

**ANALISIS YURIDIS TERHADAP PEMBUKTIAN NILAI  
TRANSAKSI BARANG IMPOR DALAM HUKUM  
KEPABEANAN DAN HUKUM PEMBUKTIAN DI  
PENGADILAN PAJAK**

**(STUDI KASUS :PUTUSAN PENGADILAN PAJAK  
NOMOR PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014)**

**TESIS**

Diajukan untuk memenuhi sebagian persyaratan memperoleh  
gelar Magister dalam ilmu hukum



**Oleh :**

**Nama : Ardiansyah**  
**NPM : 13260051**

**PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER ILMU HUKUM  
SEKOLAH TINGGI ILMU HUKUM "IBLAM"  
JAKARTA  
2015**

**PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER ILMU HUKUM  
SEKOLAH TINGGI ILMU HUKUM “IBLAM”  
JAKARTA**

Nama : ARDIANSYAH  
Nomor Pokok : 13260051

**ANALISIS YURIDIS TERHADAP PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI  
BARANG IMPOR DALAM HUKUM KEPABEANAN DAN HUKUM  
PEMBUKTIAN DI PENGADILAN PAJAK**

**(STUDI KASUS : PUTUSAN PENGADILAN PAJAK NOMOR  
PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014)**

Secara substansi telah disetujui dan dinyatakan siap  
untuk diujikan / dipertahankan,

Jakarta, 27 Nopember 2015

Pembimbing I

**Dr. Ahmad Yulianto Ihsan SH., MH**  
Pembimbing II

**Dr. Rizal Sofyan Gueci SH., M.I.C.,**

**PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER ILMU HUKUM  
SEKOLAH TINGGI ILMU HUKUM “IBLAM”  
JAKARTA**

Nama : ARDIANSYAH  
Nomor Pokok : 13260051

**Judul :**  
**ANALISIS YURIDIS TERHADAP PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI  
BARANG IMPOR DALAM HUKUM KEPABEANAN DAN HUKUM  
PEMBUKTIAN DI PENGADILAN PAJAK**

**(STUDI KASUS : PUTUSAN PENGADILAN PAJAK NOMOR  
PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014)**

Telah dipertahankan di hadapan Majelis Penguji yang dibentuk  
oleh Program Pascasarjana Magister Ilmu Hukum Sekolah Tinggi  
Ilmu Hukum “IBLAM” dan dinyatakan lulus dalam sidang ujian  
pada

hari .....

Penguji I

Penguji II

.....  
Disahkan di Jakarta, .....  
Ketua STIH IBLAM

**Dr. Adi Sujatno SH., MH.,**

**PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER ILMU HUKUM  
SEKOLAH TINGGI ILMU HUKUM “IBLAM”  
JAKARTA**

**Dengan ini menyatakan bahwa Tesis dengan Judul:**  
ANALISIS YURIDIS TERHADAP PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI  
BARANG IMPOR DALAM HUKUM KEPABEANAN DAN HUKUM  
PEMBUKTIAN DI PENGADILAN PAJAK

(STUDI KASUS :PUTUSAN PENGADILAN PAJAK NOMOR  
PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014)

**Diajukan oleh:**

Nama : ARDIANSYAH  
Nomor Pokok : 13260051

Telah dibaca dengan seksama dan telah dianggap memenuhi standar ilmiah, baik  
jangkauan kuantitas maupun kualitasnya sebagai Tesis jenjang Pendidikan  
Pascasarjana (S-2)

Pembimbing II

Pembimbing I

**Dr. Rizal Sofyan Gueci SH., M.I.C,**

**Dr. Ahmad Yulianto Ihsan SH., MH**

Tesis ini telah diserahkan kepada Sekretariat Program Pascasarjana  
Magister Ilmu Hukum Sekolah Tinggi Ilmu Hukum “IBLAM” dan telah diterima  
sebagai syarat untuk memenuhi jenjang pendidikan Pascasarjana (S-2).

Jakarta, .....

Sekolah Tinggi Ilmu Hukum “IBLAM”

Pembantu Ketua I

**Dr. Rizal Sofyan Gueci SH., M.I.C,**

Ketua

**Dr. Adi Sujatno SH., MH.,**

**PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER ILMU HUKUM  
SEKOLAH TINGGI ILMU HUKUM “IBLAM”  
JAKARTA**

Bahwa isi / materi Tesis yang berjudul

**ANALISIS YURIDIS TERHADAP PEMBUKTIAN NILAI  
TRANSAKSI BARANG IMPOR DALAM HUKUM KEPABEANAN  
DAN HUKUM PEMBUKTIAN DI PENGADILAN PAJAK**

**(STUDI KASUS : PUTUSAN PENGADILAN PAJAK NOMOR  
PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014)**

Seluruhnya merupakan tanggung jawab ilmiah  
dan tanggung jawab moral penulis

Jakarta, 27 Nopember 2015

Penulis

(materai 6.000)

**Nama : Ardiansyah**  
NPM : 13260051

## ABSTRAK

Judul Tesis : Analisis Yuridis Terhadap Pembuktian Nilai Transaksi Barang Impor Dalam Hukum Kepabeanan Dan Hukum Pembuktian Di Pengadilan Pajak  
(Studi Kasus :Putusan Pengadilan Pajak NOMOR PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014)

Nama : ARDIANSYAH  
Nomor Pokok : 13260051  
Kata Kunci : Analisis Yuridis

Tesis ini membahas Analisis Yuridis Terhadap Pembuktian Nilai Transaksi Barang Impor Dalam Hukum Kepabeanan Dan Hukum Pembuktian Di Pengadilan Pajak. Nilai Transaksi barang impor adalah nilai yang digunakan sebagai dasar untuk menghitung besarnya Bea Masuk yang harus dibayar oleh seorang importir, sehingga pada akhirnya akan mempengaruhi harga barang yang dapat dijual oleh importir yang bersangkutan. Pengaruh langsung nilai transaksi terhadap kegiatan perdagangan ini telah menyebabkan masalah nilai pabean telah menjadi isu penting didalam arus perdagangan antar negara. Dengan melalui mekanisme penetapan nilai pabean yang tinggi, suatu barang dapat dihambat pemasukannya ke negara lain (*non tariff barrier*). Undang-undang Kepabeanan telah memuat ketentuan tentang nilai pabean sesuai dengan ketentuan ketentuan *WTO Valuation Agreement* namun dalam tingkat peraturan pelaksanaan dan implementasi telah terjadi ketidaksesuaian sehingga mengakibatkan sejumlah konsekuensi hukum baik ditingkat nasional maupun Internasional. Fakta empirik juga menunjukkan bahwa dalam sengketa kepabeanan yang berkaitan dengan Nilai Pabean masih signifikan jumlahnya dan Pada pokok perkara tersebut permohonan banding banyak yang dikabulkan Majelis Hakim atau dengan kata lain Pihak Pabean mengalami banyak kekalahan. Kekalahan tersebut disebabkan oleh berbagai faktor dan berpotensi menimbulkan kerugian negara dan beragam persoalan lainnya. Analisis yuridis normatif dalam penelitian ini membatasi pada aspek hukum pembuktian sebagai dasar penetapan nilai pabean oleh Pejabat Bea dan Cukai dan putusan pengadilan. Tesis ini menggunakan penelitian yuridis normatif karena menitikberatkan pada penelitian kepustakaan yang intinya meneliti asas-asas hukum, sistematis hukum, dan sinkronisasi hukum dengan cara menganalisisnya. Data yang diperoleh dianalisis dengan menggunakan metode deskriptif kualitatif. Selanjutnya, permasalahan yang dibahas dalam Tesis ini adalah mengenai pembuktian nilai transaksi bagaimanakah ketentuannya dan apakah penerapannya telah sesuai dengan ketentuan tersebut serta pendapat hukum atas permasalahan yang terjadi.

## ABSTRACT

Judul Tesis : The Juridical Analysis Of Proof Against Transaction Value Of Imported Goods In Customs Law And Law Of Evidence In Tax Court  
(Case Study: Court Decision Related Tax Dispute NO. PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014)

Nama : ARDIANSYAH

Nomor Pokok : 13260051

Kata Kunci : juridical analysis

This thesis discusses the juridical analysis of Proof Against Transaction Value of Imported Goods in Customs Law and Law of Evidence In Tax Court. Transaction value of imported goods is the value used as the basis for calculating the amount of import duty to be paid by an importer, which in turn will affect the price of goods that can be sold by the importer concerned. The direct effect of the transaction value of trade activity has caused the problem of customs value has become an important issue in trade flows between countries. Through the mechanism for setting high customs value, an item can be inhibited revenue to other countries (non tariff barriers). Customs law already contains provisions on customs value in accordance with the provisions of the WTO Valuation Agreement, but in the level of implementing regulations and implementation there has been a discrepancy resulting in a number of legal consequences for both national and international. Empirical facts also show that in a customs dispute related to customs value is still significant in number and In the case of goods which granted the appeal much the judges or in other words the Customs Party suffered many defeats. The loss caused by various factors and potentially cause losses to the state and various other issues. Normative analysis in this study limit the legal aspects of evidence as a basis for determining the customs value by Customs and Excise officials and court decisions. This thesis using normative juridical research because it focuses on the research literature that examines the core principles of the law, the systematic law, and the law by way of analyzing synchronization. Data were analyzed using descriptive qualitative method. Furthermore, the problems discussed in this thesis is about how the evidentiary value of the transaction and whether the application of its provisions in accordance with such provisions as well as the legal opinion on the problems occurred.

## KATA PENGANTAR

Alhamdulillah, segenap puji dan syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT yang telah memberikan rahmat dan hidayahNya sehingga penulis dapat menyelesaikan Tesis ini yang merupakan salah satu syarat yang harus dipenuhi dalam menyelesaikan Program Strata Dua (S-2), Magister Ilmu Hukum pada Sekolah Tinggi Ilmu Hukum "IBLAM".

Penulis sengaja memilih judul ***"ANALISIS YURIDIS TERHADAP PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI BARANG IMPOR MENURUT KETENTUAN HUKUM PERDAGANGAN INTERNASIONAL DAN HUKUM NASIONAL"*** karena sangat sesuai dengan bidang pekerjaan penulis sendiri serta dengan harapan akan mudah memperoleh bahan-bahan dan sumber data yang dibutuhkan serta pengalaman empiris yang memperkuat penelitian deskriptif normatif dari materi yang dibahas dalam Penyusunan Tesis.

Dalam penyusunan Tesis ini, penulis banyak memperoleh bantuan dari berbagai pihak, dan pada kesempatan ini perkenankanlah penulis menyampaikan rasa terima kasih yang sedalamnya – dalamnya kepada pihak yang telah membantu penulis dalam pembuatan proposal ini terutama kepada :

1. Bapak Dr. H. Edy Susanto SH, MH, MA selaku ketua Yayasan LPIHM "IBLAM".
2. Bapak Dr. Adi Sujatno, SH, MH. selaku Ketua STIH "IBLAM".
3. Bapak Dr. Ahmad Yulianto Ihsan SH., MH., selaku pembimbing Tesis ini yang telah meluangkan waktu untuk memberikan bimbingan dan arahan dalam penyusunan Tesis ini serta memberikan dorongan moral kepada penulis sehingga dapat menyelesaikan Studi Strata dua di Sekolah Tinggi Ilmu Hukum "IBLAM".
4. Bapak Dr. Sofyan Rizal Gueci, S.H, M.I.C yang selalu pembimbing teknis penulis hingga akhirnya Tesis ini dapat terselesaikan.
5. Ibu Jamiatur Robekha, SH yang selalu mendengarkan keluh kesah saya dan selalu memberikan semangat serta jalan keluar setiap permasalahan akademik kepada penulis hingga akhirnya Tesis ini dapat terselesaikan.
6. Bapak Cerah Bangun SH., MIH, Kasubdit Keberatan dan Banding Kantor Pusat DJBC yang telah membderikan masukan atas penulisan Tesis ini.
7. Bapak / Ibu dosen yang telah memberikan penulis ilmu hukum hingga dapat menyelesaikan perkuliahan hingga akhir.



8. Arlita Dian Yuniamawati Amd., Kes., Istri tercinta yang selama ini merupakan tauladan bagi penulis dan memberikan dukungan, do'a, cinta dan kasih sayang yang tak pernah putus.
9. Rekan – rekan dan Senior – senior Direktorat PPKC atas kerjasamanya bisa meninggalkan dan membantu pekerjaan kantor, atas kerjasamanya bisa pulang kerja lebih awal dari semestinya.

Semoga Allah SWT membalas amal baik mereka dan semoga Tesis ini dapat bermanfaat bagi pembaca pada umumnya dan penulis pada khususnya, atas segala kekurangan dalam penulisan tesis ini, penulis mohon maaf yang sebesar-besarnya karena kesempurnaan datangnya hanya dari Allah SWT, sedangkan manusia hanya tempat dari segala kekurangan.

Jakarta, 27 Nopember 2015

Penulis

Ardiansyah  
NPM : 13260051

## DAFTAR ISI

<b>HALAMAN JUDUL</b> .....	<b>i</b>
<b>LEMBAR PENGESAHAN TESIS SEBELUM DIUJI</b> .....	<b>ii</b>
<b>LEMBAR PENGESAHAN TESIS SETELAH DIUJI</b> .....	<b>iii</b>
<b>LEMBAR PENGESAHAN TESIS</b> .....	<b>iv</b>
<b>LEMBAR PERTANGGUNGJAWABAN MATERI</b> .....	<b>v</b>
<b>ABSTRAK</b> .....	<b>vi</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>vii</b>
<b>KATA PENGANTAR</b> .....	<b>viii</b>
<b>DAFTAR ISI</b> .....	<b>x</b>
<b>BAB I : PENDAHULUAN</b> .....	<b>1</b>
A. Latar Belakang Masalah .....	1
B. Rumusan Masalah .....	15
C. Batasan Masalah .....	16
D. Tujuan Penelitian .....	16
E. Kerangka Teori.....	17
F. Kerangka Konsep.....	31
G. Metodologi Penelitian .....	37
H. Sistematika Penulisan .....	40
<b>BAB II : TINJAUAN UMUM TENTANG PEMBUKTIAN DALAM ILMU HUKUM DAN PEMBUKTIAN DI PENGADILAN PAJAK</b>	
A. Teori Penjatuhan Putusan Berdasarkan Pembuktian.....	43
B. Teori Beban Pembuktian .....	49
C. Perbandingan Pembuktian Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia .....	54

D. Tinjauan Umum Pengadilan Pajak.....	64
E. Prinsip Pembuktian di Pengadilan Pajak .....	67
F. Macam-macam Alat Bukti di Pengadilan Pajak .....	76
G. Beban Pembuktian Dalam Hukum Perpajakan .....	81
<b>BAB III: KETENTUAN PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI BARANG IMPOR</b>	
A. Sumber-sumber Hukum Yang Mengatur Kepabeanan .....	89
B. Status Keberlakuan <i>WTO Valuation Agreement</i> dan Perjanjian Internasional yang mengatur teknis pelaksanaannya.....	101
C. Pengertian Nilai Transaksi Barang Impor dalam Undang-Undang Kepabeanan .....	116
D. Ketentuan Pembuktian Nilai Transaksi Barang Impor dalam UU Kepabeanan .....	122
E. Ketentuan Pembuktian Nilai Transaksi barang Impor dalam WTO ..	128
F. Ketentuan Pembuktian Nilai Transaksi Barang Impor Dalam Peraturan Menteri.....	138
<b>BAB IV: PENERAPAN PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI BARANG IMPOR (ANALISA PUTUSAN NOMOR PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014)</b>	
A. Pokok Sengketa Putusan Nomor Put-53536/PP/M.IXB/19/2014.....	144
1. Kronologis Sengketa .....	145
2. Alasan Material Banding .....	147
B. Pembuktian Nilai Transaksi oleh DJBC .....	148
C. Alat Bukti Pemohon .....	154
D. Pendapat Majelis .....	157
1. Pendapat Mayoritas .....	157
2. Pendapat Yang Berbeda (Dissenting Opinion) .....	159
E. Analisa Putusan .....	164

1. Analisa terhadap Pembuktian oleh DJBC (Terbanding) .....	164
2. Analisa terhadap Pembuktian oleh Pengadilan Pajak .....	169
<b>BAB V : PENUTUP.....</b>	<b>176</b>
A. Kesimpulan.....	176
B. Saran .....	178

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang Masalah

Sistem kepabeanan di Indonesia menganut azas *self assessment*,<sup>1</sup> dimana importir diminta untuk memberitahukan didalam pemberitahuan impor jumlah, jenis dan harga barang. Dengan demikian semakin besar nilai transaksi barang impor diberitahukan importir semakin besar pula bea masuk yang harus dibayar importir. Sebaliknya semakin kecil nilai barang impor diberitahukan importir semakin kecil pula bea masuk yang dibayar importir. Hal ini menjadi titik yang sangat krusial karena menyangkut kewajiban fiskal bagi importir yang dapat mempengaruhi keuntungannya dalam transaksi perdagangan internasional. Di samping itu juga berpengaruh bagi pendapatan negara pengimpor dari sektor pajak internasional.<sup>2</sup>

Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) sebagai institusi yang diberi tanggung jawab menghimpun bea masuk berkewajiban mengoptimalkan penerimaan negara. Pemberitahuan nilai transaksi barang impor yang tidak

---

<sup>1</sup> Self Assesment System adalah suatu system pemungutan pajak yang memberikan wewenang kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang. Lihat: Sumyar. *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan* (Yogyakarta: Universitas Atmajaya, 2004), hlm. 98.

<sup>2</sup> Soenarno, *Modul Pengantar Nilai Pabean*, (Jakarta : Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Pusdiklat Bea dan Cukai,2011), 12.

benar atau lazim disebut *under invoicing* tentu akan menggerus penerimaan negara. Dampak lainnya dari *under invoicing* adalah terancamnya produk dalam negeri sejenis karena kalah bersaing dengan produk luar negeri. Kita tahu bahwa salah satu fungsi pungutan impor adalah sebagai barrier untuk melindungi produk dalam negeri.<sup>3</sup>

Di sisi lain, sebagai negara anggota World Trade Organization (WTO), Indonesia wajib meratifikasi<sup>4</sup> berbagai agreement yang disepakati pada pendirian lembaga perdagangan dunia tersebut. Salah satu butir kesepakatan dalam piagam pembentukan WTO adalah pengaturan tentang nilai pabean yang digunakan untuk menghitung bea masuk. Metode penetapan nilai pabean yang disepakati dalam pembentukan WTO adalah digunakannya *Artikel VII General Agreement on Tariff and Trade (GATT)* dimana pada prinsipnya nilai pabean yang digunakan untuk menghitung bea masuk adalah nilai transaksi barang yang diimpor (*transaction value*).<sup>5</sup>

Sesuai kesepakatan WTO yang sering disebut dengan *WTO valuation Agreement* atau *GATT Valuation Agreement*, mulai diterapkan di Indonesia sejak disahkannya Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang

---

<sup>3</sup> Mohamad Jafar, *Mengurai Benang Kusut Penerapan Nilai Pabean Berdasarkan Nilai Transaksi* (Jakarta : Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Pusdiklat Bea dan Cukai, 2011).

<sup>4</sup> Kaczorowska, Alina. London, 2002. *Public International law*, menjelaskan pengertian ratifikasi dalam hukum public Internasional terbagi atas dua jenis ratifikasi yaitu Ratifikasi eksternal dan internal. Ratifikasi eksternal adalah prosedur agar suatu perjanjian internasional berlaku di level internasional, sedangkan Ratifikasi internal (in municipal law) adalah indakan suatu persetujuan formal yang dilakukan oleh lembaga berwenang (legislatif) dalam suatu negara.

<sup>5</sup> Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1994 tentang Pengesahan *Agreement Establishing the World Trade Organization* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 57, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3564).

Kepabeanan. Implikasi dari digunakannya nilai transaksi adalah nilai pabean yang diberitahukan importir harus diterima aparat pabean, sepanjang memenuhi persyaratan nilai transaksi. Prinsip nilai pabean menurut *WTO Valuation Agreement* pada hakekatnya berbanding terbalik dengan nilai pabean sesuai *Brussel Definition on Value (BDV)* dimana nilai pabean ditetapkan dengan menggunakan harga patokan yang ditetapkan oleh pejabat.<sup>6</sup>

*WTO Valuation Agreement* pada dasarnya memprioritaskan nilai transaksi sebagai nilai pabean. Nilai transaksi dapat diketahui melalui *invoice* atau faktur penjualan yang diterbitkan oleh pemasok atau eksportir, kontrak penjualan (*sales contract*), atau kontrak pembelian (*purchase order*).<sup>7</sup> Dengan ketentuan seperti ini pejabat bea dan cukai tidak diperkenankan menetapkan nilai pabean atas barang impor selain berdasarkan Nilai Transaksi, kecuali ada hal-hal tertentu yang menurut *WTO Valuation Agreement* pejabat pabean boleh menetapkan nilai pabean dengan tidak berdasarkan Nilai Transaksi. Ketentuan *WTO Valuation Agreement* ini selanjutnya ditransformasikan ke dalam regulasi nasional, yaitu dengan cara disematkan ke dalam Pasal 15 Undang-Undang Kepabeanan.<sup>8</sup> Dengan pemberlakuan UU Kepabeanan ini,

---

<sup>6</sup> *ibid.*,

<sup>7</sup> Peter Van den Bossche, *The Law and Policy of the WTO*, Ed. 2, (New York: Cambridge University Press, 2008), 403.

<sup>8</sup> Pengaturan mengenai nilai transaksi barang impor dirumuskan secara khusus dalam Bab III mengenai Tarif dan Nilai Pabean, Bagian Kedua mengenai Nilai Pabean. Dikatakan bahwa Nilai pabean untuk penghitungan bea masuk adalah nilai transaksi dari barang yang bersangkutan.<sup>8</sup> Hal tersebut sebagaimana diatur dalam Pasal 15 ayat (1) UU Kepabeanan :” *Nilai Pabean untuk penghitungan bea masuk adalah nilai transaksi dari barang impor yang bersangkutan*”.

maka basis atau sistem BDV yang digunakan oleh pemerintah Indonesia selama ini tidak berlaku lagi.<sup>9</sup>

Alasan penggunaan Nilai Transaksi sebagaimana dimaksud dalam Pendapat Pendahuluan Umum (*General Introductory Commentary*) dari *Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994* di antaranya adalah (1) *fairness*, keseragaman, dan sistem yang netral dalam menetapkan nilai barang untuk tujuan kepabeanan sehingga dapat menghilangkan nilai pabean yang bersifat arbiter atau fiksi (seperti halnya sistem BDV dengan harga patokannya) dan (2) bahwa nilai pabean harus berdasarkan kriteria yang sederhana dan sama untuk semua pihak (*equitable*) dan konsisten dengan praktik perdagangan pada umumnya.<sup>10</sup>

Sayangnya alasan yang dikemukakan dalam Pendapat Pendahuluan Umum tersebut menjadi sesuatu yang patut untuk dipertimbangkan kembali manakala dihadapkan pada praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan merendahkan atau meninggikan tagihan yang bertujuan untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang<sup>11</sup>. Erick J. Bartelsman dan Roel M. W.J. Beetsma dalam papernya yang berjudul "*Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD Countries*" telah memberikan bukti bahwa semakin tinggi tarif pajak di suatu negara, maka pendapatan negara

---

<sup>9</sup> Mohamad Jafar, *Loc. Cit.*

<sup>10</sup> Pendahuluan Umum (*General Introductory Commentary*) dari *Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994*.

<sup>11</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan*, Cet. 1 (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2008), 8.



dari pajak penghasilan perusahaan (terutama yang perusahaan *Multi National Enterprise*) mengalami penurunan yang ditengarai dilakukan dengan cara *profit shifting* atau *income shifting (transfer pricing)*.<sup>12</sup>

Penetapan nilai pabean menggunakan *WTO Valuation Agreement* masih sulit diterapkan dalam kondisi Indonesia. Bagi negara-negara yang relatif maju dengan importir yang relatif patuh tidak mengalami kesulitan dalam penerapan sistem nilai pabean ini. WTO menyadari hal ini, sehingga dalam *Agreement* ini diberikan catatan adanya perlakuan khusus untuk negara berkembang dalam penerapannya, yaitu diberinya tempo pelaksanaan secara penuh ketentuan ini.<sup>13</sup>

Negara dengan jumlah importir beresiko tinggi yang relatif masih besar sangat sulit menerapkan model WTO valuation, karena tingkat kepatuhan yang masih rendah. Sesuai situs kepresidenan, pada tahun 2006 jumlah importir resiko tinggi sejumlah 6.200 importir atau sekitar 42%, importer dengan resiko menengah sebanyak 2.900 importir atau sekitar 19,9%, dan importir resiko rendah sebanyak 5.413 importir, atau sekitar 37,29%. Salah satu pelanggaran yang potensial dilakukan oleh para importir beresiko tinggi adalah *under invoicing*, dimana nilai pabean diberitahukan lebih rendah dari yang seharusnya untuk menghindari pungutan impor.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Erick J. Bartelsman dan Roel M. W.J. Beetsma, *Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD Countries*, Tinbergen Institute Discussion Paper, TI 2000-054/2, Tahun 2000, 20.

<sup>13</sup> Mohamad Jafar, *Loc. Cit.*,

<sup>14</sup> *ibid.*,

Permasalahan yang dihadapi negara-negara berkembang pada penerapan sistem *WTO Valuation Agreement* adalah adanya kekhawatiran : "nilai transaksi yang diberitahukan importir diduga palsu/tidak benar. Hal tersebut dikenal sebagai '*double invoicing*' for Customs purposes adalah contoh yang umum terjadi. Pemberitahuan nilai transaksi tersebut, jika dinyatakan sebagai harga sebenarnya berdasarkan *transaction value method* *WTO Valuation Agreement*, tidak boleh ditolak oleh Bea Cukai kecuali Bea Cukai dapat membuktikan adanya pemalsuan dengan cara menemukan harga penjualan yang sebenarnya. Tidak mungkin Administrasi Bea Cukai dapat menerima tanggung jawab beban pembuktian tersebut.<sup>15</sup>

Yang menjadi pokok perhatian adalah bahwa *WTO Valuation Agreement* menempatkan terlalu besar beban kepada bea cukai untuk membuktikan bahwa harga yang diberitahukan oleh importir tidak benar (palsu) sebelum menolak nilai transaksi, terutama dalam kasus di mana importir dan pemasok berkolusi untuk melakukan pemberitahuan tidak benar.<sup>16</sup> Masalah ini terjadi secara akut bagi negara-negara berkembang, ditengarai karena mereka (bea cukai negara berkembang) tidak memiliki akses terhadap informasi harga pembanding, dalam proses otomatisasi dan database, atau keahlian teknis

---

<sup>15</sup> Customs Co-operation Council, *Different Systems of Valuation and their Comparative Advantages and Disadvantages*, 18 (1963) : "The price involved may be fictitious. What is known as 'double-invoicing' for Customs purposes is a common example. Such a price, if it were declared to be the actual price under [the transaction value method], would not be rejected by the Customs unless they were in a position to prove its falsity by establishing the true actual sale price. No Customs Administration could accept the burden of such proof."

<sup>16</sup> Sheri Rosenow, Brian J. O'Shea, 2010, "A Handbook on *WTO Customs Valuation Agreement* - World Trade Organization", hlm. 18: "The general concern was that the GATT Valuation Code placed too great a burden on customs to prove that a declared price was false before it could reject the transaction value, particularly in cases where importers and their suppliers acted in collusion to hide the fraud."

yang diperlukan untuk mendeteksi deklarasi palsu. Oleh karena itu India dalam Putaran Uruguay mengusulkan agar Pabean diberikan fleksibilitas lebih di bawah *Valuation Agreement* untuk menolak harga pemberitahuan yang dicurigai.<sup>17</sup>

Dalam putaran uruguay, Proposal India dan negosiasi menghasilkan *WTO Ministerial Decision* yang penting dalam menegaskan permasalahan beban pembuktian, yaitu Keputusan Mengenai Kasus Dimana Kepabeanan Memiliki Alasan untuk Meragukan Kebenaran atau akurasi Nilai yang diberitahukan (*Decision Regarding Cases Where Customs Administrations Have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value*).<sup>18</sup>

Sejalan dengan WTO *Valuation Agreement* pada *General Introductory Commentary*, Paragraf 2 yang mensyaratkan perlunya dilakukan suatu proses konsultasi antara pihak Pabean dengan Importir dalam hal nilai pabean tidak dapat ditetapkan berdasarkan ketentuan Pasal 1 (nilai transaksi tidak dapat diterima sebagai nilai pabean), negosiasi Putaran Uruguay menyebabkan adopsi dari "*Decision regarding cases where customs administrations have reasons to doubt the truth or accuracy of the declared value*" (Decision 6.1 berdasarkan Article 17)<sup>19</sup>.

---

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

<sup>18</sup> De Wulf, Luc., and Sokol, Jose B. 2005. *Customs Modernization Handbook*, (Washington, D.C: The World Bank), hlm.158 : "*The Uruguay Round negotiations led to the adoption of the "Decision regarding cases where customs administrations have reasons to doubt the truth or accuracy of the declared value" (Decision 6.1 based on Article 17, see annex 8.A). That decision came to be known as the SBP (shifting the burden of proof) and was appended to the ACV to clarify the intent of the original valuation provisions*"

<sup>19</sup> WTO, *Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994*, Pasal 17: "*Nothing in this Agreement shall be construed as restricting or calling into question the rights of customs administrations to satisfy themselves as to the truth or accuracy of any statement, document or declaration presented for customs valuation purposes.*"

Keputusan itu kemudian dikenal sebagai SBP (*Shifting the Burden of Proof*) dan ditambahkan ke WTO *Valuation Agreement* untuk memperjelas maksud dari *agreement*. Decision 6.1 menentukan bahwa dalam kasus di mana pabean memiliki keraguan yang masuk akal (*reasonable doubt*) atas kebenaran atau keakuratan deklarasi importir, beban pembuktian dapat dialihkan ke importir untuk membuktikan bahwa nilai yang diberitahukan mewakili jumlah total atas harga sebenarnya dibayar atau yang seharusnya dibayar terhadap barang impor. Dalam proses ini pabean melakukan pembahasan dengan importir alasan mereka untuk meragukan Nilai yang dideklarasikan, sehingga memungkinkan importir untuk merespon, dan pabean dapat menginformasikan importir tentang dasar penetapan nilai pabean.<sup>20</sup>

Keputusan ini bertujuan untuk menjawab permasalahan yang timbul dalam situasi-situasi tertentu dimana bea dan cukai memiliki alasan untuk meragukan kebenaran dan akurasi dari nilai yang diberitahukan. Apabila pada saat melakukan penetapan nilai pabean bea dan cukai memiliki alasan untuk meragukan kebenaran dan akurasi dari nilai yang diberitahukan, maka bea dan cukai harus memberitahukan kepada importir alasan-alasan mengapa ia meragukan kebenaran dari nilai yang diberitahukan tersebut. Importir juga harus diberi kesempatan yang cukup untuk memberi tanggapannya. Kemudian

---

<sup>20</sup> Luc De Wulf, Jose B. Sokol, 2005, *Customs Modernization Handbook*, (Washington, D.C., The World Bank), hlm. 158.

apabila setelah importir memberikan tanggapannya bea dan cukai masih tetap meragukan kebenaran nilai yang diberitahukan tersebut, maka bea dan cukai dapat memutuskan bahwa nilai pabean barang yang bersangkutan tidak dapat ditetapkan dengan menggunakan cara-cara sesuai Pasal 1 atau metode nilai transaksi.<sup>21</sup>

Namun demikian negara anggota dilarang menggunakan *Prohibited method* atau aturan “Metode larangan” yang tercantum dalam Pasal 7 *Agreement* (dalam metode “*fall back*”) yang merupakan referensi dalam sistem penilaian pabean . Dalam pasal 7 ayat (2) *WTO Valuation Agreement* jo. Pasal 15 ayat (7) UU Kepabeanan terdapat aturan “Metode larangan” dalam penentuan nilai pabean oleh Administrasi Pabean, yang menyebutkan :<sup>22</sup>

Nilai pabean tidak diijinkan ditetapkan menurut ketentuan Pasal ini berdasarkan:

- (a) harga jual di negara pengimpor bagi barang yang diproduksi di negara tersebut;

---

<sup>21</sup> WTO, *Ministrial Decision 6.1* : “When a declaration has been presented and where the customs administration has reason to doubt the truth or accuracy of the particulars or of documents produced in support of this declaration, the customs administration may ask the importer to provide further explanation, including documents or other evidence, that the declared value represents the total amount actually paid or payable for the imported goods, adjusted in accordance with the provisions of Article 8. If, after receiving further information, or in the absence of a response, the customs administration still has reasonable doubts about the truth or accuracy of the declared value, it may, bearing in mind the provisions of Article 11, be deemed that the customs value of the imported goods cannot be determined under the provisions of Article 1. Before taking a final decision, the customs administration shall communicate to the importer, in writing if requested, its grounds for doubting the truth or accuracy of the particulars or documents produced and the importer shall be given a reasonable opportunity to respond. When a final decision is made, the customs administration shall communicate to the importer in writing its decision and the grounds therefor.”

<sup>22</sup>WTO, *Opcit.*, Pasal 7 ayat (2): “No customs value shall be determined under the provisions of this Article on the basis of: (a) the selling price in the country of importation of goods produced in such country; (b) a system which provides for the acceptance for customs purposes of the higher of two alternative values; (c) the price of goods on the domestic market of the country of exportation; (d) the cost of production other than computed values which have been determined for identical or similar goods in accordance with the provisions of Article 6; (e) the price of the goods for export to a country other than the country of importation; (f) minimum customs values; or (g) arbitrary or fictitious values.

- (b) suatu sistem yang menentukan apabila terdapat dua alternatif nilai, ditetapkan nilai yang lebih tinggi;
- (c) harga pasaran dalam negeri negara pengekspor;
- (d) biaya produksi; selain dari nilai yang dihitung dengan metode komputasi yang telah ditentukan untuk barang identik atau serupa berdasarkan ketentuan Pasal 6;
- (e) harga barang ekspor ke suatu negara selain negara pengimpor;
- (f) nilai pabean minimal; atau
- (g) nilai yang ditetapkan dengan sewenang-wenang atau harga fiktif.

Penggunaan salah satu dari ketujuh larangan tersebut akan berdampak pada ketidaksesuaian penerapan ketentuan *WTO Valuation Agreement*, bahkan pada akhirnya akan dianggap sebagai tindakan *non-tariff barrier* yang bertentangan dengan prinsip-prinsip WTO.<sup>23</sup>

Berdasarkan Pasal 16 ayat (2) Undang-undang Kepabeanan, Pejabat Bea dan Cukai berwenang menetapkan nilai pabean untuk penghitungan Bea Masuk sebelum atau 30 (tiga puluh) hari setelah pemberitahuan pabean diserahkan oleh importir.<sup>24</sup> Pejabat Bea dan Cukai yang dimaksud adalah Pejabat Fungsional Pemeriksaan Dokumen atau Kepala Seksi Pabean.

Berdasarkan pasal 16 ayat (4) Undang-undang Kepabeanan, Importir yang salah memberitahukan nilai pabean untuk penghitungan bea masuk sehingga mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk dikenai sanksi

---

<sup>23</sup> Sheri Rosenow, Brian J. O'Shea, 2010, "A Handbook on WTO Customs Valuation Agreement - World Trade Organization", hlm. 9: "The last major GATT initiative on valuation in these early years came in the Kennedy Round of 1964–1967. In that round, for the first time, non-tariff barriers were included in negotiations. One such non-tariff barrier nominated for negotiation by a number of countries was "customs valuation including use of arbitrary or excessive values."

<sup>24</sup> Pasal 16 ayat (2) Undang-undang Kepabeanan: "Pejabat bea dan cukai dapat menetapkan nilai pabean barang impor untuk penghitungan bea masuk sebelum penyerahan pemberitahuan pabean atau dalam waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal pemberitahuan pabean.

administrasi berupa denda sebesar 100 % sampai dengan 1000 % dari bea masuk yang kurang dibayar.<sup>25</sup>

Keputusan Pejabat Pabean tersebut juga masih dapat ditetapkan kembali oleh Direktur Jenderal Bea dan Cukai dalam jangka waktu 2 (dua) tahun sejak pemberitahuan pabean (lihat pasal 17 UU Kepabeanan). Penetapan kembali Direktur Jenderal Bea dan Cukai dapat berakibat kekurangan atau kelebihan pembayaran bea masuk dan pajak dalam rangka impor.

Dalam hal penetapan kembali nilai pabean mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk dan pajak dalam rangka impor, maka importir akan ditagih sesuai kekurangannya. Sebaliknya dalam hal penetapan kembali nilai pabean mengakibatkan kelebihan pembayaran bea masuk, maka akan dikembalikan sesuai kelebihannya. Importir yang salah memberitahukan nilai transaksinya akan dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100 % sampai dengan 1.000 % dari kekurangan bea masuk.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Pasal 16 ayat (4) Undang-undang Kepabeanan: "Importir yang salah memberitahukan nilai pabean untuk penghitungan bea masuk sehingga mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk dikenai sanksi administrasi berupa denda paling sedikit 100% (seratus persen) dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak 1000% (seribu persen) dari bea masuk yang kurang dibayar."

<sup>26</sup> Pasal 17 ayat (4) Undang-undang Kepabeanan: Penetapan kembali sebagaimana dimaksud pada ayat (2), apabila diakibatkan oleh adanya kesalahan nilai transaksi yang diberitahukan sehingga mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk, dikenai sanksi administrasi berupa denda paling sedikit 100% (seratus persen) dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak 1000% (seribu persen) dari bea masuk yang kurang dibayar.

Negara tidak berada dalam posisi di atas hukum atau kebal hukum. Sekarang telah berlaku umum bahwa negara juga berada di bawah hukum sehingga harus tunduk pada ketentuan hukum.<sup>27</sup> Penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) dapat diuji oleh lembaga yudikatif berdasarkan Pasal 95 Undang-undang Kepabeanan mengatur bahwa orang yang berkeberatan terhadap penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai atas nilai pabean dapat mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 60 hari sejak tanggal penetapan atau tanggal keputusan.<sup>28</sup>

Pengadilan Pajak merupakan pengadilan khusus yang berada di lingkungan PTUN. Penjelasan Pasal 27 Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, selengkapnya mengatur sebagai berikut: Yang dimaksud dengan “pengadilan khusus” antara lain adalah pengadilan anak, pengadilan niaga, pengadilan hak asasi manusia, pengadilan tindak pidana korupsi, pengadilan hubungan industrial dan pengadilan perikanan yang berada di lingkungan peradilan umum, serta pengadilan pajak yang berada di lingkungan peradilan tata usaha negara.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Utrecht, E., *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia* (Surabaya: Pustaka Tinta Mahkamah Agung, 1994) 258.

<sup>28</sup> Pasal 95 Undang-undang Kepabeanan: Orang yang berkeberatan terhadap penetapan Direktur Jenderal atas tarif dan nilai pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (2), keputusan Direktur Jenderal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 93 ayat (2), Pasal 93A ayat (4), atau Pasal 94 ayat (2) dapat mengajukan permohonan banding kepada Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari sejak tanggal penetapan atau tanggal keputusan, setelah pungutan yang terutang dilunasi.

