukan uji validitas dan reliabilitas. Uji validitas internal dilakukan agar penelitian ini mendapatkan informasi data yang sah dari narasumber, sedangkan reliabilitas agar penelitian ini konsisten/ajeg.

4. Analisis dan Pembahasan

Permasalahan yang dibahas adalah penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC melalui hasil audit kepatuhan terkait kesalahan penetapan tarif pos jenis barang bagian dari kendaraan bermotor berupa rantai kendaraan bermotor roda dua (*drive chain*), dalam putusan amar majelis Nomor 933/B/PK/PJK/2016 dan dari hasil wawancara narasumber pertama terdapat perbedaan perspektif terkait penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC antara Majelis Hakim MA dan DJBC yaitu antara lain :

Tabel 1. Perbedaan perspektif terkait penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC antara Hakim MA dan DJBC

No.	Masalah	Perseptif	Pertimbangan Hakim MA dan Jawaban DJBC
1.	Apakah mekanisme penerbitan SPKTNP sudah tepat sebagai penetapan pejabat?	Hakim MA	SPKTNP jika diawali oleh penetapan pejabat yang menerima pemberitahuan berupa Surat Persetujuan Pengeluaran Barang (SPPB) di tahap awal serta tidak dilakukan pembetulan melalui penetapan Surat Penetapan Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPTNP) oleh Pejabat Fungsional Pemeriksa Dokumen (PFPD), maka SPKTNP tidak boleh diterbitkan (cacat hukum), sesuai dengan Pasal 85 ayat (1) UU Kepabeanan menyatakan antara lain: “Pejabat Bea dan Cukai memberikan persetujuan impor atau ekspor setelah pemberitahuan pabean yang telah memenuhi persyaratan diterima dan hasil pemeriksaan barang tersebut sesuai dengan pemberitahuan pabean” Ketentuan Pasal 95 UU Kepabeanan yang secara nyata menyebutkan hanya penetapan dimaksud Pasal 17 ayat (2) saja ---bukan Pasal 17 ayat (1)--- yang dapat diajukan banding ke Pengadilan Pajak, dan sekaligus menunjukkan secara langsung atau tidak langsung adanya korelasi dan kohesi yuridis antara ketentuan Pasal 16, Pasal 17 dan Pasal 95 UU Kepabeanan. Ketentuan dalam Pasal 17 ayat 2 yaitu “ Dalam hal penetapan kembali tersebut berbeda dengan penetapan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 penetapan Pejabat BC, Direktur Jenderal memberitahukan secara tertulis kepada importir untuk melunasi BM yang kurang dibayar atau mendapatkan pengembalian BM yang lebih dibayar” selain itu dalam peraturan Menteri Keuangan PMK- 147/PMK.04/2009 tentang Tata Cara Penetapan Tarif, Nilai Pabean, dan Sanksi Administrasi Serta Penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai jo PMK- 51 tahun 2008 Pasal 2 ayat (1a) menentukan pada pokoknya : “Apabila dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) 30 hari tidak ada penetapan, tarif yang diberitahukan dalam pemberitahuan pabean impor PIB dianggap diterima”. Pasal 3 ayat (1a) menentukan pada pokoknya : “ Penetapan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), hanya dilakukan dalam hal nilai pabean yang diberitahukan berbeda dengan hasil penelitian.” Pasal 10 ayat (1), ayat (2) dan ayat (4) menentukan pada pokoknya antara lain : “ Direktur Jenderal dapat menetapkan kembali tarif dan/atau nilai pabean dalam jangka waktu 2 (dua) tahun sejak tanggal pendaftaran pemberitahuan pabean impor PIB. Penetapan kembali sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan apabila hasil dari penelitian ulang atau pelaksanaan audit kepabeanan mengenai tarif dan/atau nilai pabean berbeda dengan yang diberitahukan dalam pemberitahuan pabean impor dan mengakibatkan kekurangan atau kelebihan pembayaran bea masuk

