

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Hukum Pajak termasuk hukum publik dalam bidang administrasi. Sebagai bagian dari hukum Administrasi Pemerintahan, Hukum pajak berada dalam lingkungan Hukum Tata Usaha Negara, namun Hukum Pajak tidak termasuk Hukum Tata Usaha Negara, karena subjek dan objek Hukum Pajak berbeda dengan subjek dan objek Hukum Tata Usaha Negara.

Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 62 Tahun 2024 Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2025, selanjutnya disebut UU APBN 2025, menyebutkan bahwa Penerimaan Perpajakan adalah semua negara yang terdiri atas pendapatan pajak dalam negeri dan pendapatan pajak perdagangan internasional. Penerimaan perpajakan ini menjadi salah satu modal dalam menjalankan kegiatan pemerintahan untuk mencapai tujuan berbangsa dan bernegara sesuai amanat Undang-Undang Dasar 1945.

Penetapan pajak sendiri harus ditetapkan berdasarkan suatu undang-undang sebagaimana diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, selanjutnya disebut UUD NRI Tahun 1945, yang menyatakan bahwa "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang".

Pajak adalah iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang-undang sehingga dapat dipaksakan, dengan tidak membalas jasa secara langsung. Pajak dipungut dengan berdasarkan berbagai norma hukum untuk dapat menutup biaya produksi barang serta jasa kolektif guna mencapai kesejahteraan umum.¹ Pajak sendiri dalam regulasi di Indonesia diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, selanjutnya disebut UU HPP.

Pajak memiliki beberapa fungsi, antara lain fungsi penerimaan yang digunakan negara untuk membayar pengeluaran dan fungsi mengatur yang memiliki tujuan untuk mengatur bidang sosial, ekonomi, dan politik. Selanjutnya pajak berfungsi sebagai stabilitas ekonomi negara untuk menekan inflasi, serta dapat pula berfungsi sebagai alat redistribusi pendapatan yang bermanfaat bagi pertumbuhan kesempatan kerja dalam hal meningkatkan pendapatan negara.²

Sehubungan dengan fungsi pajak sebagai penerimaan negara, maka pungutan negara tidak terbatas pada pajak saja, namun dikenal pula dengan cukai yang pengenaan pungutannya dilakukan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik yang telah ditentukan dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2007 Tentang

¹ Khalimi dan Darma Prawira, *Hukum Pajak Dan Kepabeanan Di Indonesia*, Kencana, Jakarta, 2022, h. 2

² Alexander Thian, *Hukum Pajak*, CV Andi Offset, Yogyakarta, 2021, h. 9.

Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 Tentang Cukai, selanjutnya disebut UU Cukai.

Cukai merupakan suatu bentuk pajak tidak langsung yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik tersendiri selain terdapat manfaat tertentu, dapat pula menimbulkan efek samping dalam pengonsumsiannya.³

Pada Pasal 1 angka 1 UU Cukai menyebutkan bahwa “Cukai adalah pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik yang ditetapkan dalam undang-undang ini”.

Barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik yang dikenakan cukai dijelaskan di dalam Pasal 2 Ayat (1) UU Cukai, yaitu :

- a. konsumsinya perlu dikendalikan;
- b. peredarannya perlu diawasi;
- c. pemakaiannya dapat menimbulkan dampak negatif bagi masyarakat atau lingkungan hidup; atau
- d. pemakaiannya perlu pembebanan pungutan negara demi keadilan dan keseimbangan, dikenai cukai berdasarkan undang-undang ini.

Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, selanjutnya disebut DJBC, merupakan instansi pada Kementerian Keuangan yang salah satu tugasnya

³ Burhanuddin., *Prosedur Hukum Pengurusan Bea & Cukai*, Pustaka Yustisia, Yogyakarta, 2013, h. 28.

adalah mengumpulkan penerimaan negara dari sektor kepabeanan dan cukai.

Berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 158 Tahun 2024 Tentang Kementerian Keuangan, selanjutnya disebut Perpres No. 158 tahun 2024, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai adalah salah satu unit di Kementerian Keuangan yang salah satu tugasnya adalah menyelenggarakan perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang kepabeanan dan cukai sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Hal ini sebagaimana disebutkan pada Pasal 25 Perpres No. 158 Tahun 2024.

Setiap proses bisnis kepabeanan dan cukai pasti terdapat penetapan dari Pejabat Bea dan Cukai. DJCB dalam melakukan pemungutan pajak dalam rangka impor, digunakan *self assesment* sebagai bentuk kepercayaan kepada pengguna jasa, dimana pengguna jasa akan menghitung, menyatakan nilai pabean, mendeklarasi pos tarif barang, dan menghitung sendiri pungutan dalam rangka impor yang harus dibayar. Konsekuensinya adalah banyak timbul permasalahan dalam pemberitahuan dokumen impor sehingga Pejabat Bea dan Cukai perlu melakukan penetapan sesuai undang-undang yang berlaku.

Direktorat Jenderal Bea dan Cukai merupakan instansi pada Kementerian Keuangan yang salah satu tugasnya adalah mengumpulkan penerimaan negara dari sektor kepabeanan dan cukai. Dalam melakukan pemungutan pajak dalam rangka impor, digunakan *self assesment* sebagai

bentuk kepercayaan kepada pengguna jasa, dimana pengguna jasa akan menghitung, menyatakan nilai pabean, mendeklarasi pos tarif barang, dan menghitung sendiri pungutan dalam rangka impor yang harus dibayar. Konsekuensinya adalah banyak timbul permasalahan dalam pemberitahuan dokumen impor sehingga Pejabat Bea dan Cukai perlu melakukan penetapan sesuai undang-undang yang berlaku.

Pada saat melaksanakan pengawasan dan penegakan hukum di bidang perpajakan, DJBC memiliki sejumlah wewenang baik yang bersifat administratif maupun yang bersifat memaksa (penyidikan). Diantara kewenangan administratif yang dimiliki DJBC seperti melakukan penegahan, pemeriksaan, penyegelan, dan sebagainya, sedangkan kewenangan penyidikan yang dimiliki diantaranya penangkapan, penyitaan, penggeledahan, dan sebagainya.⁴

Banyak dari masyarakat yang kurang memahami apa itu kewenangan/tindakan pemerintahan (yang dalam hal ini DJBC) dan apa bentuk/wujud dari tindakan/kewenangan tersebut. Terkadang tindakan pemerintahan hanya ditafsirkan sebagai kebijakan tertulis yang mengikat

⁴ Mellisa Anggia Sitanggang, dkk., *Peran dan Upaya Direktorat Jenderal Bea dan Cukai Dalam Meminimalisir Meningkatnya Tindak Pidana Kepabeanan (Studi kasus : Kantor Pengawasan dan Pelayanan Bea dan Cukai Belawan)*, Jurnal Hukum PATIK, Vol. 7, No. 1, 2018, h. 32.

masyarakat untuk melakukan sesuatu atau dilarang melakukan sesuatu, padahal ruang lingkup tindakan pemerintahan lebih luas dari itu.⁵

Tidak semua pemberitahuan impor atau ekspor oleh importir atau eksportir benar atau sesuai atau wajar. Hal ini tercermin dari jumlah penetapan Pejabat Bea dan Cukai yaitu tahun 2023 sebanyak 7.23% dan tahun 2024 (s.d. Mei 2024) sebanyak 5.45% dilakukan penetapan (baik penetapan yang menyebabkan kurang bayar ataupun tidak, misal penetapan barang larangan dan pembatasan).⁶

Tidak semua penetapan Pejabat Bea dan Cukai atas klasifikasi barang diterima oleh importir/eksportir. Hal ini tercermin dari data permohonan keberatan atas penetapan pejabat bea dan cukai. Tahun 2023 terdapat 8.30% permohonan keberatan atas penetapan pejabat bea dan cukai (baik penetapan yang menyebabkan kurang bayar ataupun tidak, misal penetapan barang larangan dan pembatasan) dan tahun 2024 (s.d. Mei 2024) terdapat 19.21% yang mengajukan keberatan atas penetapan Pejabat Bea dan Cukai.⁷

Penetapan Pejabat Bea dan Cukai diklasifikasikan menjadi dua bagian, yaitu yang menyebabkan kurang bayar dan tidak. Penetapan yang menyebabkan kurang bayar di antaranya Surat Penetapan Pabean (SPP),

⁵ Tedy Sudrajat dan Endra Wijaya, *Perlindungan Hukum Terhadap Tindakan Pemerintahan*, Sinar Grafika, Jakarta, 2020, h. 19

⁶ Aditya Subur Purwana, *Identifikasi Peubah Yang Berpengaruh Terhadap Keputusan Keberatan Di Bidang Kepabeanan Dengan Regresi Logistik Nominal*, Journal Perspektif Bea dan Cukai, Vol. 8, No. 2, 2024, h. 125

⁷ *Ibid.*

Surat Penetapan Perhitungan Bea Keluar (SPPBK), Surat Penetapan Sanksi Administrasi (SPSA) dan Surat Penetapan Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPTNP) sedangkan yang tidak menyebabkan kurang bayar diantaranya Surat Penetapan Barang Larangan dan/atau Pembatasan (SPBL). Hal ini sebagaimana yang tercantum dalam Pasal 41 Ayat (2) UU Cukai menyebutkan bahwa :

Orang yang berkeberatan atas penetapan pejabat bea dan cukai dalam penegakan undang-undang ini, yang mengakibatkan kekurangan cukai dan/atau sanksi administrasi berupa denda, dapat mengajukan keberatan secara tertulis kepada Direktur Jenderal dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterimanya surat tagihan dengan menyerahkan jaminan sebesar kekurangan cukai dan/atau sanksi administrasi berupa denda yang ditetapkan.

Jika terjadi perbedaan atau ketidakpuasan terhadap penetapan yang dikeluarkan oleh DJCB maka eksportir atau importir bea cukai dalam melakukan upaya hukum di Bidang Kepabeanan yang dapat dilakukan oleh importir/eksportir yaitu Keberatan, Banding dan/atau Peninjauan Kembali.

Lebih lanjut regulasi terkait dasar hukum Keberatan di Bidang Kepabeanan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 136 /PMK.04/2022 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2017 Tentang Keberatan di Bidang Kepabeanan dan Cukai, selanjutnya disebut Permenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017.

Pasal 2 Ayat (1) Permenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017 menyebutkan bahwa :

Orang dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal atas penetapan yang dilakukan oleh Pejabat Bea dan Cukai mengenai:

- a. tarif dan/atau nilai pabean untuk. Penghitungan bea masuk yang mengakibatkan kekurangan pembayaran;
- b. selain tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk;
- c. pengenaan sanksi administrasi berupa denda; atau
- d. pengenaan bea keluar.

Berdasarkan uraian latar belakang di atas tidak semua penetapan yang dilakukan DJCB kepada eksportir dan importir dapat diterima, sehingga menimbulkan sengketa yang terjadi dalam hal ini yang menjadi fokus penelitian adalah sengketa cukai dalam bentuk Keberatan yang diajukan oleh importir atau eksportir kepada DJCB. Sebab, proses keberatan kepabeanan merupakan suatu mekanisme yang dapat ditempuh oleh importir apabila merasa tidak puas dan/atau dirugikan dengan penetapan dari Pejabat Bea dan Cukai, apalagi sampai menimbulkan kurang bayar.

Berdasarkan uraian di atas, peneliti tertarik mengkaji dan meneliti permasalahan hukum sengketa Keberatan bidang Kepabeanan dan Cukai untuk dapat dikaji lebih mendalam dan komprehensif dalam bentuk Tesis yang berjudul **“Analisis Yuridis Upaya Keberatan Bagi Pengguna Jasa Cukai Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 136/PMK.04/2022 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2017 Tentang Keberatan Di Bidang Kepabeanan Dan Cukai”**.