<sup>29</sup> Lihat: Penjelasan Pasal 27 Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman



Sengketa di bidang kepabeanan merupakan bagian dari sengketa pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 2 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Ketentuan tersebut mendefinisikan pajak sebagai semua jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat termasuk bea masuk dan cukai, serta pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan demikian maka penyelesaian sengketa kepabeanan melalui Pengadilan Pajak mengikuti ketentuan yang berlaku umum dalam PTUN, termasuk tentang pembuktian.<sup>30</sup>

Masalah sengketa kepabeanan yang sering diajukan banding ke Pengadilan Pajak meliputi sengketa yang berkaitan dengan persoalan penetapan nilai pabean, penetapan tarif bea masuk, perhitungan bea keluar, penggunaan fasilitas, serta penetapan sanksi administrasi. Masalah nilai pabean pada umumnya berupa persoalan persyaratan nilai transaksi atau perbedaan penafsiran elemen/unsur pembentuk nilai transaksi.<sup>31</sup>

Sengketa yang paling banyak diajukan banding adalah masalah penetapan nilai transaksi barang impor mencapai angka 70% dari keseluruhan sengketa kepabeanan yang diperiksa oleh Pengadilan Pajak. Dan dari jumlah sengketa tersebut data menunjukkan tingginya angka kekalahan

---

<sup>30</sup> Pasal 1 angka 2 Undang-undang Pengadilan Pajak : "Pajak adalah semua jenis Pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, termasuk Bea Masuk dan Cukai, dan Pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah, berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku"

<sup>31</sup> Budi Nugroho & Muhammad Hikmah, *Kajian Akademis Faktor Penyebab Kekalahan Direktorat Jenderal Bea Dan Cukai Dalam Penyelesaian Sengketa Kepabeanan Melalui Pengadilan Pajak Tahun 2013* (Jakarta: Badan Pendidikan Dan Pelatihan Keuangan, 2014).

DJBC. Dikabulkannya permohonan banding importir terhadap penetapan Direktur Jenderal Bea dan Cukai menjadi permasalahan hukum yang serius yang memerlukan penelitian yang mendalam terutama terkait dengan hukum pembuktian yang seharusnya (*das solen*) dan yang dipraktekkan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan Pengadilan Pajak (*das sein*).<sup>32</sup>

Proses yang sangat penting dalam penyelesaian sengketa adalah proses pembuktian. Para pihak yang bersengketa berusaha membuktikan dalilnya untuk meyakinkan pembuat keputusan. Pembuktian bertujuan untuk menetapkan hukum di antara kedua pihak yang menyangkut suatu hak sehingga diperoleh suatu kebenaran yang memiliki nilai kepastian, keadilan dan kepastian hukum.<sup>33</sup>

Inti dari seluruh pemeriksaan di persidangan adalah pembuktian. Membuktikan berarti memberi dasar yang cukup kepada hakim untuk memberi kepastian tentang kebenaran peristiwa yang diajukan.<sup>34</sup> Bukti yang digunakan di Pengadilan Pajak adalah surat atau tulisan, keterangan ahli, keterangan para saksi, pengakuan para pihak; dan/atau pengetahuan hakim.<sup>35</sup>

Penelitian mengenai sengketa di bidang pajak termasuk sengketa kepabeanan memerlukan kajian mendalam berdasar analisis yuridis normatif.

---

<sup>32</sup> Budi Nugroho & Muhammad Hikmah, *loc. cit.*

<sup>33</sup> Machmud, Syahrul, *Hukum Acara Khusus pada Pengadilan Hubungan Industrial*, (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2014), 119.

<sup>34</sup> Mertokusumo, Soedikno, *Hukum Acara Perdata*, (Yogyakarta: Liberty, 2002), 128.

<sup>35</sup> Lihat : Pasal 69 UU Pengadilan Pajak

Analisis diperlukan dalam rangka menemukan hukum normatif (*law in book*) dan empiris (*law in action*)<sup>36</sup> dalam pembuktian nilai transaksi barang impor berdasarkan hukum kepabeanan dan hukum pembuktian di Pengadilan Pajak sehingga dapat diberikan kajian akademis yang menjadi alternatif penyelesaian hukum menuju keadilan dan kemanfaatan hukum.<sup>37</sup>

Berdasarkan latar belakang dan permasalahan hukum tersebut, penulis memilih judul Tesis “***Analisis Yuridis Terhadap Pembuktian Nilai Transaksi Barang Impor Dalam Hukum Kepabeanan Dan Hukum Pembuktian Di Pengadilan Pajak***”

## **B. Rumusan Masalah**

Fakta empirik menunjukkan bahwa dalam sengketa kepabeanan yang berkaitan dengan Nilai Pabean masih signifikan jumlahnya dan Pada pokok perkara tersebut permohonan banding banyak yang dikabulkan Majelis Hakim atau dengan kata lain DJBC mengalami banyak kekalahan. Kekalahan tersebut disebabkan oleh berbagai faktor dan berpotensi menimbulkan kerugian negara dan beragam persoalan lainnya. Analisis yuridis normatif dalam penelitian ini membatasi pada aspek hukum pembuktian sebagai dasar penetapan nilai pabean oleh Pejabat Bea dan Cukai dan putusan pengadilan,

---

<sup>36</sup> Muhjad, Hadin, *Penelitian Hukum Indonesia Kontemporer*, (Yogyakarta: Genta Publishing, 2012) hlm.22: “Ilmu Hukum empiris... Tema utamanya adalah kesenjangan (The Gap) antara hukum dalam buku dan hukum dalam kenyataan (*law in the books and law in action*). Kajian sisi empiris tetap berangkat dari normative yang dalam hal ini disebut Law in the books, bukan mengkaji sisi empiris yang lepas dari *Law in the Books*”

<sup>37</sup> Budi Nugroho & Muhammad Hikmah, *loc. cit.*

maka masalah yang diteliti dalam kajian akademis ini dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan penelitian sebagai berikut:

- 1) Bagaimanakah ketentuan pembuktian nilai transaksi barang impor dalam hukum kepabeanan?
- 2) Apakah penerapan hukum pembuktian nilai transaksi barang impor telah mencerminkan keadilan berdasarkan hukum kepabeanan dan hukum pembuktian di Pengadilan Pajak.

### **C. Batasan Masalah**

Dalam penulisan ini, analisis yuridis normatif dalam penelitian ini membatasi pada aspek hukum pembuktian Nilai Transaksi barang Impor dalam hukum kepabeanan dan hukum pembuktian di Pengadilan Pajak. Pembuktian yang dimaksud adalah pembuktian dalam ranah TUN atau hukum administrasi bukan pembuktian tindak pidana.

### **D. Tujuan Penelitian**

Penelitian dan pengkajian ini bertujuan untuk menemukan konsepsi yang tepat tentang ketentuan pembuktian nilai transaksi barang impor dalam mewujudkan asas negara berdasarkan atas hukum. Dengan konsepsi tersebut, lebih lanjut diharapkan :

- 1) Untuk mengetahui ketentuan pembuktian nilai transaksi barang impor dalam hukum kepabeanan.

- 2) Untuk mengetahui penerapan hukum pembuktian nilai transaksi barang impor dalam hukum pembuktian di Pengadilan Pajak

### **E. Kerangka Teori**

Ada tiga unsur yang harus mendapat perhatian dalam penegakan hukum, yaitu keadilan, kemanfaatan (*doelmatigheid*), dan kepastian hukum.<sup>38</sup> Pengertian ini juga harus ditampung dalam membuat peraturan-peraturan di bidang perpajakan termasuk dalam membuat peraturan di bidang pengadilan pajak. Hal ini disebabkan karena kepastian hukum (*certainty*) dan keadilan (*equality*) merupakan syarat dalam pembentukan peraturan perpajakan.

Salah satu cita-cita hukum yang utama adalah keadilan.<sup>39</sup> Oleh karena itu problema keadilan sangat pelik, ia sulit dipecahkan dan dipersoalkan, namun tetap merupakan kewajiban untuk difikirkan bagi kehidupan seluruh masyarakat. Sangat tepat apa yang dikatakan oleh *Daniel Webster*, bahwa keadilan adalah kepentingan manusia yang paling luhur di atas permukaan bumi. Bagaimanapun juga keadilan itulah yang dicari dengan tidak ada henti-hentinya diperjuangkan, dinanti-nantikan oleh semua manusia dengan penuh kepercayaan dari pihak penguasa. Manusia akan melawan semua bentuk kekerasan dengan sekuat tenaga apabila keadilan itu tidak diberikan sesuai dengan fungsinya.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup>. Sudikno Mertokusumo dan A. Pitlo, *Bab-bab Tentang Penemuan Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1993) hlm. 1.

<sup>39</sup>. Mochtar Kusumaatmadja, *Fungsi dan Perkembangan Hukum Dalam Pembangunan Nasional*, (Bandung: Bina Cipta, tanpa tahun), hlm. 2.

<sup>40</sup>. Roscoe Pound, *Tugas Hukum*, (Jakarta: Bhratara, 1965) 9.

Hakim atau Majelis Hakim Pengadilan Pajak<sup>41</sup> sebagai pejabat pelaksana kekuasaan kehakiman berdasarkan Undang-Undang No 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman dan Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, fungsi dan tugasnya tidak lain untuk melaksanakan fungsi dan tugas-tugas peradilan sesuai batasan kewenangan yang dimilikinya. Fungsi dan tugas-tugasnya itu pada dasarnya adalah untuk menegakkan hukum dan keadilan, guna terciptanya negara hukum Republik Indonesia berdasarkan Pancasila - dan UUD1945. Realisasi daripada tugas dan fungsi dimaksud adalah memeriksa dan mengadili atau memutuskan sengketa-sengketa (banding atau gugatan) yang diajukan kepadanya.<sup>42</sup>

Dalam hal pemeriksaan sengketa yang ditanganinya sudah selesai, untuk menjawab banding ataupun gugatan, Majelis Hakim haruslah membuat putusan, putusan sebagai pengakhiran dari suatu persengketaan antara kedua belah pihak yang bersengketa. Jika didefinisikan, putusan pengadilan adalah suatu pernyataan hakim, yang olehnya sebagai pejabat kekuasaan kehakiman diberi wewenang untuk itu. Putusan diucapkan di dalam

---

<sup>41</sup> Kekuasaan Kehakiman adalah kekuasaan negara yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, demi terselenggaranya Negara Hukum Republik Indonesia. Lihat *Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman*, UU No 48 tahun 2009, LN No. 157 Tahun 2009, Pasal 1.

<sup>42</sup> *Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman*, UU No 48 tahun 2009, LN No. 157 Tahun 2009, Pasal 1.

persidangan dengan maksud dan tujuan untuk mengakhiri suatu perkara atau persengketaan antar dua belah pihak yang bersengketa.<sup>43</sup>

Yang disebut putusan, bukan saja yang diucapkan melainkan juga pernyataan yang dituangkan dalam bentuk tertulis dan kemudian diucapkan oleh hakim di dalam persidangan. Sebuah konsep belum mempunyai kekuatan sebagai putusan, apabila ia (sebelum) diucapkan di depan persidangan. Antara yang ditulis di dalam konsep putusan dengan yang diucapkan harus sama, tidak boleh berbeda.<sup>44</sup> Dengan demikian, putusan dapat didefinisikan pula dengan suatu hasil atau kesimpulan suatu pemeriksaan perkara yang didasarkan pada pertimbangan yang menetapkan apa yang ada pada hukum.

Sehubungan dengan penyusunan putusan dimaksud dalam rangka mengakhiri suatu perkara, ada tiga hal yang amat penting yang harus diperhatikan dan harus dipenuhi dalam penyusunan putusan tersebut. Meskipun pada dasarnya betapa sulitnya pemenuhan ketiga hal tersebut, Majelis Hakim harus berusaha semaksimal mungkin agar putusan yang disusunnya memenuhi ketiga hal dimaksud, yaitu adil, kepastian, dan kemanfaatan.<sup>45</sup>

Putusan harus adil, berarti Majelis Hakim dalam menentukan perkara yang diadilinya semata-mata berdasarkan hukum, kebenaran, dan keadilan

---

<sup>43</sup> Sudikno Mertokusumo, *Op cit.* hlm. 174.

<sup>44</sup> *ibid.*

<sup>45</sup> *Op. Cit.* Hal 167.

dengan tiada membedakan orang. Dalam hal hukum dan atau undang-undangnya belum jelas, Majelis Hakim harus menafsirkan hukum atau undang-undang melalui metode penafsiran yang lazim berlaku dalam ilmu hukum. Dan dalam hal hukum atau undang-undangnya belum atau tidak mengaturnya, Majelis Hakim menciptakan/ijtihad hukum dengan menggali dan mengikuti nilai-nilai hukum yang hidup dalam masyarakat.<sup>46</sup>

Putusan harus mempunyai kepastian hukum, berarti putusan harus jelas, tegas dan pasti sehingga putusan tersebut dapat dilaksanakan. Dengan dapat dilaksanakannya suatu putusan tersebut, berarti putusan tersebut bermanfaat bagi para pihak terutama pihak yang telah dirugikan haknya atau berarti pula bermanfaat bagi masyarakat. Suatu putusan yang tidak dapat dilaksanakan, berarti sia-sia, karena tidak tercapai penegakan hukum dan keadilan, atas adanya pelanggaran hukum/hak. Dengan dapat ditegakkannya atau dikembalikannya hak kepada yang berhak, berarti putusan Majelis Hakim telah memenuhi suatu asas kemanfaatan.<sup>47</sup>

Putusan pengadilan merupakan intisari dari pada seluruh kegiatan persidangan. Putusan pengadilan sebagaimana telah disinggung di atas merupakan produk hukum pengadilan. Dengan keluarnya putusan berakhirlah sudah suatu persengketaan, karena dalam persengketaan tersebut telah

---

<sup>46</sup> *Undang – Undang tentang Kekuasaan Kehakiman*, UU No 48 tahun 2009, LN No. 157 Tahun 2009, Pasal 2 ayat (2).

<sup>47</sup> Sudikno Mertokusumo, *Op. Cit.*, hlm. 171.



ditetapkan hukumnya, siapa yang salah dan siapa yang benar. Kegiatan dan tindakan selanjutnya adalah pelaksanaan putusan sebagai realisasi tugas pengadilan yang terakhir adalah menyelesaikan perkara.<sup>48</sup>

Dalam hal terjadinya sengketa di bidang pajak, lahirnya sebuah putusan yang memenuhi nilai keadilan adalah merupakan hal yang didamba. Oleh karenanya dalam proses melahirkan sebuah putusan demikian titik sentralnya ada pada Hakim. Pasal 76 Undang-Undang pengadilan Pajak menggariskan bahwa "Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1)".

Bagian penjelasan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak menyebutkan bahwa: "Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan. Oleh karena itu, Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak. Dalam persidangan para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam Banding atau Gugatan, Surat Uraian Banding, atau bantahan, atau tanggapan, belum diungkapkan.

---

<sup>48</sup> Sudikno Mertokusumo, *Op. Cit.*, hlm. 175.

Pemohon Banding atau penggugat tidak harus hadir dalam sidang, karena itu fakta atau hal-hal baru yang dikemukakan terbanding atau tergugat harus diberitahukan kepada pemohon Banding atau penggugat untuk diberikan jawaban."<sup>49</sup>

Pasal 78 menjelaskan bahwa "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim".

Penelitian terhadap hal ini didasarkan pada berbagai kajian dalam bidang filsafat, yang telah dilakukan semenjak dahulu sehingga melahirkan teori-teori tentang keadilan (*theory of justice*). Keadilan menurut Aristoteles adalah kelayakan dalam tindakan manusia. Kelayakan diartikan sebagai titik tengah di antara kedua ujung eksterm yang terlalu banyak dan terlalu sedikit. Kedua ujung eksterm tersebut menyangkut dua orang atau benda. Bila kedua orang tersebut mempunyai kesamaan dalam ukuran yang telah ditetapkan, maka masing-masing orang harus memperoleh benda atau hasil yang sama. Kalau tidak sama, maka masing-masing orang akan menerima bagian yang tidak sama, sedangkan pelanggaran terhadap proporsi tersebut berarti ketidakadilan.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Bagian penjelasan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak

<sup>50</sup> M. Munandar Soelaeman, *Ilmu Budaya Dasar* (Bandung: Refika Aditama, 2001) Hlm. 92

Keadilan oleh Plato diproyeksikan pada diri manusia sehingga orang yang dikatakan adil adalah orang yang mengendalikan diri, dan perasaannya dikendalikan oleh akal. Lain lagi pendapatnya Socrates yang memproyeksikan keadilan pada pemerintahan. Menurutnya, keadilan tercipta bilamana setiap warga sudah merasakan bahwa pihak pemerintah sudah melaksanakan tugasnya dengan baik. Mengapa diproyeksikan pada pemerintah, sebab pemerintah dalam pimpinan pokok yang menentukan dinamika masyarakat. Sedangkan Kong Hu Cu berpendapat bahwa keadilan itu terjadi apabila anak sebagai anak, bila ayah sebagai ayah, bila raja sebagai raja, masing-masing telah melaksanakan kewajibannya. Pendapat ini terbatas pada nilai nilai tertentu yang sudah diyakininya atau disepakatinya.<sup>51</sup>

Menurut Shodig Dahlan, keadilan dapat terwujud jika orang tidak melanggar hukum dan tidak mengambil lebih daripada haknya. Jadi adil karena itu berarti menurut hukum dan apa yang sebanding, yaitu semestinya. Oleh karenanya ada empat syarat minimum agar keadilan mendapat pernyataannya, yaitu: *Pertama*, yang adil itu adalah sekaligus tengah-tengah dan kesebandingan. *Kedua*, dalam sifatnya sebagai tengah-tengah, ia harus mempunyai dua ujung, dan di antara kedua ujung itu ia berada. *Ketiga*, dalam sifatnya sebagai yang sebanding, kesebandingan itu harus dinyatakan dalam dua bagian yang sebanding dari apa yang dibagi. *Keempat*, dalam sifatnya

---

<sup>51</sup> M. Munandar Soelaeman. *Loc. Cit.*

sebagai adil, harus ada orang-orang tertentu untuk siapa hal itu adil. Jadi pengertian adil itu menurut Tasrif adalah kebajikan yang sempurna karena ia melaksanakan kebajikan yang sempurna, yaitu bahwa orang yang memiliki keadilan itu mampu menerapkannya terhadap pihak lain dan bukan hanya dalam keadaan yang mengenai dirinya sendiri.<sup>52</sup>

Menurut yang lebih umum mungkin dapat dikatakan, keadilan itu adalah pengakuan dan perlakuan yang seimbang antara hak dan kewajiban. Keadilan terletak pada keseimbangan atau keharmonisan antara menuntut hak dan menjalankan kewajiban. Atau dengan kata lain, keadilan adalah keadaan bila setiap orang memperoleh apa yang menjadi haknya dan setiap orang memperoleh bagian yang sama Keadilan menurut sumbernya dapatlah dibagi menjadi dua bagian yaitu:

1. Keadilan individual adalah keadilan yang bergantung pada kehendak baik atau kehendak buruk masing-masing individu.
2. Keadilan sosial adalah keadilan yang pelaksanaannya bergantung pada struktur-struktur itu terdapat dalam bidang politik, ekonomi, hukum, sosial budaya, dan ideologi. Dalam Pancasila keadilan sosial mengandung prinsip bahwa setiap orang di Indonesia akan *mendapat*

---

<sup>52</sup> M. Shodiq Dahlan, *Hukum Alam dan Keadilan Dalam Filsafat Hukum Mazhal dan Refleksinya*. (Bandung: Remadja Karya, 1989). Hal. 25-26

perilaku yang *adil dalam* bidang hukum, politik, ekonomi, dan kebudayaan.<sup>53</sup>

Menurut definisi klasik dari seorang ahli hukum Romawi Ulpianus, keadilan didefinisikan sebagai *tribuere jus suum cuique* yang berarti memberi masing-masing haknya. Dengan kata lain, keadilan adalah pemenuhan hak, sedangkan ketidakadilan adalah pengingkaran hak. Dalam definisi tersebut terdapat asas persamaan. Asas ini tidak dimaksudkan untuk memberi perlakuan yang serba sama, melainkan memperlakukan yang sama sesuai dengan kesamaannya dan memberikan perlakuan yang berbeda sesuai dengan perbedaannya.<sup>54</sup>

Dalam konteks ini Aristoteles merumuskan keadilan sebagai *suum cuique*, yaitu memberikan kepada siapa saja apa yang menjadi haknya. Jadi yang menjadi landasan pokok untuk konsep keadilan adalah setiap orang berhak mendapat perlakuan yang sama. Perlakuan yang mengistimewakan manusia tertentu lebih dari manusia lainnya adalah bertentangan dengan tuntutan keadilan. Jadi keadilan adalah perlakuan kepada setiap manusia yang menghormati hak-haknya, baik hak kemanusiaannya, maupun hak-hak lainnya.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> M. Munandar Soelaeman, *Loc Cit.*

<sup>54</sup> M. Munandar Soelaeman, *Loc Cit.*

<sup>55</sup> *Ibid.* Hal. 93-94

Dari pengkajian itu disimpulkan bahwa hakikatnya tidak ada keadilan yang bersifat tunggal. Nilai dari keadilan itu sendiri pada dasarnya adalah kejujuran, dalam arti pihak yang berkepentingan saling mengedepankan prinsip memberi dan menerima di atas prinsip saling menghargai dan menghormati.<sup>56</sup>

Dalam sistem hukum di Indonesia, keadilan yang sumbernya kejujuran itu terpatrit dalam istilah "keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia". Dalam formulasi putusan pengadilan, keadilan diawali dengan irah-irah Demi Keadilan Berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa. Keadilan pada sisi lain tidak dapat dilepaskan keterkaitannya dengan kebenaran yang harus senantiasa dijadikan pegangan dalam penegakan hukum positif dari suatu negara. Dari hal ini, hukum akan dapat mengantarkan masyarakatnya untuk dapat menikmati keadilan bersama. Dalam konteks ini keadilan terwujud manakala ada keseimbangan antara hak dan kewajiban yang diiringi dengan tanggungjawab.

Ketidakseimbangan pemenuhan hak dan kewajiban akan menimbulkan friksi dan bahkan konflik yang berarti menjadi benih munculnya ketidakstabilan. Kestabilan hanya bisa muncul dengan syarat jika hukum sebagai institusi pengendali dalam hidup masyarakat berfungsi dengan baik.

---

<sup>56</sup> Samsul Wahidin 2002, *Kebebasan mengeluarkan Pendapat dalam Perspektif Keadilan dan HakAsasi Manusia di Indonesia*. Banjarmasin: Pidato Diucapkan Pada Peresmian Jabatan Guru Besar Dalam Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum Unversk Lambung Mangkurat. Sabtu 6 April 2002. Hal 7

Berfungsinya hukum itu harus mencerminkan nilai-nilai keadilan baik dalam arti normatif, keadilan dalam makna sosiologis dan keadilan di dalam makna filosofis.<sup>57</sup>

Hans Kelsen mengemukakan keadilan sebagai pertimbangan nilai yang bersifat subjektif. Sebagai aliran positivisme mengakui juga bahwa keadilan mutlak berasal dari alam, yakni lahir dari hakikat suatu benda atau hakikat manusia, dari penalaran manusia atau kehendak Tuhan. Pengertian “Keadilan” bermaknakan legalitas. Suatu peraturan umum adalah “adil” jika ia benar-benar diterapkan, sementara itu suatu peraturan umum adalah “tidak adil” jika diterapkan pada suatu kasus dan tidak diterapkan pada kasus lain yang serupa.<sup>58</sup>

Dua hal lagi konsep keadilan yang dikemukakan oleh Hans Kelsen : pertama tentang keadilan dan perdamaian. Keadilan yang bersumber dari cita-cita *irasional*. Keadilan dirasionalkan melalui pengetahuan yang dapat berwujud suatu kepentingan-kepentingan yang pada akhirnya menimbulkan suatu konflik kepentingan. Penyelesaian atas konflik kepentingan tersebut dapat dicapai melalui suatu tataunan yang memuaskan salah satu kepentingan dengan mengorbankan kepentingan yang lain atau dengan

---

<sup>57</sup> *Ibid*, Hal. 8-10.

<sup>58</sup> Jimly Asshiddiqie, *Teori Hans Kelsen tentang Hukum*, (Jakarta: Penerbit Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi, 2006), hlm. 23

berusaha mencapai suatu kompromi menuju suatu perdamaian bagi semua kepentingan.<sup>59</sup>

Terkait dengan penelitian aspek pembuktian nilai transaksi barang impor maka hal tersebut tidak terlepas dari hukum perdagangan internasional yang digariskan oleh World Trade Organization (WTO). Ketentuan penetapan nilai pabean yang disepakati dalam pembentukan WTO adalah Nilai Transaksi barang impor sebagai dasar nilai pabean. Alasan penggunaan Nilai Transaksi sebagaimana dimaksud dalam Pendapat Pendahuluan Umum (*General Introductory Commentary*) dari *Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994* di antaranya adalah (1) *fairness*, keseragaman, dan sistem yang netral dalam menetapkan nilai barang untuk tujuan kepabeanan sehingga dapat menghilangkan nilai pabean yang bersifat arbiter atau fiksi (seperti halnya sistem BDV dengan harga patokannya) dan (2) bahwa nilai pabean harus berdasarkan kriteria yang sederhana dan sama untuk semua pihak (*equitable*) dan konsisten dengan praktik perdagangan pada umumnya.<sup>60</sup>

Dalam kajian terhadap Hukum Perdagangan Internasional, Garcia menyebutkan bahwa hukum perdagangan internasional harus dirumuskan untuk melindungi kesetaraan moral seluruh individu yang terpengaruh oleh adanya perdagangan internasional. Berdasarkan penelaahan Garcia dalam bukunya *Trade and Inequality: Economic, Justice and The Developing World*

---

<sup>59</sup> Jimly Asshiddiqie, *op.cit*, hlm. 23.

<sup>60</sup> *General Introductory Commentary, Agreement on Implementation of Article VII of GATT 1994.*



dikemukakan bahwa ketidaksejajaran lingkungan internasional dalam bidang sosial dan ekonomi hanya dapat dikatakan sebagai suatu keadaan yang adil dalam hal ketidaksejajaran tersebut memberikan suatu keadaan yang lebih baik bagi negara-negara yang kurang beruntung dalam bidang sosial dan ekonomi tersebut.<sup>61</sup>

Pernyataan ini diperkuat dengan adanya prinsip *special and differential treatment*. Dihubungkan dengan keadaan Indonesia sebagai negara berkembang, prinsip tersebut pada dasarnya memberikan hak pengecualian atau hak istimewa kepada negara berkembang dalam hal akses pasar di bidang perdagangan internasional dan perlindungan pasar bagi produk dalam negerinya agar dapat bersaing dengan negara-negara maju.<sup>62</sup>

Selanjutnya *Frank J Garcia* mengembangkan pemikiran mengenai *Theory of Justice* yang terdiri dari 3 (tiga) kategori, yaitu *utilitarian*, *libertarian*, dan *egalitarian*. Ketiga kategori tersebut bila dihubungkan dengan bidang perdagangan internasional memiliki ciri-ciri sebagai berikut.<sup>63</sup>

1. Hukum perdagangan internasional yang adil harus dirumuskan sedemikian rupa untuk melindungi kesetaraan moral seluruh individu yang terpengaruh olehnya. Hal ini meliputi komitmen terhadap *free trade* sebagai prinsip ekonomi guna mempertahankan prasyarat liberal bagi keadilan;

---

<sup>61</sup> Frank J Garcia, *Trade, Inequality, and Justice: Toward a Liberal Theory of Just Trade*, (New York: Transnational Publishers, 2003). Hlm. 72

<sup>62</sup> Frank J Garcia, *Loc. Cit.*

<sup>63</sup> Frank J Garcia, *Loc. Cit.*

2. Teori liberal tentang perdagangan yang adil memprasyaratkan bahwa hukum perdagangan internasional harus beroperasi sedemikian rupa untuk kepentingan negara-negara yang paling tidak diuntungkan, dengan demikian digarisbawahi pentingnya prinsip *special and differential treatment* sebagai justifikasi bagi hukum perdagangan internasional sehingga setiap pihak mendapatkan *the same playing field*;
3. *Liberal justice* memprasyaratkan bahwa hukum perdagangan internasional tidak mengorbankan hak-hak asasi manusia dan perlindungan yang efektif terhadap hak-hak asasi manusia dalam rangka pencapaian keuntungan.<sup>64</sup>

Pada dasarnya *Theory of Justice* dibutuhkan dalam hukum perdagangan internasional paling tidak untuk tiga hal. Pertama, secara normatif adalah untuk menghindari konflik dan kerancuan institusional maupun doktrinal. Kedua, untuk memulihkan keadaan-keadaan akibat kegagalan-kegagalan dalam penerapan *free trade*. Ketiga, sebagai penekanan bahwa kewajiban-kewajiban moral liberal harus diterapkan sama, baik terhadap peraturan-peraturan yang mengatur hubungan-hubungan domestik maupun terhadap hubungan perdagangan internasional yang mengatur transaksi-transaksi dengan para mitra dagang asing.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Frank J Garcia, *op. cit.*, hlm. 72

<sup>65</sup> Sylviana Kusuma Lestari, *Tinjauan Yuridis Atas Perlindungan Hukum Terhadap Industri Dalam Negeri Melalui Peraturan Nasional Dikaitkan Dengan Upaya Safeguards*, (thesis pasca sarjana Universitas Indonesia, Jakarta, 2010), hlm. 10.

Teori-teori sebagaimana dikemukakan di atas diharapkan dapat digunakan sebagai alat untuk menganalisa permasalahan pokok yang dikemukakan dalam penulisan ini sehingga nantinya akan menghasilkan penelitian yang valid dan komprehensif.

## **F. Kerangka Konsep**

Upaya menghindari perbedaan pemahaman serta penafsiran dalam melakukan penelitian ini, maka perlu dilakukan pembatasan dalam menganalisa data dengan menjelaskan beberapa hal tentang istilah atau definisi yang digunakan dalam penelitian ini.

Apabila dilihat dari visi letaknya dalam kerangka yuridis maka aspek pembuktian terbilang unik karena dapat diklasifikasikan dalam kelompok hukum acara / formal maupun hukum materil. Apabila dikaji lebih mendalam mengapa ada polarisasi pemikiran aspek pembuktian dikategorisasikan ke dalam hukum materiel, karena dipengaruhi adanya pendekatan dalam hukum perdata dimana aspek pembuktian ini masuk ke dalam kategorisasi hukum perdata materiel dan hukum perdata formal (hukum acara perdata).<sup>66</sup>

Demikian pula dalam kaitannya dengan aspek pembuktian nilai transaksi barang impor yang menjadi obyek penelitian ini. Proses yang sangat penting dalam penyelesaian sengketa adalah proses pembuktian. Para pihak

---

<sup>66</sup> Lilik Mulyadi, *Tindak Pidana Korupsi di Indonesia Normatif, Teoritis, Praktik dan Masalah*, (Bandung: PT. Alumni, 1997) hlm. 206.

yang bersengketa berusaha membuktikan dalilnya untuk meyakinkan pembuat keputusan. Pembuktian bertujuan untuk menetapkan hukum di antara kedua pihak yang menyangkut suatu hak sehingga diperoleh suatu kebenaran yang memiliki nilai kepastian, keadilan dan kepastian hukum.<sup>67</sup>

“Pembuktian adalah ketentuan-ketentuan yang berisi penggarisan dan pedoman tentang cara-cara yang dibenarkan undang-undang membuktikan kesalahan yang didakwakan kepada terdakwa. Pembuktian juga merupakan ketentuan yang mengatur alat-alat bukti yang dibenarkan undang-undang yang boleh dipergunakan hakim membuktikan kesalahan yang didakwakan”.<sup>68</sup>

“Pembuktian berarti meyakinkan hakim dengan mempergunakan alat-alat bukti tertentu menurut undang-undang akan kebenaran dalil-dalil yang diketengahkan dalam suatu persengketaan oleh para pihak dalam proses pengadilan”.<sup>69</sup>

“Pembuktian adalah hal penting yang dilakukan hakim dalam pemeriksaan pengadilan dengan cara yang tepat (menurut prosedur yang ditetapkan dalam peraturan pembuktian) menetapkan terbuktinya eksistensi fakta-fakta yang relevan untuk digunakan sebagai dasar pertimbangan dalam putusan akhir. Masalah yang timbul dalam pembuktian itu sering berdekatan

---

<sup>67</sup> Machmud, Syahrul, *Hukum Acara Khusus pada Pengadilan Hubungan Industrial*, (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2014) hal 119

<sup>68</sup> M. Yahya Harahap, S.H., *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP Jilid 2*, hal, 273

<sup>69</sup> Lilik Mulyadi, S.H., *Hukum Acara Perdata Menurut Teori dan Praktik Peradilan Indonesia* (Jakarta : Djambatan, 1998), hal. 155

dengan masalah kekuasaan hukum pengadilan (di bidang pembuktian) seperti: apakah hakim boleh memasukkan suatu fakta dalam penilaiannya dan apakah hakim harus terikat kepada fakta-fakta yang diajukan para pihak. Sedangkan membuktikan atau memberikan pembuktian adalah dengan alat-alat pembuktian tertentu memberikan suatu tingkatan kepastian yang sesuai dengan penalaran tentang eksistensi fakta-fakta yang disengketakan”.<sup>70</sup>

Pembuktian menurut *Sjachran Basah*<sup>71</sup> adalah suatu upaya untuk dapat meyakinkan hakim tentang kebenaran dalil atau posita yang dikemukakan dalam suatu perkara, yang pada hakikatnya mempertimbangkan secara logis, mengapa dalil tertentu dianggap benar. *Soepomo* memberi batasan tentang pembuktian yaitu membenarkan hubungan hukum, misalnya apabila hakim mengabulkan tuntutan penggugat; pengabulan ini mengandung arti bahwa hakim menarik kesimpulan bahwa apa yang dikemukakan oleh penggugat sebagai hubungan hukum antara penggugat dan tergugat adalah benar.<sup>72</sup>

Pembuktian menurut Riduan Syahrani adalah penyajian alat-alat bukti yang sah menurut hukum kepada hakim yang memeriksa suatu perkara guna

---

<sup>70</sup> Indroharto, *Usaha Memahami Undang-Undang Tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Buku II, hal. 185

<sup>71</sup> Sjachran Basah, *Hukum Acara Pengadilan Dalam Lingkungan Peradilan administrasi*, (Jakarta: Rajawali, 1992) hlm. 51-52.

<sup>72</sup> R. Soepomo, *Hukum Acara Perdata Pengadilan Negeri*, (Jakarta: Pradya Paramita, 1971) hlm. 88.

memberikan kepastian tentang kebenaran peristiwa yang dikemukakan.<sup>73</sup> sedangkan membuktikan menurut R. Subekti adalah meyakinkan hakim tentang kebenaran dari atau dalil-dalil yang dikemukakan dalam suatu persengketaan. Dengan demikian tampaklah bahwa pembuktian itu hanyalah diperlukan dalam persengketaan atau perkara di muka hakim atau pengadilan.<sup>74</sup>

Membuktikan mengandung beberapa pengertian:<sup>75</sup>

1. Kata membuktikan dikenal dalam arti logis. Membuktikan di sini berarti memberi kepastian yang bersifat mutlak, karena berlaku bagi setiap orang dan tidak memungkinkan adanya bukti lawan. Berdasarkan suatu aksioma, yaitu asas-asas umum yang dikenal dalam ilmu pengetahuan, dimungkinkan adanya pembuktian yang bersifat mutlak yang tidak memungkinkan adanya bukti lawan. Berdasarkan suatu aksioma bahwa dua garis yang sejajar tidak mungkin bersilang, dapat dibuktikan bahwa dua kaki dan sebuah segitiga tidak mungkin sejajar. Terhadap pembuktian ini tidak dimungkinkan adanya bukti lawan, kecuali, pembuktian itu berlaku bagi setiap orang. Di sini aksioma dihubungkan menurut ketentuan-ketentuan logika dengan pengamatan-pengamatan yang diperoleh dari

---

<sup>73</sup> Syahrani, Riduan, *Hukum Acara Perdata di Lingkungan Peradilan Umum*. (Jakarta: Pustaka Kartini, 1988) hlm.55

<sup>74</sup> R. Subekti, *Hukum Acara Perdata*. Cetakan I Ke-1. (Jakarta: Binacipta/BPHN, 1982) hlm.78.

<sup>75</sup> Mertokusumo, Sudikno, *Hukum Acara Perdata Indonesia*. Cet. Ke-3. (Yogyakarta: Liberty, 1981) hlm. 101-102.

pengalaman, sehingga diperoleh kesimpulan-kesimpulan yang bersifat mutlak.

2. Kata Kata membuktikan dikenal juga dalam arti konvensional. Di sini pun membuktikan berarti juga memberi kepastian, hanya saja bukan kepastian mutlak, melainkan kepastian yang nisbi atau relatif sifatnya yang mempunyai tingkatan-tingkatan:
  - a. Kepastian yang didasarkan atas perasaan belaka. Karena didasarkan atas perasaan maka kepastian ini bersifat intuitif dan disebut *conviction intime*
  - b. Kepastian yang didasarkan atas pertimbangan akal, maka oleh karena itu disebut *conviction raisonnee*.<sup>76</sup>
3. Membuktikan dalam hukum acara mempunyai arti yuridis. Di dalam ilmu hukum tidak dimungkinkan adanya pembuktian yang logis dan mutlak yang berlaku bagi setiap orang serta menutup segala kemungkinan akan bukti lawan, akan tetapi merupakan pembuktian yang konvensional yang bersifat khusus. Pembuktian dalam arti yuridis ini hanya berlaku bagi pihak-pihak yang berperkara atau yang memperoleh hak dari mereka. Dengan demikian pembuktian dalam arti yuridis tidak menuju kepada

---

<sup>76</sup> Mertokusumo, *Loc. Cit*

kebenaran mutlak. Ada kemungkinannya bahwa pengakuan, kesaksian atau surat-surat itu tidak benar atau palsu atau dipalsukan. Maka dalam hal ini dimungkinkan adanya bukti lawan. Pembuktian secara yuridis tidak lain merupakan “historis”. Pembuktian yang bersifat historis ini mencoba menetapkan apa yang telah terjadi secara konkret. Baik dalam pembuktian yang yuridis maupun yang ilmiah, maka membuktikan pada hakikatnya berarti mempertimbangkan secara logis mengapa peristiwa-peristiwa tertentu dianggap benar. Membuktikan dalam arti yuridis tidak lain berarti memberi dasar-dasar yang cukup kepada hakim yang memeriksa perkara yang bersangkutan guna memberi kepastian tentang kebenaran peristiwa yang diajukan. Menurut Suyling maka membuktikan secara yuridis tidak hanya memberi kepastian kepada hakim, tetapi juga terjadinya suatu peristiwa yang tidak tergantung pada tindakan para pihak, seperti pada persangkaan-persangkaan dan tidak tergantung pada keyakinan hakim seperti pada pengakuan dan sumpah.<sup>77</sup>

Berdasarkan uraian tentang pengertian pembuktian sebagai kerangka konsep dalam penelitian ini maka dapat ditarik kesimpulan bahwa hukum pembuktian merupakan seperangkat kaidah hukum yang mengatur tentang pembuktian, yakni segala proses, dengan menggunakan alat-alat bukti yang sah dan dilakukan tindakan-tindakan dengan proses khusus guna mengetahui

---

<sup>77</sup> Mertokusumo, *Loc. Cit.*



fakta-fakta yuridis di persidangan, sistem yang dianut dalam pembuktian, syarat-syarat dan tata cara mengajukan bukti tersebut serta kewenangan hakim untuk menerima, menolak, dan menilai suatu pembuktian.<sup>78</sup> Penulis sependapat dengan definisi Adami Chazawi yang menyatakan hukum pembuktian adalah:

*"memuat dan mengatur tentang berbagai unsur pembuktian yang tersusun dan teratur saling berkaitan dan berhubungan sehingga membentuk suatu kebulatan perihal pembuktian, yang jika dilihat dari segi keteraturan dan keterkaitannya dalam suatu kebulatan itu dapat juga disebut dengan sistem pembuktian"*<sup>79</sup>

### **G. Metodologi Penelitian**

Penulis menggunakan metode penelitian yuridis normatif dalam melakukan penyusunan Tesis. Penelitian yuridis normatif merupakan penelitian yang difokuskan untuk mengkaji penerapan kaidah-kaidah atau norma-norma dalam hukum positif.<sup>80</sup> Sedangkan apa yang dimaksud dengan hukum tertulis sampai saat ini belum ada definisi yang pasti, hukum tertulis tidak sama dengan hukum yang ditulis.<sup>81</sup> Yurisprudensi misalnya adalah hukum tidak tertulis, walaupun bentuk fisiknya adalah ditulis, bahkan di-*print*.<sup>82</sup>

---

<sup>78</sup> Defid Tri Rizky, *Sistem pembalikan Beban Pembuktian dalam Penanganan Tindak Pidana Korupsi*, (thesis pasca sarjana Universitas Indonesia, Jakarta, 2012).