No.	Masalah	Persepektif	Pertimbangan Hakim MA dan Jawaban DJBC
			dan/atau pajak dalam rangka impor. Penetapan kembali sebagaimana dimaksud pada ayat (1) yang mengakibatkan kekurangan atau kelebihan pembayaran bea masuk dan/atau pajak dalam rangka impor, dituangkan dalam Surat Penetapan Kembali Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPKTNP)”
		DJBC	SPKTNP termasuk dalam kategori penetapan pejabat (<i>beschikking</i>) karena pemeriksaan atau penetapan yang dilakukan Dirjen BC pada tahap kedua (<i>post clearance stage</i>) setelah penetapan Pejabat Bea dan Cukai pada tahap awal yang ditentukan batas waktunya (30 hari) namun tidak boleh lebih dari 2 (dua) tahun sejak pemberitahuan pabean.
2.	Apakah terdapat persyaratan dalam penerbitan SPKTNP?	Hakim MA	Berdasarkan penafsiran gramatikal undang-undang kepabeanan dan peraturan pelaksanaannya bahwa penerbitan SPKTNP tidak sah jika tidak didahului penetapan pejabat sebelumnya, penerbitan SPKTNP penelitian ulang atau hasil audit kepabeanan hanya diperbolehkan yaitu jika penetapan tersebut BERBEDA dengan penetapan pejabat sebelumnya yaitu adanya temuan kekurangan pembayaran bea masuk
			SPKTNP sah tanpa didahului penetapan pejabat pertama karena kewenangan atributif Dirjen BC tidak dibatasi dan tidak secara tegas menyatakan harus didahului dengan penetapan pertama, dengan demikian telah jelas bahwa “penetapan Pasal 17 ayat (1) berbeda dengan penetapan Pasal 16” bukanlah sebuah syarat, melainkan sebuah pengandaian mengenai kemungkinan yang bisa terjadi atau terpenuhi namun juga bisa tidak terjadi atau tidak terpenuhi apabila Pejabat BC tidak menerbitkan SPKTNP bukan berarti Pejabat BC tidak melakukan penetapan, selain itu penafsiran undang-undang tidak hanya secara gramatikal saja, namun bisa juga secara otentik yaitu frasa pasal 17 UU Kepabeanan menunjukkan bahwa penetapan kembali oleh Direktur Jenderal merupakan hasil dari penelitian ulang terhadap pemberitahuan pabean, bukan hasil penelitian ulang terhadap penetapan Pejabat BC berdasarkan Pasal 16 UU Kepabeanan.
3.	Apakah terdapat ketidakjelasan aturan dalam penerbitan SPKTNP?	Hakim MA	Penjelasan Pasal 16 Undang-Undang Kepabeanan menyatakan “Penetapan tarif dan nilai pabean atas pemberitahuan secara self assessment HANYA DILAKUKAN dalam hal tarif dan nilai pabean yang diberitahukan BERBEDA dengan tarif yang ada dan/atau nilai pabean yang sebenarnya.” Terjadi penghilangan penjelasan di Undang-Undang Kepabeanan nomor 17 tahun 2006 menjadi “Cukup Jelas” dimana pada penjelasan di UU sebelumnya No.10/1995:terdapat kalimat di Paragraf ke-3 yaitu " Dalam hal pemberitahuan kedatangan sesuai atau benar, pemberitahuan diterima dan dianggap TELAH DILAKUKAN PENETAPAN oleh pejabat Bea dan Cukai” dan frasa penetapan kembali menurut Pasal 17

No.	Masalah	Perseptif	Pertimbangan Hakim MA dan Jawaban DJBC
			ayat 1 dan 2 kata frasa penetapan kembali dimaknai penetapan ulang atas penetapan sebelumnya sebagai penetapan ulang, sebagaimana diatur pada Pasal 16 (penetapan pertama) dan dalam peraturan pelaksanaan PMK-51 tahun 2008 disebutkan bahwa syarat kumulatif diterbitkannya SPKTNP adalah adanya penetapan yang berbeda dari yang disampaikan sebelumnya yaitu berupa SPTNP, SPP atau SPKTNP jika tidak ada maka SPKTNP tidak sah secara hukum (cacat hukum)
		DJBC	Bahwa dalam aturan PMK-122 tahun 2011 jo PMK-147 tahun 2009 jo PMK-51 tahun 2008 tentang Tata Cara Penetapan Tarif, Nilai Pabean, dan Sanksi Administrasi Serta Penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai merupakan aturan pelaksanaan UU Kepabeanan Nomor 17 Tahun 2006 yang cukup jelas memberikan penjelasan tentang SPKTNP. Selain itu penjelasan undang-undang hanya sebagai penjabar semata dan tidak menentukan secara materi menurut teori penafsiran undang-undang Penetapan kembali dimaknai penetapan tahap pertama dan penetapan kembali adalah penetapan tahap kedua, Frasa “kembali” disini untuk membedakan dengan penetapan pada tahap pertama yang dilakukan oleh Pejabat BC. Tahap pertama: penetapan tarif dan/atau nilai pabean oleh Pejabat Bea dan Cukai dalam waktu 30 hari. Tahap kedua: penetapan oleh Direktur Jenderal setelah penetapan Pejabat Bea dan Cukai atau setelah 30 hari tapi tidak lebih dari 2 tahun
		Hakim MA	Terdapat ketidak jelasan aturan SPKTNP mengenai persyaratan SPKTNP serta hubungan antara pasal 16 dan pasal 17 UU Kepabeanan
		DJBC	Pasal-pasal tersebut tidak bertentangan namun majelis hakim tidak mengetahui bahwa penetapan di lingkungan DJBC tidak harus tertulis, ada yang disebut fiktif positif yaitu dianggap telah menyetujui atau mengabulkan meskipun bersikap diam dan tidak melakukan tindakan atau tidak menerbitkan penetapan/ keputusan tertulis, serta tidak ditemukan syarat berupa “penetapan tertulis Pejabat Bea dan Cukai berdasarkan Pasal 16.
4.	Mekanisme penerbitan penetapan pejabat sesuai AUPB	Hakim MA	Syarat penetapan (<i>beschikking</i>) harus menjamin kepastian hukum dan tidak boleh cacat hukum, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 tahun 2011 tentang Tata Aturan Perundang-undangan, adagium hukum asas <i>lex priori derogate lex posteriory</i> yaitu pemberlakuan peraturan yang lebih rendah mengalahkan peraturan yang lebih tinggi tidak boleh dilakukan, tidak boleh ada pertentangan pasal dalam undang-undang kepabeanan.