B. Rumusan Masalah

1. Bagaimanakah pengaturan hukum upaya keberatan bagi pengguna jasa cukai ?
2. Bagaimanakah peran Direktorat Jenderal Bea dan Cukai terhadap upaya keberatan yang dilakukan oleh pengguna jasa cukai ?
3. Bagaimanakah akibat dan upaya atas keputusan keberatan bidang cukai ?

C. Tujuan dan Manfaat Penelitian

1. Tujuan dari peneliti ini, yaitu :
 - a. Untuk mengetahui, mengkaji, dan menganalisis pengaturan hukum upaya keberatan bagi pengguna jasa cukai.
 - b. Untuk mengetahui, mengkaji, dan menganalisis peran Direktorat Jenderal Bea dan Cukai terhadap upaya keberatan yang dilakukan oleh pengguna jasa cukai.
 - c. Untuk mengetahui, mengkaji, dan menganalisis akibat dan upaya atas keputusan keberatan bidang cukai.
2. Manfaat dari penelitian ini, yaitu :
 - a. Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat baik secara teoritis maupun secara praktis, yaitu :
 - 1) Secara Teoritis
Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberi sumbangan pemikiran secara teoritis terhadap pengembangan disiplin

ilmu hukum (*basic research*) khususnya hukum kepabeanan yang merupakan suatu bidang hukum yang memiliki karakteristik tersendiri khususnya dalam penyelesaian sengketa upaya keberatan yang muncul diantara pengguna jasa cukai dan penegak hukum. Penelitian ini juga diharapkan mampu memberikan kontribusi teoritis mengenai berbagai persoalan hukum di seputar penyelesaian sengketa pengguna jasa cukai pajak melalui bidang kepabeanan.

2) Secara Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi secara praktis bagi para praktisi (*applied research*), yakni para akademis khususnya bagi dunia perguruan tinggi untuk terus mengkaji dan mengembangkan hukum kepabeanan secara terus menerus. Pengambil kebijakan Pemerintah maupun DPR terutama bagi kementerian keuangan atau lebih khusus bagi Direktorat Jenderal Bea dan Cukai untuk melakukan sosialisasi terkait perubahan regulasi terhadap peraturan tentang keberatan di bidang kepabeanan dan cukai kepada masyarakat luas. Kemudian penelitian ini diharapkan menjadi kontribusi praktis bagi praktisi hukum, aparat penegak hukum, dan dunia usaha selaku pengguna jasa cukai.

D. Kerangka Teori dan Konsep

1. Kerangka Teori

Dalam kehidupan sehari-hari sangat lazim didengar perbincangan yang menuturkan kalimat bahwa itu teori, seakan teori itu tidak berada di zona empiris atau faktual, atau mungkin yang berkata demikian, melihat teori hanya sekedar simbol tanpa makna.

Hal demikian, kurang tepat, oleh karena teori tidak seharusnya terisolir dalam dunia faktual. Teori sesungguhnya dapat merupakan fenomena-fenomena faktual di dunia empiris, sekaligus dapat berupa ekspresi akal atau rasio sehat tentang nilai sesuatu.

Teori Hukum merupakan studi tentang sifat dari hal-hal yang penting dalam hukum yang lazim terdapat dalam sistem-sistem hukum, dimana salah satu objek kajiannya adalah pembahasan mengenai unsur-unsur dasar dari hukum yang membuat hukum berbeda dengan aturan standar lain yang bukan hukum.⁸

Setiap penelitian tidak akan pernah meninggalkan teori-teori yang mendukung atau relevan dengan topik tulisan yang bersangkutan. Diutamakan teori-teori tersebut berkaitan langsung dengan pokok permasalahannya. Teori ini bermanfaat untuk memberikan dukungan analisis terhadap topik yang sedang dikaji.

⁸ Munir Fuady, *Teori-Teori Besar (Grand Theory) Dalam Hukum*, Kencana, Jakarta, 2020, h. 2.

a. Teori Kepastian Hukum

Teori kepastian hukum merupakan salah satu dari tujuan hukum dan dapat dikatakan bahwa kepastian hukum merupakan bagian dari upaya untuk dapat mewujudkan keadilan. Kepastian hukum sendiri memiliki bentuk nyata yaitu pelaksanaan maupun penegakan hukum terhadap suatu tindakan yang tidak memandang siapa individu yang melakukan.

Melalui kepastian hukum, setiap orang mampu memperkirakan apa yang akan ia alami apabila ia melakukan suatu tindakan hukum tertentu. Kepastian hukum pun diperlukan guna mewujudkan prinsip-prinsip dari persamaan dihadapan hukum tanpa adanya diskriminasi. Dari kata kepastian, memiliki makna yang erat dengan asas kebenaran. Artinya, kata kepastian dalam kepastian hukum merupakan suatu hal yang secara ketat dapat disilogismeka dengan cara legal formal.

Kepastian hukum merupakan salah satu dari tujuan hukum karena dari sudut pandang ilmu hukum positif normatif atau normatif dogmatis, tujuan dititikberatkan pada segi kepastian hukum. Kepastian hukum menginginkan hukum harus dilaksanakan dan ditegakkan secara tegas. Sekaligus memberikan perlindungan kepada yustisiabel dari tindakan sewenang-wenang pihak lain (pemerintah) yang berkaitan dengan ketertiban dalam masyarakat.⁹

⁹ Mansari & R. Maulana, *Kepastian Hukum Terhadap Pengasuhan Anak Mumayiz Pasca Perceraian*, Jurnal Yudisial, Vol. 11, No. 1, 2018, h. 58-59

Dengan kepastian hukum, maka akan menjamin seseorang dapat melakukan suatu perilaku yang sesuai dengan ketentuan dalam hukum yang berlaku dan begitu pula sebaliknya. Tanpa adanya kepastian hukum, maka seorang individu tidak dapat memiliki suatu ketentuan baku untuk menjalankan suatu perilaku. Sejalan dengan tujuan tersebut, Gustav Radbruch pun menjelaskan bahwa kepastian hukum merupakan salah satu tujuan dari hukum itu sendiri.

Gustav Radbruch menjelaskan, bahwa dalam teori kepastian hukum yang ia kemukakan ada empat hal mendasar yang memiliki hubungan erat dengan makna dari kepastian hukum itu sendiri, yaitu sebagai berikut:¹⁰

- 1) Hukum merupakan hal positif yang memiliki arti bahwa hukum positif ialah perundang-undangan.
- 2) Hukum didasarkan pada sebuah fakta, artinya hukum itu dibuat berdasarkan pada kenyataan.
- 3) Fakta yang termaktub atau tercantum dalam hukum harus dirumuskan dengan cara yang jelas, sehingga akan menghindari kekeliruan dalam hal pemaknaan atau penafsiran serta dapat mudah dilaksanakan.
- 4) Hukum yang positif tidak boleh mudah diubah.

Pendapat Gustav Radbruch mengenai kepastian hukum tersebut, didasarkan pada pandangannya mengenai kepastian hukum yang berarti adalah kepastian hukum itu sendiri. Gustav Radbruch mengemukakan, bahwa kepastian hukum adalah salah satu produk dari hukum atau lebih

¹⁰ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2012, h. 19

khususnya lagi merupakan produk dari perundang-undangan.¹¹ Menurut Bachsan Mustafa, kepastian hukum mempunyai tiga arti, yaitu :

- 1) Mengenai peraturan hukum yang mengatur masalah pemerintah tertentu yang abstrak;
- 2) Kedudukan hukum dari subyek dan obyek hukumnya dalam pelaksanaan peraturan-peraturan hukum administrasi negara ;
- 3) Mencegah kemungkinan timbulnya perbuatan sewenang-wenang (*eigenrechting*) dari pihak manapun, juga tindakan dari pihak pemerintah.¹²

Kepastian hukum tidak hanya bagi hukum yang berlaku dalam pergaulan sesama warga masyarakat dalam sebuah negara, melainkan juga diperlukan dalam pelaksanaan setiap tindakan Pemerintah. Di mana, pemerintah mesti mendasarkan setiap tindakannya kepada hukum yang berlaku secara sah. Keharusan demikian ditujukan untuk menjaga agar kekuasaan yang ada tidak disalahgunakan. Agar kekuasaan yang ada tetap dilaksanakan dalam kerangka menghormati hak setiap warga negara.¹³

Agar kepastian hukum dapat dinikmati oleh setiap warga negara, maka semua norma yang dibuat untuk tujuan membatasi atau menata kehidupan rakyat sebuah negara harus dirumuskan secara jelas. Kejelasan rumusan norma dapat diukur dari sejauh mana orang-orang memiliki pemahaman yang sama terhadap suatu norma tertentu. Pada saat

¹¹ *Ibid.* h. 20

¹² Bachsan Mustafa, *Sistem Hukum Administrasi Negara Indonesia*, Citra Aditya Bhakti, Bandung, 2001, h. 53.

¹³ Isharyanto, *Teori Hukum: Suatu Pengantar dengan Pendekatan Tematik*, Penerbit WR, Yogyakarta, 2016, h. 100

bersamaan, dengan kepastian hukum, seseorang dapat mengukur batas kebebasan yang dapat ia miliki dan dapat diekspresikan.¹⁴

Konsep kepastian hukum mengandung dua pengertian yaitu: pertama, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan. Kedua, berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenang-wenangan pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh negara terhadap individu.¹⁵

Hukum menurut teori kepastian hukum dari para ahli, tidak boleh memiliki sifat yang kontradiktif. Sebab, jika bersifat kontradiktif maka hukum tersebut akan menjadi sumber keraguan. Kepastian hukum sendiri dapat menjadi perangkat hukum untuk suatu negara yang memiliki kejelasan, dan dapat menjamin hak maupun kewajiban dari setiap warga negara sesuai dengan budaya yang ada pada masyarakat tersebut.

Kepastian hukum merupakan sebuah bentuk perlindungan bagi pencari keadilan (*yustisiabel*) terhadap tindakan sewenang-wenang, yang berarti bahwa seseorang akan dan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu. Tujuan kepastian hukum yang mana menjamin agar para pencari keadilan dapat menggunakan suatu hukum yang

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, Kencana, Jakarta, 2013, h. 137

pasti dan konkret serta objektif, tanpa adanya keterlibatan dari spekulasi-spekulasi ataupun pandangan yang subjektif.¹⁶

Suatu hukum yang tidak pasti dan tidak mau adil bukan sekedar hukum yang buruk, melainkan bukan hukum sama sekali. Kedua sifat itu termasuk paham hukum itu sendiri (*den begriff des Rechts*). Hukum adalah kumpulan peraturan-peraturan atau kaidah-kaidah dalam suatu kehidupan bersama, keseluruhan peraturan tentang tingkah laku yang berlaku dalam suatu kehidupan bersama, yang dapat dipaksakan pelaksanaannya dengan suatu sanksi.