<sup>79</sup> Adami Chazawi, *Hukum Pidana Materiil dan Formil Korupsi di Indonesia* (Malang: Bayumedia, 2005), hlm. 379

<sup>80</sup> Muhjad Hadin, *Penelitian Hukum Indonesia Kontemporer*, (Yogyakarta: Genta Publishing, 2012) hlm. 51.

<sup>81</sup> Rahmat Trijono, *Dasar-dasar Ilmu Pengetahuan Perundangan-undangan*. (Jakarta: Penerbit Papas Sinar Sinanti, 2013), hlm. 34

<sup>82</sup> *Ibid.*,

Dalam penelitian yuridis normatif, penulis melakukan penelitian hukum tentang asas-asas hukum yang dilakukan terhadap kaedah-kaedah hukum yang diatur dalam bahan hukum primer dan yang berkembang melalui pembahasan dalam bahan hukum sekunder serta yang dapat ditemukan dalam bahan hukum tersier. Kajian hukum normatif akan menghasilkan penelitian yang bersifat preskriptif, yaitu berusaha mencari jalan keluar untuk mengatasi masalah yang ada. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif, yaitu bertujuan untuk memahami latar belakang dari suatu konsep hukum.<sup>83</sup>

Analisis data yang digunakan dalam penelitian hukum normatif adalah analisis kualitatif.<sup>84</sup> Analisis data secara kualitatif merupakan analisis data yang tidak menggunakan angka, melainkan memberikan gambaran-gambaran (deskripsi) dengan kata-kata atas temuan-temuan, dan bukan kuantitas.<sup>85</sup>

Untuk memperluas penelitian penulis juga menggunakan metode perbandingan hukum. Menurut R. Soeroso perbandingan hukum pada hakikatnya adalah suatu metode penelitian dan bukan hanya suatu ilmu hukum dengan mempergunakan metode membanding-bandingkan hukum yang satu dengan yang lain. Sebagai metode penelitian perbandingan hukum dapat dipergunakan disemua bidang hukum seperti hukum privat, hukum publik,

---

<sup>83</sup> Zainuddin Ali, *Metode Penelitian Hukum* (Jakarta: Penerbit Sinar Grafika, 2011) Cet.3 , hlm. 23

<sup>84</sup> Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani. *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertasi*. (Jakarta: Raja Grafindo, 2013). hlm.19

<sup>85</sup> *Ibid.*,

hukum tatanegara dan sebagainya, bahkan bisa juga digunakan dibidang ekonomi, eksakta dan teknik.<sup>86</sup>

Berdasarkan sudut pandang penelitian hukum yang diungkapkan di atas, Penulis mengumpulkan data primer dan data sekunder, Data primer adalah data yang diperoleh langsung melalui survey dilapangan yang berkaitan dengan penerapan hukum yaitu data putusan pengadilan pajak studi kasus atas beberapa putusan Pengadilan Pajak. Data sekunder adalah data yang diperoleh melalui bahan kepustakaan. Data sekunder, antara lain mencakup dokumen-dokumen resmi, buku-buku, hasil-hasil penelitian yang berwujud laporan.<sup>87</sup> Data sekunder yang digunakan terdiri dari:

1) Bahan hukum primer, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat.<sup>88</sup> Adapun bahan hukum primer yang dimaksud adalah berupa kebijakan terutama yang berkaitan dengan ketentuan Nilai Pabean dalam WTO dan peraturan kepabeanan dalam hukum nasional Indonesia.

2) Bahan Hukum Sekunder, yaitu bahan-bahan hukum yang memberikan penjelasan bahan hukum primer.<sup>89</sup> Sedangkan yang dimaksud dengan bahan hukum sekunder dalam hal ini adalah bahan kepustakaan yang menjelaskan

---

<sup>86</sup> R. Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2013), 326.

<sup>87</sup> Zainuddin Ali, *Op. Cit.*, hlm. 17

<sup>88</sup> *ibid.*, hlm. 17

<sup>89</sup> *ibid.*, hlm. 47

bahan hukum primer, antara lain majalah, jurnal ilmiah, artikel dan lain sebagainya. Bahan hukum sekunder tersebut terdiri dari:

- a) Buku-buku tentang WTO;
- b) Buku-buku tentang perdagangan internasional;
- c) Buku-buku tentang nilai pabean;
- d) Buku-buku tentang hukum pembuktian;
- e) Jurnal Hukum internasional;
- f) Hasil-hasil penelitian mengenai nilai pabean;
- g) dan lain-lain.

3) Bahan Hukum tersier, yaitu bahan-bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan Hukum primer dan bahan Hukum sekunder.<sup>90</sup>

## **H. Sistematika Penulisan**

Dalam menyusun penulisan hukum ini, untuk memberi gambaran secara menyeluruh mengenai sistematika penulisan hukum yang sesuai

---

<sup>90</sup> *ibid.*, hlm. 54

dengan aturan baku dalam penulisan hukum. Adapun sistematika penulisan hukum ini terdiri dari 4 (empat) bab yang saling berhubungan. Setiap bab terbagi dalam sub bab yang masing – masing merupakan pembahasan dari bab yang bersangkutan dan dimaksudkan untuk memudahkan pemahaman terhadap keseluruhan hasil penelitian ini. Sistematika penulisan adalah sebagai berikut :

**BAB I            PENDAHULUAN**

Dalam Bab ini diuraikan mengenai Latar Belakang Masalah, Identifikasi, Masalah, Tujuan Penelitian, Kegunaan Penelitian, Metodologi Penelitian, Lokasi dan Lama Penelitian, dan Sistematika Penulisan Hukum

**BAB II            TINJAUAN UMUM TENTANG PEMBUKTIAN DALAM ILMU HUKUM DAN PEMBUKTIAN DI PENGADILAN PAJAK**

Dalam Bab ini membahas tentang Pembuktian Dalam Ilmu Hukum Dan Pembuktian Di Pengadilan Pajak

**BAB III            KETENTUAN PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI BARANG IMPOR**

Dalam Bab ini, penulis akan membahas tentang ketentuan pembuktian nilai transaksi barang impor dalam hukum kepabeanan meliputi peraturan perundang-undangan nasional dan ketentuan WTO.

**BAB IV            PENERAPAN PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI BARANG IMPOR**

Dalam bab ini, penulis akan memberikan analisa dan fakta-fakta empiris pembuktian nilai transaksi barang impor oleh Bea dan Cukai dan pengadilan pajak serta studi kasus putusan Pengadilan Pajak.

## BAB V PENUTUP

Dalam Bab ini berisi kesimpulan dari jawaban permasalahan yang menjadi penelitian dan saran-saran.

## **BAB II**

# **TINJAUAN UMUM TENTANG PEMBUKTIAN DALAM ILMU HUKUM DAN PEMBUKTIAN DI PENGADILAN PAJAK**

### **A. Teori Penjatuhan Putusan Berdasarkan Pembuktian**

Pembuktian dapat dikaji dalam berbagai hukum acara, baik hukum acara pidana, perdata, maupun peradilan pajak. Secara dogmatik, aspek pembuktian yang menggunakan peranan hakim tersebut umumnya terdapat dalam hukum acara pidana. Dalam hal ini hakim memegang peranan menentukan untuk menyatakan seseorang bersalah.<sup>91</sup> Berdasarkan penjatuhan putusan tersebut, maka terdapat beberapa ajaran yang berhubungan dengan sistem pembuktian adalah sebagai berikut.

#### 1. Teori Pembuktian Berdasarkan Keyakinan Hakim Belaka atau *Coviction-in Time*.

Sistem pembuktian yang didasarkan atas keyakinan hakim belaka atau disebut juga conviction-in time, merupakan salah satu teori pembuktian yang dimana menentukan salah tidaknya seorang, semata-mata ditentukan oleh penilaian keyakinan hakim. Keyakinan hakim yang

---

<sup>91</sup>Lilik Mulyadi, *Op. Cit.*, hlm. 158.

menentukan keterbuktian. kesalahan terdakwa. Dari mana hakim menarik dan menyimpulkan keyakinannya, tidak menjadi masalah dalam sistem ini Keyakinan boleh diambil dan disimpulkan hakim dari alat-alat bukti yang dipenksanya dalam sidang pengadilan. Bisa juga hasil pemeriksaan alat-alat bukti itu diabaikan hakim, dan langsung menarik keyakinan dari alat bukti berupa keterangan atau pengakuan.<sup>92</sup>

Sistem pembuktian *conviction-in time* ini, terkadang mengandung kelemahan. Hakim dapat saja menjatuhkan hukuman pada seorang terdakwa semata-mata atas dasar keyakinan belaka tanpa didukung oleh alat bukti yang cukup. Sebaliknya hakim leluasa membebaskan terdakwa dari tindak pidana yang dilakukan walaupun kesalahan terdakwa telah cukup terbukti dengan alat-alat bukti yang lengkap, selama hakim tidak yakin atas kesalahan terdakwa. Jadi, dalam sistem pembuktian *conviction-in time*, sekalipun kesalahan terdakwa sudah cukup terbukti, pembuktian yang cukup itu dapat dikesampingkan oleh keyakinan hakim.<sup>93</sup>

Sebaliknya walaupun kesalahan terdakwa tidak terbukti berdasar alat-alat bukti yang sah, pihak tergugat atau pun terdakwa bisa dinyatakan bersalah, semata-mata atas dasar keyakinan hakim Keyakinan hakim yang dominan atau yang paling menentukan salah atau tidaknya tergugat atau terdakwa. Keyakinan tanpa alat bukti yang sah, sudah cukup membuktikan

---

<sup>92</sup> Yahya Harahap, *Op. Cit.*, hlm. 277.

<sup>93</sup> *ibid.*



kesalahan tergugat atau terdakwa. Keyakinan hakimlah yang menentukan wujud kebenaran sejati dalam sistem pembuktian ini. Sistem ini memberi kebebasan kepada hakim terlalu besar, sehingga sulit diawasi.<sup>94</sup>

2. Teori Pembuktian Berdasarkan Keyakinan Hakim Atas Alasan yang Logis atau *Conviction-Raisonee*.

Sistem ini pun dapat dikatakan, keyakinan hakim tetap memegang peranan penting dalam menentukan salah tidaknya terdakwa. Akan tetapi, dalam sistem pembuktian ini, faktor keyakinan hakim dibatasi. Jika dalam sistem pembuktian *conviction-in time* peran keyakinan hakim leluasa tanpa batas maka pada sistem *conviction-raisonnee*, keyakinan hakim harus didukung dengan alasan-alasan yang jelas<sup>95</sup>

Hakim wajib menguraikan dan menjelaskan alasan-alasan apa yang mendasari keyakinannya atas kesalahan terdakwa. Tegasnya, keyakinan hakim dalam sistem *conviction-raisonnee*, harus dilandasi reasoning atau alasan-alasan, dan reasoning itu harus beralasan (*reasonable*), yakni berdasar alasan yang dapat diterima. Keyakinan hakim harus mempunyai dasar-dasar alasan yang logis dan benar-benar dapat diterima akal. Tidak semata-mata atas dasar keyakinan yang tertutup tanpa uraian alasan yang masuk akal.<sup>96</sup> Sistem atau teori pembuktian ini disebut juga pembuktian

---

<sup>94</sup>Andi Hamzah, Pengantar Hukum Acara Pidana Indonesia, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1985).  
him; 231

<sup>95</sup>Yahya Harahap, *Op. Cit*

<sup>96</sup>Ibid., him. 278.

bebas karena hakim bebas untuk menyebut alasan-alasan keyakinannya (*vrije bewijstheorie*).<sup>97</sup>

### 3. Teori Pembuktian Menurut Undang-Undang Secara Positif atau *Positief Wettelijke Stelsel*.

Sistem ini berpedoman pada prinsip pembuktian dengan alat-alat bukti yang ditentukan undang-undang, yakni untuk membuktikan salah atau tidaknya tergugat atau terdakwa semata-mata digantungkan kepada alat-alat bukti yang sah. Terpenuhinya syarat-syarat dan ketentuan pembuktian menurut undang-undang, sudah cukup menentukan kesalahan terdakwa tanpa mempersoalkan keyakinan hakim, yakni apakah hakim yakin atau tidak tentang kesalahan tergugat atau terdakwa, bukan menjadi masalah.<sup>98</sup>

Menurut D. Simons, pada hakikatnya, sistem atau teori pembuktian berdasarkan undang-undang secara positif (*positief wettelijke bewijs theorie*) ini berusaha untuk menyingkirkan semua pertimbangan subyektif hakim dan mengikat hakim secara ketat menurut peraturan-peraturan pembuktian yang keras. Pemeriksaan perkara oleh hakim semata-mata berdiri tegak pada nilai pembuktian objektif tanpa mencampuradukkan hasil pembuktian yang diperoleh di persidangan dengan unsur subyektif keyakinannya. Sekali hakim majelis menemukan hasil pembuktian yang

---

<sup>97</sup> Andi Hamzah, *Op. Cit.*

<sup>98</sup> Yahya Harahap, *Op. Cit.*

objektif sesuai dengan cara dan alat-alat bukti yang sah menurut undang-undang, tidak perlu lagi menanya dan menguji hasil pembuktian tersebut dengan keyakinan hati nuraninya.<sup>99</sup> Sistem pembuktian menurut undang-undang secara positif, lebih dekat kepada prinsip penghukuman berdasarkan hukum. Pengertian ini dapat diartikan bahwa penjatuhan hukuman terhadap seseorang, semata-mata tidak diletakkan di bawah kewenangan hakim, tetapi di atas kewenangan undang-undang yang berlandaskan asas: seorang terdakwa baru dapat dihukum dan dipidana jika apa yang didakwakan kepadanya benar-benar terbukti berdasar cara dan alat-alat bukti yang sah menurut undang-undang.<sup>100</sup> Sistem ini, disebut juga teori pembuktian formal (*formele bewijstheorie*).<sup>101</sup>

#### 4. Teori Pembuktian Menurut Undang-Undang Secara Negatif atau *Negatief Wettelijke Stelsel*

Sistem pembuktian menurut undang-undang atau stelsel negatif merupakan teori antara sistem pembuktian memuat undang-undang secara positif dengan sistem pembuktian menurut keyakinan atau *conviction-in time*.<sup>102</sup> Rumusannya berbunyi: salah tidaknya seorang tergugat atau terdakwa ditentukan oleh keyakinan hakim yang didasarkan kepada cara dan dengan alat-alat bukti yang sah menurut undang-undang.

---

<sup>99</sup> Yahya Harahap, *Op. Cit*

<sup>100</sup> *Ibid.*,

<sup>101</sup> Andi Hamzah, *Op. Cit.*, hlni. 229.

<sup>102</sup> Yahya Harahap, *Op. Cit.*

Sistem ini, memadukan unsur objektif dan subjektif dalam menentukan salah atau tidaknya terdakwa. Tidak ada yang paling dominan diantara kedua unsur tersebut, misalnya, ditinjau dari segi cara dan dengan alat-alat bukti yang sah menurut undang-undang, kesalahan tergugat atau terdakwa cukup terbukti, tetapi sekalipun sudah cukup terbukti, hakim tidak yakin akan kesalahan terdakwa, dalam hal seperti ini terdakwa tidak dapat dinyatakan bersalah.<sup>103</sup>

Sebaliknya, hakim benar-benar yakin terdakwa sungguh-sungguh bersalah melakukan kejahatan yang didakwakan, akan tetapi keyakinan tersebut tidak didukung dengan pembuktian yang cukup menurut cara dan dengan alat-alat bukti yang sah menurut undang-undang. Dalam hal seperti inipun terdakwa tidak dapat dinyatakan bersalah. Oleh karena itu, diantara kedua komponen tersebut harus saling mendukung.<sup>104</sup>

Terkait dengan hal tersebut, Wirjono Projodikoro berpendapat, bahwa sistem pembuktian berdasar undang-undang secara negatif (*negatief wettelijk*) sebaiknya dipertahankan berdasarkan dua alasan, pertama memang sudah selayaknya harus ada keyakinan hakim tentang kesalahan terdakwa untuk dapat menjatuhkan suatu hukuman pidana, sebaiknya hakim tidak diperkenankan untuk terpaksa menjatuhkan suatu sanksi pidana kepada orang tertentu sedangkan hakim tidak yakin atas

---

<sup>103</sup> Ibid., hlm. 279.

kesalahan terdakwa Kedua ialah berfaedah jika ada aturan yang mengikat hakim dalam menyusun keyakinannya, agar ada patokan-patokan tertentu yang harus diturut oleh hakim dalam melakukan peradilan.<sup>105</sup>

## **B. Teori Beban Pembuktian**

Dikaji dari perspektif ilmu pengetahuan hukum pidana dikenal ada 3 (tiga) teori tentang beban pembuktian yaitu : beban pembuktian pada penuntut umum, beban pembuktian pada terdakwa dan beban pembuktian berimbang. Menurut Lilik Mulyadi, apabila ketiga polarisasi teori beban pembuktian tersebut dikaji dari tolok ukur penuntut umum dan terdakwa, sebenarnya teori beban pembuktian ini dapat dibagi menjadi 2 (dua) kategorisasi, yaitu :

*"Pertama*, sistem beban pembuktian biasa atau konvensional, penuntut umum membuktikan kesalahan terdakwa dengan mempersiapkan alat-alat bukti sebagaimana ditentukan oleh undang-undang, kemudian terdakwa dapat menyangkal alat-alat bukti dan beban pembuktian dari penuntut umum tersebut. *Kedua*, teori pembalikan beban pembuktian yang didalam aspek ini dapat dibagi menjadi teori pembalikan beban pembuktian

---

<sup>105</sup> Andi Hamzah, Op. Cit., hlm. 235.

yang bersifat abolut atau murni bahwa terdakwa dan/atau penasehat hukumnya membuktikan ketidak bersalahan terdakwa. Kemudian teori pembalikan beban pembuktian yang bersifat terbatas dan berimbang dalam artian terdakwa dan penuntut umum saling membuktikan kesalahan dan ketidakbersalahan dari terdakwa.”<sup>106</sup>

Dalam bidang Hukum Tata Usaha Negara dan Perdata, masalah pembagian beban pembuktian adalah terkait siapa yang harus dibebani pembuktian, Penggugat atau Tergugat. Yang dimaksud dengan beban pembuktian, adalah kewajiban yang dibebankan kepada suatu pihak untuk membuktikan fakta-fakta yang menjadi dasar pertimbangan dari Hakim dalam menjatuhkan putusannya.<sup>107</sup>

Yang menarik untuk diperhatikan mengenai ketentuan tentang beban pembuktian sebagaimana disebutkan dalam penjelasan Pasal 107 UU PTUN adalah bahwa Hakim Peradilan Tata Usaha Negara dapat menentukan hal apa atau fakta apa saja yang harus dibuktikan oleh Hakim sendiri,<sup>108</sup> artinya

---

<sup>106</sup> Lilik Mulyadi, *Op. Cit.*

<sup>107</sup> R. Wiyono, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2013). hlm.174.

<sup>108</sup> Indroharto, *Usaha Memahami Undang-Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Buku II, (Jakarta: Penerbit Pustaka Sinar Harapan, 1993) hlm. 195.

Hakim dapat meletakkan beban pembuktian pada diri Hakim sendiri terhadap suatu fakta yang ditemukan selama pemeriksaan di sidang Pengadilan.

Dalam Hukum Acara Perdata, beban pembuktian diatur pada Pasal 163 HIR/283 RBg yang menentukan: “Barang siapa yang mendalilkan mempunyai suatu hak atau mengajukan suatu peristiwa (**feit**) untuk menegaskan haknya atau untuk membantu adanya hak orang lain, haruslah membuktikan tentang adanya hak atau peristiwa tersebut”.<sup>109</sup>

Ketentuan seperti di atas, tidak terdapat dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 jo. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 jo. Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009. Dengan demikian, dalam memeriksa, memutus, dan menyelesaikan Sengketa Tata Usaha Negara, Hakim mempunyai kebebasan atau dapat menentukan sendiri siapa yang harus dibebani pembuktian.<sup>110</sup>

Indroharto<sup>111</sup> mengemukakan bahwa kewajiban untuk membuktikan itu ada pada pihak-pihak, tetapi barang siapa diberi beban untuk membuktikan sesuatu dan tidak melakukannya, akan menanggung suatu risiko bahwa beberapa fakta yang mendukung posisinya akan dikesampingkan dan dianggap tidak terbukti. Jadi, beban pembuktian itu mengandung risiko

---

<sup>109</sup> O. Bidara dan Martin P. Bidara, *Hukum Acara Perdata*, Penerbit PT. Pradnya Parami Jakarta, 1987, hlm. 57.

<sup>110</sup> Indroharto, *loc. cit.*

<sup>111</sup> Indroharto, *op. cit.*, hlm. 192.

pembuktian. Dalam kepustakaan dikenal adanya beberapa teori beban pembuktian dalam Hukum Acara Perdata,<sup>112</sup> yaitu sebagai berikut:

1. Teori beban pembuktian afirmatif atau teori pembuktian yang bersifat menguatkan belaka (*bloot affirmatieve*).

Menurut teori ini beban pembuktian diletakkan hanya kepada pihak yang mendalilkan atau yang mengemukakan sesuatu saja. Teori beban pembuktian afirmatif ini pada saat sekarang sudah tidak pernah diterapkan lagi.

2. Teori hukum subjektif.

Menurut teori ini beban pembuktian diletakkan kepada pihak yang meminta kepada Hakim agar hak subjektifnya yang didalilkan diakui. Akan tetapi, jika pihak lain yang mengemukakan bahwa fakta-fakta yang menjadi dasar tuntutan hak subjektif yang dimaksud sebenarnya telah hapus, maka pihak lain tersebut harus membuktikan bahwa fakta-fakta yang dikemukakan tersebut memang demikian.

Teori ini dapat memberi jawaban apabila gugatan didasarkan atas hukum subjektif, padahal gugatan dapat saja didasarkan tidak atas hukum subjektif, misalnya gugatan mengenai perceraian. Di samping itu, teori ini terlalu banyak kesimpulan yang abstrak dan tidak memberi jawaban atas

---

<sup>112</sup> Lihat misalnya Indroharto, *loc. cit.*, hlm. 111-114.



persoalan-persoalan tentang beban pembuktian dalam sengketa yang bersifat prosesuil.<sup>113</sup>

### 3. Teori hukum objektif.

Menurut teori ini, beban pembuktian diletakkan kepada pihak yang minta kepada Hakim agar melaksanakan ketentuan-ketentuan tentang hukum objektif yang berlaku atas fakta yang diajukan atau dituntut. Hakim hanya menerapkan ketentuan-ketentuan tentang hukum objektif pada fakta yang diajukan atau dituntut jika unsur-unsur yang berkaitan dengan fakta tersebut terdapat dalam ketentuan-ketentuan tentang hukum objektif yang dimaksud. Teori hukum ini sudah tentu tidak akan dapat menjawab persoalan-persoalan yang tidak diatur oleh undang-undang.<sup>114</sup>

### 4. Teori keadilan.

Menurut teori ini, beban pembuktian diletakkan pada pihak yang paling sedikit menanggung beban pembuktian atau yang paling sedikit jika disuruh membuktikan. Dengan demikian, setiap kali Hakim akan membebankan pembuktian kepada Penggugat atau Tergugat, terlebih dahulu Hakim akan memperhatikan keadaan-keadaan secara konkret selama pemeriksaan di sidang Pengadilan berlangsung dan atas dasar

---

<sup>113</sup> Sudikno Mertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, (Yogyakarta: Penerbit Liberty, 1988), hlm. 112.

<sup>114</sup> *Ibid.*, hlm. 113

keadaan - keadaan tersebut, Hakim menentukan kepada siapa beban pembuktian itu diletakkan.

Dari adanya beberapa teori beban pembuktian tersebut, menurut Indroharto<sup>115</sup> sedikit banyak mempunyai arti dalam proses hukum Tata Usaha Negara, karena dalam teori-teori tersebut diajukan macam-macam pilihan yang dapat dipilih oleh Hakim Tata Usaha Negara.

Sebagai akibat dari Hakim mempunyai kebebasan atau dapat menentukan sendiri siapa yang harus dibebani pembuktian, menurut Suparto Wijoyo,<sup>116</sup> Hakim dapat menerapkan beban pembuktian terbalik atau pembagian beban yang seimbang sesuai dengan kearifan hakim, misalnya putusan Pengadilan Tata Usaha Negara Jakarta tanggal 10 Februari 1992 Nomor 097/G/1991/TK/PTUN.J yang dalam pertimbangannya menyebutkan bahwa Majelis Hakim menentukan kepada Penggugat harus dibebankan pembuktian tentang dalil-dalil yang dibantah oleh Tergugat dan sebaliknya kepada Tergugat harus dibebankan pembuktian bahwa Surat Perintah Pengosongan a quo adalah sah dan berdasarkan undang-undang.<sup>117</sup>

### **C. Perbandingan Pembuktian Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia**

Proses yang sangat penting dalam penyelesaian sengketa adalah proses pembuktian. Para pihak yang bersengketa berusaha membuktikan

---

<sup>115</sup> Indroharto, *loc. cit.*, hlm- 184. ;

<sup>116</sup> Suparto Wijoyo, *Karakteristik Hukum Acara Peradilan Administrasi*, (Jakarta: Penerbit Airlangga University Press, 1997), hlm. 65,119.

<sup>117</sup> R. Wiyono, *Loc.Cit*,

dalilnya untuk meyakinkan pembuat keputusan. Pembuktian bertujuan untuk menetapkan hukum di antara kedua pihak yang menyangkut suatu hak sehingga diperoleh suatu kebenaran yang memiliki nilai kepastian, keadilan dan kepastian hukum.<sup>118</sup>

Namun, dalam pembuktian tersebut penggunaan alat bukti baik dalam peradilan perdata, pidana, maupun tata usaha negara terdapat perbedaan satu sama lain. Sistem pembuktian dalam peradilan perdata dilakukan dengan maksud tujuan kebenaran yang dicari dan diwujudkan hakim, cukup kebenaran formil. Beban pembuktian dari peradilan perdata menurut Pasal 153 HIR dan Pasal 283 RBg adalah barang siapa mendalilkan suatu fakta untuk menegakkan hak maupun untuk menyangkal hak orang lain, harus membuktikan hak tersebut atau fakta.<sup>119</sup>

Berdasarkan ketentuan Pasal 1866 Kitab Undang-undang Hukum Perdata terdapat 5 (lima) alat bukti yang digunakan antara lain:

1. Bukti tertulis atau surat, yakni surat-surat akta dan surat-surat lain. Surat akta ialah suatu tulisan yang semata-mata dibuat untuk membuktikan sesuatu . hal atau peristiwa, karenanya suatu akta harus selalu ditandatangani. Surat-surat akta dapat dibagi lagi atas akte resmi (authentiek) dan surat-surat akte di bawah tangan (onderhands). Suatu

---

<sup>118</sup> Machmud, Syahrul, *Hukum Acara Khusus pada Pengadilan Hubungan Industrial*, (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2014), hal 119

<sup>119</sup> O. Bidara dan Martin P. Bidara, *Hukum Acara Perdata*, (Jakarta: Penerbit PT. Pradnya Paramita, 1987), hlm. 57

akte Resmi (*authentiek*) ialah suatu akte yang dibuat oleh atau dihadapan seorang pejabat umum yang menurut undang-undang ditugaskan untuk membuat surat-surat akte tersebut. Pejabat umum yang dimaksud adalah notaris, hakim, jurusita pada suatu pengadilan, Pegawai Pencatatan Sipil (*Ambtenaar Burgelijke Stand*), dan sebagainya. Menurut undang-undang suatu akte otentik (*authentiek*) mempunyai suatu kekuatan pembuktian sempurna (*volledig bewijs*), artinya apabila suatu pihak mengajukan suatu akte resmi, hakim harus menerimanya dan menganggap apa yang dituliskan didalam akte itu, sungguh-sungguh telah terjadi. sehingga hakim tidak boleh memerintahkan penambahan pembuktian lagi. Suatu akta di bawah tangan (*onderhands*) ialah tiap akte yang tidak dibuat oleh atau dengan perantara seorang pejabat umum Misalnya, surat perjanjian jual-beli atau sewa menyewa yang dibuat sendiri dan ditandatangani sendiri oleh kedua belah pihak yang mengadakan perjanjian itu. Jika pihak yang menandatangani surat perjanjian itu mengakui atau tidak menyangkal tandatangannya, yang berarti ia mengakui atau tidak menyangkal kebenaran apa yang tertulis dalam surat perjanjian itu, maka akte dibawah tangan. tersebut memperoleh , suatu kekuatan pembuktian yang sama dengan suatu akte resmi.<sup>120</sup>

---

<sup>120</sup> R. Soebekti dan R. Tjitrosudibio, *Kitab Undang-undang Hukum Perdata*, cet. XXVI, (Jakarta: PT. Pradnya Paramita, 1994), Pasal 1866

2. Bukti saksi, pembuktian dengan saksi-saksi diperkenankan dalam segala hal yang tidak dikeualikan oleh Peraturan perundang-undangan menurut Pasal 1895 KUHPerdara. Setiap kesaksian harus disertai keterangan mengenai bagaimana saksi mengetahui kesaksisannya. Pendapat maupun dugaan khusus, yang diperoleh dengan memakai pikiran, bukanlah suatu kesaksian. Dengan kata lain, saksi adalah Seseorang yang melihat, mengalami atau mendengar sendiri kejadian (atau peristiwa hukum) yang diperkarakan. *Testimonium de auditu* (kesaksian de auditu) adalah, keterangan yang saksi peroleh dari orang lain, ia tidak mendengarnya atau mengalaminya sendiri, hanya ia dengar dari orang lain mengenai kejadian itu. Pada prinsipnya, *Testimonium de auditu* tidak dapat diterima sebagai alat bukti. Keterangan seorang saksi saja tanpa alat bukti lain tidak dapat dipercaya disebut juga *Unus testis nullus testis*.
3. Persangkaan merupakan yang oleh undang-undang atau oleh hakim ditarik dari suatu peristiwa yang diketahui umum ke arah suatu peristiwa yang tidak diketahui umum.<sup>121</sup>
4. Pengakuan adalah pernyataan atau keterangan yang dikemukakan salah satu pihak kepada pihak lain adalah proses pemeriksaan suatu perkara.<sup>122</sup>  
Dalam hal ini, pernyataan atau keterangan itu dilakukan di muka hakim atau

---

<sup>121</sup> R. Soebekti dan R. Tjitrosudibio, *Kitab Undang-undang Hukum Perdata*, cet. XXVI, (Jakarta: PT. Pradnya Paramita, 1994), Pasal 1915.

<sup>122</sup> *Ibid.* Pasal 1923.

dalam sidang pengadilan. Keterangan itu merupakan pengakuan, bahwa apa yang didalilkan atau yang dikemukakan pihak lawan benar untuk keseluruhan atau sebagian.

5. Bukti Sumpah adalah suatu keterangan atau pernyataan yang dikuatkan atas nama Tuhan. Menurut Undang-undang terdapat 2 (dua) macam bentuk sumpah, yaitu sumpah yang menentukan (*decissoire eed*) dan tambahan (*supletoir eed*) Sumpah yang menentukan (*decissoire eed*) adalah sumpah yang diperintahkan oleh salah satu pihak yang berperkara kepada pihak lawan dengan maksud untuk mengakhiri perkara yang sedang diperiksa oleh hakim. Jika pihak lawan mengangkat sumpah yang perumusannya disusun sendiri oleh pihak yang memerintahkan pengangkatan sumpah itu, ia akan dimenangkan, sebaliknya, jika ia tidak berani dan menolak pengangkatan sumpah itu, ia akan dikalahkan. Pihak yang diperintahkan mengangkat sumpah, mempunyai hak untuk mengembalikan perintah itu, artinya meminta kepada pihak lawannya sendiri mengangkat sumpah itu. Tentu saja perumusan sumpah yang dikembalikan itu sebaliknya dari perumusan semula. Jika sumpah dikembalikan, maka pihak yang semula memerintahkan pengangkatan sumpah itu, akan dimenangkan oleh hakim apabila ia mengangkat sumpah itu. Sebaliknya ia akan dikalahkan apabila dia menolak pengangkatan sumpah itu.

Dalam ketentuan Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) ditentukan 5 (lima) alat bukti yang dimana serupa tetapi memiliki kekuatan yang berbeda dengan alat bukti pada perkara perdata, yaitu:

1. Keterangan saksi, adalah salah satu alat bukti dalam perkara pidana yang berupa keterangan saksi mengenai suatu peristiwa pidana yang ia dengar sendiri; ia lihat sendiri, dan ia alami sendiri dengan menyebut alasan dari pengetahuannya itu. Keterangan saksi sebagai alat bukti ialah apa yang saksi nyatakan di muka sidang pengadilan. Dengan perkataan lain hanya keterangan saksi yang diberikan dalam pemeriksaan disidang pengadilan yang berlaku sebagai alat bukti yang sah.<sup>123</sup> Keterangan saksi yang bernilai sebagai bukti, hal ini disebabkan tidak semua keterangan saksi yang mempunyai nilai sebagai bukti, keterangan saksi yang mempunyai nilai ialah keterangan yang sesuai dengan apa yang dijelaskan pasal 1 angka 27 KUHAP:

- a. Yang saksi lihat sendiri
- b. Saksi dengar sendiri
- c. Dan saksi alami sendiri
- d. Serta menyebut alasan dengan pengetahuannya itu

---

<sup>123</sup>Indonesia, Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana, UU No. 8 Tahun 1981, Pasal 185 ayat (1)

2. Keterangan Ahli adalah apa yang seorang ahli nyatakan disidang pengadilan.<sup>124</sup> Berdasarkan ketentuan Pasal 1 butir 28 KUHPA diterangkan bahwa yang dimaksud dengan keterangan ahli adalah keterangan yang diberikan oleh seorang yang memiliki keahlian khusus tentang hal yang diperlukan untuk membuat terang suatu perkara pidana guna kepentingan pemeriksaan, dalam hal ini keterangan tersebut diberikan setelah orang ahli mengucapkan sumpah atau janji dihadapan hakim. :
3. Alat bukti surat adalah surat yang dibuat atas kekuatan sumpah jabatan atau dengan sumpah , yaitu:
  - a. Berita acara dan surat lain dalam bentuk resmi yang dibuat oleh pejabat umum yang berwenang atau yang dibuat dihadapannya yang termuat keterangan tentang kejadian keadaan yang di dengar dilihat atau yang dialaminya sendiri dengan disertai alat bukti yang jelas dan tegas tentang keterangan itu.
  - b. Surat yang dibuat menurut ketentuan peraturan perundang-undangan atau suiat yang dibuat oleh pejabat mengenai hal yang termasuk dalam tata laksana yang menjadi tanggung jawabnya dan diperuntukkan bagi pembuktian suatu hal atau suatu keadaan.

---

<sup>124</sup>Ibid,, Pasal 186.



- c. Surat keterangan seorang ahli yang memuat pendapat berdasarkan keahliannya mengenai suatu hal atau suatu keadaan yang dapat diminta dari padanya.
  - d. Surat lain yang hanya berlaku jika ada hubungannya dengan isi dari alat pembuktian yang lain.
4. Alat Bukti Petunjuk adalah perbuatan, kejadian atau keadaan yang karena persesuaiannya, baik antara yang satu dengan yang lain, maupun dengan tindak pidana itu sendiri , menandakan telah terjadi suatu tindak pidana . petunjuk dimaksud hanya diperoleh dan.
- a. Keterangan saksi
  - b. Surat
  - c. Keterangan terdakwa

Penilaian atas kekuatan pembuktian dari suatu petunjuk dalam setiap keadaan tertentu dilakukan oleh hakim dengan arif lagi bijaksana, setelah ia mengadakan pemeriksaan dengan penuh kecermatan dan kesamaan berdasarkan hati nuraninya.<sup>125</sup>

5. Keterangan terdakwa adalah apa yang terdakwa nyatakan disidang pengadilan tentang perbuatan yang ia lakukan atau ia ketahui sendiri.

Ada pun alat bukti yang serupa dengan Hukum Acara Perdata adalah alat bukti dalam Peradilan Tata Usaha Negara. Sehubungan dengan hal ini

---

<sup>125</sup> *Ibid.*, Pasal 188.

demi kelancaran pemeriksaan suatu sengketa. Hakim Ketua Sidang berhak di dalam sidang untuk memberikan petunjuk kepada pihak yang bersengketa mengenai upaya hukum dan alat bukti yang dapat digunakan. Dalam hal ini ketentuan dalam Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 jo Undang-undang Nomor 9 tahun 2004 jo Undang-undang Nomor 51 tahun 2009 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara (UU 5/1986) mengarah pada ajaran pembuktian bebas.<sup>126</sup> Dalam hal ini para pihak dapat mengajukan alat bukti sebanyak mungkin guna mendukung dalil-dalil yang diajukan dalam acara pembuktian.