Sumber: hasil olahan wawancara peneliti

Sedangkan informasi yang Majelis Hakim MA dalam memutuskan didapatkan dari hasil wawancara dengan perkara/sengketa penerbitan SPKTNP narasumber kedua adalah pertimbangan oleh Dirjen BC setelah

mempertimbangkan berbagai aspek antara lain pertimbangan hakim Pengadilan Pajak pada tingkat banding, adanya alasan yang menguatkan untuk dapat dilakukan sidang PK, pertimbangan hukum, keterangan para pihak di persidangan, kesesuaian dari peraturan sesuai dengan hirarkhi perundang-undangan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Tata Aturan Perundang-undangan dan praktek pelaksanaan *good governance* sesuai Undang-Undang Nomor 30 tahun 2014 tentang AUPB yaitu adanya kepastian hukum, dan tidak boleh ada pertentangan antara peraturan dan praktik di lapangan. Berdasarkan pertimbangan tersebut, temuan Majelis Hakim MA merupakan masukan yang sah (*legal*) untuk dikaji dan dipedomani agar tidak terjadi multitafsir aturan dan kesalahan praktik tata kelola administrasi pemerintahan di lapangan. Dengan kata lain jika putusan hakim tersebut diindahkan, maka dikhawatirkan apabila terdapat kasus yang serupa di kemudian hari yang bisa menjadi preseden yang kurang baik bagi kinerja instansi yang bersangkutan. Majelis Hakim MA dapat melakukan pertimbangan hukum meskipun bukan dalam rangka permohonan *judicial review*. Dalam praktiknya menurut pendapat Jimly Asshiddiqie (2010:39) dikenal adanya tiga macam norma hukum yang dapat diuji atau yang biasa disebut sebagai *norm control mechanism*. Ketiganya adalah bentuk norma hukum sebagai hasil dari proses pengambilan keputusan hukum, yaitu (1) keputusan normatif yang berisi dan bersifat mengatur (*regeling*), (2) keputusan normatif yang berisi dan bersifat penetapan administratif (*beschikking*), dan (3) keputusan normatif yang berisi dan bersifat penghakiman (*judgement*) yang biasa disebut vonis.

Bagi Aparatur Sipil Negara terkait *beschikking* berlaku asas kepastian

hukum (asas legalitas) yaitu tidak boleh ada cacat hukum berupa kesalahan, ketidakjelasan aturan (multitafsir), tumpang tindih aturan antara lain aturan yang lebih rendah mengalahkan yang lebih tinggi, menghilangkan materi substansi penjelasan undang-undang, dan lain-lain. Oleh karena itu *beschikking* harus sesuai dengan aturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Tata Aturan Perundang-undangan serta mengacu kepada AUPB sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 30 tahun 2014.