Kepastian hukum merupakan ciri yang tidak dapat dipisahkan dari hukum, terutama untuk norma hukum tertulis. Hukum tanpa nilai kepastian akan kehilangan makna karena tidak lagi dapat dijadikan pedoman perilaku bagi semua orang. *Ubi jus incertum, ibi jus nullum* (di mana tiada kepastian hukum disitu tidak ada hukum).¹⁷

Kaitannya dengan kewenangan yang ada pada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, maka kepastian hukum menjadi sesuatu yang sangat penting guna terciptanya ketertiban hukum. Dengan menerapkan asas kepastian hukum, baik masyarakat maupun aparat penegak hukum dari bea cukai secara pasti mengetahui batasan-batasan/aturan-aturan yang harus

¹⁶ Mario Julyano dan Aditya Yuli Sulistyawan, *Pemahaman Terhadap Asas Kepastian Hukum Melalui Konstruksi Penalaran Positivisme Hukum*, *Jurnal Crepido*, Vol. 1, No. 1, 2019, h. 20

¹⁷ Iyan Nasriyan, *Asas Kepastian Hukum dalam Penyelenggaraan Perpajakan di Indonesia*, *Logika : Journal of Multidisciplinary Studies*, Vol. 10, No. 02, 2019, h. 89

dijalankan sehingga menjadi jelas bagaimana masyarakat berperilaku khususnya yang terkait dengan kegiatan di bidang kepabeanan dan cukai, yang pada tahap selanjutnya mengetahui mana yang boleh, dan mana yang tidak boleh, mana yang merupakan kewenangan administratif dan mana yang merupakan tindakan penyidik.

b. Teori Penegakan Hukum

Penegakan hukum dalam bahasa belanda disebut dengan *rechtstoepassing* atau *rechtshandhaving* dan dalam bahasa inggris *law enforcement*, meliputi pengertian yang bersifat makro dan mikro. Bersifat makro mencakup seluruh aspek kehidupan masyarakat, berbangsa dan bernegara, sedangkan dalam pengertian mikro terbatas dalam proses pemeriksaan di pengadilan termasuk proses penyelidikan, penyidikan, penuntutan hingga pelaksanaan putusan pidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.¹⁸

Penegakan hukum sebagai suatu proses yang pada hakikatnya merupakan penerapan direksi yang menyangkut membuat keputusan yang tidak secara ketat diatur oleh kaidah hukum akan tetapi mempunyai unsur-unsur penilaian pribadi (*Wayne La-Favre*). Secara konsepsional, maka inti dan arti penegakan hukum terletak pada kegiatan menyasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan di dalam kaidah-kaidah yang mantap dan sikap

¹⁸ Chaerudin, dkk., *Strategi Pencegahan Dan Penegakan Hukum Tindak Pidana*, Refika Editama, Bandung, 2008, h. 87

tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir, untuk menciptakan, melahirkan dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup.¹⁹

Penegakan hukum merupakan suatu upaya pemerintah untuk menciptakan keadilan dalam kehidupan masyarakat. Akan tetapi penegakan hukum yang dilakukan sampai saat ini sangat bertolak belakang dengan prinsip penegakan hukum yang sebenarnya. Masyarakat yang seharusnya memperoleh perlindungan hukum akan hak-haknya malahan menjadi merasa ditindas.

Penegakan hukum menurut A. Hamid S. Attamimi seperti yang dikutip Siswanto Sunarno pada hakikatnya adalah penegakan norma-norma hukum, baik yang berfungsi suruhan (*gebod, command*) atau berfungsi lain seperti memberi kuasa (*ermachtigen, to empower*), membolehkan (*erlauben, to permit*), dan menyimpangi (*derogieren, to derogate*). Lebih lanjut Siswanto Sunarno mengatakan bahwa dalam suatu negara berdasarkan atas hukum materiil atau sosial yang bertekad memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa maka penegakan hukum peraturan perundang-undangan tidak dapat dicegah.²⁰

Tujuan penegakan hukum sejalan dengan tujuan hukum itu sendiri, adalah untuk mencapai hasil-hasil tertentu yang diinginkan dan tujuan hukum

¹⁹ Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2012, h. 5

²⁰ Siswanto Sunarno, *Hukum Pemerintahan Daerah di Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2008, h. 42

merupakan upaya mewujudkan tercapainya ketertiban dan keadilan. Suatu ketertiban mustahil akan dapat diwujudkan, jika hukum diabaikan. Kesadaran dan kepatuhan masyarakat terhadap hukum, tidak saja berpengaruh terhadap ketertiban dan keadilan, tetapi berperan membentuk kultur (budaya) hukum suatu masyarakat karena mengatur perilaku.

Kaitannya dengan tesis yang diteliti, teori penegakan hukum akan membantu memahami bagaimana kewenangan administratif dan upaya paksa DJBC sebagai bagian dari penegakan hukum dapat berlaku secara efektif dan dipatuhi/dipahami oleh masyarakat dan/atau penegak hukum lain.

Pemungutan pajak di Indonesia menggunakan atau mengacu pada *Self Assessment System*, artinya wajib pajak menghitung, menyetor, dan melaporkannya kewajiban perpajakan sendiri. Agar sistem ini berjalan secara efektif, maka, keterbukaan dan pelaksanaan penegak hukum merupakan hal yang paling penting. Penegakan hukum ini dapat dilakukan dengan adanya pemeriksaan pajak oleh otoritas pajak.

c. Teori Pertanggungjawaban Hukum

Tanggungjawab (*responsibility*) merupakan pencerminan tingkah laku manusia, penampilan tingkah laku manusia berkaitan dengan penguasaan jiwanya, merupakan bagian dari bentuk pertimbangan intelektual atau mentalnya.²¹

²¹ Didik Endro Purwoleksono, *Hukum Pidana*, Airlangga University Press, Surabaya, 2016, h. 53

Teori pertanggungjawaban menjelaskan bahwa seseorang bertanggung jawab secara hukum atas suatu perbuatan tertentu atau bahwa dia memikul tanggung jawab hukum. Ini berarti bahwa dia bertanggung jawab atau suatu sanksi dalam hal perbuatan yang dilakukan itu bertentangan.²²

Hans Kelsen membagi pertanggung jawaban menjadi 4 (empat) macam yaitu:²³

- 1) Pertanggungjawaban individu yaitu pertanggungjawaban yang harus dilakukan terhadap pelanggaran yang dilakukannya sendiri.
- 2) Pertanggungjawaban kolektif berarti bahwa seorang individu bertanggungjawab atas suatu pelanggaran yang dilakukan oleh orang lain.
- 3) Pertanggungjawaban berdasarkan kesalahan yang berarti bahwa seorang individu bertanggungjawab atas pelanggaran yang dilakukannya karena sengaja dan diperkirakan dengan tujuan menimbulkan kerugian.
- 4) Pertanggungjawaban mutlak yang berarti bahwa seorang individu bertanggung jawab atas pelanggaran yang dilakukannya karena tidak sengaja dan tidak diperkirakan.

Hans kelsen dalam teorinya tentang tanggung jawab hukum, mengatakan bahwa: “seseorang bertanggung jawab secara hukum atas suatu perbuatan tertentu atau bahwa dia memikul tanggung jawab hukum, subjek berarti dia bertanggung jawab atas suatu sanksi dalam hal perbuatan yang bertentangan.”²⁴

²² Raisul Mutaqien, *Teori Hukum Murni*, Nuansa & Nusa Media, Bandung, 2006, h. 140

²³ *Ibid.*

²⁴ Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Disertasi dan Tesis*, Rajawali Pres, Jakarta, 2015, h. 7

Lebih lanjut Hans Kelsen menyatakan bahwa Kegagalan untuk melakukan kehati-hatian yang diharuskan oleh hukum disebut kekhilafan (*negligence*) dan kekhilafan biasanya dipandang sebagai satu jenis lain dari kesalahan (*culpa*), walaupun tidak sekeras kesalahan yang terpenuhi karena mengantisipasi dan menghendaki, dengan atau tanpa maksud jahat, akibat yang membahayakan.²⁵

Berdasar konsep tersebut, maka dapat dikatakan bahwa tanggung jawab muncul dari adanya aturan hukum yang memberikan kewajiban kepada subyek hukum dengan ancaman sanksi apabila kewajiban tersebut tidak dilaksanakan.

Tanggung jawab demikian dapat juga dikatakan sebagai tanggung jawab hukum, karena muncul dari perintah aturan hukum/undang-undang dan sanksi yang diberikan juga merupakan sanksi yang ditetapkan oleh undang-undang, oleh karena itu pertanggungjawaban yang dilakukan oleh subyek hukum merupakan tanggung jawab hukum.

Tanggung jawab hukum dalam ranah hukum publik misalkan tanggung jawab administrasi negara dan tanggung jawab hukum pidana. Sementara itu terkait dengan tanggung jawab dalam ranah hukum privat adalah tanggung jawab hukum dalam hukum perdata dapat berupa tanggung jawab berdasarkan wanprestasi dan tanggung jawab berdasarkan perbuatan melawan hukum. Dengan pemahaman yang demikian, maka dapat

²⁵ *Ibid.*

ditegaskan bahwa tanggung jawab hukum pemerintah atas berbagai tindakan yang dilakukan dalam kerangka *bestuurzorg* harus dibedakan dalam lapangan hukum mana pemerintah bertindak.²⁶

Tanggung jawab hukum bersumber atau lahir atas penggunaan fasilitas dalam penerapan kemampuan tiap orang untuk menggunakan hak atau/dan melaksanakan kewajibannya. Setiap pelaksanaan kewajiban dan setiap penggunaan hak baik yang dilakukan secara tidak memadai maupun yang dilakukan secara memadai pada dasarnya tetap harus disertai dengan pertanggung jawaban, demikian pula dengan pelaksanaan kekuasaan.

Setiap tuntutan pertanggung jawaban dalam hukum harus mempunyai dasar, yaitu hal yang menyebabkan seseorang harus wajib bertanggung jawab. Dasar pertanggung jawaban itu menurut hukum perdata adalah kesalahan dan risiko yang ada dalam setiap peristiwa hukum.²⁷

Pelaku tindak pidana dapat dipidana apabila memenuhi syarat bahwa tindak pidana yang dilakukannya memenuhi unsur-unsur yang telah ditentukan dalam undang-undang. Dilihat dari sudut terjadinya tindakan yang dilarang, seseorang akan dipertanggungjawabkan atas tindakan-tindakan tersebut, apabila tindakan tersebut melawan hukum serta tidak ada alasan pembenar atau peniadaan sifat melawan hukum untuk pidana yang dilakukannya.

²⁶ Salim HS, *Pengantar Hukum Perdata Tertulis (BW)*, Sinar Grafika, Jakarta, 2018, h. 45.

²⁷ Purnadi Purbacaraka, *Perihal Kaedah Hukum*, Bandung, Citra Aditya, 2015, h. 37

Menurut Abdulkadir Muhammad teori tanggung jawab dalam perbuatan melanggar hukum (*tort liability*) dibagi menjadi beberapa teori, yaitu :²⁸

- 1) Tanggung jawab akibat perbuatan melanggar hukum yang dilakukan dengan sengaja (*intentional tort liability*), tergugat harus sudah melakukan perbuatan sedemikian rupa sehingga merugikan penggugat atau mengetahui bahwa apa yang dilakukan tergugat akan mengakibatkan kerugian.
- 2) Tanggung jawab akibat perbuatan melanggar hukum yang dilakukan karena kelalaian (*negligence tort liability*), didasarkan pada konsep kesalahan (*concept of fault*) yang berkaitan dengan moral dan hukum yang sudah bercampur baur (*intermingled*).
- 3) Tanggung jawab mutlak akibat perbuatan melanggar hukum tanpa mempersoalkan kesalahan (*strict liability*), didasarkan pada perbuatannya baik secara sengaja maupun tidak sengaja, artinya meskipun bukan kesalahannya tetap bertanggung jawab atas kerugian yang timbul akibat perbuatannya.

Seseorang bertanggungjawab secara hukum atas perbuatan tertentu atau bahwa dia bertanggungjawab atas suatu sanksi bila perbuatannya bertentangan. Dalam teori hukum umum, menyatakan bahwa setiap orang, termasuk pemerintah, harus mempertanggungjawabkan setiap tindakannya, baik karena kesalahan atau tanpa kesalahan.