Pasal 100 UU No. 5/1986 menentukan bahwa alat bukti yang dapat dipergunakan dalam persidangan sengketa TUN adalah:

1. Surat atau tulisan yang terdiri dari 3 (tiga) jenis: yaitu :
  - a. Akta otentik yaitu surat yang dibuat oleh atau di hadapan seorang pejabat umum, yang menurut peraturan perundang-undangan berwenang membuat surat itu dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa hukum yang tercantum di dalamnya
  - b. Akta di bawah tangan, yaitu surat yang dibuat dan ditandatangani oleh pihak-pihak yang bersangkutan dengan maksud untuk dipergunakan

---

<sup>126</sup> Ajaran pembuktian bebas atau teori pembuktian bebas adalah ajaran atau teori tidak menghendaki adanya ketentuan-ketentuan yang mengikat Hakim, hingga sejauh mana pembuktian dilakukan diserahkan kepada Hakim. Apa sebab yang diikuti adalah ajaran pembuktian bebas, karena proses pemeriksaan di sidang Pengadilan terhadap Sengketa Tata Usaha Negara yang ditentukan oleh Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 jo. Undang-undang Nomor 9 Tahun 2004 jo. Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009, menurut pembuat undang-undang dimaksudkan untuk memperoleh kebenaran materiil dan bukan kebenaran formil (Sudikno Mertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, (Yogyakarta: Penerbit Liberty, 1988), hlm. 109)

sebagai alat bukti tentang peristiwa hukum yang tercantum di dalamnya.

c. Surat-surat lainnya yang bukan akta<sup>127</sup>

2. Keterangan ahli merupakan pendapat orang yang diberikan di bawah sumpah dalam persidangan tentang hal yang ia ketahui menurut pengalaman dan pengetahuannya. Keterangan ahli ini dapat diajukan baik atas permintaan para pihak yang berperkara maupun atas prakarsa Hakim karena jabatannya. Yang penting keterangan tersebut dikuatkan dengan sumpah atau janji menurut kebenaran sepanjang pengetahuannya /pengalamannya.<sup>128</sup>
3. Keterangan saksi dianggap sebagai alat bukti apabila keterangan itu berkenaan dengari hal yang dialami, dilihat atau didengar oleh saksi sendiri. Saksi ini dapat diajukan atas permintaan salah satu pihak dalam perkara. Hakim Ketua sidang dapat juga memerintahkan seseorang saksi untuk didengar keterangannya dalam persidangan. Apabila saksi tidak datang tanpa alasan yang Syah meskipun telah dipanggil dengan patut dan hakim cukup mempunyai alasan untuk menduga bahwa saksi sengaja tidak datang, Hakim Ketua dapat memberi perintah supaya saksi dibawa oleh polisi secara paksa ke persidangan. Sebelum saksi memberikan

---

<sup>127</sup> Pasal 101 UU No. 5/1986

<sup>128</sup> Pasal 101 UU No. 5/1986

keterangan, saksi wajib mengucapkan sumpah atau janji menurut agama atau kepercayaannya.<sup>129</sup>

4. Pengakuan para pihak merupakan salah satu alat bukti juga Pengakuan yang diberikan oleh para pihak yang berpakai a tidak dapat ditarik kembali, kecuali berdasarkan alasan-alasan yang kuat dan dapat diterima oleh Hakim.
5. Pengetahuan Hakim adalah hal-hal yang oleh hakim diketahui dan diyakini kebenarannya. Dengan perkataan lain. pengetahuan ini harus diperoleh hakim dalam dan selama peisidangan. Untuk, menambah pengetahuan Hakim lazimnya dilakukan pemeriksaan setempat/peninjauan lokasi atau sidang lapangan Perlu dijelaskan, hal apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian merupakan kewenangan untuk menetapkannya. Untuk syahnya pembuktian sekurang- kurangnya diperlukan dua alat bukti yang diyakini kebenarannya oleh Hakim.<sup>130</sup>

#### **D. Tinjauan Umum Pengadilan Pajak**

Pengadilan Pajak (PP) adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Adapun yang dimaksud dengan sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat

---

<sup>129</sup> Pasal 104 UU No. 5/1986

<sup>130</sup> Pasal 106 UU No. 5/1986

dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada PP berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.<sup>131</sup>

Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak. Oleh karenanya Putusan PP tidak dapat diajukan gugatan ke Peradilan Umum, Peradilan Tata Usaha Negara, atau badan peradilan lain, kecuali putusan berupa “tidak dapat diterima” yang menyangkut kewenangan atau kompetensi.<sup>132</sup>

Pengadilan Pajak berkedudukan di ibukota negara. Akan tetapi apabila dipandang perlu sidang PP dapat dilakukan ditempat lain dan ditetapkan oleh Ketua. Pada hakikatnya tempat sidang PP di ibu kota negara sesuai dengan tempat kedudukannya. Namun, dengan pertimbangan untuk memperlancar dan mempercepat penanganan sengketa pajak, tempat sidang dapat dilakukan di tempat lain. Hal ini sesuai dengan prinsip penyelesaian perkara yang dilakukan dengan sederhana, cepat, dan biaya ringan.<sup>133</sup>

Sengketa pajak atau secara khusus sengketa kepabeanan timbul apabila terdapat perbedaan pendapat atau perselisihan antara wajib pajak atau wajib bea dengan pejabat pajak atau pejabat Bea dan Cukai ketika salah

---

<sup>131</sup>. Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002, Pasal 2 dan Pasal 1 angka 5.

<sup>132</sup>. *Ibid*, Pasal 33 ayat (1) dan Penjasannya.

<sup>133</sup>. *Ibid*, Pasal 3 dan Pasal 4 ayat (1) serta Penjasannya.

satu pihak tidak melaksanakan atau melaksanakan tetapi tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan atau kepabeanan. Secara resmi Pasal 1 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak mendefinisikan sengketa pajak sebagai sengketa dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.<sup>134</sup>

Pada pengadilan pajak, putusan pengadilan pajak tingkat pertama merupakan putusan yang bersifat final yang tidak dapat diajukan banding maupun kasasi lagi, kecuali dalam hal tertentu peninjauan kembali oleh MA. Tujuan dari pemangkasan tingkatan pengadilan tersebut adalah untuk membuat proses penyelesaian dispute menjadi lebih cepat.<sup>135</sup>

---

<sup>134</sup> Lihat: Pasal 1 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

<sup>135</sup> pasal 77 ayat (1) Undang-undang No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak disebutkan bahwa Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.

## E. Prinsip Pembuktian di Pengadilan Pajak

Dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 sudah diatur prinsip pembuktian untuk pemeriksaan di persidangan.<sup>136</sup> Hal tersebut dapat dilihat dalam penjelasan Pasal 69 dan dihubungkan dengan Pasal 76 sebagai berikut:

### Penjelasan Pasal 69

#### Ayat (1)

Pengadilan Pajak menganut prinsip pembuktian bebas. Majelis atau Hakim Tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain.

#### Ayat (2)

Keadaan yang diketahui oleh umum, misalnya:

- a. derajat akte autentik lebih tinggi tingkatnya daripada akta di bawah tangan;
- b. Kartu Tanda Penduduk, Surat Izin Mengemudi, atau Paspor merupakan salah satu identitas diri.

### Pasal 76

Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1).

Prinsip yang termuat dalam penjelasan Pasal 69 tersebut merupakan prinsip yang penting, tetapi sayangnya dimuat di dalam penjelasan pasal<sup>137</sup>. Seperti kita ketahui, penempatan rumusan di dalam pasal dan penjelasan pasal memiliki konsekuensi yang berbeda. Yang termuat dalam penjelasan Pasal 69 tersebut adalah ketentuan bahwa prinsip yang dianut dalam Undang-

---

<sup>136</sup> Pudyatmoko, Y. Sri, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Edisi Revisi, 2009, (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2005), hlm.175

<sup>137</sup> Pudyatmoko, Y. Sri, *loc. cit.* Hlm.175

Undang tentang Pengadilan Pajak adalah sistem pembuktian bebas. Prinsip pembuktian bebas tentu bukan berarti para pihak bebas; begitu saja melakukan atau tidak melakukan pembuktian. Dalam hal ini prinsip pembuktian bebas adalah seperti apa yang disebutkan kemudian dalam Pasal 76, yakni hakim mempunyai kebebasan dalam:

- a. menentukan apa yang harus dibuktikan atau yang sering disebut juga sebagai luas pembuktian;
- b. menentukan beban pembuktian atau dalam hal ini menentukan siapa yang seharusnya melakukan pembuktian;
- c. beserta penilaian pembuktian.

Jadi, dalam hal ini pembuktian diserahkan kepada kearifan hakim untuk menentukan pihak mana yang harus membuktikan, pembanding atau terbanding, penggugat atau tergugat. Demikian pula halnya, apa yang harus dibuktikan oleh pihak yang dibebani kewajiban untuk melakukan pembuktian juga diserahkan kepada kearifan hakim. Juga mengenai penilaian terhadap apa yang telah dibuktikan tersebut. Jadi yang mempunyai kebebasan itu hakim atau majelis hakim, bukan para pihak. Hal demikian berbeda, misalnya, apabila dibandingkan dengan prinsip pembuktian yang dianut dalam Hukum Acara Perdata.

Mengingat sahnya pembuktian harus memenuhi syarat minimal dua alat bukti yang disertai keyakinan hakim, sehubungan dengan hal tersebut, dapat



dikatakan bahwa sebenarnya prinsip pembuktian bebas yang dianut dalam undang-undang ini ada batasnya. Hal ini sama dengan prinsip yang dianut dalam Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara. Dalam ketentuan Pasal 107 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 juga digunakan asas seperti itu. Asas seperti itu dapat disebut sebagai asas pembuktian bebas terbatas.<sup>138</sup>

Untuk proses pembuktian tentu pada tahap awal, hakim tunggal atau majelis hakim akan melihat dan menentukan fakta-fakta mana yang relevan bagi putusan yang akan dijatuhkan nanti. Dalam sengketa itu tentu sudah ada fakta-fakta yang menurut pandangan hakim atau majelis hakim sudah cukup pasti sehingga tidak perlu dibuktikan kebenarannya. Namun, ada pula fakta-fakta yang masih memerlukan pembuktian. Hal seperti itu dapat dikatakan sebagai tahap penentuan luas pembuktian. Fakta-fakta tersebut, baik yang berupa fakta hukum dan fakta empiris lainnya, tentu akan diajukan oleh para pihak. Misalnya oleh pihak tergugat atau terbanding yang terlebih dahulu mengemukakan pandangannya terhadap fakta-fakta yang diajukan, karena mereka tentu cukup berkepentingan untuk menjelaskan dan menguraikan hal-hal yang melatarbelakangi dikeluarkannya keputusan ataupun tindakan yang kemudian dijadikan objek sengketa itu, misalnya dalam surat uraian banding atau surat tanggapan oleh pbanding atau penggugat tentu dikemukakan pula fakta-fakta yang mengarang pada putusan yang menyatakan bahwa

---

<sup>138</sup> Pudyatmoko, Y. Sri, *loc. cit.* Hlm.175

keputusan yang dibuat oleh terbanding atau tergugat tidak benar. Tetapi, tentu saja hal ini tidak hanya sebatas proses tertulis dalam surat itu yang dilakukan melainkan apa yang disampaikan dalam surat itu tentu harus dibuktikan dan diyakinkan kepada hakim dan pihak lawan. Bahkan dalam proses yang dilakukan, pihak-pihak itu tidak hanya menyampaikan fakta tersebut tetapi juga harus membuktikannya sendiri. Hakim pun tidak hanya sebatas memeriksa fakta yang dikemukakan oleh para pihak secara tertulis berkaitan dengan apa yang harus dibuktikan. Seperti ditentukan dalam penjelasan Pasal 76 yang menyebutkan bahwa hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak. Dalam persidangan, para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam banding atau gugatan, Surat Uraian Banding, atau bantahan, atau tanggapan, belum diungkapkan.<sup>139</sup>

Pemohon banding atau penggugat tidak harus hadir dalam sidang. Oleh karena itu fakta atau hal-hal baru yang dikemukakan terbanding atau tergugat harus diberitahukan kepada pemohon banding atau penggugat untuk diberi jawaban. Berawal dari hal itu semakin jelas bahwa yang dibuktikan bukan hanya apa yang disampaikan oleh para pihak secara tertulis, baik itu dalam

---

<sup>139</sup> Pudyatmoko, Y. Sri, *loc. cit.* Hlm.1

surat banding, surat gugatan, surat uraian banding, dan surat tanggapan melainkan juga perkembangan yang terjadi dalam persidangan.<sup>140</sup>

Sahnya pembuktian menurut ketentuan di atas dibatasi oleh minimal dua alat bukti disertai dengan keyakinan hakim. Dalam Hukum Acara dikenal adagium "*unus tetis nullus tetis*" yang kurang lebih berarti satu alat bukti bukan alat bukti. Memang sebenarnya satu alat bukti mesti diperkuat dengan alat bukti lain, sehingga kebenaran yang diwujudkan. Proses pembuktian itu tidak digantungkan kepada kebenaran dalam alat bukti tunggal. Di samping itu, pembuktian tersebut disertai pula dengan keyakinan hakim. Hal ini menunjukkan bahwa apa yang ingin dicapai dalam proses di persidangan adalah kebenaran material. Hal seperti ini juga dianut dalam Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara dan Hukum Acara Pidana di Peradilan Umum, berbeda dengan Hukum Acara Perdata yang menekankan pada kebenaran formal. Selain pembatasan tersebut, sebenarnya dalam Hukum Acara Pengadilan Pajak juga ada pembatasan yang lain, yakni pembatasan mengenai alat bukti. Seperti telah diatur dalam Pasal 69, di mana macam alat bukti telah ditentukan secara limitatif. Karena itu, dalam proses pembuktian para pihak hanya dapat mengajukan alat bukti yang macamnya sudah ditentukan secara limitatif dalam pasal tersebut.<sup>141</sup>

---

<sup>140</sup> *Ibid.*

<sup>141</sup> <sup>141</sup> Pudyatmoko, Y. Sri, *loc. cit.* Hlm.175

Dalam bagian penjelasan Pasal 69 ditentukan bahwa majelis atau hakim tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain. Bukti tulisan memang berbeda dengan bukti lainnya. Bukti tulisan pada umumnya memang diadakan dengan maksud sewaktu-waktu bukti itu dapat digunakan antara lain untuk proses pembuktian. Kuitansi dibuat dengan maksud sebagai bukti apabila seseorang yang telah menerima pembayaran menyangkal bahwa ia menerimanya. Demikian pula halnya akta autentik maupun akta di bawah tangan, yang memang dibuat untuk memudahkan apabila sewaktu-waktu diperlukan sebagai pembuktian. Dalam lingkup bidang Pajak bukti-bukti tertulis cukup tersedia, baik itu berupa akta autentik, akta bawah tangan, pembukuan, catatan, dokumen, surat keputusan dan sebagainya yang memang diharapkan dapat memudahkan pembuktian. Menurut undang-undang semua itu harus terlebih dahulu digunakan dalam proses pembuktian, setelah itu baru alat bukti lainnya yang digunakan apabila alat bukti tertulis tersebut belum cukup. Kenyataan ini kiranya juga sejalan dengan ketentuan pemeriksaan yang tidak terlalu menekankan kehadiran para pihak melainkan lebih menunjukkan bahwa pemeriksaan itu terutama dilakukan terhadap berkas-berkas. Dengan ketentuan tersebut sekali lagi bukan berarti menutup kemungkinan pengajuan

bukti-bukti lain di luar tulisan dan bukan berarti bahwa pemeriksaan hanya dibatasi pada pemeriksaan dokumen.<sup>142</sup>

Sistem pembuktian dalam penanganan banding berbeda dari acara yang dianut dalam hukum acara perdata. Sistem pembuktian yang dianut hukum acara perdata tidak bersifat stelsel negatif menurut undang-undang (*negatif wettelijk stelsel*), seperti dalam proses pemeriksaan pidana yang menuntut pencarian kebenaran. Kebenaran itu harus diyakini hakim. Prinsip ini disebut *beyond reasonable doubt*, kebenaran yang diwujudkan benar-benar berdasarkan bukti-bukti yang tidak meragukan, sehingga kebenaran itu dianggap bernilai sebagai kebenaran hakiki.<sup>143</sup>

Beban pembuktian menurut teori hukum adalah proses pemeriksaan dan penyelesaian perkara. Teori pembuktian bebas tidak menghendaki adanya ketentuan-ketentuan yang mengikat hakim sehingga penilaian pembuktian sedapat mungkin diserahkan kepadanya. Teori ini menghendaki kebebasan yang seluas-luasnya bagi hakim dalam menilai alat bukti. Hakim tidak terikat oleh suatu ketentuan hukum atau setidaknya ikatan-ikatan oleh ketentuan hukum akan dibatasi.<sup>144</sup>

Dalam pasal 75 UU Pengadilan Pajak disebutkan bahwa Pengetahuan hakim adalah hal yang olehnya diketahui dan diyakini kebenarannya. Melihat

---

<sup>142</sup> Pudyatmoko, Y. Sri, *loc. cit.* Hlm.175

<sup>143</sup> Mertokusumo, Soedikno, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, (Yogyakarta: Liberty, 2006), hal 142.

<sup>144</sup> *Ibid*, hal 129.

pada pengertian ini maka pengetahuan hakim dapat juga diartikan sebagai apa yang dilihat, didengar dan disaksikan oleh hakim dalam persidangan. Misalnya : sikap, perilaku, emosional dan tindakan para pihak dalam memutus perkara. Tetapi pengetahuan hakim mengenai para pihak yang diperoleh di luar persidangan tidak dapat dijadikan bukti dalam memutus perkara.

Namun demikian, pengetahuan Hakim tidak dapat dengan serta merta berdiri karena harus ada alat penunjang lainnya. Dengan adanya alat bukti lain yang telah diberikan akan menguatkan keyakinan Hakim dalam menyusun putusannya dikarenakan Hakim akan memberikan penafsiran dengan menginterpretasikan peraturan perundang-undangan perpajakan yang dapat jauh berbeda dengan apa yang ditetapkan fiskus.<sup>145</sup>

Sejalan dengan pendapat pakar di atas, *Prof. Muhammad Djafar Saidi* menyatakan bahwa majelis hakim dalam pemeriksaan sengketa pajak dalam kerangka menemukan kebenaran materiil. Oleh karena itu berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan para pihak. Dalam persidangan para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru yang

---

<sup>145</sup> Hakim tidak mempunyai keahlian khusus yang dapat digunakannya. Padahal hakim untuk membentuk keyakinannya tentang salah atau tidaknya terdakwa, sangat memerlukan keterangan-keterangan yang dapat digunakan sebagai dasar pertimbangan bahwa benar-benar ada suatu kejadian tertentu. Lihat: Adami Chazawi, "Peran Laporan Audit Investigasi dalam Hal Menentukan Kerugian Negara dalam Perkara Korupsi", <http://adamichazawi.blogspot.co.id/2009/07/peran-hasil-audit-investigasi-dalam-hal.html>. diakses pada tanggal 30 Agustus 2015

dalam banding atau gugatan, atau bantahan, atau tanggapan belum terungkap.<sup>146</sup>

Sehubungan dengan ketentuan tersebut, majelis hakim atau hakim tunggal dalam pemeriksaan sengketa pajak berupaya untuk menentukan, mengenai:

1. Apa yang harus dibuktikan;
2. Siapa yang dibebani pembuktian;
3. Surat atau tulisan sebagai alat bukti yang harus didahulukan kemudian disusul dengan alat bukti lainnya;
4. Penilaian pembuktian bukti yang diajukan para pihak sekurang-kurangnya dua alat bukti.<sup>147</sup>

Dalam hal pembebanan pembuktian tidak selalu harus didahulukan kepada salah satu pihak, tergantung pada fakta-fakta pada sengketa. Tatkala pembebanan berada pada pihak terbanding atau tergugat, maka saat itu Pengadilan Pajak menerapkan pembuktian terbalik, yang tidak diatur secara tegas dalam UU Pengadilan Pajak, tetapi tidak juga dilarang untuk diterapkan. Berhubung karena, hukum acara Pengadilan Pajak menganut pembuktian bebas dalam penyelesaian sengketa pajak.<sup>148</sup>

---

<sup>146</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2013. *Hukum Acara Peradilan Pajak*, Jakarta: Raja Grafindo Persada. Hlm. 152

<sup>147</sup> *Ibid.*, hlm. 152

<sup>148</sup> *Ibid.*, hlm. 154

## F. Macam-macam Alat Bukti di Pengadilan Pajak

Sebagaimana dinyatakan sebelumnya, bahwa Pengadilan Pajak memiliki karakteristik yang berbeda dengan badan peradilan lainnya maka untuk mempermudah dalam memahami kekhususan alat bukti pada Pengadilan Pajak, berikut ini akan diuraikan tabel mengenai perbandingan alat bukti pada Pengadilan Pajak dengan alat bukti yang dipergunakan pada sistem peradilan lainnya, sebagai berikut:

Badan Peradilan	Dasar Hukum	Alat Bukti .
Pengadilan Perdata	Pasal 164 HIR Pasal 284 RBg Pasal 1866 B W	1. Bukti Tertulis 2. Bukti Saksi 3. Bukti Persangkaan 4. Bukti Pengakuan 5. Bukti Sumpah
Pengadilan Pidana	Pasal 184 (1) KUHAP	1. Keterangan Saksi 2. Keterangan Ahli 3. Surat 4. Petunjuk 5. Keterangan Terdakwa
Peradilan Tata Usaha Negara	Pasal 100 UU No 5 Tahun 1986	1. Surat atau tulisan 2. Keterangan Ahli 3. Keterangan Saksi 4. Pengakuan Para Pihak 5. Pengetahuan Hakim



Pengadilan Pajak	Pasal 69 UU No. 14 Tahun 2002	1. Surat atau tulisan 2. Keterangan Ahli 3 Keterangan Para Saksi 3. Pengakuan Para Pihak 4. Pengetahuan Hakim
------------------	-------------------------------	---

Berdasarkan tabel yang diuraikan tersebut, alat bukti yang dipergunakan pada Pengadilan Pajak memiliki kesamaan dengan alat bukti yang dipergunakan dalam Peradilan Tata Usaha Negara. Namun, sekalipun terdapat kesamaan Objek Sengketa pada Pengadilan Pajak tetap berbeda karena tidak dapat dikategorikan sebagai Keputusan Tata Usaha Negara yang digugat karena pelanggaran ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku maupun Asas-asas Umum Pemerintahan Yang Baik sebagaimana diuraikan dalam Pasal 53 ayat (2) Undang- undang Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara. Sehingga menurut hemat penulis, alat bukti yang dipergunakan pada Pengadilan Pajak adalah sama dengan Peradilan Tata Usaha Negara, akan tetapi tidak dapat menjadi bagian Peradilan Tata Usaha Negara mengingat objek sengketanya berbeda satu dengan yang lainnya.

Alat bukti yang dapat digunakan di PP menurut Pasal 69 adalah: (a) surat atau tulisan; (b) keterangan ahli; (c) keterangan para saksi; (d) pengakuan para pihak; dan/atau (e) pengetahuan hakim.

Surat atau tulisan sebagai alat bukti menurut Pasal 70 terdiri dari:

- a. akta autentik, yaitu surat yang dibuat oleh atau dihadapan seorang pejabat umum, yang menurut peraturan perundang-undangan berwenang membuat surat itu dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum di dalamnya;
- b. akta di bawah tangan yaitu surat yang dibuat dan ditandatangani oleh pihak-pihak yang bersangkutan dengan maksud untuk dipergunakan sebagai alat bukti tentang peristiwa atau peristiwa hukum yang tercantum di dalamnya;
- c. surat keputusan atau surat ketetapan yang diterbitkan oleh pejabat yang berwenang;
- d. surat-surat lain atau tulisan yang tidak termasuk huruf a, huruf b, dan huruf c yang ada kaitannya dengan banding atau gugatan.

Alat bukti surat atau tulisan merupakan alat bukti utama yang digunakan dalam penyelesaian sengketa pajak. PP menganut prinsip pembuktian bebas. Majelis atau Hakim Tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain.<sup>149</sup>

Dalam pasal tersebut tidak ada penjelasan lebih lanjut mengenai bukti surat atau tulisan, apakah dia terikat atau tidak terikat pada bentuknya. Apakah alat bukti surat atau tulisan yang tidak terikat pada bentuknya, seperti fotokopi,

---

<sup>149</sup>. *ibid*, Penjelasan Pasal 69 ayat (1).

rekaman, film, disket, kaset, faksimile, teleks, keluaran cetak, atau tanda terima dapat digunakan sebagai alat bukti pada PP. Hal ini sangat penting, karena dalam perilaku komunikasi dengan menggunakan elektronik telah mengubah sistem kehidupan masyarakat. Perkembangan teknologi komputer, telekomunikasi dan informasi telah berkembang sedemikian rupa sehingga, teknologi tersebut telah dimanfaatkan sebagai sarana yang sangat mudah dalam melakukan bisnis.

*Electronic commerce*, yaitu suatu kegiatan bisnis yang menyangkut konsumen (*consumers*), manufaktur (*manufaktures*), *service providers*, dan perdagangan perantara (*intermediaries*), dilakukan dengan menggunakan jaringan komputer (*computer networks*), yaitu internet merupakan kegiatan bisnis yang sedang marak sekarang. Penggunaan *credit cards*, *automatic teller machines*, dan *telephone banking* juga merupakan bentuk-bentuk dari *electronic commerce*.<sup>150</sup>

Kegiatan-kegiatan tersebut di atas telah menimbulkan permasalahan tersendiri dalam bidang hukum yang dalam kaitan ini adalah masalah alat bukti. Dalam kegiatan tradisional termasuk membayar pajak dilakukan dengan menggunakan dokumen kertas (bukti tertulis). Apabila terjadi sengketa diantara para pihak, maka bukti tertulis itulah yang akan diajukan sebagai alat bukti. Hal ini sangat berbeda sekali dengan transaksi yang dilakukan melalui

---

<sup>150</sup>. Nabil R. Adam, et.al, *Electronic Commerce, Technical, Business, and Legal Issues*, Prentice Hall PTR, 1999, hlm. 11, Dalam Jurnal Hukum Bisnis, Volume 12, 2001.

*electronic commerce* dimana dokumen-dokumen yang digunakan adalah *digital document*. Alat bukti ini didapat melalui *printed out* dari *hard copy*.<sup>151</sup>

Untuk kepentingan diatas, maka alat-alat bukti, terutama alat bukti tulis, yang dapat digunakan di PP tidak harus terikat pada bentuknya. Ketentuan seperti ini harus jelas dan tegas diatur dalam UU PP.

Keterangan ahli adalah pendapat orang yang diberikan di bawah sumpah dalam persidangan tentang hal yang ia ketahui menurut pengalaman dan pengetahuannya. Atas permintaan kedua belah pihak atau salah satu pihak atau karena jabatannya, hakim dapat menunjuk satu atau beberapa orang ahli. Dalam persidangan dia harus memberi keterangan baik tertulis maupun lisan, yang dikuatkan dengan sumpah atau janji mengenai hal sebenarnya menurut pengalaman dan pengetahuannya. Orang yang tidak boleh didengar sebagai saksi, juga tidak boleh memberikan keterangan ahli.<sup>152</sup> Orang tersebut adalah:<sup>153</sup> (a) keluarga sedarah atau semenda menurut garis keturunan lurus ke atas atau ke bawah sampai derajat ketiga dari salah satu pihak yang bersengketa; (b) istri atau suami dari pemohon banding atau penggugat meskipun telah bercerai; (c) anak yang belum berumur 17 tahun; atau (d) orang sakit ingatan.

---

<sup>151</sup>. Sutan Remy Sjahdeini, *E-Commerce*, Jurnal Hukum Bisnis, Volume 12, 2001, hlm. 8.

<sup>152</sup>. *ibid*, Pasal 71 dan Pasal 72.

<sup>153</sup>. *ibid*, Pasal 55 ayat (1).

Keterangan saksi dianggap sebagai alat bukti apabila keterangan itu berkenaan dengan hal yang dialami, dilihat, atau didengar sendiri oleh saksi. Sedangkan pengakuan para pihak tidak dapat ditarik kembali, kecuali berdasarkan alasan yang kuat dan dapat diterima oleh Hakim Majelis atau Hakim Tunggal. Pengetahuan hakim adalah hal yang olehnya diketahui dan diyakini kebenarannya.<sup>154</sup>

### **G. Beban Pembuktian Dalam Hukum Perpajakan**

Prinsip umum dalam penentuan letak beban pembuktian yang diterapkan oleh dalam hukum perpajakan dijelaskan dalam *The Burden of Proof in Tax Law* (The final reports of the annual meeting of European Association of Tax Law Professors (EATLP) held in Uppsala, Sweden from 2-3 June 2011) dalam "*General Report*", dinyatakan bahwa:

*"The Teory is that "the burden of proof should REST on the party that makes CLAIM which affects another party"*<sup>155</sup>

Prinsip tersebut menyatakan bahwa beban pembuktian harus terletak pada pihak yang membuat klaim yang mempengaruhi pihak lain.

Namun demikian terdapat pengecualian untuk menerapkan pembalikan beban pembuktian (*reversal the burden of proof*) atau pergeseran beban

---

<sup>154</sup>. *ibid*, Pasal 73, Pasal 74, dan Pasal 75.

<sup>155</sup> Gerard Meussen. *The Burden of Proof in Tax Law* (The final reports of the annual meeting of European Association of Tax Law Professors (EATLP) held in Uppsala, Sweden from 2-3 June 2011)

pembuktian (*shifting the burden of proof*) kepada pihak perusahaan atau wajib pajak sebagaimana dijelaskan sebagai berikut:

**1.5 Burden of proof regarding discretionary decisions on tax issues or regarding estimated assessments<sup>156</sup>**

*“A common feature amongst the reported countries is that the tax administration is authorized to make discretionary decisions. The capability to do so, i.e. the legal requirements for a discretionary decision to be made, does however differ. This is shown in the following.*

*According to Austrian law, a discretionary decision must always be based on all relevant facts. The tax administration can assess the tax base by estimation, if the taxpayer is unable to sufficiently explain specifications made by him.*

*In Denmark, France and Finland, the tax administration has to prove the accuracy of the assumptions made in the estimate/discretionary decision. If the administration succeeds to do so, the taxpayer has to prove the inaccuracy of the decision.*

*According to German and Turkish law, a discretionary decision can be made if the tax administration cannot investigate or calculate the relevant facts. In these cases the estimation is based on a mere likelihood-standard.*

---

<sup>156</sup> Gerard Meussen. *Loc. cit.*

*Estimation-based assessments can be made, often by means of presumptions, according to Italian law. The presumptions can follow from either tax law, either from the judge's free evaluation.*

*In the Netherlands, a "reversal of the burden of proof" occurs if the taxpayer has failed to fill in the tax return, answer the tax administration's questions or fulfill the book-keeping liability. The tax administration's assessment will be held correct as long as the taxpayer does not prove beyond reasonable doubt that the assessment is incorrect. The same principles apply according to Belgian law.*

*According to Norwegian law, a discretionary assessment can be made if the tax administration finds that another scenario than the one declared by the taxpayer is more probable. This implies that the tax administration, to a certain degree, may be subject to the duty to inspect. Also in Spain and Sweden, the tax administration has to make the estimation probable and justify the truthfulness of its assertions. If this requirement is fulfilled, it's up to the taxpayer to provide evidence that the estimation is incorrect. Furthermore, in Greece the tax administration bears the burden to prove its allegations concerning the inaccuracy of the taxpayers' tax statement."<sup>157</sup>*

---

<sup>157</sup> Gerard Meussen. *Loc. cit.*

Berdasarkan penjelasan ***Burden of proof regarding discretionary decisions on tax issues or regarding estimated assessments*** tersebut diketahui bahwa Ketentuan pembalikan beban pembuktian (*reversal the burden of proof*) atau pergeseran beban pembuktian (*shifting the burden of proof*) kepada pihak perusahaan atau wajib pajak dianut di berbagai negara di eropa. Ketentuan pembalikan beban pembuktian (*reversal the burden of proof*) atau pergeseran beban pembuktian (*shifting the burden of proof*) kepada pihak perusahaan atau wajib pajak diterapkan apabila pihak perusahaan atau wajib pajak tidak dapat melengkapi bukti-bukti dan dokumen yang dipersyaratkan oleh Administrasi Pajak.

Ketentuan pembalikan beban pembuktian (*reversal the burden of proof*) atau pergeseran beban pembuktian (*shifting the burden of proof*) kepada pihak perusahaan atau wajib pajak telah lama dianut dalam Hukum Perpajakan di Indonesia. Hal tersebut dapat dilihat pada Pasal 14 ayat (3) Undang-undang Pajak Pendapatan tahun 1944.<sup>158</sup> Undang-undang tersebut menganut pembuktian terbalik (*omkering van bewijslast*). Isi Pasal 14 Ayat (3) Undang-undang Pajak Pendapatan adalah:

*“Wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban yang ditentukan pada Pasal 11 wajib membuktikan tidak benarnya ketetapan pajak yang dikenakan.*

---

<sup>158</sup>. Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1957 nama Pajak Peralihan diganti dengan nama Pajak Pendapatan tahun 1944 yang disingkat dengan Ord. PPd. 1944..



Dalam pasal ini hanya ditentukan siapa yang wajib membuktikan dan sama sakali tidak ditentukan alat bukti mana yang dapat digunakan. Secara *a contrario* dapat dikatakan, apabila wajib pajak telah memenuhi kewajibannya yaitu memasukkan surat pemberitahuan, memberi penjelasan lebih lanjut, dan memperlihatkan buku-buku atau catatan yang diminta (Pasal 11 UU P.Pd.), akan tetapi besarnya jumlah pajak yang harus dibayar yang ditetapkan dalam surat ketetapan pajak menyimpang dari yang diberitahukan oleh wajib pajak, dalam hal ini fiskuslah yang berkewajiban membuktikan bahwa pendapatan seseorang wajib pajak adalah sebesar jumlah yang ditetapkan Inspeksi Keuangan dan bukan sebesar jumlah yang diberitahukan oleh wajib pajak. Tetapi sebaliknya apabila wajib pajak tidak memenuhi salah satu kewajiban sebagaimana diatur dalam Pasal 11, maka wajib pajak bersangkutan yang harus membuktikannya.<sup>159</sup>

Demikian juga pada Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) menganut pembalikan beban pembuktian sebagaimana dinyatakan pada Penjelasan Pasal 13 ayat (1) UU KUP: “Bagi Wajib Pajak yang tidak menyelenggarakan

---

<sup>159</sup> Mahdi Syahbandir, 2005. *Eksistensi Pengadilan Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia Dalam Kaitannya Dengan Negara Hukum. Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Padjajaran. Bandung.*

pembukuan menurut ketentuan Pasal 28 undang-undang ini atau pada saat diperiksa tidak memenuhi permintaan menurut Pasal 29 ayat (2), sehingga Direktur Jenderal Pajak tidak dapat mengetahui keadaan usaha Wajib Pajak yang sebenarnya dan berakibat tidak dapat dihitung jumlah pajak yang seharusnya terhutang, maka Direktur Jenderal Pajak berwenang menerbitkan Surat Ketetapan Pajak dengan penghitungan secara jabatan, yaitu penghitungan pajak yang didasarkan pada data yang tidak hanya diperoleh Wajib Pajak saja. Sebagai konsekwensinya beban pembuktian atas uraian perhitungan yang dijadikan dasar penghitungan secara jabatan oleh Direktur Jenderal Pajak, diletakkan pada Wajib Pajak. Sebagai contoh diberikan antara lain :

- 1) pembukuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (4) tidak lengkap, sehingga penghitungan rugi laba atau peredaran tidak jelas;
- 2) dokumen-dokumen pembukuan tidak lengkap sehingga angka-angka dalam pembukuan tidak dapat diuji;
- 3) dari rangkaian penelitian dan fakta-fakta yang diketahui besar dugaan disembunyikannya dokumen atau barang bukti lain di suatu tempat tertentu, sehingga dari sikap demikian jelas Wajib Pajak telah tidak menunjukkan itikad baiknya untuk membantu kelancaran jalannya pemeriksaan.”

Dalam ketentuan Pasal 13 ayat (1) UU KUP tersebut terdapat ketentuan pembalikan beban pembuktian. Apabila pada saat dilakukan pemeriksaan

Wajib Pajak tidak menyerahkan pembukuan dan dokumen, maka berdasarkan ketentuan Pasal 13 (1) UU KUP pada bagian penjelasan menentukan bahwa Pajak dihitung secara Jabatan.

Demikian pula pada pasal 29 ayat (3b) UU KUP mengatur ketentuan pembalikan beban pembuktian apabila wajib pajak yang diperiksa tidak memenuhi ketentuan pasal 29 ayat (3) yang berbunyi sebagai berikut:

“Wajib Pajak yang diperiksa wajib:

1. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
2. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; dan/atau
3. memberikan keterangan lain yang diperlukan.”

maka dilakukan penerapan pembalikan beban pembuktian sebagaimana tercantum dalam pasal 29 ayat (3b) yang berbunyi sebagai berikut: “Dalam hal Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak tersebut dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Pembalikan beban pembuktian dalam perpajakan menurut Rochmat Soemitro dalam konteks pembahasan penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan oleh Wajib Pajak kepada Pemeriksa ialah jika Wajib Pajak telah menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan, misalnya Penghasilan Kena Pajak Rp100,00, hal ini dianggap benar oleh Undang-undang kecuali Pemeriksa dapat membuktikan sebaliknya bahwa Penghasilan Kena Pajak Wajib Pajak Rp150,00; bahwa selanjutnya Rochmat Soemitro menyatakan bahwa proses yang jatuhnya kewajiban membuktikan bahwa Penghasilan Kena Pajak Wajib Pajak bukan Rp100,00 tetapi Rp150,00 inilah yang dimaksud dengan pembalikan beban bukti; bahwa dengan demikian menurut Rochmat Soemitro, Wajib Pajak sudah menyatakan bahwa Penghasilan Kena Pajaknya hanya Rp100,00 maka Pemeriksa harus membuktikan bahwa Penghasilan Kena Pajak Wajib Pajak tersebut bukan Rp100,00 tetapi Rp150,00, misalnya.<sup>160</sup>

---

<sup>160</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Eresco, Bandung, 1990

## BAB III

# KETENTUAN PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI BARANG IMPOR DALAM HUKUM KEPABEANAN

### A. Sumber-sumber Hukum Yang Mengatur Kepabeanaan

Salah satu pertimbangan dibuatnya Undang-undang Kepabeanaan ini adalah untuk lebih menjamin kepastian hukum, keadilan, transparansi dan akuntabilitas pelayanan publik, untuk mendukung upaya peningkatan dan pengembangan perekonomian nasional yang berkaitan dengan perdagangan global, untuk mendukung kelancaran arus barang dan meningkatkan efektivitas pengawasan atas lalu lintas barang yang masuk atau keluar daerah pabean Indonesia dan lalu lintas barang tertentu dalam daerah pabean Indonesia, serta untuk mengoptimalkan pencegahan dan penindakan penyelundupan.<sup>161</sup>

Dilihat dari latar belakang pembentukan Undang-Undang Nomor 17 tahun 2006 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 10 tahun 1995 tentang Kepabeanaan (Selanjutnya disebut Undang-undang Kepabeanaan) pada diktum Mengingat salah satunya mencantumkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1994 tentang Pengesahan *Agreement Establishing the World Trade*

---

<sup>161</sup> Konsideran menimbang huruf c. *Undang – Undang Tentang Kepabeanaan*, UU No.10 Tahun 1995 LN No.75 Tahun 1995, TLN No.3612 sebagaimana telah diubah dengan UU No.17 Tahun 2006 LN No.93 Tahun 2006, TLN No.4661

*Organization* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 57, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3564), dengan demikian merupakan pelaksanaan atas komitmen liberalisasi perdagangan sebagai konsekuensi Indonesia menjadi salah satu anggota WTO.<sup>162</sup>

Sebagai anggota WTO, Indonesia memang wajib menyesuaikan semua perundang-undangannya dengan ketentuan WTO. Ketentuan Nilai Pabean dalam Undang-Undang Kepabeanan diatur dalam satu pasal yaitu pasal 15. Bila dibandingkan dengan Undang-Undang Nomor 10 tahun 1995 perubahan dalam Undang-Undang Nomor 17 tahun 2006 yaitu disisipkannya Pasal 15 ayat 3a. Sebagaimana disebutkan dalam Penjelasan Umum dalam Undang-Undang, alasan hukum penambahan pasal 15 ayat 3a adalah: “Sesuai dengan *Agreement on Implementation of Article VII of General Agreement on Trade and Tariff (GATT) 1994, Article 22* menyebutkan bahwa perundang-undangan nasional harus memuat ketentuan penetapan nilai pabean sesuai *World Trade Organization (WTO) Valuation Agreement*. Dalam *Article 4* Konvensi tersebut diatur bahwa metode komputasi dapat digunakan mendahului metode deduksi atas permintaan importir. Indonesia telah menggunakan kesempatan untuk menunda pelaksanaan *Article 4* Konvensi tersebut selama 5 (lima) tahun yang berakhir pada tahun 2000, sehingga ketentuan penetapan nilai pabean

---

<sup>162</sup> Indonesia, *Undang – Undang Tentang Kepabeanan*, UU No.10 Tahun 1995 LN No.75 Tahun 1995, TLN No.3612 sebagaimana telah diubah dengan UU No.17 Tahun 2006 LN No.93 Tahun 2006, TLN No.4661, Penjelasan Umum.

sesuai *Article 4* Konvensi tersebut harus dimasukkan dalam perubahan Undang-Undang Kepabeanan ini.”<sup>163</sup>

Undang-undang Kepabeanan telah tegas mengamanatkan bahwa peraturan perundang-undangan nasional harus memuat ketentuan penetapan nilai pabean sesuai *World Trade Organization (WTO) Valuation Agreement*. Tentunya termasuk juga peraturan pelaksanaannya sebagaimana Pasal 15 ayat (7) Undang-Undang Kepabeanan yang menyatakan: “Ketentuan mengenai nilai pabean Untuk penghitungan bea masuk diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan peraturan menteri”. Peraturan Menteri Keuangan yang dimaksud tersebut dan yang berlaku saat ini adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 160/PMK. 04/2010 Tentang Nilai Pabean Untuk Penghitungan Bea Masuk (PMK 160/2010).