Menurut peneliti dengan adanya putusan PK MA tersebut mengindikasikan adanya praktik penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC yang belum sesuai dengan AUPB, yaitu antara lain:

- 1) Meskipun penetapan Dirjen BC sah secara atributif, namun saat ini belum ada aturan mengenai persyaratan penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC terutama apakah penerbitan SPKTNP wajib didahului dengan penetapan pejabat sebelumnya atau tidak, atau apakah penerbitan SPKTNP harus berbeda dengan penetapan sebelumnya, atau bagaimana jika penetapan pejabat sebelumnya menerima pemberitahuan, sehingga lebih jelas mekanisme dan persyaratannya yang bisa menimbulkan perdebatan apakah penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC sah secara hukum atau cacat hukum.
- 2) Terdapat perbedaan tafsir antara Undang-Undang Kepabebean dengan peraturan pelaksanaannya tentang persyaratan penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC di mana penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC hanya dapat dilakukan jika ada perbedaan dengan penetapan pejabat sebelumnya, sehingga jika hal tersebut dilanggar akan terdapat kerancuan dalam

hukum yaitu asas *lex priori derogate lex posteriori* yaitu pemberlakuan peraturan yang lebih rendah mengalahkan peraturan yang lebih tinggi. Selain itu terdapat ketidakjelasan hubungan antara pasal 16 yang mengatur tentang penetapan pejabat (*beschikking*) selain Dirjen BC dengan Pasal 17 yang mengatur kewenangan Dirjen BC apakah merupakan persyaratan ataukah saling lepas?

- 3) Belum terdapat kejelasan aturan mengenai hubungan pasal 16 dan 17 serta Pasal 95 Undang-Undang Kepabeanan Nomor 17 tahun 2006 serta aturan pelaksanaan di bawahnya yaitu PMK-122 tahun 2011 jo PMK-147 tahun 2009 jo PMK-51 tahun 2008 tentang Tata Cara Penetapan Tarif, Nilai Pabean, dan Sanksi Administrasi Serta Penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai merugikan DJBC karena permasalahan hukum harus jelas dan tegas untuk dapat dipedomani. Selain itu belum jelasnya rincian *beschikking* yang dibuat oleh pejabat DJBC, apakah bentuknya tertulis maupun tidak tertulis, kategori yang dimaksud penetapan pertama atau penetapan kedua agar dapat dipahami pihak lain dan tidak menimbulkan multitafsir. Begitu juga dengan penjelasan Undang-Undang Kepabeanan Nomor 17 tahun 2006 mengenai maksud frasa “**Penetapan kembali**”, sehingga perlu ditambahkan dalam revisi undang-undang kepabeanan di masa yang akan datang agar tidak terjadi kesalahpahaman dalam memaknai penetapan kembali dibanding penetapan pejabat (*beschikking*) biasa.
- 4) Penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC harus sesuai dengan hirarkhi tata perundang-undangan dalam Undang-Undang Nomor 12 tahun 2011 tentang Tata Aturan Perundang-undangan serta Undang-Undang Nomor 30 tahun 2014 tentang Administrasi

Pemerintahan.

5. Simpulan dan Saran

5.1 Simpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan peneliti mengambil simpulan bahwa penetapan (*beschikking*) tata kelola SPKTNP yang ada saat ini meskipun sah secara atributif namun tata kelola penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC belum mewujudkan kepastian hukum karena hal-hal sebagai berikut:

Meskipun penetapan Dirjen BC sah secara atributif, namun saat ini belum ada aturan mengenai persyaratan penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC terutama apakah penerbitan SPKTNP wajib didahului dengan penetapan pejabat sebelumnya atau tidak, apakah penerbitan SPKTNP harus berbeda dengan penetapan sebelumnya, atau bagaimana jika penetapan pejabat sebelumnya menerima pemberitahuan.

Terdapat perbedaan tafsir antara Undang-Undang Kepabeanan dengan peraturan pelaksanaannya tentang persyaratan penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC, yaitu bahwa penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC hanya dapat dilakukan jika ada perbedaan dengan penetapan pejabat sebelumnya, sehingga jika hal tersebut dilanggar akan terdapat kerancuan dalam hukum yaitu asas *lex priori derogate lex posteriori* yaitu pemberlakuan peraturan yang lebih rendah mengalahkan peraturan yang lebih tinggi. Selain itu terdapat ketidakjelasan hubungan antara pasal 16 yang mengatur tentang penetapan pejabat (*beschikking*) selain Dirjen BC dengan pasal 17 yang mengatur kewenangan Dirjen BC apakah merupakan persyaratan ataukah saling lepas?