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.

²⁸ Abdulkadir Muhammad, *Hukum Perusahaan Indonesia*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2010, h. 503

2. Kerangka Konsep

Kerangka konseptual merupakan pengertian atau konsep-konsep yang digunakan berdasarkan pendapat para ahli atau ketentuan hukum.²⁹ Konseptual adalah bentuk adjektif dari kata konsep. Konsep artinya pengertian yang diabstrakkan dari peristiwa konkret atau gambaran tentang objek, proses, ataupun sesuatu melalui bahasa. Konsep dapat berupa definisi, batasan, unsur-unsur, ciri-ciri, dan kriteria tertentu.

Kerangka konsep adalah kerangka yang menggambarkan hubungan antara definisi-definisi/konsep-konsep khusus yang akan diteliti.³⁰ Kerangka konseptual penelitian adalah suatu hubungan atau kaitan antara konsep satu terhadap konsep yang lainya dari masalah yang ingin diteliti. Kerangka konsep ini, berguna untuk menghubungkan, atau menjelaskan secara panjang lebar tentang suatu topik yang akan dibahas.

Kerangka konsep adalah kerangka yang menggambarkan hubungan antara definisi-definisi atau konsep-konsep khusus yang akan diteliti. Sesuai dengan judul penelitian yang akan dilakukan yaitu “Analisis Yuridis Upaya Keberatan Bagi Pengguna Jasa Cukai Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 136/PMK.04/2022 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2017 Tentang

²⁹ Muhaimin, *Metode Penelitian Hukum*, Mataram University Press, Mataram, 2020, h. 110

³⁰ Ida Hanifah dkk, *Pedoman Penulisan Tugas Akhir Mahasiswa*, Pustaka Prima, Medan, 2018, h. 17

Keberatan Di Bidang Kepabeanan Dan Cukai”, maka dapat diterangkan kerangka konsep penelitian, yaitu:

- 1) Analisis Yuridis serangkaian perilaku mengamati, mendeskripsikan, dan/atau menyusun kembali suatu objek dengan menggunakan parameter hukum sebagai standar guna menarik suatu kesimpulan terhadap objek tersebut terhadap hukum.³¹
- 2) Permenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017 Pasal 2 menyebutkan bahwa Orang dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal atas penetapan yang dilakukan oleh Pejabat Bea dan Cukai mengenai: tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk yang mengakibatkan kekurangan pembayaran, selain tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk, pengenaan sanksi administrasi berupa denda; atau pengenaan bea keluar.³²
- 3) Pengguna jasa cukai adalah Pengguna Jasa Kepabeanan adalah Pengguna Jasa yang telah mendapatkan Akses Kepabeanan. Pengguna Jasa dalam hal ini adalah Pelaku Usaha yang akan melakukan pemenuhan kewajiban pabean ke Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.³³

³¹ <https://kamushukum.web.id/arti-kata/analisis-yuridis/>, diakses pada 25 Desember 2024 Pukul 00.14 wib

³² Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 136 /PMK.04/2022 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2017 Tentang Keberatan Di Bidang Kepabeanan Dan Cukai

³³<https://klc2.kemenkeu.go.id/help-desk/faq-category/article/7d78a35d-b49f-4aa6-8708-445fc79835bb> diakses pada 10 Januari 2025 Pukul 00.53 wib

- 4) Pasal 1 angka 1 UU Cukai menyebutkan bahwa Cukai adalah pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik yang ditetapkan dalam undang-undang ini.³⁴
- 5) Pasal 25 Perpres No. 158 tahun 2024 menyebutkan bahwa “Direktorat Jenderal Bea dan Cukai adalah salah satu unit di Kementerian Keuangan yang salah satu tugasnya adalah menyelenggarakan perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang kepabeanan dan cukai sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan”.³⁵

E. Keaslian Penelitian

Berdasarkan informasi sepanjang kepustakaan yang ada di lingkungan Universitas Islam Sumatera Utara, khususnya di lingkungan Fakultas Hukum Magister Hukum Universitas Islam Sumatera Utara Medan, belum ada penelitian sebelumnya yang berjudul “Analisis Yuridis Upaya Keberatan Bagi Pengguna Jasa Cukai Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 136/PMK.04/2022 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2017 Tentang Keberatan Di Bidang Kepabeanan Dan Cukai”.

³⁴ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 Tentang Cukai

³⁵ Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 158 Tahun 2024 Tentang Kementerian Keuangan

Penulis bertanggung jawab sepenuhnya apabila di kemudian hari ternyata penelitian ini merupakan duplikasi atau plagiat dari penelitian-penelitian yang telah ada sebelumnya. Berdasarkan penelusuran kepustakaan sementara menunjukkan bahwa penelitian dengan beberapa judul tesis yang berhubungan dengan topik ini, antara lain:

1. Ardiansyah, 2015, 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)”, rumusan masalah, sebagai berikut :
 - a. Bagaimanakah ketentuan pembuktian nilai transaksi barang impor dalam hukum kepabeanan ?
 - b. Apakah penerapan hukum pembuktian nilai transaksi barang impor telah mencerminkan keadilan berdasarkan hukum kepabeanan dan hukum pembuktian di Pengadilan Pajak ?
2. Dian Monas Jumaidy Kaban, 2018, Judul Tesis “Kajian Hukum Atas *Operational Certification Procedures (OCP) ASEAN-China Free Trade Area (ACFTA)* Sebagai Prosedur Pemberian Tarif Preferensi Dengan Studi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-81304/PP/M.XVIIIB/19/2017”.
 - a. Bagaimana Pemerintah Indonesia menerapkan ketentuan OCP ACFTA dalam peraturan perundang-undangannya ?

- b. Bagaimana prosedur penelitian yang dilakukan pejabat bea dan cukai atas Surat Keterangan Asal (Certificate of Origin) sehingga diberikan tarif preferensi terutama berkaitan dengan OCP ACFTA ?
 - c. Bagaimana Hakim Pengadilan Pajak memandang OCP ACFTA yang merupakan prosedur dalam pemberian tarif preferensi dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-81304/PP/M.XVIIB/19/2017 tanggal 23 Februari 2017 ?
3. Bahrul Ulum, 2022, Judul Tesis “Pengujian Kewenangan Administratif Dan Upaya Paksa Direktorat Jenderal Bea Dan Cukai Melalui Mekanisme Praperadilan”, rumusan masalah, sebagai berikut :
- a. Bagaimana pengaturan kewenangan administratif dan upaya paksa oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai ?
 - b. Bagaimana pelaksanaan kewenangan administratif dan upaya paksa oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dalam perspektif Objek Praperadilan ?
 - c. Bagaimana bentuk pengaturan yang ideal terhadap kewenangan administratif dan upaya paksa Direktorat Jenderal Bea dan Cukai?

F. Metode Penelitian

1. Spesifikasi Penelitian

Spesifikasi penelitian ini adalah deskriptif analitis, teknik analisis yang digunakan dalam menganalisis data dengan membuat gambaran data-data yang terkumpul tanpa membuat generalisasi dari hasil penelitian tersebut.³⁶ Metode penelitian deskriptif adalah sifat penelitian yang menggambarkan suatu fenomena dengan data yang akurat yang diteliti secara sistematis.³⁷

Penelitian deskriptif merupakan penelitian yang dimaksudkan untuk mengumpulkan informasi mengenai status suatu gejala yang ada, yaitu keadaan gejala menurut apa adanya pada saat penelitian dilakukan tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku untuk umum atau generalisasi. Dalam hal ini untuk menggambarkan, menemukan fakta-fakta hukum secara menyeluruh, dan mengkaji secara sistematis analisis yuridis upaya keberatan oleh pengguna jasa cukai terhadap Dirjen Bea dan Cukai.

2. Metode Pendekatan

Metode pendekatan adalah suatu cara untuk mendekati objek penelitian,³⁸ sehingga berkaitan bagaimana memperlakukan pokok permasalahan dalam rangka mencari permasalahan berupa jawaban-jawaban dari permasalahan serta tujuan penelitian.

³⁶ Ismail Nurdin dan Sri Hartati, *Metodologi Penelitian Sosial*, Media Sahabat Cendekia, Surabaya, 2019, h. 204

³⁷ Syafrida Hafni Sahir, *Metodologi Penelitian*, KBM Indonesia, Yogyakarta, 2021, h. 6

³⁸ M.Syamsudin, *Operasionalisasi Penelitian Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007, h. 56

Metode pendekatan yang digunakan dalam penulisan hukum ini adalah metode pendekatan yuridis normatif yaitu pendekatan yang berusaha mensinkronisasikan ketentuan-ketentuan hukum yang berlaku dalam perlindungan hukum terhadap norma-norma atau peraturan-peraturan hukum lainnya dengan kaitannya dalam penerapan peraturan-peraturan hukum itu pada prakteknya di lapangan.³⁹

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif. Pemilihan metode ini dilakukan untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab permasalahan hukum yang dihadapi, yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder.⁴⁰

Penelitian normatif yaitu penelitian yang lebih menekankan kepada penggunaan data sekunder atau berupa norma hukum tertulis. Penelitian yang dilakukan oleh penulis disini merupakan bentuk penelitian hukum normatif yang bertujuan untuk meneliti kepastian hukum berdasarkan studi kepustakaan dan hukum positif yang ada.⁴¹

Penelitian Yuridis normatif yaitu penelitian yang dilakukan dengan meneliti bahan pustaka (data sekunder) atau penelitian hukum

³⁹ Burhan Asafa, *Metode Penelitian Hukum*, Rineka Cipta, Jakarta, 2001, h. 15

⁴⁰ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, Cet. 10, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007, h. 13-14

⁴¹ *Ibid.*

perpustakaan.⁴² Penelitian hukum normatif meliputi penelitian terhadap asas-asas hukum, penelitian terhadap sistematika hukum, penelitian terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal, penelitian perbandingan hukum, penelitian sejarah hukum.⁴³

Aspek yuridis yang digunakan dalam penelitian ini adalah peraturan yang berkaitan dengan upaya keberatan bagi pengguna jasa cukai terhadap keputusan Ditjen Bea dan Cukai. Penelitian ini pendekatan yang digunakan adalah pendekatan berdasarkan peraturan perundang-undangan khususnya Permenkeu No. 136/PMK.04/2022 Tentang Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017 Tentang Keberatan Di Bidang Kepabeanan Dan Cukai.

3. Alat Pengumpulan Data

Pada penelitian ini menggunakan teknis alat pengumpulan data dengan metode pengumpulan data yaitu Studi Dokumen (*Library research*) Pengumpulan data diperoleh dari bahan-bahan hukum yang bersumber dari peraturan perundang-undangan, buku-buku, dokumen resmi, publikasi, arsip serta hasil penelitian yang relevan dengan permasalahan penelitian.⁴⁴

Bahan hukum yang dikaji dan dan yang dianalisis dalam penelitian hukum normatif, meliputi bahan hukum primer, sekunder dan tersier. Teknik untuk mengkaji dan mengumpulkan bahan hukum itu, yaitu menggunakan

⁴² Ediwarman, *Monograf Metodologi Penelitian Hukum, Panduan Penulisan Skripsi, Tesis dan Disertasi*, Soft Media, Medan, 2016, h. 21

⁴³ *Ibid.* h. 24

⁴⁴ Peter Mahmud Marzuki, *Op. Cit.*, h. 142

studi dokumenter. Studi dokumenter merupakan studi yang mengkaji tentang berbagai dokumen-dokumen baik yang berkaitan dengan peraturan perundang-undangan maupun dokumen-dokumen yang sudah ada.⁴⁵

Teknik pengumpulan bahan hukum diawali dengan melakukan investigasi bahan hukum serta inventarisasi bahan-bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder baik dari perpustakaan maupun dari internet (*digital library*). Terhadap bahan-bahan hukum yang terkumpul dilakukan klasifikasi secara sistematis sesuai dengan rumusan masalah dan tujuan penelitian. Klasifikasi dimaksudkan untuk melakukan pemilahan bahan hukum dasar dengan tema-tema analisis yang relevan.