*World Trade Organization (WTO)* atau Organisasi Perdagangan Dunia merupakan satu satunya badan internasional yang secara khusus mengatur masalah perdagangan antar negara. Sistem perdagangan multilateral WTO diatur melalui suatu persetujuan yang berisi aturan-aturan dasar perdagangan internasional sebagai hasil perundingan yang telah ditandatangani oleh negara-negara anggota. Persetujuan tersebut merupakan kontrak antar

---

<sup>163</sup> *Ibid.*

negara-anggota yang mengikat pemerintah untuk mematuhi dalam pelaksanaan kebijakan perdagangannya.<sup>164</sup>

Perdagangan bebas multilateral khususnya bidang perdagangan menuju pasar bebas dimulai secara resmi pada tahun 1994, sejak terbentuknya *World Trade Organization* (WTO) yang merupakan hasil Perundingan Putaran Uruguay yang diselenggarakan dalam kerangka *General Agreement on Tariff and Trade* (GATT), yang dimulai pada September 1986 di *Punta del Este, Uruguay* dan berakhir pada 15 April 1994 di *Marrakesh, Maroko*.<sup>165</sup>

Dengan penandatanganan persetujuan akhir yang memuat hasil-hasil Perundingan Perdagangan Multilateral Putaran Uruguay (*Final Act Embodying The Results of The Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations*) pada tanggal 15 April 1994 di Marrakesh, Maroko, negara peserta perundingan menyepakati bahwa Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia (*Agreement Establishing The World Trade Organization*) beserta seluruh Lampirannya diharapkan akan dapat mulai diberlakukan pada tanggal 1 Januari 1995. Namun demikian, kepastian mengenai tanggal mulai berlaku efektifnya Persetujuan tingkat Menteri yang bertanggung jawab di bidang Perdagangan dari negara-negara penandatanganan Persetujuan Pembentukan

---

<sup>164</sup> Huala Adolf, *Hukum Perdagangan Internasional: Prinsip-prinsip dan Konsepsi Dasar*, (Jakarta: Rajawali Pers, 2004). hlm. 32

<sup>165</sup> *Ibid.*



Organisasi Perdagangan Dunia yang akan diadakan selambat-lambatnya sebelum akhir tahun 1994.<sup>166</sup>

Elemen-elemen kunci dari Perjanjian WTO dapat diringkas ke dalam 3 hal

pokok, yaitu:<sup>167</sup>

- a. Perjanjian WTO akan mempertinggi sosok GATT dengan pembentukan suatu institusi yang permanen untuk mengawasi pelaksanaan dan perkembangan dari semua perjanjian yang dilingkupinya;
- b. Perjanjian WTO akan meningkatkan penegakan kewenangan (*enforcement of powers*) dari GATT dengan kelengkapan pengintegrasian dan perbaikan proses penyelesaian sengketa;
- c. Perjanjian WTO merupakan upaya, melalui upaya *single undertaking approach* untuk menghilangkan masalah *free rider* dengan mempertegas keharusan negara-negara anggota untuk tunduk kepada semua *Code* dan Perjanjian yang dinegosiasikan dalam Tokyo Round dan yang disempurnakan dalam Uruguay Round, kecuali untuk beberapa perjanjian plurilateral tertentu yang dibuat dalam Tokyo Round, serta membatasi secara ketat hak negara Anggota untuk menggunakan *reservation* terhadap perjanjian-perjanjian tersebut.<sup>168</sup>

Dalam Pertemuan Tingkat Menteri peserta Putaran Uruguay pada tanggal 15 April 1994 di Marrakesh, Maroko, Pemerintah Indonesia telah ikut serta menandatangani *Agreement Establishing The World Trade Organization*

---

<sup>166</sup> Huala Adolf, *loc. cit.*

<sup>167</sup> H.S Kartadjoemena, *GATT, WTO, dan Hasil Uruguay Round*, (Jakarta: Penerbit UI Press, 1997)

<sup>168</sup> H.S Kartadjoemena, *loc. cit.*

(*Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia*) beserta seluruh persetujuan yang dijadikan Lampiran 1, 2 dan 3 sebagai bagian Persetujuan tersebut.<sup>169</sup>

Kemudian Indonesia *meratifikasi*<sup>170</sup> Perjanjian Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia melalui undang-undang Nomor 7 tahun 1994 tentang *Pengesahan Agreement Establishing The World Trade Organization* maka resmi menjadi anggota dari WTO dan tunduk serta patuh atas aturan-aturan perdagangan dunia yang telah disepakati dan tercantum dalam GATT 1994.<sup>171</sup> Seluruh perjanjian WTO dianggap sebagai *single undertaking*, semua negara anggota WTO menandatangani perjanjian-perjanjian WTO sebagai satu kesatuan paket.<sup>172</sup>

Dengan penandatanganan persetujuan akhir yang memuat hasil-hasil Perundingan Perdagangan Multilateral Putaran Uruguay (*Final Act Embodying The Results of The Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations*) pada

---

<sup>169</sup> Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1994 tentang *Pengesahan Agreement Establishing the World Trade Organization* (Undang-undang Pengesahan WTO) pada Diktum menimbang huruf e. disebutkan: "bahwa dalam Pertemuan Tingkat Menteri peserta Putaran Uruguay pada tanggal 15 April 1994 di Marrakesh, Maroko, Pemerintah Indonesia telah ikut serta menandatangani *Agreement Establishing The World Trade Organization* (Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia) beserta seluruh persetujuan yang dijadikan Lampiran 1, 2 dan 3 sebagai bagian Persetujuan tersebut"

<sup>170</sup> Kaczorowska, Alina. London, 2002. *Public International law*, menjelaskan pengertian ratifikasi dalam hukum public Internasional terbagi atas dua jenis ratifikasi yaitu Ratifikasi eksternal dan internal. Ratifikasi eksternal adalah prosedur agar suatu perjanjian internasional berlaku di level internasional, sedangkan Ratifikasi internal (in municipal law) adalah indakan suatu persetujuan formal yang dilakukan oleh lembaga berwenang (legislatif) dalam suatu negara.

<sup>171</sup> Pasal 1 Undang-undang Pengesahan WTO, menyatakan: "Mengesahkan *Agreement Establishing The World Trade Organization* (Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia) beserta Lampiran 1, 2 dan 3 Persetujuan tersebut, yang salinan naskah aslinya dalam bahasa Inggris serta terjemahannya dalam bahasa Indonesia dilampirkan, sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari Undang-undang ini"

<sup>172</sup> *Ibid.*

tanggal 15 April 1994 di Marrakesh, Maroko, negara peserta perundingan menyepakati bahwa Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia (*Agreement Establishing The World Trade Organization*) beserta seluruh Lampirannya diharapkan akan dapat mulai diberlakukan pada tanggal 1 Januari 1995.<sup>173</sup>

Persetujuan yang disahkan dengan Undang-undang ini adalah Persetujuan yang naskahnya ditandatangani Menteri Perdagangan atas nama Pemerintah Indonesia dalam sidang di Marrakesh, Moroko, tanggal 15 April 1994. Apabila terjadi perbedaan penafsiran antara naskah terjemahan persetujuan dalam bahasa Indonesia dengan salinan naskah asli dalam bahasa Inggris, maka yang berlaku adalah salinan naskah aslinya dalam bahasa Inggris.<sup>174</sup>

Berdasarkan *Final Act Embodying The Results of The Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations* pada poin (2) diketahui bahwa ada dua hal yang disetujui oleh Indonesia yaitu meratifikasi perjanjian-perjanjian WTO dan

---

<sup>173</sup> Pada bagian penjelasan Undang-undang Pengesahan WTO , disebutkan: BERLAKUNYA PERSETUJUAN: "Dengan penandatanganan persetujuan akhir yang memuat hasil-hasil Perundingan Perdagangan Multilateral Putaran Uruguay (*Final Act Embodying The Results of The Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations*) pada tanggal 15 April 1994 di Marrakesh, Maroko, negara peserta perundingan menyepakati bahwa Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia (*Agreement Establishing The World Trade Organization*) beserta seluruh Lampirannya diharapkan akan dapat mulai diberlakukan pada tanggal 1 Januari 1995"

<sup>174</sup> Penjelasan *Pasal 1 Undang-undang Pengesahan WTO*: Persetujuan yang disahkan dengan Undang-undang ini adalah Persetujuan yang naskahnya ditandatangani Menteri Perdagangan atas nama Pemerintah Indonesia dalam sidang di Marrakesh, Moroko, tanggal 15 April 1994. Apabila terjadi perbedaan penafsiran antara naskah terjemahan persetujuan dalam bahasa Indonesia dengan salinan naskah asli dalam bahasa Inggris, maka yang berlaku adalah salinan naskah aslinya dalam bahasa Inggris.

mengadopsi *Ministerial Declaration and decisions*. Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa sumber hukum kepabeanaan selain berdasarkan Undang-undang Kepabeanaan, juga harus mengacu pada Undang-undang Pengesahann WTO yang didalamnya telah meratifikasi dan mengesahkan seluruh isi perjanjian WTO yang merupakan Naskah Paket Persetujuan Putaran Uruguay terdiri dari 3 bagian, yaitu:<sup>175</sup>

- a. *Final Act Embodying the Results of the Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations* (Persetujuan Akhir yang Memuat Hasil-hasil Perundingan Perdagangan Multilateral Putaran Uruguay), yang merupakan rangkuman ringkas mengenai *hasil-hasil yang dicapai dalam perundingan Putaran Uruguay*;
- b. *Agreement Establishing the World Trade Organization* (Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia), yang merupakan persetujuan pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia berikut

---

<sup>175</sup> Naskah asli dalam bahasa inggris "*Final Act Embodying The Results of The Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations*" yang merupakan lampiran 1 Undang-undang Persetujuan WTO, disebutkan sebagai berikut:

1. *Having met in order to conclude the Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations, representatives of the governments and of the European Communities, members of the Trade Negotiations Committee, agree that the Agreement Establishing the World Trade Organization (referred to in this Final Act as the "WTO Agreement"), the Ministerial Declarations and Decisions, and the Understanding on Commitments in Financial Services, as annexed hereto, embody the results of their negotiations and form an integral part of this Final Act.*
2. *By signing the present Final Act, the representatives agree*
  - (a) *to submit, as appropriate, the WTO Agreement for the consideration of their respective competent authorities with a view to seeking approval of the Agreement in accordance with their procedures; and*
  - (b) *to adopt the Ministerial Declarations and Decisions*

beberapa naskah persetujuan yang dijadikan lampiran pada Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia;

c. *Ministerial Decisions and Declarations (Keputusan dan Deklarasi Menteri)*, yang memuat berbagai Deklarasi atau Keputusan Tingkat Menteri mengenai pelaksanaan persetujuan yang berhasil dicapai.

Salah satu agreement yang menjadi bagian dari Undang-undang Pengesahan WTO adalah *Agreement on Implementation of Article VII of General Agreement on Trade and Tariff (GATT) 1994* atau biasa disebut GATT/ WTO Valuation Agreement. Dan terdapat *Ministerial Decision* yang penting dalam mengklarifikasi masalah beban pembuktian, yaitu Ministerial Decision 6.1 tentang Keputusan Mengenai Kasus Dimana Kepabeanan Memiliki Alasan untuk Meragukan Kebenaran atau akurasi Nilai yang diberitahukan (*Decision Regarding Cases Where Customs Administrations Have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value*).<sup>176</sup>

Dalam Pasal 18 *WTO Valuation Agreement* diatur pembentukan suatu Komite Penilaian Pabean (selanjutnya disebut Komite), yang terdiri dari perwakilan masing-masing anggota. Komite berkewajiban memilih Ketuaanya

---

<sup>176</sup> De Wulf, Luc., and Sokol, Jose B. 2005. *Customs Modernization Handbook*, Washington, D.C: The World Bank.hlm.158 : "The Uruguay Round negotiations led to the adoption of the "Decision regarding cases where customs administrations have reasons to doubt the truth or accuracy of the declared value" (Decision 6.1 based on Article 17, see annex 8.A). That decision came to be known as the SBP (shifting the burden of proof) and was appended to the ACV to clarify the intent of the original valuation provisions"

dan bersidang sekali dalam setahun, atau sebagaimana diatur menurut ketentuan-ketentuan persetujuan ini, dengan tujuan memberi kesempatan kepada para anggota untuk berkonsultasi dalam masalah-masalah yang berkaitan dengan sistem penilaian pabean yang diajukan oleh anggota, yang kemungkinannya dapat mempengaruhi pelaksanaan persetujuan ini atau mempengaruhi sasaran-sasaran persetujuan ini. Komite juga menjalankan tugas-tugas lain yang dibebankan kepadanya oleh para anggota.<sup>177</sup>

Selanjutnya pada Pasal 18 ayat (2) *WTO Valuation Agreement* menyatakan bahwa akan dibentuk Suatu Komite Teknis Penilaian Pabean (selanjutnya disebut Komite Teknis) di bawah naungan *Customs Co-operation Council* (sekarang *World Customs Organization*), yang akan menjalankan kewajiban-kewajiban sebagaimana diatur dalam Lampiran II Persetujuan ini dan harus melaksanakan tugasnya sesuai dengan ketentuan-ketentuan yang terdapat di dalamnya.<sup>178</sup>

---

<sup>177</sup> Pasal 18 ayat (1) *WTO Valuation Agreement*: "There is hereby established a Committee on Customs Valuation (referred to in this Agreement as "the Committee") composed of representatives from each of the Members. The Committee shall elect its own Chairman and shall normally meet once a year, or as is otherwise envisaged by the relevant provisions of this Agreement, for the purpose of affording Members the opportunity to consult on matters relating to the administration of the customs valuation system by any Member as it might affect the operation of this Agreement or the furtherance of its objectives and carrying out such other responsibilities as may be assigned to it by the Members. The WTO Secretariat shall act as the secretariat to the Committee."

<sup>178</sup> Pasal 18 ayat (2) *WTO Valuation Agreement*: "There shall be established a Technical Committee on Customs Valuation (referred to in this Agreement as "the Technical Committee") under the auspices of the Customs Co-operation Council (referred to in this Agreement as "the CCC"), which shall carry out the responsibilities described in Annex II to this Agreement and shall operate in accordance with the rules of procedure contained therein"

Dalam Annex II WTO Valuation Agreement tentang *Komite Teknik Nilai Pabean* telah diberikan wewenang oleh WTO untuk mengatur aspek-aspek teknis dari *WTO Valuation Agreement. Technical Committee on Customs Valuation* telah merumuskan berbagai instrument kebijakan yang ditujukan kepada harmonisasi dan standarisasi pelaksanaan dan administrasi dari *WTO Valuation Agreement* diantara *contracting parties* WTO.<sup>179</sup>

Pedoman yang terdapat dalam instrument dari *WCO Technical Committee on Customs Valuation* membantu Anggota WTO untuk memutuskan apa saja yang harus dipertimbangkan dan dimasukkan ke dalam petunjuk administrasi dari peraturan nasional tentang nilai pabean sesuai dengan *WTO Valuation Agreement*. Didalam *Valuation Compendium*-nya WCO telah menerbitkan berbagai instrumen kebijakan yang dikenal dengan istilah '*best practice*.' Instrumen tersebut dimasukkan untuk menjelaskan apa saja yang merupakan '*best practices*' untuk membantu interpretasi dan aplikasi yang seragam dari ketentuan ketentuan dalam *WTO Valuation Agreement*.<sup>180</sup>

Apabila instrument ini tidak dijadikan pedoman terdapat kemungkinan interpretasi yang keliru atas penerapan ketentuan-ketentuan dalam *WTO Valuation Agreement* antara Importir dengan Bea dan Cukai bahkan diantara

---

<sup>179</sup> Lihat *Annex II Paragraf 2 WTO Valuation Agreement*.

<sup>180</sup> Asean Customs Valuation Guide, halaman 85. "*The World Customs Organization (WCO) has been granted authority by the World Trade Organization (WTO) to manage the technical aspects of the Agreement by formulating policy instruments which will lead to international harmonization and standardization of the manner in which the Agreement is implemented and administered among WTO Contracting Parties.*"

masing-masing institusi bea dan cukai yang berbeda. Konsep “penjualan” misalnya tidak dijelaskan dalam *WTO Valuation Agreement* dan tiap-tiap *contracting parties* dapat menyusun definisi masing-masing tentang apa itu “penjualan” yang sesuai dengan kepentingan nasionalnya. Tetapi definisi tersebut bisa jadi malah bertolak belakang dengan *WTO Valuation Agreement* untuk menyusun system nilai pabean yang seragam kepada bea dan cukai dan masyarakat perdagangan tidak tercapai.

Instrumen itu sendiri diklasifikasikan sebagai berikut :<sup>181</sup>

- *Advisory Opinion*
- *Commentaries*
- *Explanatory Notes*
- *Case Studies*

Perlu diingat bahwa instrument dari *Technical Committee* tidak merupakan bagian dari *WTO Valuation Agreement*, Jadi memasukkan instrument tersebut ke dalam peraturan nasional tentang nilai pabean merupakan pilihan kebijakan nasional masing-masing.<sup>182</sup> *WTO Valuation Agreement* dan *Valuation Compendium*-nya, merupakan pedoman yang telah cukup jelas dan rinci mengatur teknis dan tatacara pembuktian nilai transaksi

---

<sup>181</sup> Asean Customs Valuation Guide, halaman 30. “... Without the inclusion of those instruments, the application of the provisions under the Agreement may give rise to misinterpretation between the importer and Customs administration, and even among Customs administrators. For example, the concept of “sale” is not defined under the Agreement. As such, each contracting party could develop its own definition that might reflect its own interests but could be contradictory, the result being that the intent of the Agreement to provide Customs administration and commercial operators with uniform valuation system would not be achieved.”

<sup>182</sup> Asean Customs Valuation Guide, halaman 30. “The instruments of the Technical Committee do not form part of the Agreement. Their inclusion in the national valuation legislation is therefore a matter of national policy. “



barang impor termasuk berbagai kasus dan situasi yang mungkin terjadi dalam level implementasi telah dibuatkan solusi dan pertimbangan hukumnya secara detil dengan mengacu pada Prinsip-prinsip *article VII GATT* diantaranya prosedur tentang pembalikan beban pembuktian dalam Ministerial Decision yang tercantum di Persetujuan Akhir yang Memuat Hasil-hasil Perundingan Perdagangan Multilateral Putaran Uruguay sebagaimana dijelaskan pada uraian di bawah ini.<sup>183</sup>

#### **B. Status Keberlakuan *WTO Valuation Agreement* dan Perjanjian Internasional yang mengatur teknis pelaksanaannya**

Mengingat sumber-sumber hukum yang mengatur Nilai Transaksi Barang Impor tersebut bersumber dari hukum / perjanjian internasional dalam hal ini *WTO Valuation Agreement* dan *Valuation Compendium*-nya, maka perlu dikaji keberlakuannya berdasarkan teori Keberlakuan Hukum Internasional.

Dalam memahami berlakunya hukum internasional terdapat dua teori, yaitu teori voluntarisme,<sup>184</sup> yang mendasarkan berlakunya hukum internasional

---

<sup>183</sup> Asean Customs Valuation Guide, halaman 30. “*The guidelines incorporated in the Instruments of the WCO Technical Committee on Customs Valuation (TCCV) provide assistance to WTO Members on what should be considered and incorporated in the administrative instructions for national valuation legislation under the Agreement*”

<sup>184</sup> Teori-teori yang mendasarkan berlakunya hukum internasional itu pada kehendak negara ini merupakan pencerminan dari teori kedaulatan dan aliran positivisme yang menguasai pemikiran ilmu hukum di Eropa pada abad ke 19

pada kemauan negara, dan teori objektivis<sup>185</sup> yang menganggap berlakunya hukum internasional lepas dari kemauan negara.<sup>186</sup>

Perbedaan pandangan atas dua teori ini membawa akibat yang berbeda dalam memahami hubungan antara hukum internasional dan hukum nasional. Pandangan teori voluntarisme memandang hukum nasional dan hukum internasional sebagai dua perangkat hukum yang berbeda, saling berdampingan dan terpisah. Berbeda dengan pandangan teori objektivis yang menganggap hukum nasional dan hukum internasional sebagai dua perangkat hukum dalam satu kesatuan perangkat hukum. Berdasarkan dua teori tersebut maka terdapat pula dua aliran / paham yang membahas keberlakuan hukum internasional dalam hukum nasional yaitu aliran dualism dan monisme.

Aliran dualisme bersumber pada teori bahwa daya ikat hukum internasional bersumber pada kemauan negara, hukum internasional dan hukum nasional merupakan dua sistem atau perangkat hukum yang terpisah.<sup>187</sup>

Ada beberapa alasan yang dikemukakan oleh aliran dualisme untuk menjelaskan hal ini:

---

<sup>185</sup> Teori ini menghendaki adanya suatu norma hukum yang merupakan dasar terakhir kekuatan mengikat hukum internasional. Akhir dari puncak kaidah hukum terdapat kaidah dasar (*Grundnorm*) yang tidak dapat lagi dikembalikan pada suatu kaidah yang lebih tinggi. Kelsen dianggap sebagai bapak dari mazhab Wina, yang mempengaruhi teori Objektivis ini

<sup>186</sup> Mochtar Kusumaatmadja, *Pengantar Hukum Internasional*, (Jakarta: Alumni, 2003), hal 56

<sup>187</sup> I A Shearer, Starke's, *International Law*, 11th ed., (USA: Butterworths, 1984), hal 64, Aliran ini pernah sangat berpengaruh di Jerman dan Italia. Para pemuka aliran ini adalah Triepel dan Anzilotti.

1. Sumber hukum, paham ini beranggapan bahwa hukum nasional dan hukum internasional mempunyai sumber hukum yang berbeda, hukum nasional bersumber pada kemauan negara, sedangkan hukum internasional bersumber pada kemauan bersama dari negara-negara sebagai masyarakat hukum internasional;
2. Subjek hukum internasional, subjek hukum nasional adalah orang baik dalam hukum perdata atau hukum publik, sedangkan pada hukum internasional adalah negara;
3. Struktur hukum, lembaga yang diperlukan untuk melaksanakan hukum pada realitasnya ada mahkamah dan organ eksekutif yang hanya terdapat dalam hukum nasional. Hal yang sama tidak terdapat dalam hukum internasional.
4. Kenyataan, pada dasarnya keabsahan dan daya laku hukum nasional tidak dipengaruhi oleh kenyataan seperti hukum nasional bertentangan dengan hukum internasional. Dengan demikian hukum nasional tetap berlaku secara efektif walaupun bertentangan dengan hukum internasional.<sup>188</sup>

Maka sebagai akibat dari teori dualisme ini adalah kaidah-kaidah dari perangkat hukum yang satu tidak mungkin bersumber atau berdasar pada perangkat hukum yang lain. Dengan demikian dalam teori dualisme tidak ada

---

<sup>188</sup> Mochtar Kusumaatmadja, *loc. cit.*, hal 57-56

hirarki antara hukum nasional dan hukum internasional karena dua perangkat hukum ini tidak saja berbeda dan tidak bergantung satu dengan yang lain tetapi juga terlepas antara satu dengan yang lainnya.

Akibat lain adalah tidak mungkin adanya pertentangan antara kedua perangkat hukum tersebut, yang mungkin adalah *renvoi*.<sup>189</sup> Karena itu dalam menerapkan hukum internasional dalam hukum nasional memerlukan transformasi menjadi hukum nasional.

Teori monisme didasarkan pada pemikiran bahwa satu kesatuan dari seluruh hukum yang mengatur hidup manusia.<sup>190</sup> Dengan demikian hukum nasional dan hukum internasional merupakan dua bagian dalam satu kesatuan yang lebih besar yaitu hukum yang mengatur kehidupan manusia. Hal ini berakibat dua perangkat hukum ini mempunyai hubungan yang hirarkis. Mengenai hirarki dalam teori monisme ini melahirkan dua pendapat yang berbeda dalam menentukan hukum mana yang lebih utama antara hukum nasional dan hukum internasional.

Ada pihak yang menganggap hukum nasional lebih utama dari hukum internasional. Paham ini dalam teori monisme disebut sebagai paham monisme dengan primat hukum nasional. Paham lain beranggapan hukum internasional lebih tinggi dari hukum nasional. Paham ini disebut dengan

---

<sup>189</sup> Mochtar Kusumaatmadja, *Op. cit*

<sup>190</sup> *Ibid*, hal 65.

paham monisme dengan primat hukum internasional. Hal ini dimungkinkan dalam teori monisme.

Monisme dengan primat hukum nasional, hukum internasional merupakan kepanjangan tangan atau lanjutan dari hukum nasional atau dapat dikatakan bahwa hukum internasional hanya sebagai hukum nasional untuk urusan luar negeri.<sup>191</sup> Paham ini melihat bahwa kesatuan hukum nasional dan hukum internasional pada hakikatnya adalah hukum internasional bersumber dari hukum nasional. Alasan yang kemukakan adalah sebagai berikut:

1. tidak adanya suatu organisasi di atas negara-negara yang mengatur kehidupan negara-negara;
2. dasar hukum internasional dapat mengatur hubungan antar negara terletak pada wewenang negara untuk mengadakan perjanjian internasional yang berasal dari kewenangan yang diberikan oleh konstitusi masing-masing negara.<sup>192</sup>

Monisme dengan primat hukum internasional, paham ini beranggapan bahwa hukum nasional bersumber dari hukum internasional.<sup>193</sup> Menurut paham ini hukum nasional tunduk pada hukum internasional yang pada hakikatnya berkekuatan mengikat berdasarkan pada pendelegasian wewenang dari hukum internasional.

---

<sup>191</sup> *Ibid*, hal 61

<sup>192</sup> *Ibid*

<sup>193</sup> *Ibid*, hal 62, Paham ini dikembangkan oleh mazhab Wina (Kunz, Kelsen dan Verdross)

Pada kenyataannya kedua teori ini dipakai oleh negara-negara dalam menentukan keberlakuan dari hukum internasional di negara-negara. Indonesia sendiri menganut teori dualisme dalam menerapkan hukum internasional dalam hukum nasionalnya.

Apakah Indonesia menganut paham monisme atau dualisme, nampaknya masih menjadi perdebatan diantara para ahli. Dalam penelitian yang dimuat oleh Jurnal Konstitusi, Mahkamah konstitusi, bulan Februari 2006, dengan judul "*Pengujian Undang-Undang yang Mengesahkan Perjanjian Internasional terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 di Hadapan Mahkamah Konstitusi*", Peneliti (Lita Arijati, S.H.,LL.M., Hadi Rahmat Purnama, S.H.,LL.M., Junaedi, S.H., M.Si., Pan Mohammad Faiz Kusuma Wijaya, S.H), mengemukakan pendapat bahwa Indonesia sebagai negara yang menganut paham dualisme, hal ini terlihat dalam Pasal 9 ayat 2 UU No. 24 tahun 2000, dinyatakan bahwa: "Pengesahan perjanjian internasional sebagaimana dimaksud dalam ayat(1) dilakukan dengan undang-undang atau Peraturan Presiden."

Menurut penelitian tersebut pemberlakuan perjanjian internasional ke dalam hukum nasional Indonesia tidak serta merta. Hal ini juga memperlihatkan bahwa Indonesia memandang hukum nasional dan hukum

internasional sebagai dua sistem hukum yang berbeda dan terpisah satu dengan yang lainnya.<sup>194</sup>

Perjanjian Internasional harus ditransformasikan menjadi hukum nasional dalam bentuk peraturan perundang-undangan. Perjanjian internasional sesuai dengan UU No. 24 tahun 2000, diratifikasi melalui undang-undang dan keputusan presiden. Undang-undang ratifikasi tersebut tidak serta merta menjadi perjanjian internasional menjadi hukum nasional Indonesia, undang-undang ratifikasi hanya menjadikan Indonesia sebagai negara terikat terhadap perjanjian internasional tersebut. Untuk perjanjian internasional tersebut berlaku perlu dibuat undang-undang yang lebih spesifik mengenai perjanjian internasional yang diratifikasi, contoh Indonesia meratifikasi *International Covenant on Civil and Political Rights* melalui undang-undang, maka selanjutnya Indonesia harus membuat undang-undang yang menjamin hak-hak yang ada di covenant tersebut dalam undang-undang yang lebih spesifik.<sup>195</sup>

Namun demikian terdapat Perjanjian internasional yang tidak mensyaratkan pengesahan dalam pemberlakuannya. Perjanjian internasional yang tidak mensyaratkan pengesahan dalam pemberlakuannya, biasanya memuat materi yang bersifat teknis atau suatu pelaksana teknis terhadap

---

<sup>194</sup> Lita Arijati, *et al*, *Pengujian Undang-Undang yang Mengesahkan Perjanjian Internasional terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 di Hadapan Mahkamah Konstitusi*. Jurnal Konstitusi, Februari 2006.

<sup>195</sup> *Ibid*.

perjanjian induk. Perjanjian internasional seperti ini dapat langsung berlaku setelah penandatanganan atau pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik, atau melalui cara lain yang disepakati dalam perjanjian oleh para pihak.<sup>196</sup>

Perjanjian yang termasuk dalam kategori ini diantaranya adalah perjanjian yang materinya mengatur secara teknis kerjasama bidang pendidikan, sosial, budaya, pariwisata, penerangan kesehatan, pertanian, kehutanan dan kerjasama antar propinsi atau kota. Perjanjian internasional mulai berlaku dan mengikat para pihak setelah memenuhi ketentuan yang ditetapkan dalam perjanjian tersebut.<sup>197</sup>

Sebagai negara bekas jajahan Belanda yang mewarisi system hukum *civil law*, Indonesia tidak sepenuhnya menganut system monisme yang merupakan system yang dianut dalam *civil law*. Hal tersebut sebagaimana diungkapkan Damos Dumoli Agusman dalam artikel berjudul “*Indonesia dan Hukum Internasional: Dinamika Posisi Indonesia terhadap Hukum Internasional* (Jurnal Opini Juris kementerian Luar Negeri edisi Januari – April 2014).<sup>198</sup> Bekas koloni Inggris di dunia berkembang seperti Asia Selatan (India, Pakistan, Bangladesh dan lainnya) dan di Asia Tenggara (Malaysia,

---

<sup>196</sup> Penjelasan Pasal 15 Ayat (1) UU No. 24 tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional. “Perjanjian internasional yang tidak mensyaratkan pengesahan dalam pemberlakuannya, biasanya memuat materi yang bersifat teknis atau suatu pelaksana teknis terhadap perjanjian induk.”.

<sup>197</sup> *Ibid.*

<sup>198</sup> Damos Dumoli Agusman, *Indonesia dan Hukum Internasional: Dinamika Posisi Indonesia terhadap Hukum Internasional* (Jurnal Opini Juris kementerian Luar Negeri edisi Januari – April 2014)



Singapura, Brunei Darussalam) akan tanpa terelakkan menerapkan prinsip common law Inggris pada status perjanjian internasionalnya. Namun Shaw memberi kesan bahwa hal tersebut akan berbeda pada Negara civil law.<sup>199</sup>

Sebaliknya *Prof. Dr. Mohd. Burhan Tsani, SH., MH* Guru Besar pada Fakultas Hukum Universitas Gajah Mada menyatakan pendapat<sup>200</sup> bahwa dalam UUD 1945 maupun Undang-Undang yang ada sekarang, belum ada ketentuan (pasal), yang secara tersendiri menentukan sikap Indonesia. Bertumpu pada pengakuan Indonesia terhadap keberadaan Hukum Internasional, Indonesia menganut paham monisme. Berdasarkan praktek, Indonesia cenderung pada monisme dengan pengutamaan Hukum Internasional.<sup>201</sup>

Masalah berikutnya yang perlu diperhatikan adalah bagaimanakah penerapan Hukum Internasional dalam ranah Hukum Nasional Indonesia. Mengenai hal ini ada beberapa teori yang dikenal dalam Hukum Internasional, yaitu teori transformasi, delegasi, dan inkorporasi.<sup>202</sup>

1. Menurut teori inkorporasi Hukum Internasional dapat diterapkan dalam Hukum Nasional secara otomatis tanpa adopsi khusus. Hukum Internasional dianggap sudah menyatu ke dalam Hukum Nasional. Teori ini

---

<sup>199</sup> Malcolm N. Shaw, *International Law* (1997), 123

<sup>200</sup>Burhan Tsani, Perjanjian Internasional, Teori, Praktek dan Statusnya. [http://damosdumoli.blogspot.co.id/2009/03/status-hukum-internasional-dan\\_12.html](http://damosdumoli.blogspot.co.id/2009/03/status-hukum-internasional-dan_12.html)

<sup>201</sup> *Ibid.*

<sup>202</sup> *Ibid*

berlaku untuk penerapan Hukum Kebiasaan Internasional dan Hukum Internasional universal.<sup>203</sup>

2. Dalam penerapan Hukum Internasional, yang bersumber dari Perjanjian Internasional ada dua teori, yaitu teori transformasi dan teori delegasi. Berdasarkan teori transformasi, Hukum Internasional yang bersumber dari Perjanjian Internasional dapat diterapkan di dalam Hukum Nasional apabila sudah dijemakan (ditransformasi) ke dalam Hukum Nasional, secara formal dan substantif. Teori transformasi mendasarkan diri pada pendapat pandangan positivis, bahwa aturan-aturan Hukum Internasional tidak dapat secara langsung dan “*ex proprio vigore*” diterapkan dalam Hukum Nasional. Demikian juga sebaliknya. Hukum Internasional dan Hukum Nasional merupakan sistem hukum yang benar-benar terpisah, dan secara struktur merupakan sistem hukum yang berbeda. Untuk dapat diterapkan ke dalam Hukum Nasional perlu proses adopsi khusus atau inkorporasi khusus.
3. Menurut teori delegasi, aturan-aturan konstitusional Hukum Internasional mendelegasikan kepada masing-masing konstitusi Negara, hak untuk menentukan: 1) kapan ketentuan Perjanjian Internasional berlaku dalam Hukum Nasional; 2) cara bagaimana ketentuan Perjanjian Internasional dijadikan Hukum Nasional. Prosedur dan metode yang digunakan Negara merupakan suatu kelanjutan proses, yang dimulai dengan penutupan

---

<sup>203</sup> Burhan Tsani, *loc cit.*,

(persetujuan) suatu Perjanjian Internasional. Tidak ada transformasi. Tidak ada penciptaan (pembuatan) aturan hukum atau Hukum Nasional yang benar-benar baru. Yang dilakukan hanya merupakan kelanjutan (perpanjangan) dari satu perbuatan penciptaan yang tunggal. Syarat-syarat konstitusional hukum nasional hanya merupakan bagian dari satu kesatuan mekanisme penciptaan (pembuatan) hukum.<sup>204</sup>

Burhan Tsani meyakini bahwa cukup sulit menetapkan teori apa yang digunakan Indonesia. Indonesia tidak secara tegas-tegas menerima teori inkorporasi. Tetapi Indonesia nampak cenderung secara diam-diam menggunakan teori inkorporasi. Dalam menerapkan Hukum Kebiasaan Internasional dan Hukum Internasional universal, Indonesia tidak pernah melakukan tindakan yang dapat dikategorikan sebagai adopsi khusus. Indonesia nampak tidak sepenuhnya menggunakan teori transformasi. Dalam penerapan Perjanjian-Perjanjian Internasional yang berlakunya tidak memerlukan ratifikasi, Indonesia belum pernah membuat perundang-undangan yang mengatur substansi perjanjian yang telah ditandatangani.<sup>205</sup>

Ditengah-tengah ketidakjelasan tentang status perjanjian internasional dalam sistem hukum Indonesia, MK menguji konstitusionalitas Piagam ASEAN dalam perkara pengujian UU. Amar putusan MK pasti akan menyentuh

---

<sup>204</sup> Burhan Tsani, *loc cit.*,

<sup>205</sup> Burhan Tsani, *loc cit.*,

perdebatan akademis dewasa ini tentang apa makna UU yang meratifikasi Piagam ASEAN (UU No. 38/2008), yang hasilnya bahwa Indonesia menganut teori dualis-transformasi untuk perjanjian internasional. MK memaknai UU ini sebagai UU yang mentransformasi Piagam ASEAN kedalam UU Nasional, namun sayangnya secara bersamaan MK menilai bahwa pewadahan perjanjian dengan UU itu tidak tepat dan menyarankan model ini direvisi. Keputusan MK belum menjelaskan apa-apa tentang masalah status perjanjian dan malah menghadirkan ketidakpastian baru karena semua perjanjian dapat di *judicial review*.<sup>206</sup>

Ditengah-tengah fragmentasi dan ketiadaan doktrin yang baku ini MK Indonesia diperhadapkan oleh masalah konstitusionalitas perjanjian internasional tentang Piagam ASEAN yang diputuskan pada tanggal 26 Februari 2013.<sup>207</sup> Sejumlah LSM yang mempersoalkan Piagam ASEAN (yang membentuk pasar bebas) sebagai bertentangan dengan UUD 1945. Pada tanggal 5 Mei 2011 mereka mengajukan gugatan ke MK, meminta “*judicial review*” terhadap UU yang meratifikasinya yakni UU No. 38/2008. Pasal yang dipersoalkan adalah tentang pasar bebas yang dimuat dalam Pasal 5 ayat (2) ASEAN Charter yang menyatakan, “*Member States shall take all necessary measures, including the enactment of appropriate domestic legislation, to*

---

<sup>206</sup> Damos Dumoli Agusman, *Status Perjanjian Internasional menurut Pandangan Mahkamah Konstitusi RI (Kajian Kritis terhadap Keputusan MK tentang Piagam ASEAN)*. <http://perjanjian-internasional.blogspot.com/2013/10/status-perjanjian-internasional-menurut.html>

<sup>207</sup> MK, Nomor 33/PUU-IX/2011

*effectively implement the provisions of this Charter and to comply with all obligations of membership*"<sup>208</sup>

Dalam putusan MK adalah pada pertimbangan Hakim Pertimbangan Hakim dalam Putusan MK no. 33/PUU-IX/2011 pada poin 3.17: 2.. “ketentuan tersebut (*ASEAN Charter*) tidak berlaku secara serta merta dengan disahkannya UU 38/2008 pada tanggal 6 November 2008, harus dengan “domestic legislation”

Kemudian Pertimbangan Hakim dalam Putusan MK no. 33/PUU-IX/2011 pada poin 3.22 menyatakan: “Karena pelaksanaan *ASEAN Charter* masih digantungkan kepada masing-masing negara ASEAN untuk membuat aturannya sebagaimana ditentukan dalam Pasal 5 ayat (2) *ASEAN Charter*, maka pemerintah Indonesia dalam membuat aturan pelaksanaan tersebut harus sesuai dengan kepentingan nasional berdasarkan UUD 1945”.

Dari Pertimbangan Hakim Konstitusi dalam Putusan MK no. 33/PUU-IX/2011 tersebut menjelaskan bahwa berlakunya Perjanjian Internasional bagi warga negara tergantung isi Perjanjian Internasional tersebut, apakah dapat langsung diterapkan (memiliki substansi normative yang mengikat) atau masih harus ditransformasikan lagi dalam bentuk “*nasional legislation*”. Untuk *ASEAN Charter* (UU No. 38/2008) masih memerlukan “*domestic legislation*” yang

---

<sup>208</sup> Damos Dumoli Agusman, *loc cit*

harus sesuai dengan kepentingan nasional berdasarkan UUD 1945.<sup>209</sup> Dengan demikian pada dasarnya MK menyatakan bahwa proses ratifikasi apakah cukup memberi *legal effect* bagi warga negara, hal tersebut tergantung pada isi perjanjian Internasional tersebut. Apabila perjanjian International tidak mempersyaratkan domestic legislation maka ratifikasi sudah memberikan *legal effect* dan mengikat secara normative sebagai Undang-undang atau peraturan yang mengatur.