Belum terdapat kejelasan aturan mengenai hubungan pasal 16 dan 17 serta pasal 95 Undang-Undang Kepabeanan Nomor 17 tahun 2006 serta aturan pelaksanaan di bawahnya yaitu PMK-122 tahun 2011 jo PMK-147 tahun 2009 jo

PMK-51 tahun 2008 tentang Tata Cara Penetapan Tarif, Nilai Pabean, dan Sanksi Administrasi Serta Penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai merugikan DJBC karena permasalahan hukum harus jelas dan tegas untuk dapat dipedomani. Selain itu ketidakjelasan rincian *beschikking* yang dibuat oleh pejabat DJBC, apakah bentuknya tertulis maupun tidak tertulis, kategori yang dimaksud penetapan pertama atau penetapan kedua agar dapat dipahami pihak lain dan tidak menimbulkan multitafsir. Belum terdapat dalam penjelasan Undang-Undang Kepabeanan Nomor 17 tahun 2006 mengenai maksud frasa “**penetapan kembali**”, sehingga perlu ditambahkan dalam revisi undang-undang kepabeanan dimasa yang akan datang agar tidak terjadi kesalah pahaman dalam memaknai penetapan kembali oleh Dirjen BC dibanding penetapan pejabat (*beschikking*) biasa.

Penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC harus sesuai dengan hirarkhi tata perundang-undangan dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Tata Aturan Perundang-undangan serta Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan. Penyelenggaraan administrasi pemerintahan yang baik (*good governance*) bertujuan untuk menciptakan kepastian hukum, sehingga beda penafsiran dalam menerjemahkan aturan dan praktik di lapangan dapat

dihindari.

5.2 Saran penelitian

Berdasarkan hasil analisis penelitian ini, maka disampaikan saran-saran penelitian sebagai berikut:

Guna menghindari kekalahan dalam persidangan perlu dilakukan revisi segera terhadap perundang-undangan kepabeanan dan peraturan pelaksanaannya terkait penerbitan SPKTNP, antara lain revisi pasal 16 dan 17 serta pasal 95 Undang-Undang Kepabeanan Nomor 17 tahun 2006 berikut penjelasannya serta revisi aturan petunjuk pelaksanaan yaitu PMK-122 tahun 2011 jo PMK-147 tahun 2009 jo PMK-51 tahun 2008 tentang Tata Cara Penetapan Tarif, Nilai Pabean, dan Sanksi Administrasi Serta Penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai.

Memperjelas kriteria dan persyaratan aturan terkait SPKTNP oleh Dirjen BC serta melakukan sosialisasi kepada masyarakat dan perlu dilakukan evaluasi yang matang dan komprehensif terkait *beschikking* agar tidak terjadi kesalahan maupun keraguan dalam menafsirkan aturan untuk menghindari permasalahan yang muncul terkait penerbitan SPKTNP oleh Dirjen BC, sehingga tidak batal demi hukum yang dapat mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan negara.

DAFTAR PUSTAKA

- Asshiddiqie, J. (2010). Konstitusi ekonomi. Penerbit Buku Kompas.
- Atmosudirdjo, S Prajudi, 1981 *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Ghalia Indonesia
- Azhar Muhammad, Jurnal Notarius, Relevansi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik Dalam Sistem Penyelenggaraan Administrasi Negara, ISSN: 2086-1702, Edisi 08 Nomor 2 September (2015)
- Fahmal, H.A Muin. 2006. *Peran Asas-asas Umum Pemerintahan yang Layak dalam Mewujudkan Pemerintahan yang Bersih*. Yogyakarta: UII Press.
- HR Ridwan, *Hukum administrasi Negara*, (Jakarta: Rajawali Pers, 2008)

- Prins, Wolter F, 1983 *Pengantar Ilmu Hukum Administrasi Negara*, Pradnya Paramita, Bandung
- Samgeri Ezra, Repi, 2016 *Tinjauan Yuridis tentang Sah atau Tidaknya Suatu Keputusan Administrasi Pemerintahan (Beschikking)*, kumpulan jurnal Lex Crimen vol.V/No.4/Apr-Jun/2016.
- Triwulan, Tutik, 2010 *Pengantar Hukum Tata Usaha Negara*, Prestasi Pustaka Publisher.
- Utrecht, E & Saleh Djinjang, 1982 *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia*, Surabaya, Pusataka Tinta Mas.
- Sugiyono. 2015. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Penerbit Alfabeta.

Peraturan :

- Undang-Undang Dasar 1945
- Undang-Undang Kepabeanan Nomor 17 Tahun 2006 jo Undang-Undang Nomor 10 tahun 1995 tentang Kepabeanan.
- Undang-Undang Nomor 30 tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.
- Per-08/BC/2017 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penelitian Ulang
- Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor-51/PMK.04/2008 tentang Tata Cara Penetapan Tarif, Nilai Pabean, dan Sanksi Administrasi Serta Penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai atau Pejabat Bea dan Cukai
- Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor-122/PMK.04/2011 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2008 tentang Tata Cara Penetapan Tarif, Nilai Pabean, dan Sanksi Administrasi, Serta Penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai atau Pejabat Bea dan Cukai.