4. Prosedur Pengambilan dan Pengumpulan Data

Prosedur dalam penelitian dimulai dengan mengumpulkan data-data yang berkaitan dengan mengumpulkan buku-buku yang berkaitan dengan penelitian ini yaitu dengan mengumpulkan buku-buku yang berkaitan dengan bank tanah, peraturan perundang-undangan yang berlaku pada saat sekarang mengenai objek yang diteliti (hukum positif), serta tambahan mengenai bahan-bahan hukum primer dan sekunder yang menyangkut hubungannya dengan objek yang diteliti seperti kamus hukum dan ensiklopedia serta pencarian data dilakukan melalui internet yang berkaitan dengan objek penelitian sebagai referensi.

⁴⁵ Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Op. Cit*, h. 19

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas data sekunder. Data sekunder, diperoleh dari penelitian dokumentasi yang meliputi tiga bagian, yakni :

a. Bahan Hukum Primer

Bahan hukum primer yaitu bahan yang mempunyai kekuatan mengikat sebagai landasan yang utama dipakai dalam penelitian tesis ini, yaitu :

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 23A;
- 2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
- 3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 Tentang Cukai;
- 4) Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 158 Tahun 2024 Tentang Kementerian Keuangan;
- 5) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 136/PMK.04/2022 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2017 Tentang Keberatan Di Bidang Kepabeanan Dan Cukai.

b. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder yaitu yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer berupa pendapat hukum dan pendapat lain yang

diperoleh dari buku, hasil penelitian, jurnal hukum, majalah, surat kabar, internet, makalah terkait penelitian tesis ini.

- c. Bahan Hukum Tersier Bahan hukum tersier yaitu hukum yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder,⁴⁶ yang berupa Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), kamus hukum, literatur dan *website*.

5. Analisis Data

Keseluruhan bahan hukum baik primer maupun sekunder yang diperoleh selanjutnya diolah dengan melakukan kategorisasi sebagai pengklasifikasian bahan hukum secara selektif. Keseluruhan bahan hukum dikelompokkan berdasarkan kriteria yang cermat dan ketat sesuai dengan perumusan masalah penelitian untuk dianalisis.

Analisis data yang digunakan adalah dengan menggunakan metode kualitatif yaitu suatu tata cara penelitian yang menghasilkan data deskriptif analitis yang dinyatakan oleh responden secara tertulis atau lisan dan juga diamati secara nyata yang diteliti dan dipelajari sebagai suatu yang utuh dengan memahami kebenaran itu.

Penelitian dengan menggunakan metode kualitatif adalah suatu tata cara penelitian yang menghasilkan data deskriptif-analitis yaitu apa yang dinyatakan responden secara tertulis atau lisan dan juga perilakunya yang

⁴⁶ Bambang Sunggono, *Metodologi Penelitian Hukum*, PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2016, h. 114.

nyata serta dipelajari sebagai sesuatu yang utuh.⁴⁷ Dalam hubungan ini, analisis akan dipaparkan secara deskriptif dengan harapan dapat menggambarkan secara jelas sehingga diperoleh gambaran yang menyeluruh tentang permasalahan-permasalahan yang diteliti.

Data primer dari penelitian ini dianalisis secara kualitatif yang kemudian memberikan kesimpulan dengan metode deduktif. Kesimpulan ditarik dari hasil analisis dari permasalahan yang dirumuskan dengan memanfaatkan kerangka teori yang dipergunakan.⁴⁸ Data primer dan data sekunder yang diperoleh dari penelitian lapangan dan kepustakaan kemudian secara urut dan sistematis dan selanjutnya dianalisis dengan metode kualitatif dan hasil suatu analisis tersebut akan diuraikan dalam bentuk kalimat.

⁴⁷ *Ibid*, h. 250

⁴⁸ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Bayumedia, Surabaya, 2008, h. 295.

BAB II

PENGATURAN HUKUM UPAYA KEBERATAN BAGI PENGGUNA JASA CUKAI

A. Sistem Hukum Cukai di Indonesia

1. Sejarah tentang Cukai

Cukai sangat penting dalam peredaran barang-barang tertentu yang konsumsinya perlu dikendalikan dan diawasi agar masyarakat dalam mengkonsumsinya suatu barang seperti tembakau atau rokok telah memenuhi standar edar serta pemakaiannya perlu dibuat pungutan negara demi keseimbangan dan keadilan.⁴⁹

Di Indonesia, lembaga bea cukai atau kepabeanan diyakini telah ada sejak zaman kerajaan (pra kolonial). Namun tidak ada dokumentasi yang menegaskan hal tersebut. Dokumentasi mengenai bea cukai Indonesia mulai tercatat dengan rapi sejak masuknya *Vereenigde Oostindische Compagnie* (VOC) atau Kongsi Dagang Hindia Timur.

Pada masa kolonialisme Belanda inilah muncul sebutan *douane* yang mengacu pada petugas bea cukai yang bekerja pada *De Dienst der Invoer en Uitvoerrechten en Accijnzen* (I. U & A), yang merupakan lembaga resmi bea

⁴⁹ Rozi, *Pengawasan dan Penindakan Rokok Ilegal*, Universitas Brawijaya, Malang, 2018, h. 33

cukai Hindia Belanda. Tugas I. U & A ini sama dengan lembaga kepabeanan pada umumnya, yakni memungut bea impor, bea ekspor dan cukai.

Pada masa pendudukan Jepang, tugas lembaga bea cukai hanya mengurus pungutan cukai. Barulah setelah Indonesia menyatakan kemerdekaan, lembaga bea cukai kembali mengurus pungutan bea serta pungutan cukai.

Lembaga bea cukai pada masa awal kemerdekaan dibentuk pada 1 Oktober 1946 dengan nama Pejabatan Bea dan Cukai. Kepala Pejabatan Bea dan Cukai yang pertama adalah R.A Kartadjoemena. Dia ditunjuk sebagai kepala oleh Menteri Muda Keuangan Republik Indonesia, Sjafrudin Prawiranegara. Lembaga ini kemudian berubah nama menjadi Jawatan Bea dan Cukai pada tahun 1948 hingga 1965. Dan, pada 1965 Jawatan Bea dan Cukai kembali mengubah namanya menjadi Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Nama ini dipakai hingga saat ini.⁵⁰

Republik Indonesia sebagai negara hukum menghendaki terwujudnya sistem hukum nasional yang mengabdikan pada kepentingan nasional dan bersumber pada Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945. Akan tetapi, sejak kemerdekaan belum dibentuk undang-undang tentang cukai yang sesuai dengan perkembangan hukum nasional sebagai pengganti *Ordonnansi Cukai Minyak Tanah (Ordonnantie Van 27 Desember 1886, Stbl.*

⁵⁰ <https://www.online-pajak.com/tentang-pajak/bea-cukai> diakses pada 10 Mei 2025 Pukul 00 .56 wib

1886 No. 249), Ordonnansi Cukai Alkohol Sulingan (*Ordonnantie Van 27 Februari 1898, Stbl. 1898 No. 90 en 92*). Ordonansi Cukai Bir (*Bieraccijns Ordonnantie, Stbl. 1931 No. 488 en 489*), Ordonansi Cukai Tembakau (*Tabaksaccijns Ordonnantie, Stbl. 1932 No. 517*), dan Ordonansi Cukai Gula (*Suikeraccijns Ordonnantie, Stbl. 1933 No. 351*) beserta peraturan pelaksanaannya sehingga sampai pada saat ini produk-produk hukum tersebut masih diberlakukan berdasarkan Pasal II Aturan Peralihan Undang-Undang Dasar 1945.

Dalam mewujudkan peraturan perundang-undangan yang berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 serta dalam rangka mendukung kesinambungan pembangunan nasional, diperlukan suatu undang-undang tentang cukai yang mampu menjawab tuntutan pembangunan dengan menempatkan kewajiban membayar cukai sebagai perwujudan kewajiban kenegaraan dan merupakan peran serta masyarakat dalam pembiayaan pembangunan.

Peraturan perundang-undangan cukai, sebagaimana diatur dalam beberapa ordonansi di atas yang berlaku sampai pada saat ini, bersifat diskriminatif dalam pengenaan cukainya, yang tercermin pada pembebanan cukai atas impor Barang Kena Cukai, yaitu gula, hasil tembakau, dan minyak tanah dikenai cukai atas pengimporannya, sedangkan bir dan alkohol sulingan tidak dikenai cukai.

Selain itu, peraturan perundang-undangan cukai tersebut objeknya terbatas, padahal pembangunan nasional memerlukan sumber pembiayaan, terutama yang berasal dari penerimaan dalam negeri. Oleh karena itu, potensi yang ada masih dapat digali dengan memperluas objek cukai sehingga sumbangan dari sektor cukai terhadap penerimaan negara dapat ditingkatkan.

Dengan demikian, segala upaya perlu dikerahkan untuk menggali, meningkatkan, dan mengembangkan semua sumber daya penerimaan negara dengan tetap memperhatikan aspirasi dan kemampuan masyarakat.

Maka dari itu dibentuklah Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 1995 Tentang Cukai. Dalam Undang-undang ini diatur hal-hal baru yang tidak terdapat dalam kelima ordonansi cukai yang selama ini berlaku, antara lain ketentuan tentang sanksi administrasi, lembaga banding, audit di bidang cukai, dan penyidikan.

Hal-hal yang baru tersebut dalam pelaksanaannya akan lebih menjamin perlindungan kepentingan masyarakat dan menciptakan iklim usaha yang dapat lebih mendukung laju pembangunan nasional. Undang-undang ini juga mengatur, antara lain:

- a. kemungkinan untuk memperluas objek cukai berdasarkan perkembangan keadaan;

- b. pengawasan fisik dan administratif terhadap Barang Kena Cukai tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik yang berdampak negatif bagi kesehatan dan ketertiban umum;
- c. saat pengenaan cukai dan pelunasan cukai atas Barang Kena Cukai yang dibuat di Indonesia dan yang diimpor;
- d. pelunasan cukai dengan cara pembayaran atau pelekatan pita cukai.⁵¹

Dengan mengacu pada politik hukum nasional, penyatuan materi yang diatur dalam undang-undang ini merupakan upaya penyederhanaan hukum di bidang cukai yang diharapkan dalam pelaksanaannya dapat diterapkan secara praktis, efektif, dan efisien.

Pada perjalanan pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai, disadari masih terdapat hal-hal yang belum tertampung untuk mengoptimalkan upaya pengawasan dan pengendalian, serta memberdayakan peranan cukai sebagai salah satu sumber penerimaan negara, sehingga menuntut perlunya penyempurnaan sejalan dengan perkembangan sosial ekonomi dan kebijakan pemerintah dan juga disadari masih terdapat hal-hal yang belum tertampung untuk memberdayakan peranan cukai sebagai salah satu sumber penerimaan negara sehingga

⁵¹ Penjelasan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 1995 Tentang Cukai

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai perlu diubah sejalan dengan perkembangan sosial ekonomi dan kebijakan pemerintah.⁵²

Cukai sebagai pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik sesuai dengan undang-undang merupakan penerimaan negara guna mewujudkan kesejahteraan, keadilan, dan keseimbangan.