Terkait dengan dengan pemberian *legal effect* di Pengadilan Indonesia atas Perjanjian Internasional berdasarkan “*domestic legislation*”, dapat digunakan metode interpretasi berdasarkan peraturan perundang-undangan yang ada sebagaimana terjadi pada Pasal 9 KUHP yang mengatur :” *Diterapkannya pasal-pasal 2-5, 7, dan 8 dibatasi oleh pengecualian-pengecualian yang diakui dalam hukum internasional*”. Berdasarkan metode tersebut untuk memberikan *legal effect* pada substansi Perjanjian Internasional, negara tidak harus membuat Undang-undang Transformasi yang baru tetapi bisa melalui proses interpretasi hukum melalui peraturan perundang-undangan yang ada.<sup>210</sup>

Berdasarkan uraian tersebut di atas dikaitkan dengan penelitian tesis terkait sumber-sumber Hukum yang mengatur Kepabeanan khususnya terkait

---

<sup>209</sup> Putusan MK no. 33/PUU-IX/20

<sup>210</sup> Wisnu Aryo Dewanto. *Problematika keberlakuan dan Status Hukum Perjanjian Internasional*. Jurnal yudisial, Agustus 2013.

pembuktian nilai transaksi barang impor dapat disimpulkan bahwa *WTO Valuation agreement* yang diratifikasi<sup>211</sup> dengan UU No. 7 tahun 1994 telah ditransformasikan dalam UU Kepabeanan yaitu dalam pasal 15. Hal tersebut juga dijelaskan dalam konsideran menimbang pada UU Kepabeanan dan bagian penjelasan umum UU Kepabeanan.<sup>212</sup> Selanjutnya pelaksanaan lebih lanjut dari pasal 15 UU Kepabeanan dan *WTO Valuation Agreement* adalah PMK-160 / 2010. Sedangkan sumber hukum berupa *Ministrerial Decision* yang menjadi bagian terpisah dari *WTO Valuation Agreement* masih memerlukan peraturan transformasi "*domestic legislation*". Namun dalam praktek hukum di Indonesia dapat dijadikan pertimbangan hakim karena materi yang terkandung didalamnya dianggap sebagai bagian dari hukum kebiasaan internasional (*best practice*) demikian juga produk-produk hukum *World Customs Organization* dan *ASEAN*. Perjanjian internasional yang tidak mensyaratkan

---

<sup>211</sup> Kaczorowska, Alina. London, 2002. *Public International law*, menjelaskan pengertian ratifikasi dalam hukum public Internasional terbagi atas dua jenis ratifikasi yaitu Ratifikasi eksternal dan internal. Ratifikasi eksternal adalah prosedur agar suatu perjanjian internasional berlaku di level internasional, sedangkan Ratifikasi internal (in municipal law) adalah indakan suatu persetujuan formal yang dilakukan oleh lembaga berwenang (legislatif) dalam suatu negara

<sup>212</sup> Penjelasan Umum dalam Undang-Undang, alasan hukum penambahan pasal 15 ayat 3a adalah: "Sesuai dengan *Agreement on Implementation of Article VII of General Agreement on Trade and Tariff (GATT) 1994, Article 22* menyebutkan bahwa perundang-undangan nasional harus memuat ketentuan penetapan nilai pabean sesuai *World Trade Organization (WTO) Valuation Agreement*. Dalam *Article 4* Konvensi tersebut diatur bahwa metode komputasi dapat digunakan mendahului metode deduksi atas permintaan importir. Indonesia telah menggunakan kesempatan untuk menunda pelaksanaan *Article 4* Konvensi tersebut selama 5 (lima) tahun yang berakhir pada tahun 2000, sehingga ketentuan penetapan nilai pabean sesuai *Article 4* Konvensi tersebut harus dimasukkan dalam perubahan Undang-Undang Kepabeanan ini.

pengesahan dalam pemberlakuannya, biasanya memuat materi yang bersifat teknis atau suatu pelaksana teknis terhadap perjanjian induk.<sup>213</sup>

### **C. Pengertian Nilai Transaksi Barang Impor dalam Undang-Undang Kepabeanan**

Pasal 15 ayat (1) Undang-Undang Kepabeanan menyebutkan bahwa Nilai Pabean untuk penghitungan bea masuk adalah: nilai transaksi dari barang impor yang bersangkutan. Ketentuan pasal 15 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 tahun 2006 tersebut telah sesuai dengan prinsip-prinsip yang ada dalam *WTO Valuation Agreement*, yaitu bahwa dasar utama penetapan nilai pabean adalah nilai transaksi dari barang impor yang bersangkutan. Secara keseluruhan terdapat enam (6) metode penetapan nilai pabean sebagaimana yang diatur dalam pasal 15 Undang-Undang Nomor 17 tahun 2006 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 10 tahun 1995 tentang Kepabeanan tersebut, yaitu:<sup>214</sup>

- a. Metode I , nilai transaksi barang impor yang bersangkutan ( ayat 1 ) ;
- b. Metode II, nilai transaksi barang identik (ayat 2) ;
- c. Metode III, nilai transaksi barang serupa (ayat 3) ;
- d. Metode IV, metode deduksi (ayat 4) ;
- e. Metode V , metode komputasi (ayat 5) ;

---

<sup>213</sup> Penjelasan Pasal 15 Ayat (1) UU No. 24 tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional. "Perjanjian internasional yang tidak mensyaratkan pengesahan dalam pemberlakuannya, biasanya memuat materi yang bersifat teknis atau suatu pelaksana teknis terhadap perjanjian induk."

<sup>214</sup> Soenarno, Modul *Pengantar Nilai Pabean*, (Jakarta : Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Pusdiklat Bea dan Cukai,2011. Hal.12



f. Metode VI, metode pengulangan (*fallback*) atau metode penetapan nilai pabean berdasarkan tatacara yang wajar dan konsisten dengan dengan prinsip-prinsip metode I s/d metode V berdasarkan data yang tersedia di Daerah Pabean (ayat 6).<sup>215</sup>

Keenam metode tersebut telah sesuai (telah mengadopsi) ketentuan nilai pabean yang diatur dalam *WTO Valuation Agreement* dan penerapan Metode I sampai dengan Metode VI tersebut harus diterapkan secara hierarki. Artinya Pejabat Bea dan Cukai tidak diperkenankan menerapkan Metode IV , tanpa ia menerapkan terlebih dahulu Metode I, II atau III. Namun didalam pasal 15 ayat (3A) dimungkinkan penerapan Metode V mendahului Metode IV atas permintaan importir yang bersangkutan.<sup>216</sup>

Pada dasarnya ketentuan nilai transaksi diatur dalam penjelasan pasal 15 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 tahun 2006 yang merupakan adopsi dari pasal 8 *WTO Valuation Agreement*.<sup>217</sup> “Yang dimaksud dengan nilai transaksi yaitu harga yang sebenarnya dibayar atau yang seharusnya dibayar oleh pembeli kepada penjual atas barang yang dijual untuk diekspor ke daerah pabean ditambah dengan:

- a. biaya yang dibayar oleh pembeli yang belum tercantum dalam harga yang sebenarnya dibayar atau yang seharusnya dibayar berupa:

---

<sup>215</sup> Soenarno. *Ibid.*

<sup>216</sup> *Ibid.*

<sup>217</sup> Lihat Pasal 8 *WTO Valuation Agreement*.

1. komisi dan jasa, kecuali komisi pembelian;
  2. biaya pengemas, yang untuk kepentingan pabean, pengemas tersebut menjadi bagian yang tak terpisahkan dengan barang yang bersangkutan;
  3. biaya pengepakan meliputi biaya material dan upah tenaga kerja pengepakan;
- b. nilai dari barang dan jasa berupa:
1. material, komponen, bagian, dan barang-barang sejenis yang terkandung dalam barang impor;
  2. peralatan, cetakan, dan barang-barang yang sejenis yang digunakan untuk pembuatan barang impor;
  3. material yang digunakan dalam pembuatan barang impor;
  4. teknik, pengembangan, karya seni, desain, perencanaan, dan sketsa yang dilakukan dimana saja di luar daerah pabean dan diperlukan untuk pembuatan barang impor, yang dipasok secara langsung atau tidak langsung oleh pembeli, dengan syarat barang dan jasa tersebut:
    - a) dipasok dengan cuma-cuma atau dengan harga diturunkan;
    - b) untuk kepentingan produksi dan penjualan untuk ekspor barang impor yang dibelinya;

- c) harganya belum termasuk dalam harga yang sebenarnya atau yang seharusnya dibayar dari barang impor yang bersangkutan.
- c. royalti dan biaya lisensi yang harus dibayar oleh pembeli secara langsung atau tidak langsung sebagai persyaratan jual beli barang impor yang dinilai, sepanjang royalti dan biaya lisensi tersebut belum termasuk dalam harga yang sebenarnya dibayar dari barang impor yang bersangkutan;
- d. nilai setiap bagian dari hasil/pendapatan yang diperoleh pembeli untuk disampaikan secara langsung atau tidak langsung kepada penjual, atas penjualan, pemanfaatan, atau pemakaian barang impor yang bersangkutan;
- e. biaya transportasi barang impor yang dijual untuk diekspor ke pelabuhan atau tempat impor di daerah pabean;
- f. biaya pemuatan, pembongkaran, dan penanganan yang berkaitan dengan pengangkutan barang impor ke pelabuhan atau tempat impor di daerah pabean;
- g. biaya asuransi.”<sup>218</sup>

---

<sup>218</sup> Penjelasan Pasal 15 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 tahun 2006

Penjelasan atas metode II s.d Metode VI tercantum dalam penjelasan pasal 15 ayat (2) sampai dengan ayat (6) Undang-undang Kepabeanan merupakan adopsi atas pasal 2 sampai dengan pasal 7 *WTO Valuation Agreement*, sebagai berikut:<sup>219</sup>

1. Metode II , nilai transaksi barang identik berdasarkan penjelasan pasal 15 ayat (2) Undang-Undang Kepabeanan:

“Dua barang dianggap identik apabila keduanya sama dalam segala hal, setidaknya karakter fisik, kualitas, dan reputasinya sama, serta:

  - a. diproduksi oleh produsen yang sama di negara yang sama; atau
  - b. diproduksi oleh produsen lain di negara yang sama.”
2. Metode III, nilai transaksi barang serupa berdasarkan penjelasan pasal 15 ayat (3) Undang-Undang Kepabeanan:

“Dua barang dianggap serupa apabila keduanya memiliki karakter fisik dan komponen material yang sama sehingga dapat menjalankan fungsi yang sama dan secara komersial dapat dipertukarkan, serta:

  - a. diproduksi oleh produsen yang sama di negara yang sama; atau
  - b. diproduksi oleh produsen lain di negara yang sama”
3. Metode IV, metode deduksi berdasarkan penjelasan pasal 15 ayat (4) Undang-Undang Kepabeanan:

---

<sup>219</sup> Lihat Pasal 2 sampai dengan Pasal 7 *WTO Valuation Agreement*.

“Yang dimaksud metode deduksi yaitu metode untuk menghitung nilai pabean barang impor berdasarkan harga jual dari barang impor yang bersangkutan, barang impor yang identik atau barang impor yang serupa di pasar dalam daerah pabean dikurangi biaya atau pengeluaran, antara lain komisi atau keuntungan, transportasi, asuransi, bea masuk, dan pajak.”

4. Metode V , metode komputasi berdasarkan penjelasan pasal 15 ayat (5) Undang-Undang Nomor Kepabeanan:

“Yang dimaksud dengan metode komputasi yaitu metode untuk menghitung nilai pabean barang impor berdasarkan penjumlahan harga bahan baku, biaya proses pembuatan, dan biaya/pengeluaran lainnya sampai barang tersebut tiba di pelabuhan atau tempat impor di daerah pabean.”

5. Metode VI, metode pengulangan (fallback) berdasarkan penjelasan pasal 15 ayat (6) Undang-Undang Kepabeanan:

“yang dimaksud dengan pembatasan tertentu yaitu bahwa dalam perhitungan nilai pabean barang impor berdasarkan ayat ini tidak diizinkan ditetapkan berdasarkan:

- a. harga jual barang produksi dalam negeri;
- b. suatu sistem yang menentukan nilai yang lebih tinggi apabila ada dua alternatif nilai pembanding;
- c. harga barang di pasaran dalam negeri negara pengekspor;

- d. biaya produksi, selain nilai yang dihitung berdasarkan metode komputasi sebagaimana dimaksud pada ayat (5) yang telah ditentukan untuk barang identik atau serupa;
- e. harga barang yang diekspor ke suatu negara selain ke daerah pabean;
- f. harga patokan;
- g. nilai yang ditetapkan dengan sewenang-wenang atau fiktif. “

#### **D. Ketentuan Pembuktian Nilai Transaksi Barang Impor dalam UU Kepabeanan**

Ditinjau dari rumusannya ketujuh ayat pada Pasal 15 UU Kepabeanan yang mengatur tentang nilai pabean sama sekali tidak menyinggung ketentuan pembuktian nilai transaksi barang impor.<sup>220</sup> Namun demikian ketentuan pembuktian dapat ditelusuri dari pasal-pasal yang berkaitan dengan kewenangan Direktur Jendral dalam menetapkan kembali kembali tarif dan/atau nilai pabean.

Dalam UU Kepabeanan kewenangan bagi Direktur Jenderal Bea dan Cukai untuk menetapkan kembali tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk terdapat di dalam Pasal 17 ayat (1) UU Kepabeanan:

---

<sup>220</sup> Lihat Undang-undang Kepabeanan Pasal 15.

"(1) Direktur Jenderal dapat menetapkan kembali tarif dan nilai pabean untuk penghitungan bea masuk dalam jangka waktu 2 (dua) tahun terhitung sejak tanggal pemberitahuan pabean.

Penjelasan:

"Pada dasarnya penetapan pejabat bea dan cukai sudah mengikat dan dapat dilaksanakan. Akan tetapi, jika hasil penelitian ulang atas pemberitahuan pabean atau dalam hal pelaksanaan audit kepabeanan ditemukan adanya kekurangan dan/atau kelebihan pembayaran bea masuk yang disebabkan oleh kesalahan pemberitahuan tarif dan/atau nilai pabean, Direktur Jenderal membuat penetapan kembali."

Kemudian perihal sanksi administrasi berupa denda atas penetapan kembali tersebut diatur di dalam Pasal 17 ayat (4) UU Kepabeanan berikut:

"(4) Penetapan kembali sebagaimana dimaksud pada ayat (2), apabila diakibatkan oleh adanya kesalahan nilai transaksi yang diberitahukan sehingga mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk, dikenai sanksi administrasi berupa denda paling sedikit 100% (seratus persen) dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak 1000% (seribu persen) dari bea masuk yang kurang dibayar.

Penjelasan:

"Pada dasarnya penetapan pejabat bea dan cukai sudah mengikat dan dapat dilaksanakan. Akan tetapi, jika hasil penelitian ulang atas pemberitahuan pabean atau dalam hal pelaksanaan audit kepabeanan **ditemukan** adanya kekurangan dan/atau kelebihan pembayaran bea masuk yang disebabkan oleh kesalahan pemberitahuan tarif dan/atau nilai pabean, Direktur Jenderal membuat penetapan kembali."

Dari penjelasan Pasal 17 ayat (1) dan (4) UU Kepabeanan di atas, diketahui bahwa penetapan kembali dan pengenaan sanksi administrasi berupa denda atas penetapan kembali tersebut dapat dilakukan Direktur Jenderal hanya apabila **ditemukan** bukti adanya kekurangan dan/atau kelebihan pembayaran bea masuk oleh Direktur Jenderal sebagai pihak yang melakukan penetapan. Dengan kata lain apabila tidak ditemukan bukti adanya kekurangan dan/atau kelebihan pembayaran bea masuk oleh Direktur Jenderal, maka penetapan kembali tidak dapat dilakukan

Penetapan kembali nilai pabean dilakukan Direktur Jenderal dari audit kepabeanan berupa pemeriksaan pembukuan. Ketentuan yang mengatur perihal audit kepabeanan tersebut terdapat di dalam Pasal 86A UU Kepabeanan yang berbunyi:

"Apabila dalam pelaksanaan audit kepabeanan **ditemukan** adanya kekurangan pembayaran bea masuk yang disebabkan oleh kesalahan pemberitahuan jumlah dan/atau jenis barang, orang wajib membayar bea



masuk yang kurang dibayar dan dikenai sanksi administrasi berupa denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 82 ayat (5)."

Dapat dilihat pada ketentuan di atas bahwa kewajiban membayar bea masuk yang kurang dibayar dan sanksi administrasi berupa denda **hanya** dapat terjadi apabila dalam audit kepabeanan **ditemukan** bukti adanya kekurangan pembayaran bea masuk yang disebabkan oleh kesalahan pemberitahuan jumlah dan/atau jenis barang. Dengan kata lain, apabila Direktur Jenderal tidak menemukan bukti adanya kekurangan pembayaran bea masuk yang disebabkan oleh kesalahan pemberitahuan jumlah dan/atau jenis barang, maka penetapan kembali atas kekurangan pembayaran bea masuk dan sanksi administrasinya tidak dapat dilakukan.

Dengan demikian, mengacu pada ketentuan Pasal 17 ayat (1) dan (4) serta 86A UU Kepabeanan sebagaimana telah diuraikan di atas, Direktur Jenderal sebagai pihak yang melakukan audit kepabeanan dan juga sebagai pihak yang melakukan penetapan kembali nilai pabean untuk penghitungan bea masuk, tentu harus memiliki bukti yang menjadi dasar dilakukannya penetapan kembali tersebut. Tidak terkecuali juga ketika sudah sampai ke dalam tahap persidangan di pengadilan, yang merupakan proses lanjutan dari audit kepabeanan hingga terjadinya penetapan kembali tarif dan/atau nilai pabean.

Direktur Jenderal sebagai pihak yang menanggung beban pembuktian pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak dapat dilihat dari adanya kewajiban Direktur Jenderal untuk hadir dalam persidangan, sehingga Direktur Jenderal dapat mengemukakan fakta atau hal-hal lainnya yang menjadi bukti atas klaim yang dilakukannya dalam Penetapan Kembali Nilai Pabean. Hal ini sebagaimana termaktub dalam penjelasan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak berikut: “Pemohon Banding atau penggugat tidak harus hadir dalam sidang. karena itu fakta **atau** hal-hal baru yang dikemukakan terbanding atau tergugat harus diberitahukan kepada pemohon Banding atau penggugat **untuk diberikan** jawaban.”<sup>221</sup>

Berdasarkan ketentuan mengenai beban pembuktian yang terdapat dalam Pasal 17 ayat (1) dan (4) serta 86A UU Kepabeanan, dapat disimpulkan bahwa UU Kepabeanan mengatur beban pembuktian kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai. Direktur Jenderal merupakan pihak yang menanggung beban pembuktian atas penetapan kembali nilai pabean karena Direktur Jenderal lah yang mengajukan klaim atas ketidakbenaran penetapan nilai pabean yang sebelumnya telah dilakukan dan tertera di pemberitahuan pabean impor.

---

<sup>221</sup> Pudyatmoko, Y. Sri, *loc. cit.* Hlm.175 “Pemohon banding atau penggugat tidak harus hadir dalam sidang. Oleh karena itu fakta atau hal-hal baru yang dikemukakan terbanding atau tergugat harus diberitahukan kepada pemohon banding atau penggugat untuk diberi jawaban. Berawal dari hal itu semakin jelas bahwa yang dibuktikan bukan hanya apa yang disampaikan oleh para pihak secara tertulis, baik itu dalam surat banding, surat gugatan, surat uraian banding, dan surat tanggapan melainkan juga perkembangan yang terjadi dalam persidangan.”

Namun demikian dalam UU Kepabeanan terdapat ketentuan pembalikan beban pembuktian (*reversal the burden of proof*) atau pergeseran beban pembuktian (*shifting the burden of proof*) kepada pihak importir atau eksportir sebagaimana tercantum dalam pasal 84 UU Kepabeanan dan penjelasannya sebagai berikut:

#### **Pasal 84**

- (1) Pejabat bea dan cukai berwenang meminta kepada importir atau eksportir untuk menyerahkan buku, catatan, surat menyurat yang bertalian dengan impor atau ekspor, dan mengambil contoh barang untuk pemeriksaan pemberitahuan pabean.
- (2) Pengambilan contoh barang dapat pula dilakukan atas permintaan importir.

#### Penjelasan Pasal 84 Ayat (1)

Ayat ini memberikan kewenangan kepada pejabat bea dan cukai untuk meminta kepada Importir atau eksportir untuk :

- a. menyerahkan buku, catatan, dan surat menyurat yang berkaitan dengan:
  1. pembelian;
  2. penjualan;
  3. impor;
  4. ekspor;
  5. persediaan; atau
  6. pengiriman barang yang bersangkutan.
- b. menyerahkan contoh barang untuk tujuan pemeriksaan pemberitahuan.

Atas penyerahan yang dilakukan oleh importir atau eksportir sebagaimana dimaksud di atas, diberikan tanda bukti penerimaan oleh pejabat bea dan cukai. Dalam hal permintaan pejabat bea dan cukai sebagaimana dimaksud di atas tidak dipenuhi pejabat bea dan cukai akan melakukan penetapan tarif dan/atau nilai pabean berdasarkan data yang ada, dan mungkin akan mengakibatkan kerugian bagi yang bersangkutan.

Dalam Penjelasan Pasal 84 UU Kepabeanan tersebut dinyatakan bahwa : “*Dalam hal permintaan pejabat bea dan cukai sebagaimana dimaksud*

di atas tidak dipenuhi pejabat bea dan cukai akan melakukan penetapan tarif dan/atau nilai pabean berdasarkan data yang ada". Rumusan penjelasan Pasal 84 tersebut merupakan ketentuan pembalikan beban pembuktian (*reversal the burden of proof*) atau pergeseran beban pembuktian (*shifting the burden of proof*).

Namun penjelasan tidak dapat digunakan sebagai dasar hukum untuk membuat peraturan lebih lanjut dan tidak boleh mencantumkan rumusan yang berisi norma.<sup>222</sup> Penjelasan tidak menggunakan rumusan yang isinya memuat perubahan terselubung terhadap ketentuan Peraturan Perundang-undangan.<sup>223</sup>

#### **E. Ketentuan Pembuktian Nilai Transaksi barang Impor dalam WTO**

Permasalahan yang dihadapi negara-negara berkembang pada penerapan sistem *WTO Valuation Agreement* adalah adanya kekhawatiran nilai transaksi yang diberitahukan importir diduga palsu/tidak benar. Hal tersebut dikenal sebagai '*double invoicing*' for Customs purposes adalah contoh yang umum terjadi. Pemberitahuan nilai transaksi tersebut, jika

---

<sup>222</sup> Rahmat Trijono, *Dasar-dasar Ilmu Pengetahuan Perundangan-undangan*. (Jakarta: Penerbit Papas Sinar Sinanti, 2013), hlm.161.

<sup>223</sup> Undang - Undang No. 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, Lampiran I: 176. Penjelasan berfungsi sebagai tafsir resmi pembentuk Peraturan Perundang-undangan atas norma tertentu dalam batang tubuh. Oleh karena itu, penjelasan hanya memuat uraian terhadap kata, frasa, kalimat atau padanan kata/istilah asing dalam norma yang dapat disertai dengan contoh. Penjelasan sebagai sarana untuk memperjelas norma dalam batang tubuh tidak boleh mengakibatkan terjadinya ketidakjelasan dari norma yang dimaksud. 177. Penjelasan tidak dapat digunakan sebagai dasar hukum untuk membuat peraturan lebih lanjut dan tidak boleh mencantumkan rumusan yang berisi norma. 178. Penjelasan tidak menggunakan rumusan yang isinya memuat perubahan terselubung terhadap ketentuan Peraturan Perundangundangan.

dinyatakan sebagai harga sebenarnya berdasarkan *metode Nilai Transaksi* tidak boleh ditolak oleh Bea Cukai kecuali dapat dibuktikan adanya pemalsuan dengan cara menemukan harga penjualan yang sebenarnya. Bea Cukai tidak mungkin dapat menerima tanggung jawab beban pembuktian tersebut.<sup>224</sup>

Proposal India dalam negosiasi putaran Uruguay menghasilkan *WTO Ministerial Decision* yang penting dalam menjelaskan masalah beban pembuktian, yaitu *Decision Regarding Cases Where Customs Administrations Have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value* (selanjut disebut *Decision 6.1*).<sup>225</sup>

Keputusan itu kemudian dikenal sebagai *SBP (shifting the burden of proof)* dan ditambahkan ke *WTO Valuation Agreement* untuk memperjelas maksud dari *agreement*. *Decision 6.1* menentukan bahwa dalam kasus di mana pabean memiliki keraguan yang beralasan (*reasonable doubt*) atas kebenaran atau keakuratan deklarasi importir, beban pembuktian dapat dialihkan ke importir untuk membuktikan bahwa nilai yang diberitahukan mewakili jumlah total atas harga sebenarnya dibayar atau yang seharusnya dibayar terhadap barang impor. Dalam proses ini pabean membahas dengan

---

<sup>224</sup> *Customs Co-operation Council, Different Systems of Valuation and their Comparative Advantages and Disadvantages 18 (1963)*

<sup>225</sup> De Wulf, Luc., and Sokol, Jose B. 2005. *Customs Modernization Handbook*, Washington, D.C: The World Bank.hlm.158 : "*The Uruguay Round negotiations led to the adoption of the "Decision regarding cases where customs administrations have reasons to doubt the truth or accuracy of the declared value" (Decision 6.1 based on Article 17, see annex 8.A). That decision came to be known as the SBP (shifting the burden of proof) and was appended to the ACV to clarify the intent of the original valuation provisions"*

importir alasan mereka untuk meragukan Nilai yang dideklarasikan, sehingga memungkinkan importir untuk merespon, dan pabean dapat menginformasikan importir keputusan akhir mereka.<sup>226</sup>

Dalam *Decision 6.1* tersebut apabila pabean masih memiliki keraguan yang masuk akal, yaitu, dianggap bahwa nilai pabean barang tidak dapat ditentukan berdasarkan nilai transaksi, dan dengan demikian melanjutkan untuk menggunakan metode penilaian alternatif dari WTO *Valuation Agreement*, yang harus diikuti secara ketat urutannya.<sup>227</sup>

Keputusan ini bertujuan untuk menjawab permasalahan yang timbul dalam situasi-situasi tertentu dimana bea dan cukai memiliki alasan untuk meragukan kebenaran dan akurasi dari nilai yang diberitahukan. Apabila pada saat melakukan penetapan nilai pabean bea dan cukai memiliki alasan untuk meragukan kebenaran dan akurasi dari nilai yang diberitahukan, maka bea dan cukai harus memberitahukan kepada importir alasan-alasan mengapa ia meragukan kebenaran dari nilai yang diberitahukan tersebut. Importir juga harus diberi kesempatan yang cukup untuk memberi tanggapannya. Kemudian apabila setelah importir memberikan tanggapannya bea dan cukai masih tetap meragukan kebenaran nilai yang diberitahukan tersebut, maka bea dan cukai dapat memutuskan bahwa nilai pabean barang yang bersangkutan tidak dapat

---

<sup>226</sup> De Wulf, Luc., and Sokol, Jose B, *op.cit.*

<sup>227</sup> *Ibid.*

ditetapkan dengan menggunakan cara-cara sesuai Pasal 1 atau metode nilai transaksi.<sup>228</sup>

Sejalan dengan Pasal 17 dari *WTO Valuation Agreement* dan *Ministerial Decision* yang membahas ketentuan tentang "beban pembuktian" ini secara jelas menyebutkan bahwa untuk maksud-maksud yang berkaitan dengan nilai pabean administrasi bea dan cukai diperbolehkan untuk meminta informasi atau mengajukan pertanyaan yang berkaitan dengan kebenaran atau akurasi dari setiap pernyataan, dokumen atau pemberitahuan yang diberikan kepada bea dan cukai. Apabila ketika memeriksa suatu nilai pabean yang diberitahukan bea dan cukai memiliki keraguan akan kebenaran informasi tertentu yang tertera di dalamnya atau dokumen yang disertakan untuk mendukung informasi tersebut maka bea dan cukai dapat meminta importir bersangkutan agar memberikan penjelasan yang lebih lengkap atau memberikan dokumen atau bukti tambahan lainnya.<sup>229</sup>

---

<sup>228</sup> WTO, *Ministerial Decision 6.1*, yaitu : "When a declaration has been presented and where the customs administration has reason to doubt the truth or accuracy of the particulars or of documents produced in support of this declaration, the customs administration may ask the importer to provide further explanation, including documents or other evidence, that the declared value represents the total amount actually paid or payable for the imported goods, adjusted in accordance with the provisions of Article 8. If, after receiving further information, or in the absence of a response, the customs administration still has reasonable doubts about the truth or accuracy of the declared value, it may, bearing in mind the provisions of Article 11, be deemed that the customs value of the imported goods cannot be determined under the provisions of Article 1. Before taking a final decision, the customs administration shall communicate to the importer, in writing if requested, its grounds for doubting the truth or accuracy of the particulars or documents produced and the importer shall be given a reasonable opportunity to respond. When a final decision is made, the customs administration shall communicate to the importer in writing its decision and the grounds therefor."

<sup>229</sup> Pasal 17 *WTO Valuation Agreement*: "Nothing in this Agreement shall be construed as restricting or calling into question the rights of customs administrations to satisfy themselves as to the truth or accuracy of any statement, document or declaration presented for customs valuation purposes"

Maksudnya di sini adalah agar importir mampu untuk membuktikan bahwa nilai pabean yang diberitahukannya itu benar-benar merupakan jumlah keseluruhan yang dibayarkan atau yang seharusnya dibayar dan telah memenuhi pula ketentuan tentang biaya-biaya tambahan seperti yang disebutkan dalam Pasal 8 *WTO Valuation Agreement*.<sup>230</sup> Jika importir tidak memberikan penjelasan tambahan yang diminta atau setelah mendapatkan penjelasan tambahan itu bea dan cukai tetap memiliki keraguan tentang kebenaran nilai pabean yang diberitahukan maka bea dan cukai dapat membuat keputusan bahwa nilai pabean barang impor bersangkutan tidak dapat ditentukan dengan ketentuan yang diatur oleh Pasal 1 *WTO Valuation Agreement*.<sup>231</sup>

Sebelum keputusan akhir dibuat, bea dan cukai harus memberitahukan kepada importir (bahkan mungkin dalam pemberitahuan tertulis jika memang diminta) alasan- alasannya dalam meragukan informasi tertentu dalam pemberitahuan tersebut atau dokumen pendukung yang disertakan. Berkaitan dengan ini importir akan diberikan waktu untuk memberikan tanggapan. Dan

---

<sup>230</sup> WTO, *Ministrial Decision 6.1*,

<sup>231</sup> ASEAN Customs Valuation Guide. Halaman 47. “*When upon examining the declared value, Customs has reason to doubt the truth or accuracy of the particulars or of documents produced in support of this declaration, Customs may ask the importer to provide further explanation, including documentary or other evidence, that the declared value represents the total amount actually paid or payable for the imported goods, adjusted in accordance with the provisions of Article 8 of the Agreement.*”



akhirnya bea dan cukai harus memberitahu importir tentang keputusan akhirnya serta alasan-alasan yang mendasari keputusan itu dibuat.<sup>232</sup>

Dalam melaksanakan ketentuan Pasal 17 *WTO Valuation Agreement* di atas, bea dan cukai memiliki hak untuk meminta kerjasama penuh dari importir ketika melakukan penyelidikan atas kebenaran atau akurasi dari setiap pernyataan, dokumen atau pemberitahuan yang disampaikan.<sup>233</sup>

Berkaitan dengan tatacara penerapan *ministerial decision 6.1, Technical Committee on Customs Valuation* mengeluarkan *case study 13.1*. Studi Kasus 13.1 dari *Technical Committee on Customs Valuation* adalah satu petunjuk yang mengatur pelaksanaannya.<sup>234</sup> WCO telah memberikan panduan teknis (*best practice*) dalam melakukan proses pembuktian nilai transaksi barang impor berdasarkan Case Study 13.1. simulasi kasus sebagai berikut:

1. PT. ICO, mengimpor 2.000 (dua ribu) unit barang konsumsi dari negara X. ICO memberitahukan dalam PIB:
  - (i) Suplier adalah XCO, berdomisili di negara ekspor X;

---

<sup>232</sup> ASEAN Customs Valuation Guide. *Ibid.* "Before a final determination is made, Customs must communicate to the importer, in writing if so requested, its grounds for doubting the truth or accuracy of the particulars or documents produced, and the importer shall be given a reasonable opportunity to respond. Customs shall communicate to the importer the final decision and the grounds."

<sup>233</sup> ASEAN Customs Valuation Guide. *Ibid.* "In applying Article 17 of the Agreement, Customs has the right to expect the full co-operation of importers in inquiries concerning the truth or accuracy of any statement, document or declaration."

<sup>234</sup> ASEAN Customs Valuation Guide. *Ibid.* "The problem for many Customs administrations in making inquiries is in establishing a reason to doubt the truth and accuracy of the value declared through particulars or the documents. There is wide latitude in this area. No parameters are established within the Agreement. Discretion would therefore rest with the Customs to decide through its own risk assessment criteria to what extent further enquiry is warranted. A reason to doubt could be, for example, based on a comparison of known prices observed in previous importations. By comparing the value declared with the prices obtained from other sources (e.g. database of historical data obtained from any number of sources), one may observe that there are significant differences in the value declared. Such differences may warrant further investigation. TCCV Case Study 13.1, "Application of Decision 6.1 of the Committee on Customs valuation", provides an example of one such situation."

- (ii) produsen barang impor adalah perusahaan MCO, berdomisili di negara M;
  - (iii) nilai dinyatakan dihitung menggunakan nilai transaksi yang ditentukan dalam Pasal 1 Perjanjian;
  - (iv) tidak ada penyesuaian dibuat untuk harga di bawah Pasal 8.1 Perjanjian;
  - (v) sesuai dengan ketentuan Pasal 15.4, tidak ada hubungan antara ICO, XCO atau MCO;
  - (vi) sesuai dengan faktur komersial, harga satuan barang impor adalah 9,30 cu (Nilai FOB);
  - (vii) pembayaran dilakukan secara tunai.
2. Setelah dirilis barang, sistem analisis risiko Bea Cukai melakukan audit impor atas PT.ICO.
  3. Sebelum audit dilakukan penelitian profil importir, Administrasi Pabean menganalisis semua impor barang identik dan memperoleh informasi berikut:
    - (i) Terdapat sembilan pembeli barang identik pada sekitar waktu yang sama seperti barang yang sedang diteliti;
    - (ii) nilai-nilai Pabean barang identik ditentukan dengan metode nilai transaksi;
    - (iii) harga satuan barang identik bervariasi dari 69,09 cu s.d 85,00 c.u. (FOB);
    - (iv) jumlah barang impor di setiap transaksi adalah hampir sama (antara 1.800 dan 2.300 unit) seperti dalam transaksi antara ICO dan XCO (2.000 unit);
    - (v) pembayaran untuk impor barang identik juga dilakukan secara tunai, kecuali dalam kasus di mana harganya 85,00 cu (FOB).
  4. Administrasi Pabean meneliti importir lain dan memperoleh daftar harga dari beberapa pemasok di negara ekspor X. harga satuan barang identik dalam daftar ini bervariasi dari 80,00 cu untuk 140.00 c.u. (FOB), menurut kuantitas barang yang dijual. Semua barang impor berasal dari negara M, meskipun pemasok utama berdomisili di negara ekspor X.
  5. Administrasi Pabean tidak menandatangani perjanjian bantuan timbal balik dengan Administrasi Pabean dari negara X atau M. Bea Cukai menulis kepada pemasok dan produsen, meminta informasi tentang harga barang. Namun tidak ada jawaban yang diterima.
  6. Administrasi Pabean mencari pemasok di Internet dan menemukan banyak tawaran untuk penjualan barang identik, harga penjualan ritel untuk ekspor adalah antara 123,99 c.u. dan 148.00 c.u .

7. Administrasi Pabean memberitahu PT. ICO, secara tertulis, bahwa alasan untuk meragukan kebenaran nilai transaksi dinyatakan berdasarkan fakta-fakta tersebut di atas, bukan terutama didasarkan pada nilai rendah. Administrasi meminta importir untuk menyajikan bukti lebih lanjut, yaitu, korespondensi komersial dan / atau dokumen lain yang menyatakan bahwa harga faktur merupakan harga total yang sebenarnya dibayar atau terutang untuk barang impor.
8. PT. ICO menjawab bahwa:
  - (i) semua keterangan dari transaksi telah rinci dalam faktur komersial yang ada;
  - (ii) tidak ada kondisi perdagangan khusus seperti yang dimaksud dalam Pasal 1 Perjanjian berlaku untuk transaksi;
  - (iii) transaksi didasarkan pada tawaran biasa dengan supplier XCO;
  - (iv) tidak ada kontrak tertulis dari penjualan dan tidak ada korespondensi komersial;
  - (v) penjualan diselesaikan melalui telepon.
9. Administrasi Pabean memutuskan untuk melaksanakan audit di tempat Perusahaan ICO. Pada kunjungan pertama, Administrasi Pabean diperoleh informasi berikut:
  - (i) tidak ada korespondensi komersial dengan XCO;
  - (ii) ICO telah menjual semua barang ke perusahaan BCO di dalam negeri dengan harga satuan 281,00 cu;
  - (iii) catatan akuntansi yang baik namun tidak up to date dan tidak bisa membuktikan jumlah yang dibayarkan untuk barang impor yang dipermasalahkan.
10. Administrasi Bea Cukai memberikan jangka waktu yang wajar untuk memungkinkan Perusahaan PT.ICO untuk memperbarui catatan akuntansi. Ketika catatan disediakan, audit tidak menemukan bukti lebih lanjut mengenai harga sebenarnya dibayar atau terutang untuk barang, diatur sesuai dengan ketentuan Pasal 8. Satu-satunya informasi yang disajikan adalah bahwa yang sebelumnya telah diberikan kepada Bea Cukai.
11. Audit mengungkapkan bahwa pembayaran kartu kredit telah dibuat oleh salah satu karyawan Perusahaan ICO untuk orang ketiga, selama perjalanan bisnis ke negara X, yang terdaftar dalam catatan akuntansi sebagai biaya administrasi. Importir tidak dapat memberikan penjelasan yang dapat diterima terhadap pembayaran ini. Oleh karena itu, keraguan menguat karena ternyata perusahaan mencatat keuntungan rendah yang diperoleh, mengingat harga jual kembali barang jauh lebih tinggi dari harga dinyatakan pada impor, dan untuk jumlah biaya administrasi yang tercatat.

12. Laporan audit menyimpulkan bahwa:
- (i) importir tidak memberikan bukti lebih lanjut yang akan menunjukkan bahwa nilai dinyatakan mewakili total harga sebenarnya dibayar atau terutang untuk barang impor, ditambah biaya-biaya pada Pasal 8;
  - (ii) audit tidak mengungkapkan informasi baru dan tidak menghilangkan keraguan Bea Cukai atas kebenaran atau akurasi dari nilai transaksi diberitahukan;

**Penetapan nilai Pabean**

- 13. Dasar utama untuk nilai pabean adalah nilai transaksi, yaitu, harga sebenarnya dibayar atau terutang untuk barang saat dijual untuk ekspor ke negara pengimpor, diatur sesuai dengan ketentuan Pasal 8.
- 14. harga yang sebenarnya dibayar atau dibayar tidak harus tunduk pada kondisi atau pertimbangan yang bisa mengakibatkan tidak ketentuan Pasal 1 tidak dapat digunakan.
- 15. Harga ini dapat diwakili oleh harga faktur, menurut ketentuan WTO Agreement , dalam hal ini, faktur komersial dapat menjadi bukti yang cukup dari kebenaran atau akurasi nilai transaksi dengan mengacu Pasal 17 Perjanjian.
- 16. Sesuai dengan Keputusan 6.1 Komite Penilaian Pabean, di mana Administrasi Pabean memiliki alasan untuk meragukan kebenaran atau akurasi dari nilai dinyatakan, memungkinkan untuk meminta importir memberikan penjelasan lebih lanjut, termasuk dokumen atau bukti lain, yang menyatakan Nilai merupakan jumlah total sebenarnya dibayar atau terutang untuk barang impor, disesuaikan sesuai dengan ketentuan Pasal 8.
- 17. Dalam hal ini, karena fakta bahwa nilai yang diberitahukan secara substansial lebih rendah dari nilai barang identik diimpor oleh sembilan pembeli lain pada atau sekitar waktu yang sama, Administrasi Pabean punya alasan untuk meragukan kebenaran atau akurasi nilai yang tercermin dalam faktur komersial. Oleh karena itu, sesuai dengan Keputusan 6.1, Administrasi Pabean benar meminta pengimpor untuk memberikan bukti lebih lanjut untuk mengkonfirmasi bahwa nilai transaksi adalah total harga yang sebenarnya dibayar untuk barang impor, disesuaikan sesuai dengan ketentuan Pasal 8.
- 18. Dalam kasus tersebut, kedua belah pihak harus berusaha untuk memperkuat semangat kerjasama dan dialog didorong oleh Perjanjian dengan maksud untuk mencari solusi yang tidak merugikan kepentingan importir maupun Administrasi Pabean.

19. Dalam menentukan nilai pabean berdasarkan Perjanjian ini, Administrasi Pabean seharusnya tidak diperlukan bergantung pada dokumen yang tidak lengkap dalam hal informasi yang relevan, terutama jika ada keraguan mengenai biaya lainnya dan pembayaran yang dapat membentuk bagian dari nilai transaksi.
20. Secara khusus, Keputusan 6.1 menyediakan bahwa jika, setelah menerima informasi lebih lanjut, atau dengan tidak adanya respon, Administrasi Pabean masih memiliki keraguan yang masuk akal tentang kebenaran atau akurasi dari nilai transaksi, hal itu mungkin, mempertimbangkan hak banding sesuai ketentuan Pasal 11, dianggap bahwa nilai Pabean barang impor tidak dapat ditentukan berdasarkan ketentuan Pasal 1. Namun, sebelum mengambil keputusan akhir, Administrasi Pabean harus menyampaikan kepada importir, secara tertulis jika diminta, alasan untuk meragukan kebenaran atau akurasi keterangan atau dokumen yang dihasilkan dan importir harus diberikan kesempatan yang wajar untuk merespon.
21. Dalam hal ini, dengan mempertimbangkan fakta bahwa: (i) importir tidak memberikan bukti selain faktur komersial untuk mendukung bahwa nilai pemberitahuan merupakan harga sebenarnya dibayar atau terutang untuk barang impor, ditambah biaya-biaya pada Pasal 8 ; dan (ii) catatan akuntansi selama audit mengungkapkan adanya beban biaya yang dipertanyakan, Administrasi Pabean menyimpulkan bahwa masih memiliki keraguan yang masuk akal tentang kebenaran atau akurasi dari nilai yang diberitahukan dan menjelaskan kepada importir alasan dari kesimpulan tersebut.

#### **Kesimpulan**

22. Jadi, sesuai dengan Ministerial Decision 6.1, Administrasi Pabean benar menyimpulkan bahwa nilai pabean barang impor tidak dapat ditentukan berdasarkan ketentuan Pasal 1. Administrasi Pabean harus menyampaikan kepada importir, secara tertulis alasan tersebut.
23. Dalam kasus ini, nilai pabean ditetapkan berdasarkan ketentuan Pasal 2 Perjanjian (nilai transaksi yang diberitahukan tidak diterima).

Berdasarkan ketentuan WTO Valuation Agreement, ministerial decision 6.1 dan case study 13.1 dimungkinkan diterapkannya pembalikan beban pembuktian (*reversal the burden of proof*) atau pergeseran beban pembuktian (*shifting the burden of proof*) kepada pihak importir. Apabila pada saat

pemeriksaan pemberitahuan pabean importir tidak memenuhi permintaan bea dan cukai untuk menyerahkan semua informasi, dokumen, dan/atau pernyataan yang diperlukan dalam rangka penentuan nilai pabean maka nilai transaksi barang impor yang diberitahukan oleh Pemohon tidak dapat diterima sehingga digunakan metode alternative.

#### **F. Ketentuan Pembuktian Nilai Transaksi Barang Impor Dalam Peraturan Menteri**

Secara umum Peraturan Menteri Keuangan Nomor 160/PMK.04/2010 Tentang Nilai Pabean Untuk Penghitungan Bea Masuk berisi ketentuan tata cara penetapan nilai pabean yang mengacu pada *Agreement on Implementation of Article VII of GATT (WTO Valuation Agreement)*, dengan beberapa aturan tambahan yang mempertimbangkan situasi dan kondisi Indonesia diantaranya digunakannya uji kewajaran nilai pabean menggunakan Database Nilai Pabean I (DBNP I) barang identik dimana uji kewajaran tersebut tidak ada dalam *WTO Valuation Agreement*.<sup>235</sup>

Proses penelitian dan penetapan nilai pabean dimulai setelah importir menyerahkan pemberitahuan impor barang (PIB). Importir kategori Mitra Utama (MITA) dan Importir Produsen (IP) kategori Low risk nilai pabean yang diberitahukan langsung diterima. Selanjutnya penelitian atas kebenaran nilai

---

<sup>235</sup> Mohamad Jafar, *Mengurai Benang Kusut Penerapan Nilai Pabean Berdasarkan Nilai Transaksi* (Jakarta : Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Pusdiklat Bea dan Cukai,2011)

pabean yang diberitahukan importir-importir tersebut dilakukan dalam program audit kepabeanan.<sup>236</sup>

Pejabat melakukan pengujian nilai pabean, meliputi harus adanya kondisi jual beli, terpenuhinya persyaratan nilai transaksi, hingga kebenaran jumlah dan/atau jenis barang dalam hal dilakukan pemeriksaan fisik. Penetapan nilai pabean tidak ditetapkan menggunakan nilai transaksi dalam hal persyaratan nilai transaksi tidak terpenuhi.<sup>237</sup> Bilamana persyaratan nilai transaksi terpenuhi, penelitian berlanjut pada uji kewajaran nilai pabean menggunakan Database Nilai Pabean I (DBNP I) barang identik.<sup>238</sup> Taraf toleransi selisih kurang pemberitahuan dengan DBNP I barang identik adalah maksimal 5%. Nilai pabean ditetapkan menggunakan nilai transaksi (metode I) dalam hal nilai pabean yang diberitahukan wajar. Jika nilai pabean diberitahukan tidak wajar karena selisih kurang lebih dari 5% dari data barang identik pada DBNP I maka dilakukan penelitian profil importir.<sup>239</sup>

Uji kewajaran menggunakan Database Nilai Pabean II (DBNP II) barang identik dilakukan jika tidak terdapat DBNP I barang identik yang dapat digunakan. Tidak ada toleransi selisih kurang pada pemberitahuan nilai

---

<sup>236</sup> Lihat pasal 22 ayat (3) PMK-160 / 2010 Penelitian nilai pabean sebagaimana dimaksud pada ayat (2) *tidak* dilakukan terhadap pemberitahuan pabean impor apabila: a. pemberitahuan pabean impor diajukan oleh importir produsen dengan kategori risiko rendah; b. importasinya mendapatkan jalur Mitra Utama (MITA) prioritas; atau c. importasinya mendapatkan jalur Mitra Utama (MITA) non-prioritas.

<sup>237</sup> Lihat Pasal 22 ayat (2) PMK 160/2010

<sup>238</sup> Lihat Pasal 23 ayat (2) PMK 160/2010 : “Apabila berdasarkan hasil penelitian... Pejabat Bea dan Cukai melakukan pengujian kewajaran.”

<sup>239</sup> Lihat Pasal 26 PMK 160/2010

pabean pada uji kewajaran ini. Nilai pabean dianggap wajar bilamana sama besar atau lebih tinggi dengan DBNP II barang identik. Nilai pabean ditetapkan menggunakan nilai transaksi (metode I) dalam hal nilai pabean yang diberitahukan wajar. Bilamana tidak terdapat data barang identik pada DBNP II maka dilakukan penelitian profil importir. Terdapat empat kategori pada database profil importir, yaitu low risk (resiko rendah), medium risk (resiko sedang), high risk (resiko tinggi), dan very high risk (resiko sangat tinggi). Nilai pabean ditetapkan menggunakan nilai transaksi (metode I) dalam hal importir termasuk kategori low risk.<sup>240</sup>

Bilamana importir termasuk kategori medium risk, high risk dan very high risk, maka diterbitkan Deklarasi Nilai Pabean (DNP). Selanjutnya pejabat meneliti DNP dan dimungkinkan untuk konsultasi nilai pabean untuk meyakinkan kebenaran nilai yang diberitahukan. Nilai pabean ditetapkan menggunakan nilai transaksi (metode I) dalam hal DNP didukung data yang mampu meyakinkan pejabat. Nilai pabean tidak ditetapkan menggunakan nilai transaksi dalam hal DNP tidak diserahkan kepada pejabat atau diserahkan melebihi waktu yang tentukan, yaitu 3 hari kerja untuk kantor yang menggunakan Pertukaran Data Elektronik (PDE) atau 5 hari kerja untuk yang belum menggunakan PDE.

---

<sup>240</sup> Lihat Pasal 24 dan 25 PMK 160/2010



Bilamana pejabat belum meyakini DNP yang diserahkan importir, maka pejabat dapat meminta importir untuk menjelaskan lebih lanjut dalam konsultasi nilai pabean. Nilai pabean tidak ditetapkan menggunakan nilai transaksi dalam hal importir tidak memenuhi permintaan konsultasi nilai pabean atau konsultasi yang dilakukan tidak meyakinkan pejabat. Pejabat peneliti dokumen membuat Lembar Penelitian dan Penetapan Nilai Pabean (LPPNP) atas penetapan nilai pabean bilamana nilai transaksi tidak diterima. Dari uraian di atas dapat kita mengambil kesimpulan bahwa nilai transaksi dapat tidak diterima bilamana pejabat meragukan nilai pabean yang diberitahukan dan importir tidak mampu meyakinkan pejabat atas kebenaran nilai transaksinya.<sup>241</sup>

Dalam pembuktian nilai transaksi barang impor terdapat ketentuan pembalikan beban pembuktian yaitu Pasal 28 dan Pasal 31 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 160/PMK. 04/2010 Tentang Nilai Pabean Untuk Penghitungan Bea Masuk (PMK 160/2010).<sup>242</sup>

#### Pasal 28

- (1) Pejabat Bea dan Cukai menerbitkan dan mengirimkan INP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (3) huruf b angka 2 dan Pasal 27 ayat (3) huruf b angka 2 kepada importir melalui media elektronik atau dengan cara pengiriman lainnya.
- (2) Atas penerbitan INP oleh Pejabat Bea dan Cukai sebagaimana dimaksud pada ayat (1), importir harus:

---

<sup>241</sup> Mohamad Jafar, *Mengurai Benang Kusut Penerapan Nilai Pabean Berdasarkan Nilai Transaksi* (Jakarta : Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Pusdiklat Bea dan Cukai, 2011)

<sup>242</sup> Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia tentang Nilai Pabean untuk Penghitungan Bea Masuk, Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-160/PMK.04/2010

- a. menyerahkan DNP dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) hari kerja setelah diterbitkannya INP;
  - b. menyerahkan semua informasi, dokumen, dan/atau pernyataan yang diperlukan dalam rangka penentuan nilai pabean; dan
  - c. memberikan penjelasan baik secara lisan maupun tertulis tentang bagaimana pembeli atau kuasanya menghitung nilai pabean, unsur-unsur pembentuk nilai pabean, dan hal-hal lain berkaitan dengan transaksi yang bersangkutan.
- (3) Dalam hal berdasarkan hasil penelitian DNP terdapat nilai transaksi belum dapat diyakini kebenaran dan keakuratannya, Pejabat Bea dan Cukai dapat melakukan konsultasi dengan importir yang bersangkutan atau kuasanya.
- (4) Konsultasi sebagaimana dimaksud pada ayat (3) hanya dilakukan terhadap importir kategori risiko menengah atau importir kategori risiko tinggi.
- (5) Dalam hal importir tidak memenuhi permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) atau hasil konsultasi sebagaimana dimaksud pada ayat (3) nilai transaksi tidak dapat diyakini kebenaran dan keakuratannya, maka Pejabat Bea dan Cukai menetapkan nilai pabean berdasarkan nilai transaksi barang identik sampai dengan metode pengulangan sesuai hierarki penggunaannya.

#### Pasal 31

- (1) Untuk kepentingan penetapan kembali nilai pabean, Direktur Jenderal dapat meminta penjelasan dan bukti-bukti yang mendukung kebenaran dan keakuratan nilai transaksi yang diberitahukan.
- (2) Atas permintaan Direktur Jenderal sebagaimana dimaksud pada ayat (1), importir harus:
- a. menyerahkan semua informasi, dokumen, dan/atau pernyataan yang diperlukan dalam rangka penelitian nilai pabean; dan
  - b. memberikan penjelasan baik secara lisan maupun tertulis tentang bagaimana pembeli atau kuasanya menghitung nilai pabean, unsur-unsur pembentuk nilai pabean, dan data lain yang berkaitan dengan transaksi yang bersangkutan.
- (3) Apabila importir tidak memenuhi permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Direktur Jenderal dapat menggunakan data yang tersedia di dalam Daerah Pabean untuk menetapkan kembali nilai pabean.

Berdasarkan Pasal 28 dan 31 PMK 160/2010 tersebut terdapat ketentuan pembalikan beban pembuktian (*reversal the burden of proof*) atau pergeseran beban pembuktian (*shifting the burden of proof*) kepada pihak importir. Ketentuan tersebut menyatakan apabila pada saat pemeriksaan pemberitahuan pabean importir tidak memenuhi permintaan pejabat bea dan cukai atau Direktur Jenderal untuk menyerahkan semua informasi, dokumen, dan/atau pernyataan yang diperlukan dalam rangka penentuan nilai pabean maka Pejabat Bea dan Cukai menetapkan nilai pabean berdasarkan nilai transaksi barang identik sampai dengan metode pengulangan sesuai hierarki penggunaannya dan Direktur Jenderal dapat menggunakan data yang tersedia di dalam Daerah Pabean untuk menetapkan kembali nilai pabean.

## **BAB IV**

### **PENERAPAN PEMBUKTIAN NILAI TRANSAKSI BARANG IMPOR (ANALISA PUTUSAN NOMOR PUT- 53536/PP/M.IXB/19/2014)**

#### **A. Pokok Sengketa Putusan Nomor Put-53536/PP/M.IXB/19/2014**

Pemohon banding adalah PT. Fondaco Mitratama bahwa Pemohon Banding mengajukan Banding atas Keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor: KEP1225/WBC.06/2012 tanggal 11-12-2012 tentang Penetapan atas Keberatan PT. Fondaco Mitratama terhadap penetapan yang dilakukan oleh Pejabat Bea dan Cukai dalam SPTNP Nomor 009465/WBC.06/KPP.0103NP/2012 tanggal 05-10-2012, yang Pemohon Banding terima pada hari Senin tanggal 07-12-2012; dengan rincian kesalahan berdasarkan SPTNP a quo adalah: Jenis Kesalahan Nilai Pabean.<sup>243</sup>

Jumlah tagihan dalam SPTNP a quo adalah sebesar Rp372.188.000 dengan rincian sebagai berikut:

---

<sup>243</sup> Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014 halaman 1 s.d 2

Uraian	Diberitahukan (Rp)	Ditetapkan (RP)	Kekurangan (Rp)
Bea Masuk	80.445.000 0	129.257.000 0	48.812.000 0
Cukai	-	-	-
PPN	168.934.000 0	271.438.000 0	102.504.000 0
PPnBM	42.234.000	67.860.000	25.626.000
PPh Pasal 22		195.246.000	195.246.000
Denda			
	291.613.000	663.801.000	372.188.000

Pemohon Banding berkeyakinan, sebagaimana yang akan diuraikan di bawah ini, bahwa Keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor: KEP-1225/WBC.06/2012 tanggal 11- 12-2012 tentang Penetapan atas keberatan PT. Fondaco Mitratama terhadap penetapan yang dilakukan oleh Pejabat Bea dan Cukai dalam SPTNP Nomor SPTNP- 009465/WBC.06/KPP.0103NP/2012 tanggal 05-10-2012 adalah tidak sesuai dan menyalahi ketentuan peraturan perundang-undangan tentang sistem nilai pabean (Customs Valuation) yang berlaku.<sup>244</sup>

## 1. Kronologis Sengketa

- a) Pejabat Bea dan Cukai Kantor Pengawasan dan Pelayanan Bea dan Cukai Tipe Madya Pabean Soekarno-Hatta menetapkan Nilai Pabean atas PIB Nomor 163806 tanggal 03 Oktober 2012, diberitahukan:<sup>245</sup>

Jenis barang : Hamilton C2 Intelligent Ventilator Including Accessories  
 Negara asal : Switzerland  
 Nilai Pabean : CIF CHF160,334.29  
 ditetapkan menjadi sebesar CIF CHF 236,309.30;

<sup>244</sup> Putusan Nomor PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014 halaman 3

<sup>245</sup> *Ibid.*

- b) Pemohon Banding telah menyampaikan Keberatan atas penetapan tersebut dilampiri Bukti Penerimaan Jaminan Nomor: 001641/BG/KBR/2012 tanggal 15 Oktober 2012; Jumlah jaminan sebesar 372.188.000
- c) Sebagai tindak lanjut atas Keberatan tersebut Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Bea dan Cukai Banten a.n. Direktur Jenderal Bea dan Cukai telah menerbitkan Surat Keputusan Nomor: KEP-1225/WBC.06/2012 tanggal 11-12- 2012 yang menetapkan: Keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai tentang Penetapan atas Keberatan PT. Fondaco Mitratama terhadap penetapan yang dilakukan oleh Pejabat Bea dan Cukai dalam SPTNP Nomor: 009465/WBC.06/KPP.0103/NP/2012 tanggal 05-10-2012;
- Pertama : Menolak keberatan PT. Fondaco Mitratama terhadap penetapan yang dilakukan oleh Pejabat Bea dan Cukai dalam SPTNP Nomor: 009465/WBC.06/KPP.0103/NP/2012 tanggal 05-10-2012;
- Kedua : Menetapkan Nilai Pabean untuk Pos 6 menjadi sebesar CIF CHF236.309.30 sehingga total nilai pabean CIF CHF257.620.20;
- Ketiga : Tagihan yang seharusnya dibayar sebesar Rp1.608.952.000
- Keempat : Kekurangan pembayaran sebesar Rp663.801.000; Kelima : Kepala KPP BC Tipe Madya Pabean Soekarno-Hatta agar mencairkan jaminan untuk melunasi kekurangan pembayaran;

## 2. Alasan Material Banding

Pemohon Banding telah menyampaikan pemberitahuan Nilai Pabean dalam PIB Nomor 163806 tanggal 03 Oktober 2012 sebesar CIF CHF160,334.29; CIF CHF139,023.40 untuk Pos 6; yang dilaksanakan sesuai azas Self Assessment dengan menerapkan peraturan-peraturan:<sup>246</sup>

- Pasal 15 "UU Kepabeanan" tentang Nilai Pabean;
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 160/PMK.04/2010 tanggal 01-09-2010 tentang Nilai Pabean untuk penghitungan Bea Masuk;
- Undang-undang Nomor 7 Tahun 1994 tentang Pengesahan Agreement Establishing the World Trade Organization, khususnya Agreement on Implementation of Article VII of The GATT 1994.

Pemohon Banding menyampaikan pemberitahuan Nilai Pabean dalam PIB Nomor 163806 tanggal 03-10-2012 sebesar CIF CHF160,334.29,00; dan dalam nomor urut barang (pos 6) sebesar CIF CHF139,023.40; dengan menggunakan Metode I yaitu Nilai Pabean ditetapkan berdasarkan nilai transaksi barang impor yang bersangkutan. Digunakan Metode I karena sesuai hirarki dan penggunaan Metode I tersebut memenuhi syarat serta tidak ada alasan untuk tidak menggunakan Metode I.

## KESIMPULAN

---

<sup>246</sup> *Ibid.*

Pemohon Banding telah menyampaikan pemberitahuan Nilai Pabean dalam PIB Nomor 163806 tanggal 03 Oktober 2012 yang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan tentang Sistem Nilai Pabean yang berlaku.

#### PERMOHONAN

Berdasarkan pembahasan masalah dan keputusan tersebut di atas, maka dengan ini Pemohon Banding memohon kepada Yang Terhormat Ketua Pengadilan Pajak dan Yang Mulia Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang memeriksa dan mengadili Sengketa Pajak a quo agar berkenan memberikan putusan sebagai berikut:

1. Membatalkan Keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor: KEP- 1225/WBC.06/2012 tanggal 11 -12-2012.
2. Menerima dan mengabulkan seluruhnya Permohonan Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor KEP- 1225/WBC.06/2012 tanggal 11 -12- 2012, sehingga seluruh jumlah Bea Masuk dan Pajak dalam rangka impor yang harus dibayar, berikut Sanksi Administrasi berupa Denda, diubah menjadi sesuai perhitungan Pemohon Banding.<sup>247</sup>

#### **B. Pembuktian Nilai Transaksi oleh DJBC**

Dalam Putusan Nomor PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014 tersebut dapat diperoleh bagaimana penerapan pembuktian oleh DJBC (Terbanding). Adapun

---

<sup>247</sup> Surat uraian banding Pemohon banding an. PT. Fondaco



langkah-langkah pembuktian dan alasan hukum yang diuraikan oleh Terbanding adalah sebagai berikut:<sup>248</sup>

- 1) Sebagai tindak lanjut atas permohonan keberatan, DJBC telah melakukan penelitian terhadap dasar penetapan nilai pabean, bukti pendukung nilai transaksi yang dilampirkan, dan data terkait lainnya;
- 2) Dalam penelitian atas DNP yang diajukan diketahui fakta sebagai berikut:
  - I. DNP tertanggal 03 Oktober 2012 diajukan atas INP tertanggal 04 Oktober 2012 (DNP mendahului INP);
  - II. DNP menyatakan barang yang diimpor bukan merupakan obyek transaksi jual beli;
- 3) Bahwa pada saat proses keberatan PEMOHON tidak melampirkan bukti-bukti transaksi (antara lain: sales contract, Transfer payment dan pembukuan/pencatatan terkait importasi barang yang dipermasalahkan) sebagaimana dimaksud dalam PMK-217 untuk mentrasir proses terbentuknya harga transaksi sampai dengan proses pembayarannya, sehingga harga pemberitahuan tidak dapat diyakini kebenarannya sebagai nilai transaksi;
- 4) Bahwa berdasarkan ketentuan tentang nilai pabean sebagaimana diatur dalam Pasal 15 UU 17 Tahun 2006 tentang Kepabeanan j.o UU 7 Tahun 1994 tentang Pengesahan *Agreement Establishing The World Customs*

---

<sup>248</sup> Pembuktian Nilai Transaksi oleh DJBC Putusan Nomor PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014 halaman 7

*Organization, adalah sesuai dengan World Trade Organization (WTO) Agreement on Implementation of Article VII of General Agreement on Trade and Tariff (GATT) 1994 (WTO Agreement on Customs Valuation);*

- 5) *Bahwa Article 17 WTO Agreement on Customs Valuation menyatakan bahwa "Nothing in this Agreement shall be construed as restricting or calling into question the rights of customs administrations to satisfy themselves as to the truth or accuracy of any statement, document or declaration presented for customs valuation purposes";*
- 6) *Bahwa point 6 Annex III WTO Agreement on Customs Valuation menyatakan bahwa "Article 17 recognizes that in applying the Agreement, customs administrations may need to make enquiries concerning the truth or accuracy of any statement, document or declaration presented to them for customs valuation purposes. The Article thus acknowledges that enquiries may be made which are, for example, aimed at verifying that the elements of value declared or presented to customs in connection with a determination of customs value are complete and correct".*
- 7) *Bahwa dalam Ministerial Decisions 6.1 WTO Agreement on Customs Valuation menyatakan bahwa "When a declaration has been presented and where the customs administration has reason to doubt the truth or accuracy of the particulars or of documents produced in support of this declaration, the customs administration may ask the importer to provide further explanation, including documents or other evidence, that the declared value represents*

the total amount actually paid or payable for the imported goods, adjusted in accordance with the provisions of Article 8. If, after receiving further information, or in the absence of a response, the customs administration still has reasonable doubts about the truth or accuracy of the declared value, it may, bearing in mind the provisions of Article 11, be deemed that the customs value of the imported goods cannot be determined under the provisions of Article 1 (transaction value method)';

8) Bahwa dalam melaksanakan ketentuan Article 17 WTO Agreement on Customs Valuation dan Ministerial Decisions 6.1 WTO Agreement on Customs Valuation sebagaimana tersebut di atas, untuk menguji apakah "the declared value is realistic in the light of commercial practices of industry and identical or similiar goods", maka digunakan parameter "harga pembanding" sebagaimana diuraikan dalam World Customs Organization (WCO) Handbook of Customs Valuation Control, WCO Technical Committee on Customs Valuation Instruments, Case Study 13.1, dan ASEAN Customs Valuation Guide;

9) Bahwa pemberitahuan nilai pabean yang disampaikan oleh pemohon banding untuk jenis barang Hamilton C2 Intelligent Ventilator Including Accessories, harga per Unit-nya adalah CHF13,902.34, atau dengan kurs pada saat itu yaitu Rp10,034.62/CHF, maka CHF13,902.34 yang jika dikonversikan ke dalam rupiah nilainya sekitar Rp139.504.700,00 adalah

terlalu rendah, sehingga tidak sesuai dengan praktek-praktek komersial (*commercial practices*).

- 10) Bahwa berdasarkan penelitian pada Risalah Penetapan dan LPPNP diketahui Importir termasuk kategori high risk;
- 11) Berdasarkan penelitian data pembandingan kedapatan bahwa tidak terdapat data pembandingan untuk jenis barang identik pada DbNP I dan DbNP II sehingga tidak dapat dilakukan uji kewajaran nilai pabean;
- 12) Berdasarkan hasil penelitian diketahui harga satuan untuk jenis barang terkait dengan barang yang diimpor, diketahui terdapat selisih harga yang cukup tinggi antara harga pemberitahuan dengan harga pembandingan dengan data sebagai berikut:

No. Urut	Uraian Barang	Harga Pembandingan (CIF CHF)	Harga Pemberitahuan (CIF CHF)
6	Hamilton C2 Intelligent Including Accessories	23,630.93/Niu	13,902.34/Niu

- 13) Bahwa memperhatikan fakta dan data diatas, sesuai ketentuan Pasal 8 huruf d PMK-160 menyatakan bahwa "Nilai transaksi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) tidak digunakan untuk menentukan nilai pabean dalam hal Pejabat Bea dan Cukai mempunyai alasan berdasarkan bukti nyata atau data yang obyektif dan terukur untuk tidak menerima nilai transaksi sebagai nilai pabean", maka Metode I tidak dapat digunakan untuk menetapkan nilai pabean (Metode I Gugur) sehingga pejabat bea dan cukai

menetapkan nilai pabean berdasarkan salah satu metode dari metode II s.d. VI sesuai hierarki penggunaannya";

- 14) Bahwa tidak ditemukan data barang identik sebagaimana diatur pada Lampiran IV PMK-160 untuk barang yang diimpor pada data importasi sebelumnya, sehingga Metode II tidak dapat diterapkan;
- 15) Bahwa tidak ditemukan data barang serupa sebagaimana diatur pada Lampiran V PMK-160 untuk barang yang diimpor pada data importasi sebelumnya, sehingga Metode III tidak dapat diterapkan;
- 16) Bahwa tidak ditemukan data harga satuan yang terjadi dari penjualan oleh importir dalam pasar di dalam daerah pabean untuk barang yang diimpor sebagaimana diatur pada Lampiran VI PMK-160, sehingga Metode IV (Deduksi) tidak dapat diterapkan;
- 17) Bahwa tidak ditemukan data komponen harga sebagai unsur-unsur pembentuk nilai pabean untuk barang yang diimpor sebagaimana diatur pada Lampiran VII PMK- 160, sehingga Metode V (Komputasi) tidak dapat diterapkan;
- 18) Berdasarkan hasil penelusuran atas barang yang dijual di daerah Pabean Indonesia Lainnya sebagaimana dilansir dalam situs <http://www.indonetwork.co.id/dumepower/2573667/ventilator-icu-iccu-nicu-picu-bayi-anak-dan-dewasa-c2.htm> dan <http://www.nuhamedicalindonetwork.co.id/3195191/ventilator-icu-iccu-nicu-picu-bayi-anak-dan-dewasa-c2.htm> diketahui harga satuan untuk jenis

barang terkait dengan barang yang diimpor adalah sebesar Rp. 525.000.000,00/Unit. Selanjutnya atas harga tersebut dilakukan perhitungan dengan Faktor Multiplikator sehingga diperoleh nilai pabean sebesar CIF CHF23,630.93/Niu<sup>249</sup>

19) Berdasarkan Metode Pengulangan (Fall Back) dengan menggunakan Metode Deduksi yang diterapkan secara fleksibel sebagaimana diatur pada Lampiran VIII PMK-160, nilai pabean ditetapkan untuk jenis barang Hamilton C2 Intelligent Ventilator Including Accessories sebesar CIF CHF23,630.93/Niu, sehingga nilai pabean untuk pos 6 adalah CIF CHF236.309.30.

20) Bahwa dalam menetapkan nilai pabean atas barang impor berupa Hamilton C2 Intelligent Ventilator Including Accessoris yang diimpor dengan PIB 163826 (Bukti T-1), TERBANDING telah melaksanakan semua ketentuan yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan yang terkait dengan nilai pabean, yaitu Pasal 15 UU Kepabeanan dan PMK-160.<sup>250</sup>

### **C. Alat Bukti Pemohon**

Bahwa dalam persidangan Pemohon Banding menyampaikan hal-hal sebagai berikut:

---

<sup>249</sup> Data elektronik digunakan oleh TERBANDING sebagai alat bukti yaitu *print out internet*

<sup>250</sup> Penjelasan proses pembuktian nilai transaksi barang impor oleh TERBANDING dalam Putusan Nomor PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014

Penjelasan Pembayaran kepada Supplier.<sup>251</sup> Pembayaran kepada Supplier sebesar CHF342.224.33 dilakukan dengan cara transfer melalui Bank Mandiri dengan mendebet rekening pada tanggal 7 Desember 2012.

Sedangkan untuk invoice No. 062932-03 sebesar CHF6.072.90 pada PIB No. 149426 dibayarkan dengan bukti pembayaran terpisah sebesar CHF67,279.53 melalui pendebitan rekening pada tanggal 28 Desember 2012.

Rincian pembayaran adalah sebagai berikut:

No.	Voucher No.	Invoice		PIB No.	Sengketa Pajak
		No.	Nilai (CHF)		
1.	205201200274 2	062930	135,129.50	163806	19-068292-2012
2.	205201200274 3	062788-02	470.00	-	-
		062810	20,714.00	163806	19-068292-2012
		062932-01	19,416.67	149426	19-068233-2012
		062932-02	135,129.50	149426	19-068233-2012
		062932-04	13,003.95	149426	19-068233-2012
		062932-05	18,360.71	149426	19-068233-2012
Total 342,224.33					

No.	Voucher No.	Invoice		PIB No.	Sengketa Pajak
		No.	Nilai (CHF)		
1.	205201200292 0	063149-02	41,425.53	-	

<sup>251</sup> Penjelasan bukti-bukti nilai transaksi barang impor oleh PEMOHON dalam Putusan Nomor PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014

	062932-03	6,072.90	149426	19-068233-2012
	063219-02	19,781.10	163828	19-068293-2012
Total 67,279.53				

Bahwa dalam persidangan Pemohon Banding menyampaikan fotokopi dokumen sebagai berikut:

- P.1. Pemberitahuan Impor Barang (PIB) Nomor Pengajuan: 000000-000389-20120907- 123398;
- P.2. Invoice Nomor: 062930 tanggal 29 Agustus 2012;
- P.3. Invoice Nomor: 062810 tanggal 20 Agustus 2012;
- P.4. Payment Voucher Nomor: 2052012002743 tanggal 07 Desember 2012;
- P.5. Payment Voucher Nomor: 2052012002742 tanggal 07 Desember 2012
- P.6. Aplikasi setoran/transfer/kliring/inkaso Bank Mandiri tanggal 07 Desember 2012;
- P.7. Rekening Koran Giro Bank Mandiri;
- P.8. Purchase Order Nomor: 120495/S/062212/Rev.1 tangal 4 Juli 2012;
- P.9. Air Waybill Nomor: ZRH-8625 2054 tanggal 04 September 2012;
- P. 10. SSPCP atas PIB Nomor Pengajuan: 000000-000389-20120907-123398;
- P. 11. Bukti Penerimaan Negara;
- P. 12. Payment 1 CB-025357 Details;
- P. 13. Surat dari Citibank tanggal 21 November 2011;
- P. 14. Deklarasi Nilai Pabean;
- P.15.SPPB atas Pemberitahuan Impor Barang (PIB) Nomor Pengajuan: 000000-000389-20120907-123398;
- P. 16. Lembar Penerimaan Barang;
- P. 17. Bukti Penerimaan Jaminan;
- P. 18. Payment Voucher;
- P. 19. Account Analysis Report;
- P.20. SSPCP atas SPTNP;
- P.21. Bukti Penerimaan Negara Impor;
- P.22. Aplikasi setoran pajak 9 Januari 2013;
- P.23. Akta Nomor 56 tanggal 28 November 2006 yang dibuat oleh Notaris Tan Susy S.H.
- P.24. Surat Keberatan Nomor: 004/NTL/FDC/2012 tanggal 11 Oktober 2012;
- P.25. Katalog Barang;



## **D. Pendapat Majelis**

### **1. Pendapat Mayoritas**

Bahwa menurut Terbanding, nilai pabean untuk penghitungan Bea Masuk pada PIB ditetapkan berdasarkan metode IV Fleksibel II untuk Pos 6 ditetapkan total sebesar CIF CHF236,309.30 sehingga total nilai pabean pada PIB ditetapkan total menjadi sebesar CIF CHF257.620,20 dan Sanksi berupa Denda Administrasi sesuai dengan Pasal 16 ayat (4) Undang-Undang No.17 tahun 2006 tentang Perubahan atas Undang-Undang No.10 tahun 1995 tentang Kepabeanan dan PP Nomor 28 Tahun 2008 Tentang Pengenaan Sanksi Administrasi Berupa Denda Di Bidang Kepabeanan.<sup>252</sup>

Bahwa Pasal 15 ayat (1) Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2006 menyebutkan nilai pabean untuk penghitungan bea masuk adalah nilai transaksi dari barang yang bersangkutan;

Bahwa pasal 2 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 160/PMK.04/2010 tanggal 1 September 2010 tentang Nilai Pabean Untuk Perhitungan Bea Masuk menyatakan “Nilai pabean untuk penghitungan bea masuk adalah nilai transaksi dari barang impor yang bersangkutan yang memenuhi syarat-syarat tertentu”,<sup>253</sup>

---

<sup>252</sup> Pendapat Mayoritas Hakim dalam Putusan Nomor PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014

<sup>253</sup> *Ibid.*

bahwa Pasal 8 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 160/PMK.04/2010 tanggal 1 September 2010 menyatakan Nilai transaksi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) tidak digunakan untuk menentukan nilai pabean dalam hal:

- a. barang impor bukan merupakan obyek suatu transaksi jual beli atau penjualan untuk diekspor ke dalam Daerah Pabean;
- b. nilai transaksi tidak memenuhi persyaratan untuk diterima sebagai nilai pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7;
- c. penambahan atau pengurangan yang harus dilakukan terhadap harga yang sebenarnya atau yang seharusnya dibayar tidak didukung oleh bukti nyata atau data yang objektif dan terukur; dan/atau
- d. Pejabat Bea dan Cukai mempunyai alasan berdasarkan bukti nyata atau data yang objektif dan terukur untuk tidak menerima nilai transaksi sebagai nilai

Bahwa hasil pemeriksaan atas dokumen impor dan bukti-bukti yang dilampirkan dalam Surat banding dan yang diserahkan Pemohon Banding dalam persidangan adalah sebagai berikut:

Bahwa PIB Nomor 163806 tanggal 03 Oktober 2012 terdiri atas 2 invoice: invoice nomor 062930 tanggal 29 Agustus 2012 FOB CHF135,129.50 dan Invoice Nomor: 062810 tanggal 20 Agustus 2012 FOB CHF20,714.00

sehingga total FOB CHF155,843.50 ditambah Freight CHF3.693.11, sehingga nilai pabean adalah CIF CHF160,334.29;

Bahwa Pemohon Banding telah melakukan pembayaran kepada supplier sesuai aplikasi transfer Bank Mandiri tanggal 07 Desember 2012 sebesar CHF342,224.33;

Bahwa berdasarkan penjelasan tertulis Pemohon Banding menyatakan bahwa pembayaran dengan aplikasi transfer Bank Mandiri tanggal 07 Desember 2012 sebesar CHF342.224.33 tersebut adalah pembayaran untuk 7 (tujuh) invoice sesuai matrix yang dibuat oleh Pemohon Banding namun Pemohon Banding tidak melampirkan 5 (lima) invoice lainnya beserta PIB;

Bahwa berdasarkan uraian di atas Majelis berpendapat Pemohon Banding tidak dapat membuktikan bahwa nilai pabean yang diberitahukan dalam PIB Nomor: 163806 tanggal 03 Oktober 2012 pos 6 sebesar CIF CHF139,023.40 adalah nilai transaksi yang sebenarnya atau yang seharusnya dibayar;<sup>254</sup>

## **2. Pendapat Yang Berbeda (Dissenting Opinion)**

Ada pengaturan suatu hal baru dalam UUPP, yaitu diaturnya mengenai perbedaan pendapat (*dissenting opinion*) para hakim dalam pengambilan Putusan. Ketentuan semacam ini tidak diatur dalam UU BPSP maupun dalam

---

<sup>254</sup> Pertimbangan tersebut mencerminkan dianutnya asas pembalikan beban pembuktian oleh Majelis Hakim mayoritas, dimana majelis Hakim menghendaki agar pihak importir atau Pemohon banding dapat membuktikan kebenaran nilai transaksi barang impornya.

MPP. Menurut *Bismar Nasution*, pengaturan masalah perbedaan pendapat ini merupakan suatu terobosan dalam tradisi peradilan di Indonesia yang selama ini tidak mengenal *dissenting opinion*.<sup>255</sup> Dalam PP hakim diperkenankan melakukan perbedaan pendapat dalam pengambilan putusan.

Penerapan *dissenting opinion* telah lama dianut dalam putusan pengadilan di negara-negara *common law*. *Dissenting opinion* merupakan kebalikan dari pendapat (*dissent*). Pengertian *dissent* itu sendiri adalah “*most commonly used to denote the explicit disagreement of one or more judges of a court with the decision passed by the majority upon a case before them. In such event, the non-concurring judge is reported as dissenting. A dissent may or may not be accompanied by dissenting opinion.*”<sup>256</sup>

Terhadap putusan Pengadilan Pajak tersebut di atas, satu orang Hakim Pengadilan Pajak Majelis IX B, Sudirman S., SH, MH, menyatakan pendapat atas pemeriksaan materi sengketa banding sengketa Pajak yang berbeda sebagai berikut:<sup>257</sup>

Bahwa yang menjadi pokok sengketa adalah penetapan Terbanding atas nilai pabean dalam Surat Keputusan Nomor KEP-1225/WBC.06/2012 tanggal 11 Desember 2012 atas PIB Nomor 163806 tanggal 03 Oktober 2012

---

<sup>255</sup>. Bismar Nasution, *Tinjauan Perbandingan Tentang Pengadilan Pajak di Beberapa Negara dan Implementasinya di Indonesia*, makalah, disampaikan pada Lokakarya Pengadilan Pajak, kerjasama Kantor Pengadilan Pajak dengan YALKKINDO, Medan, 14 Oktober 2002, hlm. 10.