Pengenaan cukai perlu dipertegas batasannya sehingga dapat memberikan landasan dan kepastian hukum dalam upaya menambah atau memperluas obyek cukai dengan tetap memperhatikan aspirasi dan kemampuan masyarakat.

Oleh karena itu, Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat berinisiatif menyempurnakan ketentuan tentang cukai, dengan melakukan perubahan terhadap Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai, yang dituangkan dalam Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai, yang dicatat pada Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 105, Tambahan Lembaran Negara Nomor 4755, dan disahkan di Jakarta pada tanggal 15 Agustus 2007, mulai berlaku efektif pada tanggal 15 Agustus 2007.

Upaya untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor cukai, selain upaya penegasan batasan obyek cukai, juga perlu penyempurnaan

⁵² Penjelasan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 Tentang Cukai

sistem administrasi pungutan cukai dan peningkatan upaya penegakan hukum (*law enforcement*) serta penegasan pembinaan pegawai dalam rangka tata pemerintahan yang baik (*good governance*). Oleh karena itu, materi perubahan undang-undang ini antara lain juga meliputi:⁵³

- a. perluasan cara pelunasan cukai yang lebih akomodatif untuk menyesuaikan dengan praktek bisnis tanpa mengabaikan pengamanan hak-hak negara;
- b. penyempurnaan sistem penagihan utang cukai, kekurangan cukai, dan/atau sanksi administrasi berupa denda dengan menambah skema pembayaran secara angsuran tanpa mengabaikan pengamanan hak-hak negara;
- c. menghapus ketentuan yang mengatur lembaga banding untuk menyesuaikan dengan ketentuan yang mengatur mengenai badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;
- d. penyelenggaraan pembukuan yang diselaraskan dengan perkembangan zaman dan ketentuan audit cukai;
- e. penegasan penggunaan dokumen cukai dan dokumen pelengkap cukai dalam bentuk data elektronik dan sanksi terhadap pelanggaran terhadap pihak yang mengakses sistem elektronik yang berkaitan dengan pelayanan dan/atau pengawasan di bidang cukai secara tidak sah;

⁵³ *Ibid.*

- f. pengaturan tentang pembinaan pegawai Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dengan kode etik dan penyelesaian pelanggarannya (*punishment*) melalui komisi kode etik serta pemberian insentif kepada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai berdasarkan kinerja;
- g. pengaturan pemberian penghargaan (*reward*) bagi yang berjasa; dan
- h. pengaturan tentang bagi hasil dari cukai hasil tembakau kepada pemerintah daerah.

Pada amandemen Undang-Undang Cukai yang kemudian ditetapkan menjadi Undang-Undang Nomor 39 tahun 2007, pemerintah bersama dengan DPR mencoba untuk meluruskan kembali filosofi cukai yang sebelumnya tidak tepat, dimana pengenaan cukai pada suatu produk hanya dilihat sebagai sarana untuk mendapatkan penghasilan bagi negara.⁵⁴

Undang-Undang Nomor 39 tahun 2007 tidak menggantikan Undang-Undang Nomor 11 tahun 1995 tentang Cukai, tetapi menyempurnakan hal-hal yang sebelumnya sudah diatur dan menambahkan hal-hal yang belum diatur sebelumnya. Undang-Undang Cukai dalam penelitian ini adalah peraturan perundang-undangan cukai yang sekarang berlaku yaitu Undang-Undang Nomor 11 tahun 1995 tentang Cukai sebagaimana diubah dengan

⁵⁴ Yohanes R. Sri Agoeng Hardjito, *Implikasi Undang-Undang Cukai Terhadap Ketaatan Pengusaha Pabrik Rokok Dalam Membayar Cukai (Studi Di Kantor Pengawasan Dan Pelayanan Bea Dan Cukai Tipe A2 Kudus)*, Jurnal Law Reform, Vol. 4, No. 1, 2008, h. 10

Undang-Undang Nomor 39 tahun 2007 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 11 tahun 1995 tentang Cukai.

2. Pengertian dan Dasar Hukum Cukai

Cukai merupakan salah satu sumber pendapatan negara yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, selain dari sektor pajak dan laba BUMN. kegiatan intensifikasi dan ekstensifikasi cukai telah dilakukan oleh pemerintah untuk meningkatkan penerimaan cukai.

Menurut Burhanuddin Cukai adalah pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik yang ditetapkan dalam undang-undang.⁵⁵

Cukai sudah lama dipungut baik di Indonesia maupun di luar negeri. Di Indonesia, cukai dipungut oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Cukai sering disebut sebagai sin tax (pajak dosa). Sin tax menurut para ahli adalah cukai yang dipungut atas perilaku sosial, dalam hal ini perilaku yang dari sisi moralitas dianggap negatif.⁵⁶

Cukai menjadi salah satu jenis penerimaan negara yang mendapat perhatian yang cukup besar dari masyarakat luas, khususnya dari para pakar, pengusaha barang kena cukai sehingga mendapat perhatian yang cukup besar oleh berbagai kalangan masyarakat adalah tujuan pemungutan cukai dan peranannya terhadap pembangunan.

⁵⁵ Burhanuddin, *Op. Cit*, h. 9

⁵⁶ <https://www.pajak.go.id/id/artikel/perbedaan-pajak-dan-cukai-rokok> diakses pada 09 Mei 2025 Pukul 11. 27 wib

Cukai merupakan jenis pajak atas konsumsi yang bersifat spesifik baik yang diproduksi secara domestik maupun impor dari luar negeri. Dalam konteks global saat ini, OECD mengklasifikasikan cukai sebagai jenis pajak tidak langsung atas barang dan jasa yang dikenakan secara spesifik (kode 5121).⁵⁷

Cukai merupakan pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang memiliki sifat serta karakteristik tertentu, seperti jika konsumsinya perlu dikendalikan, peredarannya perlu diawasi dan pemakaiannya perlu pembebanan pungutan negara demi keadilan dan keseimbangan negara.⁵⁸

Cukai adalah pajak yang dikenakan pada barang atau jasa tertentu (*selective taxes on goods and services*) yang mempunyai eksternalitas negatif dengan tujuan mengurangi atau membatasi produksi dan konsumsi barang dan/atau jasa tersebut.⁵⁹

Cukai adalah iuran yang dibayarkan oleh rakyat atas pemakaian barang-barang tertentu. Barang yang terkena cukai bukan lah semua jenis barang, melainkan hanya beberapa jenis barang yang memiliki karakteristik tertentu.⁶⁰ Karakteristik atau sifat barang yang dikenai cukai antara lain:⁶¹

⁵⁷ B. Bawono Kristiaji dan Dea Yustisia, *Komparasi Objek Cukai Secara Global dan Pelajaran Bagi Indonesia*, DDTTC Working Paper 1919, 2019, h. 2

⁵⁸ Dwi Ratna Kartikawati, *Hukum Pajak*, CV. Elvaretta Buana, Bekasi, 2021, h. 28

⁵⁹ Eva Nikita Gultom, *Analisis Ekstensifikasi Barang Kena Cukai Terhadap Kantong Plastik Di Indonesia*, Jurnal Perspektif Bea dan Cukai, Vol. 4, No. 2, 2020, h. 169

⁶⁰ Khalimi dan Moch. Iqbal, *Hukum Pajak: Teori dan Praktik*, CV. Anugrah Utama Raharja, Bandar Lampung, 2020, h. 46

- a. Barang yang peredarannya perlu untuk diawasi
- b. Barang yang konsumsinya perlu untuk dikendalikan
- c. Dalam pemakaian atau konsumsinya kemungkinan menimbulkan dampak negative bagi masyarakat atau lingkungan hidupnya
- d. Dalam pemakaian atau penggunaannya perlu dilakukan pembebanan pungutan negara demi adana keadilan dan keseimbangan.

Pengertian cukai sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 Ayat (1) UU Cukai adalah “Pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik yang ditetapkan dengan undang-undang ini”.

Yang dimaksud barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau karakteristik sebagai berikut:

1. Konsumsinya perlu dikendalikan.
2. Peredarannya perlu diawasi.
3. Pemakaiannya dapat menimbulkan dampak negatif bagi masyarakat atau lingkungan hidup.
4. Pemakaiannya perlu pembebanan pungutan Negara demi keadilan dan keseimbangan.

Dari penjelasan undang-undang di atas dapat disimpulkan bahwa cukai akan dikenakan pada barang yang perlu dikendalikan tingkat konsumsinya. Selain itu, cukai juga perlu dikenakan pada barang dengan peredaran yang perlu pengawasan. Barang tersebut juga perlu dikenai cukai jika pemakaian barang tersebut akan menyebabkan dampak negatif bagi

⁶¹ *Ibid.*

lingkungan hidup maupun masyarakat. Cukai akan dikenakan pada barang yang pemakaiannya memerlukan pembebanan pungutan negara demi mewujudkan keseimbangan dan keadilan.

Adapun dasar hukum cukai yang berlaku di Indonesia, yaitu:⁶²

- a. Undang-undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai sebagai mana telah diubah dengan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2007 tentang Perubahan atas Undang-undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai;
- b. Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 62/PMK.011/2010 tentang Tarif Cukai Etil Alkohol, Minuman Yang Mengandung Etil Alkohol, Dan Konsentrat Yang Mengandung Etil Alkohol;
- c. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.011/2009 tentang Tarif Cukai Hasil Tembakau;
- d. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 99/PMK.011/2010 tentang Perubahan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.011/2009 tentang Tarif Cukai Hasil Tembakau;
- e. Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor: P-43/BC/2009 tentang Tata Cara Penetapan Tarif Cukai Hasil Tembakau;

⁶² <https://www.beacukai.go.id/arsip/cuk/cukai.html> diakses pada tanggal 09 Mei 2025 Pukul 16.19 wib

- f. Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor: P - 22/BC/2010 tentang Tata Cara Pemungutan Cukai Etil Alkohol, Minuman Mengandung Etil Alkohol, dan Konsentrat Mengandung Etil Alkohol.

3. Barang Kena Cukai

Dalam Pasal 4 UU Cukai yang termasuk dalam barang kena cukai adalah:

1. Etil Alkohol (Etanol), dengan tidak mengindahkan bahan yang digunakan dan proses pembuatannya, yaitu berupa barang cair, jernih dan tidak berwarna, merupakan senyawa organik dengan rumusan kimia C_2H_5OH , yang diperoleh baik secara peragian dan/ atau penyulingan maupun secara sintesa kimiawi
2. Minuman Yang Mengandung Etil Alkohol (MMEA), dalam kadar berapapun, dalam kadar berapapun, dgn tidak mengindahkan bahan yang digunakan dan proses pembuatannya, termasuk Konsentrat yang mengandung Etil Alkohol, yaitu semua barang cair yang lazim disebut minuman mengandung etil alkohol yang dihasilkan dengan cara peragian, penyulingan atau cara lainnya, yang antara lain : bir, shandy, anggur, gin, whisky dan yang sejenisnya.
3. Hasil Tembakau, yang meliputi:
 - a. Sigaret, adalah hasil tembakau yang dibuat dari tembakau rajangan yang dibalut dengan kertas dengan cara dilinting untuk dipakai tanpa

- mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya
- b. Sigaret Kretek, adalah sigaret yang dalam pembuatannya dicampur dengan cengkeh atau bagiannya, baik asli maupun tiruan tanpa memperhatikan.
 - c. Sigaret Putih, adalah sigaret yang dalam pembuatannya tanpa dicampuri dengan cengkeh, kelembak atau kemenyan.
 - d. Sigaret Kretek/ Sigaret Putih, yang dibuat dengan Mesin, adalah sigaret yang dalam pembuatannya mulai dari pelintingan, pemasangan filter, pengemasannya dalam kemasan untuk penjualan eceran sampai dengan pelekatan pita cukai, seluruhnya atau sebagian menggunakan mesin.
 - e. Sigaret Kretek/ Sigaret Putih yang dibuat dengan cara lain dari pada Mesin, adalah sigaret yang dalam proses pembuatannya mulai dari pelintingan, pemasangan filter, pengemasannya dalam kemasan untuk penjualan eceran sampai dengan pelekatan pita cukai tanpa menggunakan mesin
 - f. Sigaret Kelembak Kemenyan, adalah sigaret yang dalam pembuatannya dicampur dengan kelembak/atau kemenyan asli maupun tiruan tanpa memperhatikan jumlahnya.
 - g. Cerutu, adalah hasil tembakau yang dibuat dari lembaran-lembaran daun tembakau diiris atau tidak, dengan cara digulung demikian rupa

dengan daun tembakau untuk dipakai tanpa mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya.

- h. Rokok Daun, adalah hasil tembakau yang dibuat dengan daun nipah, daun jagung (klobot) atau sejenisnya dengan cara dilinting untuk dipakai tanpa mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya.
- i. Tembakau Iris, adalah hasil tembakau yang dibuat dari daun tembakau yang dirajang, untuk dipakai tanpa mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya.
- j. Hasil Pengolahan Tembakau Lainnya, adalah hasil tembakau yang dibuat dari daun tembakau selain yang disebut di atas yang dibuat secara lain sesuai dengan perkembangan teknologi dan selera konsumen, tanpa mengindahkan bahan pengganti atau bahan pembantu yang digunakan dalam pembuatannya.

4. Pembebasan Cukai

Pemberlakuan pungutan cukai hanya berlaku di wilayah hukum Indonesia sesuai dengan Undang-Undang tentang cukai, dengan artian orang yang dikenakan cukai atas suatu barang adalah orang yang berdomisili di Indonesia baik sebagai produsen atau pengedarnya.

Pada Pasal 5 UU Cukai, barang kena cukai berupa hasil tembakau berdasarkan tarif paling tinggi:

- a. Untuk yang dibuat di Indonesia:
 - 1) dua ratus tujuh puluh lima persen dari harga dasar apabila harga dasar yang digunakan adalah harga jual pabrik; atau
 - 2) Lima puluh tujuh persen dari harga dasar apabila harga dasar yang digunakan adalah harga jual eceran.
- b. Untuk yang diimpor:
 - 1) dua ratus tujuh puluh lima persen dari harga dasar apabila harga dasar yang digunakan adalah nilai pabean ditambah bea masuk; atau
 - 2) lima puluh tujuh persen dari harga dasar apabila harga dasar yang digunakan adalah harga jual eceran.

Barang kena cukai lainnya dikenai cukai berdasarkan tarif paling tinggi:

- a. Untuk yang dibuat di Indonesia
 - 1) Seribu seratus lima puluh persen dari harga dasar apabila harga dasar yang digunakan adalah harga jual pabrik; atau
 - 2) delapan puluh persen dari harga dasar apabila harga dasar yang digunakan adalah harga jual eceran.

Menurut UU Cukai, barang kena cukai yang tidak dipungut cukai yaitu sebagaimana yang disebutkan dalam Pasal 8 Ayat (1) UU Cukai menyebutkan bahwa:

- 1) Cukai tidak dipungut atas barang kena cukai terhadap:
 - a) tembakau iris yang dibuat dari tembakau hasil tanaman di Indonesia yang tidak dikemas untuk penjualan eceran atau dikemas untuk penjualan eceran dengan bahan pengemas tradisional yang lazim dipergunakan, apabila dalam pembuatannya tidak dicampur atau ditambah dengan tembakau yang berasal dari luar negeri atau bahan lain yang lazim dipergunakan dalam pembuatan hasil tembakau dan/atau pada kemasannya ataupun tembakau irisnya tidak dibubuhi merek dagang, etiket, atau yang sejenis itu;
 - b) minuman yang mengandung etil alkohol hasil peragian atau penyulingan yang dibuat oleh rakyat di Indonesia secara sederhana, semata-mata untuk mata pencaharian dan tidak dikemas untuk penjualan eceran.
- 2) Cukai juga tidak dipungut atas barang kena cukai apabila:
 - a) diangkut terus atau diangkut lanjut dengan tujuan luar daerah pabean;
 - b) diekspor;
 - c) dimasukkan ke dalam pabrik atau tempat penyimpanan;
 - d) digunakan sebagai bahan baku atau bahan penolong dalam pembuatan barang hasil akhir yang merupakan barang kena cukai;

- e) telah musnah atau rusak sebelum dikeluarkan dari pabrik, tempat penyimpanan atau sebelum diberikan persetujuan impor untuk dipakai.

Untuk menindaklanjuti implementasi Pasal 8 UU Cukai, Menteri Keuangan telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 59/PMK.04/2017 Tentang Tidak Dipungut Cukai, selanjutnya disebut Permenkeu No.59/PMK.04/2017. Salah satu isi kentumannya adalah penjabaran Pasal 2 Ayat (1) Permenkeu No. 59/PMK.04/2017 menyebutkan bahwa Cukai tidak dipungut atas barang kena cukai berupa tembakau iris yang dibuat dari daun tembakau hasil tanaman di Indonesia yang:

- a. Tidak Dikemas untuk Penjualan Eceran; atau
- b. Dikemas untuk Penjualan Eceran dengan bahanpengemas tradisional yang lazim dipergunakan.

Kemudian pada Pasal 2 Ayat (2, 3 dan 4) Permenkeu No. 59/PMK.04/2017, menyebutkan lebih lanjut tentang Tembakau iris yang tidak dipungut cukai sebagaimana dimaksud pada ayat (1), sepanjang memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- a. dalam pembuatannya tidak dicampur atau ditambah dengan tembakau yang berasal dari luar negeri atau bahan lain yang lazim dipergunakan dalam pembuatan hasil tembakau; dan/ atau

- b. pada kemasannya ataupun tembakau irisnya tidak dibubuhi, dilekati, atau dicantumkan cap, merek dagang, etiket, atau tanda khusus yang sejenisnya.

Ayat (3) menyebutkan bahwa Bahan lain yang lazim dipergunakan dalam pembuatan hasil tembakau sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a, yaitu bahan-bahan seperti saus yang memberikan rasa dan/ atau aroma yang khas pada tembakau iris.

Ayat (4) menyebutkan Tidak termasuk dalam pengertian bahan lain yang lazim dipergunakan dalam pembuatan hasil tembakau sebagaimana dimaksud pada ayat (3), yaitu bahan yang ditambahkan dengan maksud untuk mempertahankan mutu dan/ atau kualitas.

Pasal 3 Permenkeu No. 59/PMK.04/2017, menyebutkan bahwa Cukai tidak dipungut atas barang kena cukai berupa minuman yang mengandung etil alkohol yang diperoleh dari hasil peragian atau penyulingan, sepanjang:

- a. dibuat oleh rakyat di Indonesia;
- b. pembuatannya dilakukan secara sederhana, dengan menggunakan peralatan sederhana yang lazim digunakan oleh rakyat Indonesia dan produksinya tidak melebihi 25 (dua puluh lima) liter per hari;
- c. semata-mata untuk mata pencaharian; dan
- d. tidak dikemas dalam kemasan untuk penjualan eceran.

5. Tujuan Pengenaan Cukai

Pungutan cukai ditujukan untuk maksud-maksud tertentu yang diinginkan otoritas pemerintah agar suatu produk tidak leluasa dikonsumsi masyarakat. Alasan pengenaan cukai tentu saja bersifat diskriminatif sesuai dengan tujuan dasar yang diinginkan pemerintah.

Cukai bertujuan untuk mengurangi konsumsi atas produk yang dianggap memberikan dampak negatif bagi masyarakat. Tentu apabila masyarakat luas mengonsumsi produk yang termasuk dalam kategori Barang Kena Cukai (BKC) secara berlebihan dikhawatirkan akan mengancam kesehatan dan menimbulkan ketergantungan.⁶³ Dengan diadakannya cukai terhadap Barang Kena Cukai (BKC) tentunya akan memberikan dampak kepada beberapa bidang lainnya.

Tujuan dari cukai itu sendiri dapat dicapai dengan dikenakannya pungutan agar mempertinggi nilai jual barang itu sendiri, hal ini dikarenakan biaya yang ditanggung oleh masyarakat akibat konsumsi barang-barang tersebut tidak mempertimbangkan biaya yang ada di dalam ongkos produksi. Maka dari itu jika barang-barang terkait harganya dinaikkan karena telah terkena cukai, maka akan memberikan dampak bagi masyarakat untuk berpikir dua kali untuk mengonsumsi produk tersebut.

⁶³ Immanuella Febriauma Meltonomi Panjaitan dan Ana Silviana, *Analisis Dampak Penerapan Kebijakan Cukai Atas Minuman Berpemanis Dalam Kemasan (MBDK) di Indonesia*, JIHHP (Jurnal Ilmu Hukum, Humaniora dan Politik), Vol. 5, No. 3, 2025, h. 1943

Tujuan cukai meliputi pembatasan peredaran barang berbahaya, pencegahan dampak negatif dari produksi atau konsumsi, pengurangan konsumsi barang tidak esensial, dan dorongan efisiensi penggunaan sumber daya alam. Selain menjadi sumber penerimaan negara, cukai sering digunakan untuk mencapai tujuan khusus yang ditetapkan oleh pemerintah, berbeda dengan pajak penjualan yang berfokus pada pendapatan umum.⁶⁴

6. Subjek dan Objek Cukai

Subjek cukai adalah orang atau badan hukum yang bertanggung jawab atas pungutan cukai, dalam undang-undang cukai subjek yang dimaksud adalah:

- a. Pengusaha Pabrik Kena Batang Cukai,
- b. Pengusaha Tempat Penyimpanan Etil Alkohol
- c. Importir Barang Kena Cukai
- d. Penyalur Etil Alkohol
- e. Pengusaha Tempat Penjualan Eceran Etil Alkohol

Konsep subjek di bidang cukai diatur secara khusus dalam Pasal 14 Ayat (1) UU Cukai menyebutkan bahwa Setiap orang yang akan menjalankan kegiatan sebagai:

- a. Pengusaha pabrik;
- b. Pengusaha tempat penyimpanan;

⁶⁴ Ryan Nanda Putra Dipinto dan Milla Sepliana Setyowati, *Best Practice Pemungutan Cukai Atas Minuman Berpemanis Dalam Kemasan Di Filipina*, *Journal Perspektif Bea dan Cukai* Vol. 8, No. 2, 2024, h. 219

- c. Importir barang kena cukai;
- d. Penyalur; atau
- e. Pengusaha tempat penjualan eceran, wajib memiliki izin berupa Nomor Pokok Pengusaha Barang Kena Cukai dari Menteri.

Subjek yang bertanggung jawab terhadap barang kena cukai adalah pengusaha tempat penyimpanan barang kena cukai baik pengusaha barang kena cukai, dan importir atau pihak-pihak lain terkait sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang tentang cukai.

Berkaitan dengan objeknya, cukai sendiri dapat dikenakan baik atas barang maupun jasa. Penentuan komoditas yang akan dikenakan cukai sangat bergantung pada kebijakan masing-masing negara. Secara umum, terdapat tiga jenis komoditas yang paling dominan untuk dikenakan cukai, yakni minuman keras, produk tembakau, dan bahan bakar.