<sup>256</sup>. Henry Campbell Black, *Black's Law Dictionary*, ST. Paul, Minn: West Publishing Co, 1990, hlm.472-473.

<sup>257</sup> Pendapat Hakim Disenting dalam Putusan Nomor PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014

pos 6 yang diberitahukan sebesar CIF CHF139,023.40 dan ditetapkan oleh Terbanding menjadi CHF236.309.30 dengan alasan antara lain Importir hanya melampirkan data-data pendukung nilai transaksi berupa: Invoice, Invoice Freight, dan Purchase Order sehingga nilai yang diberitahukan tidak dapat diyakini kebenarannya sebagai nilai transaksi yang sebenarnya dibayar atau yang seharusnya dibayar;

Bahwa Nilai Pabean ditetapkan oleh Terbanding berdasarkan metode Metode Pengulangan (*fallback*) dengan harga dari Internet sebagai dasar penetapan, sehingga Nilai pabean atas Pemberitahuan Impor Barang (PIB) Nomor: 163806 tanggal 03 Oktober 2012 pos 6 ditetapkan menjadi CIF CHF236.309.30 dengan total nilai pabean menjadi CIF CHF257,620.20;

Bahwa berdasarkan data yang diserahkan pada saat persidangan dan hasil pemeriksaan dalam persidangan, alasan Terbanding tidak menerima harga yang diberitahukan dalam PIB adalah Nilai Transaksi, terbantahkan dengan data dan fakta sebagai berikut:

bahwa PIB Nomor 163806 tanggal 3 Oktober 2012 nilai pabean CIF CHF.160,334.29 dari inco term FOB CHF.155,483.50 dan Freight 3,693.11 dan Asuransi CHF.797,68, untuk 2 (dua) invoice, yang terdiri dari: 1. Invoice Nomor: 062930 CHF. 135,129.50, 2. Invoice Nomor: 062810 CHF. 20,714,00;

bahwa Pemohon Banding telah melakukan pembayaran dengan bukti: Payment Voucher nomor 2052012002742 tanggal 7 Desember sebesar: 2012 CHF.135,129.50 dan 2052012002743 tanggal 7 Desember 2012 sebesar:

CHF.207,094.83 jumlah CHF342,224.33 dan Telegraphic Transfer (T/T) melalui Bank Mandiri pada tanggal 7 Desember 2012 sebesar CHF342,224.33 dan Rekening Koran Bank Mandiri No.Rek.:117- 00-9702287-5 Tanggal 7 Desember 2012 sebesar Rp.3.547.155.180,45 (Exchange Rate Rp.10.365 per CHF) untuk pembayaran invoice-invoice dengan rincian sebagai berikut:

- Invoice Nomor: 062932-01 tanggal 29 Agustus 2012 CHF. 19,416,95
- Invoice Nomor: 062932-02 tanggal 29 Agustus 2012 CHF.135,129.50
- Invoice Nomor: 062932-04 tanggal 29 Agustus 2012 CHF. 13,003.95
- Invoice Nomor: 062932-05 tanggal 29 Agustus 2012 CHF. 18,360.65

Yang diberitahukan pada PIB Nomor:149426 tanggal 10 September 2012 masih dalam sengketa Banding nomor Sengketa 19-068233-2012. (Pada waktu, tanggal ,bulan dan tahun yang sama diperiksa sengeta PT Fondaco Mitratama sebanyak 3 (tiga) sengketa yaitu sengketa nomor:19-068292-2012, nomor:19-068293-2012 dan nomor:19-068233-2012). Dan untuk pembayaran Invoice Nomor: 062788-02 CHF.470,00, Jumlah Seluruhnya sebesar: CHF342,224.33

Bahwa system pembayaran yang dilakukan antara Pemohon Banding dengan supplier adalah dengan cara Pembayaran dilakukan oleh Pemohon Banding kepada supplier berdasarkan Invoice sekali gus untuk beberapa invoice dan beberapa kali pembayaran, sesuai dengan metrik rincian yang dibuat oleh Pemohon Banding.

Bahwa Pemohon Banding dalam persidangan telah menyerahkan data yang mendukung terbentuknya nilai transaksi dan metrik pembayaran (T/T) yang dilengkapi dengan data voucher pembayaran, *Telegraphic Transfer* (T/T) Bank Mandiri, Rekening Koran Bank Mandiri, Pembukuan Perusahaan, Invoice PIB dan telah diperiksa oleh Terbanding waktu tunda 4 (empat) kali persidangan dari 8 (delapan) kali persidangan. Terbanding memperlakukan dokumen invoice dan PIB sebagai data pendukung metrik, karena semua data asli PIB dan Invoice ada pada Terbanding yang disampaikan oleh Pemohon Banding pada saat proses penyerahan dokumen dan data software semua tersedia dalam data *base computer* (pelayanan dengan system komputerisasi) Terbanding;

Bahwa Terbanding menetapkan nilai pabean dengan metode pengulangan (*fallback*) dengan menggunakan metode deduksi yang diterapkan secara fleksibel berdasarkan harga Internet dengan perhitungan faktor multiplikator;

Bahwa harga internet merupakan harga penawaran dari penjual bukan merupakan harga pembelian yang dibuktikan dengan faktur/kwitansi pembelian, harga internet dapat berubah- ubah sebelum dilakukan pembelian, sehingga harga internet yang merupakan harga penawaran tidak dapat digunakan sebagai dasar penetapan nilai transaksi sesuai Pasal 15 ayat (1) Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2006.

Bahwa sampai dengan berakhirnya persidangan Terbanding tidak dapat membuktikan data pendukung (bukti nyata atau data yang objektif dan terukur ) berupa kwitansi atau faktur pembelian barang sebagai pembanding sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 dan ketentuan Lampiran VIII: Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 160/PMK.04/2010 tanggal 1 September 2010 tentang Nilai Pabean untuk Perhitungan Bea Masuk;<sup>258</sup>

Bahwa berdasarkan fakta-fakta tersebut di atas, Hakim dissenting berpendapat Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1225/WBC. 06/2012 tanggal 11 Desember 2012 tentang Penetapan atas Keberatan terhadap SPTNP Nomor: SPTNP- 009465 /WBC.06/KPP.0103 /NP/2012 tanggal 05 Oktober 2012 dengan Tagihan sebesar Rp372.188.000,00, dibatalkan.

## **E. Analisa Putusan**

### **1. Analisa terhadap Pembuktian oleh DJBC (Terbanding)**

DJBC (Terbanding) dalam pembuktian nilai transaksi barang impor menggunakan prinsip pembuktian terbalik atau pembalikan beban pembuktian.<sup>259</sup> Hal tersebut tercermin dari alasan Terbanding sebagai berikut: "Bahwa pada saat proses keberatan PEMOHON tidak melampirkan bukti-bukti

---

<sup>258</sup> Hakim Dissenting justeru sebaliknya menerapkan beban pembuktian kepada pihak Bea dan Cukai atau Terbanding, berbeda dengan Hakim Mayoritas

<sup>259</sup> Mulyadi, *Tindak Pidana Korupsi di Indonesia Normatif, Teoritis, Praktik dan Masalah*, (Bandung, PT. Alumni, 1997) hlm. 206: "...teori pembalikan beban pembuktian yang didalam aspek ini dapat dibagi menjadi teori pembalikan beban pembuktian yang bersifat abolut atau murni bahwa terdakwa dan/atau penasehat hukumnya membuktikan ketidak bersalahan terdakwa. Kemudian teori pembalikan beban pembuktian yang bersifat terbatas dan berimbang dalam artian terdakwa dan penuntut umum saling membuktikan kesalahan dan ketidakbersalahan dari terdakwa"



transaksi (antara lain: *sales contract*, *Transfer payment* dan pembukuan/pencatatan terkait importasi barang yang dipermasalahkan) sebagaimana dimaksud dalam PMK-217 untuk mentrasir proses terbentuknya harga transaksi sampai dengan proses pembayarannya, sehingga harga pemberitahuan tidak dapat diyakini kebenarannya sebagai nilai transaksi;"

Adapun dasar hukum atas alasan Terbanding menerapkan sistem pembuktian terbalik adalah sebagaimana dijelaskan dalam Putusan sebagai berikut:<sup>260</sup>

- 1) *Article 17 WTO Agreement on Customs Valuation* menyatakan bahwa *"Nothing in this Agreement shall be construed as restricting or calling into question the rights of customs administrations to satisfy themselves as to the truth or accuracy of any statement, document or declaration presented for customs valuation purposes"*;
- 2) *point 6 Annex III WTO Agreement on Customs Valuation* menyatakan bahwa *"Article 17 recognizes that in applying the Agreement, customs administrations may need to make enquiries concerning the truth or accuracy of any statement, document or declaration presented to them for customs valuation purposes. The Article thus acknowledges that enquiries may be made which are, for example, aimed at verifying that the elements of value*

---

<sup>260</sup> Pembuktian Nilai Transaksi oleh DJBC Putusan Nomor PUT-53536/PP/M.IXB/19/2014 halaman 7

*declared or presented to customs in connection with a determination of customs value are complete and correct".*

- 3) *Ministerial Decisions 6.1 WTO Agreement on Customs Valuation* menyatakan bahwa *"When a declaration has been presented and where the customs administration has reason to doubt the truth or accuracy of the particulars or of documents produced in support of this declaration, the customs administration may ask the importer to provide further explanation, including documents or other evidence, that the declared value represents the total amount actually paid or payable for the imported goods, adjusted in accordance with the provisions of Article 8. If, after receiving further information, or in the absence of a response, the customs administration still has reasonable doubts about the truth or accuracy of the declared value, it may, bearing in mind the provisions of Article 11, be deemed that the customs value of the imported goods cannot be determined under the provisions of Article 1 (transaction value method)";*
- 4) Bahwa dalam melaksanakan ketentuan *Article 17 WTO Agreement on Customs Valuation dan Ministerial Decisions 6.1 WTO Agreement on Customs Valuation* sebagaimana tersebut di atas, untuk menguji apakah *"the declared value is realistic in the light of commercial practices of industry and identical or similiar goods"*, maka digunakan parameter "harga pembanding" sebagaimana diuraikan dalam *World Customs Organization (WCO) Handbook of Customs Valuation Control, WCO Technical Committe*

*on Customs Valuation Instruments, Case Study 13.1, dan ASEAN Customs Valuation Guide;*

Dari uraian dasar hukum yang diajukan Terbanding untuk menerapkan sistem pembuktian terbalik tersebut seluruhnya merupakan ketentuan WTO dan WCO yang walaupun telah diratifikasi<sup>261</sup> dalam Undang-undang Pengesahan WTO namun masih memerlukan peraturan tambahan lagi guna mempertegas norma pembuktian terbalik tersebut.<sup>262</sup>

Terbanding tentunya mengalami kesulitan untuk menerapkan sistem pembuktian terbalik tersebut karena dasar yang digunakan belum dituangkan secara tegas dalam Peraturan Nasional yang mengatur tentang Pembuktian Nilai Transaksi Barang Impor.<sup>263</sup>

Perlu diatur secara jelas adanya pembalikan beban pembuktian sebagaimana ketentuan *WTO Ministerial Decision* tentang Keputusan

---

<sup>261</sup> Kaczorowska, Alina. London, 2002. *Public International law*, menjelaskan pengertian ratifikasi dalam hukum public Internasional terbagi atas dua jenis ratifikasi yaitu Ratifikasi eksternal dan internal. Ratifikasi eksternal adalah prosedur agar suatu perjanjian internasional berlaku di level internasional, sedangkan Ratifikasi internal (in municipal law) adalah indakan suatu **persetujuan formal** yang dilakukan oleh lembaga berwenang (legislatif) dalam suatu negara

<sup>262</sup> Sumber hukum berupa Ministerial Decision yang menjadi bagian terpisah dari WTO Valuation Agreement masih memerlukan peraturan transformasi "*domestic legislation*". Namun dalam praktek hukum di Indonesia dapat dijadikan pertimbangan hakim karena materi yang terkandung didalamnya dianggap sebagai bagian dari hukum kebiasaan internasional (*best practice*) demikian juga produk-produk hukum World Customs Organization dan ASEAN. Perjanjian internasional yang tidak mensyaratkan pengesahan dalam pemberlakuannya, biasanya memuat materi yang bersifat teknis atau suatu pelaksana teknis terhadap perjanjian induk (Lihat Penjelasan Pasal 15 ayat (1) UU Perjanjian Internasional).

<sup>263</sup> Dari Pertimbangan Hakim Konstitusi dalam Putusan MK no. 33/PUU-IX/2011 t menjelaskan bahwa berlakunya Perjanjian Internasional bagi warga negara tergantung isi Perjanjian Internasional tersebut, apakah dapat langsung diterapkan (memiliki substansi normative yang mengikat) atau masih harus ditransformasikan lagi dalam bentuk "*nasional legislation*".

Mengenai Kasus Dimana Kepabeanan Memiliki Alasan untuk Meragukan Kebenaran atau akurasi Nilai yang diberitahukan (*Decision Regarding Cases Where Customs Administrations Have Reasons to Doubt the Truth or Accuracy of the Declared Value*) yang telah diratifikasi dalam Undang-undang Pengesahan WTO, sehingga dapat menjadi dasar hukum yang jelas dan pasti bagi importir dan pejabat bea cukai serta Pengadilan Pajak dalam melakukan pembuktian nilai transaksi barang impor.<sup>264</sup>

Ketentuan pembalikan beban pembuktian harus dinyatakan secara tegas dalam UU Kepabeanan sebagaimana dalam Hukum Perpajakan. Pasal 13 ayat (1) UU KUP terdapat ketentuan pembalikan beban pembuktian. Apabila pada saat dilakukan pemeriksaan Wajib Pajak tidak menyerahkan pembukuan dan dokumen, maka berdasarkan ketentuan Pasal 13 (1) UU KUP pada bagian penjelasan menentukan bahwa Pajak dihitung secara Jabatan. Demikian pula pada pasal 29 ayat (3b) UU KUP mengatur ketentuan pembalikan beban pembuktian.

---

<sup>264</sup> Wisnu Aryo Dewanto. *Problematika keberlakuan dan Status Hukum Perjanjian Internasional*. Jurnal yudisial, Agustus 2013. "Terkait dengan pemberian *legal effect* di Pengadilan Indonesia atas Perjanjian Internasional berdasarkan "*domestic legislation*", dapat digunakan metode interpretasi berdasarkan peraturan perundang-undangan yang ada sebagaimana terjadi pada Pasal 9 KUHP yang mengatur :"*Diterapkannya pasal-pasal 2-5, 7, dan 8 dibatasi oleh pengecualian-pengecualian yang diakui dalam hukum internasional*". Berdasarkan metode tersebut untuk memberikan *legal effect* pada substansi Perjanjian Internasional, negara tidak harus membuat Undang-undang Transformasi yang baru tetapi bisa melalui proses interprestasi hukum melalui peraturan perundang-undangan yang ada."

## **2. Analisa terhadap Pembuktian oleh Pengadilan Pajak**

Mayoritas Majelis Hakim yang menyatakan pertimbangan dalam putusan sebagai berikut: “bahwa berdasarkan uraian di atas Majelis berpendapat Pemohon Banding tidak dapat membuktikan bahwa nilai pabean yang diberitahukan dalam PIB Nomor: 163806 tanggal 03 Oktober 2012 pos 6 sebesar CIF CHF139,023.40 adalah nilai transaksi yang sebenarnya atau yang seharusnya dibayar”

Pertimbangan tersebut mencerminkan dianutnya asas pembalikan beban pembuktian oleh Majelis Hakim mayoritas, dimana majelis Hakim menghendaki agar pihak importir atau Pemohon banding dapat membuktikan kebenaran nilai transaksi barang impornya. Namun demikian Hakim hanya membebankan pembuktian kepada Pemohon sampai dengan bukti pembayaran saja, majelis Hakim tidak meminta untuk menunjukkan bukti-bukti pembukuan, pencatatan, dan penjualan barang ke konsumen dalam negeri.

Sedangkan hakim Dissenting justeru sebaliknya menerapkan beban pembuktian kepada pihak Bea dan Cukai atau Terbanding sebagaimana pertimbangan putusan dissenting sebagai berikut:

1. “bahwa Terbanding tidak dapat membuktikan dengan dasar hukum aturan yang dilanggar oleh Pemohon Banding yang mengakibatkan nilai pabean digugurkan atau tidak diterima sebagai nilai transaksi sebagai mana diatur dalam Pasal 15 ayat (1) Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang

Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2006 dan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1994 dan Pasal 7 ayat (1) PMK Nomor: 160/PMK.04/2010 (persyaratan gugur atau tidak diterimanya nilai transaksi), dalam hal terdapat hubungan antara penjual dan pembeli baru Terbanding akan melakukan pemeriksaan dan pengujian untuk menentukan apakah hubungannya mempengaruhi harga, dalam sengketa a quo tidak ada bukti adanya hubungan antara penjual dan pembeli;

2. bahwa Terbanding menetapkan nilai pabean dengan metode pengulangan (fallback) dengan menggunakan metode deduksi yang diterapkan secara fleksibel berdasarkan harga Internet dengan perhitungan faktor multiplikator;
3. bahwa harga internet merupakan harga penawaran dari penjual bukan merupakan harga pembelian yang dibuktikan dengan faktur/kwitansi pembelian, harga internet dapat berubah- ubah sebelum dilakukan pembelian, sehingga harga internet yang merupakan harga penawaran tidak dapat digunakan sebagai dasar penetapan nilai transaksi sesuai Pasal 15 ayat (1) Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2006
4. bahwa sampai dengan berakhirnya persidangan Terbanding tidak dapat membuktikan data pendukung (bukti nyata atau data yang objektif dan terukur ) berupa kwitansi atau faktur pembelian barang sebagai pembanding sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 dan ketentuan Lampiran VIII:

Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 160/PMK.04/2010 tanggal 1 September 2010 tentang Nilai Pabean untuk Perhitungan Bea Masuk;”

Hukum acara Pengadilan Pajak menganut pembuktian bebas dalam penyelesaian sengketa pajak. Dalam hal pembebanan pembuktian, pembuktian terbalik tidak diatur secara tegas dalam UU Pengadilan Pajak, tetapi tidak juga dilarang untuk diterapkan.<sup>265</sup> Dalam menerapkan pembuktian nilai transaksi barang impor hakim masih terbagi atas dua metode pembuktian, yaitu menerapkan baban pembuktian nilai transaksi pada importir, sedangkan hakim yang lain menerapkan beban pembuktian nilai transaksi kepada Bea Cukai.

Hakim merupakan salah satu catur wangsa dalam sistem penegakan hukum, yang mempunyai tugas pokok menerima, memeriksa dan memutuskan dan menyelesaikan setiap perkara yang diajukan kepadanya. Oleh karena itu seorang Hakim mempunyai peran yang sangat penting dalam menegakkan hukum dan keadilan melalui putusan-putusannya. Sehingga para pencari keadilan selalu, berharap, perkara yang diajukannya dapat diputus oleh Hakim yang profesional dan memiliki integritas moral yang tinggi sehingga putusannya nanti tidak hanya bersifat legal justice

---

<sup>265</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Acara Peradilan Pajak*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2013). Hlm. 154.

(keadilan menurut hukum) tetapi juga mengandung nilai *moral justice* (keadilan moral) dan *social justice* (keadilan masyarakat).<sup>266</sup>

Begitu pentingnya peran Hakim dalam penegakan hukum, sehingga dalam Hukum acara Hakim dianggap mengetahui semua hukumnya (*ius curia novit*) yang akan menentukan hitam putihnya hukum melalui putusannya. Namun dalam prakteknya penegakan hukum sering dijumpai ada peristiwa yang belum diatur dalam per undang-undangan. Atau meskipun sudah diatur tetapi tidak lengkap dan tidak jelas, karena memang tidak ada satu hukum atau UU mengatur yang selengkap-lengkapya mengingat masyarakat yang diatur oleh hukum. senantiasa berubah (dinamis).

Oleh karena itu kekurangan atau ketidaklengkapan aturan hukum atau Undang-undang harus dilengkapi dengan jalan menemukan hukum agar aturan hukumnya dapat, diterapkan terhadap peristiwanya.; Dan subyek yang memiliki wewenang dalam menegakan hukum yang dapat diartikan sebagai, menemukan hukum itu adalah Hakim. Pada hakekatnya semua perkara yang harus diselesaikan oleh Hakim di Pengadilan membutuhkan metode penemuan hukum agar aturan hukumnya dapat diterapkan secara tepat terhadap peristiwanya sehingga dapat dihasilkan putusan yang ideal, yang

---

<sup>266</sup> Soeyono Koesoemo Sisworo (1), Pidato ilmiah Dies Natalis ke-25 UNISSULA, "Dengan semangat Sultan agung Kita tegakkan Hukum dan Keadilan berdasarkan kebenaran, Suatu perjuangan yang tidak pernah tuntas", hal. 9. Lihat juga karya Soeyono K.S yang lain berupa kumpulan tulisan beliau dalam "Beberapa pemikiran tentang filsafat Hukum, penerbit Universitas Diponegoro Semarang, hal. 97



mengandung aspek jundis (kepastian), filosofis (keadilan) dan kemanfaatan (sosiologis).<sup>267</sup>

Menurut Soejono Koesoemo Sisworo, penegakan hukum oleh Hakim melalui penemuan hukum itu termasuk obyek pokok dari telaah filsafat hukum. Disamping masalah lainnya seperti hakekat pengertian hukum, cita/tujuan hukum dan berlakunya hukum.<sup>268</sup>

Dalam melakukan penerapan hukum pembuktian nilai transaksi barang impor hakim harus lebih aktif menggali hukum pembuktian dalam berbagai sumber hukum di bidang kepabeanaan sehingga menjadikan putusan yang adil berdasarkan hukum dan bermanfaat untuk masyarakat sebanyak-banyaknya.<sup>269</sup> Hakim seharusnya dapat menerapkan pembalikan beban pembuktian kepada pihak importir untuk membuktikan kebenaran nilai transaksi barang impornya karena hal tersebut telah sesuai dengan prinsip pembuktian nilai transaksi barang impor dalam WTO walaupun belum secara tegas diatur dalam Peraturan Nasional. Namun hakim memiliki kewenangan untuk menemukan hukum (*rechts vinding*)<sup>270</sup> sehingga dapat menggali hukum

---

<sup>267</sup> Soeyono K.S. *Beberapa pemikiran tentang filsafat Hukum*, (Semarang : penerbit Universitas Diponegoro), hal. 97

<sup>268</sup> Soeyono K.S. *ibid.*

<sup>269</sup> Tjandra, W. Riawan, *Peradilan Tata Usaha Negara PTUN, Mendorong Terwujudnya Pemerintah yang Bersih dan Berwibawa*, (Yogyakarta: Universitas Atma Jaya Yogyakarta, 2009) hal 20

<sup>270</sup> Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*, (Yogyakarta: Liberti, 1988) hlm.

yang masih belum jelas terutama dalam sumber-sumber hukum positif yang menjadi landasan yuridis pembuktian nilai transaksi barang impor.<sup>271</sup>

Sebagaimana diketahui bersama, tugas seorang Hakim ialah menetapkan hukum untuk suatu keadaan tertentu, atau menerapkan hukum atau undang-undang, menetapkan apakah yang “hukum” antara dua pihak yang bersangkutan itu. Dalam sengketa yang berlangsung di muka Hakim itu, masing-masing pihak mengajukan dalil-dalil (posita) yang saling bertentangan. Hakim harus memeriksa dan menetapkan dalil-dalil manakah yang benar dan dalil-dalil manakah yang tidak benar. Berdasarkan duduk perkara yang ditetapkan sebagai yang sebenarnya itu, Hakim dalam amar atau “dictum” putusannya, memutuskan siapakah yang dimenangkan dan siapakah yang dikalahkan. Dalam melaksanakan pemeriksaan itu tadi, Hakim harus mengindahkan aturan-aturan tentang pembuktian. Kesewenang-wenangan (*willekeur*) akan timbul apabila Hakim dalam melaksanakan tugasnya itu, diperbolehkan menyandarkan putusannya hanya atas keyakinannya, biarpun itu sangat kuat dan sangat murni. Keyakinan Hakim itu harus didasarkan pada sesuatu, yang oleh undang-undang dinamakan alat bukti. Dengan alat bukti ini, masing-masing pihak berusaha membuktikan dalilnya atau pendiriannya

---

<sup>271</sup> I Dewa Gede Atmadja. *Filsafat Hukum-Dimensi Tematis dan Teoritis*. (Malang: Setara Press, 2013.): “Hakim dianggap sebagai orang yang bijaksana, tempat orang bertanya, maka dianggap tahu akan hukumnya (*lus Curia Novit*), meskipun mungkin tidak tahu. Pada hakikatnya dan seorang hakim diharapkan untuk mempertimbangkan dan memutuskan tentang siapa yang benar.”

yang dikemukakan kepada Hakim yang diwajibkan memutusi perkara mereka.<sup>272</sup>

---

<sup>272</sup> R. Subekti, *Hukum Pembuktian*, (Jakarta: PT Pradnya Paramita, 1995), hlm. 2.

## **BAB V PENUTUP**

### **A. Kesimpulan**

Dari semua uraian yang telah dijelaskan pada bab-bab terdahulu, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Sumber hukum yang mengatur nilai transaksi barang impor, yaitu UU Kepabeanan dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 160/PMK.04/2010 tentang Nilai Pabean untuk Penghitungan Bea Masuk serta *WTO Valuation Agreement* dan *WCO Valuation Compendium*. UU Kepabeanan pasal 17 dan 86A mengatur bahwa Direktur Jenderal sebagai pihak yang melakukan audit kepabeanan dan juga sebagai pihak yang melakukan penetapan kembali nilai pabean untuk penghitungan bea masuk, harus memiliki bukti yang menjadi dasar dilakukannya penetapan. Namun terdapat ketentuan pembalikan beban pembuktian yaitu pada Penjelasan Pasal 84 ayat (1) UU Kepabeanan yang menyatakan "*Dalam hal permintaan pejabat bea dan cukai sebagaimana dimaksud di atas tidak dipenuhi pejabat bea dan cukai akan melakukan penetapan tarif dan/atau nilai pabean berdasarkan data yang ada*". Namun penjelasan tidak dapat digunakan sebagai dasar hukum untuk membuat peraturan lebih lanjut dan tidak boleh mencantumkan rumusan yang berisi norma. Sedangkan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 160/PMK.04/2010 pembalikan beban pembuktian diatur pada Pasal 28 dan 31. Ketentuan tersebut menyatakan

apabila pada saat pemeriksaan pemberitahuan pabean importir tidak memenuhi permintaan pejabat bea dan cukai atau Direktur Jenderal untuk menyerahkan semua informasi, dokumen, dan/atau pernyataan yang diperlukan dalam rangka penentuan nilai pabean maka Pejabat Bea dan Cukai menetapkan nilai pabean berdasarkan nilai transaksi barang identik sampai dengan metode pengulangan sesuai hierarki penggunaannya dan Direktur Jenderal dapat menggunakan data yang tersedia di dalam Daerah Pabean untuk menetapkan kembali nilai pabean. Ketentuan pembalikan beban pembuktian juga tercantum dalam *WTO Valuation Agreement* yaitu pada pasal 17 dan *WTO Ministerial Decision 6.1* yang telah diratifikasi dengan UU No.7 tahun 1994 tentang Pengesahan WTO.

2. Hukum acara Pengadilan Pajak menganut pembuktian bebas dalam penyelesaian sengketa pajak. Dalam hal pembebanan pembuktian, pembuktian terbalik tidak diatur secara tegas dalam UU Pengadilan Pajak, tetapi tidak juga dilarang untuk diterapkan. Dalam menerapkan pembuktian nilai transaksi barang impor hakim masih terbagi atas dua prinsip pembuktian, yaitu menerapkan baban pembuktian nilai transaksi pada importir (pemohon), sedangkan hakim yang lain menerapkan beban pembuktian nilai transaksi kepada Bea Cukai (Terbanding).

## **B. Saran**

1. UU Kepabeanan harus diperbaiki dengan memuat ketentuan pembalikan beban pembuktian secara tegas. Ketentuan pembalikan beban pembuktian harus dimuat dalam Pasal-pasal UU Kepabeanan sebagai dasar hukum penerapan pembalikan beban pembuktian atas nilai transaksi barang impor guna memberikan kepastian hukum dan keadilan serta kemanfaatan hukum bagi masyarakat secara umum, sehingga dapat menjadi dasar hukum yang jelas dan pasti bagi importir dan pejabat bea cukai serta Pengadilan Pajak dalam melakukan pembuktian nilai transaksi barang impor.
2. Dalam melakukan penerapan hukum pembuktian nilai transaksi barang impor Bea dan Cukai harus mencari alat-alat bukti yang cukup untuk menetapkan nilai pabean dan melakukan permintaan data serta konsultasi kepada pihak importir dalam menerapkan pembalikan beban pembuktian sehingga penetapan yang dibuat oleh DJBC memenuhi ketentuan UU Kepabeanan. Hakim harus lebih aktif menggali hukum pembuktian nilai transaksi barang impor dalam berbagai sumber hukum di bidang kepabeanan sehingga menjadikan putusan yang adil berdasarkan hukum dan bermanfaat untuk masyarakat sebanyak-banyaknya. Hakim seharusnya dapat menerapkan pembalikan beban pembuktian kepada pihak importir untuk membuktikan kebenaran nilai transaksi barang impor karena hal tersebut telah sesuai dengan prinsip

pembuktian nilai transaksi barang impor dalam WTO walaupun belum secara tegas diatur dalam UU Kepabeanan. Namun hakim memiliki kewenangan untuk menemukan hukum (*rechts vinding*) sehingga dapat menggali hukum yang masih belum jelas terutama dalam sumber-sumber hukum positif yang menjadi landasan yuridis pembuktian nilai transaksi barang impor.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adam, Nabil R. et.al. *Electronic Commerce, Technical, Business, and Legal Issues*, Prentice Hall PTR, 1999.
- Adolf, Huala. *Hukum Perdagangan Internasional: Prinsip-prinsip dan Konsepsi dasar*. Jakarta: Rajawali Pers, 2004.
- Agusman, Damos Dumoli. *Indonesia dan Hukum Internasional: Dinamika Posisi Indonesia terhadap Hukum Internasional*. Jurnal Opini Juris kementerian Luar Negeri edisi Januari – April 2014.
- Arijati, Lita, et al, *Pengujian Undang-Undang yang Mengesahkan Perjanjian Internasional terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 di Hadapan Mahkamah Konstitusi*. Jurnal Konstitusi, Februari 2006.
- Asshiddiqie, Jimly. *Teori Hans Kelsen tentang Hukum*, Jakarta : Penerbit Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi, 2006.
- Atmadja, I Dewa Gede. *Filsafat Hukum-Dimensi Tematis dan Teoritis*. Malang: Setara Press, 2013.
- Basah, Sjachran. *Hukum Acara Pengadilan Dalam Lingkungan Peradilan administrasi*, Rajawali, Jakarta, 1992.
- Black, Henry Campbell. *Black's Law Dictionary*, ST. Paul, Minn: West Publishing Co, 1990.
- Chazawi Adami. *Hukum Pidana Materiil dan Formil Korupsi di Indonesia*. Malang: Bayumedia, 2005.
- Dahlan, M. Shodiq. *Hukum Alam dan Keadilan Dalam Filsafat Hukum Mazhab dan Refleksinya*. Bandung: Remadja Karya, 1989.
- Darussalam & Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Cross-B rder Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan*, Cet. 1. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2008.
- De Wulf, Luc., and Sokol, Jose B. *Customs Modernization Handbook*, Washington, D.C: The World Bank, 2005.



- Dewanto, Wisnu Aryo. *Problematika keberlakuan dan Status Hukum Perjanjian Internasional*. Jurnal yudisial, Agustus 2013
- Erick J. Bartelsman dan Roel M. W.J. Beetsma, *Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD Countries*, Tinbergen Institute Discussion Paper, TI 2000-054/2, Tahun 2000
- Garcia , Frank J. *Trade, Inequality, and Justice: Toward a Liberal Theory of Just Trade*. New York: Transnational Publishers, 2003.
- Hadjon, Philipus M. *Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia, Sebuah Studi tentang Prinsip-Prinsip Penanganannya oleh Pengadilan dalam Lingkungan Peradilan Umum dan Pembentukan Peradilan Administrasi Negara*. Surabaya: Bina Ilmu, 1987.
- Hamzah, Andi. *Pengantar Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 1985.
- Harahap, M. Yahya. *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP*. Jakarta : Sinar Grafika, 2000.
- Indroharto, *Usaha Memahami Undang-Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Buku II, Penerbit Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, Cetakan ke-IV, 1993.
- Jafar, Mohamad. *Mengurai Benang Kusut Penerapan Nilai Pabean Berdasarkan Nilai Transaksi*. Jakarta : Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Pusdiklat Bea dan Cukai, 2011.
- Kusumaatmadja, Mochtar. *Pengantar Hukum Internasional*. Jakarta: Alumni, 2003,
- Lestari, Sylviana Kusuma. *Tinjauan Yuridis Atas Perlindungan Hukum Terhadap Industri Dalam Negeri Melalui Peraturan Nasional Dikaitkan Dengan Upaya Safeguards*, Thesis pasca sarjana Universitas Indonesia, Jakarta, 2010.
- Machmud, Syahrul. *Hukum Acara Khusus pada Pengadilan Hubungan Industrial*, Yogyakarta: Graha Ilmu, 2014.

- Meussen, Gerard. *The Burden of Proof in Tax Law* (The final reports of the annual meeting of European Association of Tax Law Professors (EATLP) held in Uppsala, Sweden from 2-3 June 2011)
- Mertokusumo, Soedikno, *Hukum Acara Perdata*, Yogyakarta: Liberty, 2002.
- Mertokusumo, Sudikno dan A. Pitlo, *Bab-bab Tentang Penemuan Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 1993.
- Muhjad, Hadin. *Penelitian Hukum Indonesia Kontemporer*. Yogyakarta : Genta Publishing, 2012.
- Mulyadi, Lilik. *Hukum Acara Perdata Menurut Teori dan Praktik Peradilan Indonesia*. Jakarta : Djambatan, 1998.
- Mulyadi, Lilik. *Tindak Pidana Korupsi di Indonesia Normatif, Teoritis, Praktik dan Masalah*. Bandung, PT. Alumni, 1997.
- Nasution, Bismar. *Tinjauan Perbandingan Tentang Pengadilan Pajak di Beberapa Negara dan Implementasinya di Indonesia*, makalah, disampaikan pada Lokakarya Pengadilan Pajak, kerjasama Kantor Pengadilan Pajak dengan YALKKINDO, Medan, 14 Oktober 2002.
- Nugroho, Budi & Muhammad Hikmah. *Kajian Akademis Faktor Penyebab Kekalahan Direktorat Jenderal Bea Dan Cukai Dalam Penyelesaian Sengketa Kepabeanan Melalui Pengadilan Pajak Tahun 2013*. Jakarta: Badan Pendidikan Dan Pelatihan Keuangan, 2014.
- O. Bidara dan Martin P. Bidara, *Hukum Acara Perdata*. Jakarta: Penerbit PT. Pradnya Parami, 1987.
- Pound, Roscoe. *Tugas Hukum*. Jakarta: Bhratara, 1965.
- Pudyatmoko, Y. Sri. *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2009.
- Rachmat Trijono, 2013. *Dasar-dasar Ilmu Pengetahuan Perundang-undangan*. Jakarta: Penerbit Papas Sinar Sinanti

- Rizky, Defid Tri. *Sistem pembalikan Beban Pembuktian dalam Penanganan Tindak Pidana Korupsi*. thesis pasca sarjana Universitas Indonesia, Jakarta, 2012)
- Saidi, Muhammad Djafar. *Hukum Acara Peradilan Pajak*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2013.
- Sheri Rosenow, Brian J. O'Shea. *A Handbook on WTO Customs Valuation Agreement*. World Trade Organization, 2010.
- Sjahdeini, Sutan Remy, *E-Commerce*, Jurnal Hukum Bisnis, Volume 12, 2001.
- Soelaeman, M. Munandar. *Ilmu Budaya Dasar*. Bandung: Refika Aditama, 2001.
- Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Eresco, 1990.
- Soemitro, Rochmat. *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*. Bandung: Eresco, 1976.
- Soenarno, Modul *Pengantar Nilai Pabean*, (Jakarta : Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Pusdiklat Bea dan Cukai, 2011
- Soepomo, R. *Hukum Acara Perdata Pengadilan Negeri*, Pradya Paramita, Jakarta, 1971
- Soeroso, R. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika, 2013.
- Subekti, R. *Hukum Acara Perdata*. Cetakan I Ke-1. Jakarta: Binacipta/BPHN, 1982.
- Sumyar. *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, Yogyakarta: Universitas Atmajaya Yogyakarta, 2004.
- Syahbandir, Mahdi. *Eksistensi Pengadilan Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia Dalam Kaitannya Dengan Negara Hukum*. Disertasi Program Doktorat Ilmu Hukum Universitas Padjajaran. Bandung. 2005.
- Syahrani, Riduan. *Hukum Acara Perdata di Lingkungan Peradilan Umum*. Jakarta: Pustaka Kartini, 1988.

- Tjandra, W. Riawan. Peradilan Tata Usaha Negara PTUN, Mendorong Terwujudnya Pemerintah yang Bersih dan Berwibawa, Yogyakarta: Universitas Atma Jaya Yogyakarta, 2009.*
- Tsani, Burhan. *Perjanjian Internasional, Teori, Praktek dan Statusnya.* [http://damosdumoli.blogspot.co.id/2009/03/status-hukum-internasional-dan\\_12.html](http://damosdumoli.blogspot.co.id/2009/03/status-hukum-internasional-dan_12.html).
- Utrecht, E. *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia*, Surabaya: Pustaka Tinta Mahkamah Agung, 1994.
- Van den Bossche, Peter. *The Law and Policy of the WTO, Ed. 2.* New York: Cambridge University Press, 2008.
- Wahidin, Samsul. *Kebebasan mengeluarkan Pendapat dalam Perspektif Keadilan dan HakAsasi Manusia di Indonesia.* Banjarmasin: Pidato Diucapkan Pada Peresmian Penerimaan Jabatan Guru Besar Dalam Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum Universk Lambung Mangkurat. Sabtu 6 April 2002.
- Wijoyo, Suparto. *Karakteristik Hukum Acara Peradilan Administrasi*, Jakarta: Penerbit Airlangga University Press, Cetakan ke-I, 1997.

## **PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN**

Undang-undang Dasar RI 1945

Undang-Undang tentang Pengesahan *Agreement Establishing The World Trade Organization* (Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia), Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1994, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 57, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3564.

*Undang – Undang Tentang Kepabeanan*, UU No.10 Tahun 1995 LN No.75 Tahun 1995, TLN No.3612 sebagaimana telah diubah dengan UU No.17 Tahun 2006 LN No.93 Tahun 2006, TLN No.4661.

Undang – Undang Tentang Perjanjian Internasional, UU No. 24 tahun 2000 LN no. 185 tahun 2000.

*Undang – Undang Tentang Pengadilan Pajak*, UU No. 14 tahun 2002, LN No.27 Tahun 2002.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang *Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan* Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009

*Undang – Undang Tentang Kekuasaan Kehakiman, UU Nomor 4 Tahun 2004*, LN no 8 tahun 2004 jo. Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009, LN no.157 tahun 2009.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 1999 tentang Larangan Praktek Monopoli dan Persaingan Usaha Tidak Sehat.

*Het Herziene Indonesich Reglemen (Reglemen Indonesia yang Dibaharui)* Stb. 1941 No.44

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Hukum Acara Pidana

Undang – Undang Tentang Perubahan Ketiga atas Undang – Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan , Undang – Undang Nomor 28 Tahun 2007 LN Tahun 2007 No 85.

Undang - Undang No. 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan .

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia tentang Nilai Pabean untuk Penghitungan Bea Masuk, Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-160/PMK.04/2010.

Peraturan Menteri Keuangan nomor 217/PMK.04/2010 tentang Keberatan Di Bidang Kepabeanan