Terdapat beberapa karakteristik jenis produk dan jasa yang dapat dikenakan cukai. Karakteristik tersebut di antaranya ialah:⁶⁵

- a. Proses produksi, distribusi, dan penjualan dapat diawasi secara ketat oleh pemerintah. Hal ini digunakan untuk memastikan rendahnya kemungkinan terjadinya pelanggaran pajak,
- b. Permintaan bersifat inelastis terhadap harga. Hal ini berarti bahwa apabila harga naik, maka penurunan konsumsi akan kurang dari persentase kenaikan harga. Hal ini kemudian berdampak pada kenaikan

⁶⁵ B. Bawono Kristiaji dan Dea Yustisia, *Op. Cit*, h. 4

- penerimaan dan hanya menyebabkan distorsi yang rendah di pasar,
- c. Produk atau jasa merupakan barang yang dianggap mewah dan bukan merupakan kebutuhan pokok,
 - d. Konsumsi atas produk menimbulkan eksternalitas negatif atau biaya sosial.

Karakteristik dari desain cukai selanjutnya bergantung pada pihak yang akan menanggung beban atas cukai yang dikenakan pada suatu barang atau jasa. Secara tradisional, penerapan cukai paling umum dikenakan atas transaksi domestik pada tingkat produsen. Namun demikian, cukai juga pada beberapa kasus diterapkan pada tingkat distributor besar (*wholesale*) dan pengecer.

Meskipun cukai dapat dikenakan pada tiap tahapan rantai produksi dan distribusi, namun pungutan ini umumnya dikenakan pada tahap produsen (dan importir). Hal ini disebabkan oleh lebih mudah untuk melakukan kontrol atas produksi dibandingkan tahapan lainnya.

Jika dibandingkan dengan negara-negara lain, Indonesia termasuk negara yang sangat selektif dalam mengatur kebijakan pemungutan cukai. Hal ini karena hingga saat ini hanya barang-barang tertentu saja yang menjadi objek cukai yaitu pada 4 (empat) jenis barang yaitu etil alkohol, Minuman Mengandung Etil Alkohol (MMEA), hasil tembakau, dan plastik.⁶⁶

⁶⁶ Bulkiah, dkk., *Pengaturan Objek Barang Kena Cukai Dalam Perspektif Negara Kesejahteraan*, Jurnal Litigasi, Vol. 23, No. 1, 2022, h. 10

C. Upaya Pengajuan Keberatan Dalam Penyelesaian Sengketa Cukai

Dalam perkembangan di bidang kepabeanan, pada tanggal 1 Desember 1990, dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 1318/KMK.05/1990 tanggal 27 Oktober 1990, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (selanjutnya disebut sebagai DJBC) meluncurkan tata laksana kepabeanan yang diberi nama Customs Fast Release System (selanjutnya disebut sebagai CFRS). Sistem ini memberi kesempatan kepada importir untuk mengajukan keberatan atas penetapan pejabat Bea dan Cukai di kantor operasional (saat itu bernama Kantor Inspeksi Bea dan Cukai) kepada Kepala Kantor Wilayah. Atas keputusan keberatan itu belum ada kesempatan pengajuan banding.⁶⁷

Sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 yang menggantikan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai memiliki peran strategis dalam menjalankan fungsi kepabeanan. Sistem kepabeanan di Indonesia mengadopsi prinsip *self-assessment*.⁶⁸ Menurut Sumyar, sistem *self-assessment* merupakan suatu metode pemungutan pajak yang memberi

⁶⁷ Irwan, *Sengketa Pajak dan Proses Penyelesaiannya*, Warta Bea Cukai Edisi 456, 2012, h. 5

⁶⁸ Akhmad Firdiansyah, *Teori & Praktik Harmonized System Mudah Menentukan Sendiri Klasifikasi HS Code 2022 Impor/Ekspor Kepabeanan*, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2023, h. 5

kewenangan kepada wajib pajak untuk menghitung sendiri jumlah pajak yang harus dibayarkan.⁶⁹

Sistem *self-assessment* yang dilakukan oleh importir dan eksportir, serta kewenangan untuk melakukan penetapan oleh Pejabat Bea dan Cukai atau penetapan ulang oleh Direktur Jenderal Bea dan Cukai, kerap menjadi pemicu timbulnya sengketa akibat berbagai faktor, misalnya sengketa kepabeanan yang timbul akibat perbedaan interpretasi antara pihak Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan pelaku usaha. Sengketa ini melibatkan isu-isu seperti penetapan tarif, nilai pabean, klasifikasi barang, hingga keberatan atas sanksi administrasi.⁷⁰

Sengketa kepabeanan di Indonesia merujuk pada perselisihan yang timbul antara pihak yang terlibat dalam kegiatan kepabeanan, seperti importir eksportir, dan otoritas bea cukai, terkait dengan penafsiran dan penerapan peraturan perundang-undangan yang mengatur proses impor, ekspor, dan lalu lintas barang internasional.

Jenis-jenis sengketa kepabeanan dapat meliputi sengketa mengenai nilai pabean barang, klasifikasi tarif, asal barang, serta prosedur administrasi dan kepabeanan lainnya. Misalnya, sengketa bisa muncul ketika pihak pengusaha tidak setuju dengan penilaian nilai barang oleh petugas bea cukai

⁶⁹ Sumyar *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, Universitas Atmajaya, Yogyakarta, 2004, h. 98

⁷⁰ Tampubolon, Jeklira. *Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Dalam Peraturan Perundang-Undangan di Bidang Kepabeanan Telah Membatasi Hak Importir/Eksportir dalam Mendapatkan Keadilan dan Kepastian Hukum*, Jurnal Syntax Idea, Vol. 6, No. 7, 2024, h. 3203

yang berdampak pada besaran pajak atau bea masuk yang harus dibayar. Ketidakjelasan atau ketidaksesuaian interpretasi terhadap regulasi yang ada sering menjadi pemicu utama dari sengketa-sengketa ini.⁷¹

Penyelesaian sengketa kepabeanan memiliki peran yang sangat penting dalam konteks ekonomi negara dan perdagangan internasional. Sebagai negara yang aktif dalam kegiatan perdagangan global, Indonesia memerlukan sistem penyelesaian sengketa yang efektif agar aliran barang dan jasa dapat berjalan dengan lancar tanpa hambatan hukum yang berlarut-larut. Sengketa kepabeanan yang tidak segera diselesaikan dapat mengganggu stabilitas perdagangan, menghambat investasi, serta mempengaruhi reputasi Indonesia di mata dunia internasional.⁷²

1. Keberatan Bea Cukai dan Dasar Hukum

Keberatan adalah suatu permohonan tertulis yang dapat diajukan oleh pengusaha atau wajib bea atau wajib cukai kepada Ditjend Bea dan Cukai yang berisi keberatan antara lain terhadap:

- a. Penetapan tarif oleh Pejabat Bea dan Cukai yang mengakibatkan tambah bayar bea masuk, cukai, dan PDRl dengan diterbitkannya Nota Pembetulan/SKPBM, hasil temuan, verifikasi, atau hasil temuan audit.
- b. Penetapan nilai pabean oleh Pejabat Bea Cukai yang mengakibatkan tambah bayar.
- c. Penetapan atas penutupan buku rekening barang kena cukai yang mengakibatkan tambah bayar.

⁷¹ KMS Herman, *Urgensi Kebijakan Mengenai Upaya Hukum Gugatan Atas Sengketa Kepabeanan*, Jurnal Retentum, Vol. 07, No. 01, 2025, h. 548

⁷² *Ibid.*

- d. Penetapan atas pengenaan sanksi administrasi di bidang Kepabeanan dan Cukai berupa SKPBM.⁷³

Menurut UU Cukai dirumuskan pengertian Keberatan, dalam BAB XI Keberatan, Banding, dan Gugatan Bagian Pertama Keberatan Pasal 41 Ayat (2) UU Cukai menyebutkan bahwa

Orang yang berkeberatan atas penetapan pejabat bea dan cukai dalam penegakan undang-undang ini, yang mengakibatkan kekurangan cukai dan/atau sanksi administrasi berupa denda, dapat mengajukan keberatan secara tertulis kepada Direktur Jenderal dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterimanya surat tagihan dengan menyerahkan jaminan sebesar kekurangan cukai dan/atau sanksi administrasi berupa denda yang ditetapkan.

Lebih lanjut dijabarkan pada Pasal 2 Ayat (1) Pemenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017 menyebutkan bahwa Orang dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal atas penetapan yang dilakukan oleh Pejabat Bea dan Cukai mengenai:

- a. tarif dan/ atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk yang mengakibatkan kekurangan pembayaran;
- b. selain tarif dan/ atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk;
- c. pengenaan sanksi administrasi berupa denda; atau
- d. pengenaan bea keluar.

⁷³ Abdul Sani, *Buku pintar kepabeanan*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2007, h. 156

Bentuk penetapan yang dapat diajukan keberatan oleh pengguna jasa kepabeanan dan cukai tercantum pada Pasal 2 Pemenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017. Hal ini dapat diterangkan sebagai berikut:

- a. Dalam hal Penetapan yang dapat diajukan keberatan tarif dan/ atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk yang mengakibatkan kekurangan pembayaran, merupakan penetapan di bidang kepabeanan antara lain berupa Surat Penetapan Tarif dan/ atau Nilai Pabean (SPTNP), Surat Penetapan Pembayaran Bea Masuk, Cukai, dan/atau Pajak (SPPBMCP); atau Surat Penetapan Pabean (SPP). Hal ini sebagaimana tercantum dalam Pasal 2 Ayat (2) Pemenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017.
- b. Penetapan yang dapat diajukan keberatan selain tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk, merupakan penetapan di bidang kepabeanan antara lain berupa Surat Penetapan Pabean (SPP), atau Surat Penetapan Barang Larangan dan Pembatasan (SPBL). Hal ini sebagaimana tercantum dalam Pasal 2 Ayat (3) Pemenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017.
- c. Penetapan yang dapat diajukan keberatan pengenaan sanksi administrasi berupa denda, berupa Surat Penetapan Sanksi Administrasi (SPSA). Hal ini sebagaimana tercantum dalam Pasal 2 Ayat (4)

Pemenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017.

- d. Penetapan yang dapat diajukan keberatan mengenai pengenaan bea keluar, berupa Surat Penetapan Perhitungan Bea Keluar (SPPBK). Hal ini sebagaimana tercantum dalam Pasal 2 Ayat (5) Pemenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017.

Pemaparan secara ringkas terhadap penjelasan tentang Surat Penetapan Tarif dan/ atau Nilai Pabean (SPTNP) dapat dilihat dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 61/PMK. 04/2018 Tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2008 Tentang Tata Cara Penetapan Tarif, Nilai Pabean, Dan Sanksi Administrasi, Serta Penetapan Direktur Jenderal Bea Dan Cukai Atau Pejabat Bea Dan Cukai, selanjutnya disebut PMK 61/2018.

Pasal 5 Ayat (1) PMK 61/2018 menyebutkan bahwa Penetapan Tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2, penetapan Nilai Pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3, dan penetapan Tarif dan/ atau Nilai Pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4, yang mengakibatkan kekurangan atau kelebihan pembayaran bea masuk dan/ atau pajak dalam rangka impor dituangkan dalam Surat Penetapan Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPTNP).

Adapun fungsi dari SPTNP dijelaskan dalam Pasal 5 Ayat (2) PMK 61/2018, menyebutkan bahwa Surat Penetapan Tarif dan/atau Nilai Pabean

(SPTNP), berfungsi sebagai penetapan Pejabat Bea dan Cukai, pemberitahuan, dan penagihan atau dasar pengembalian atas kelebihan pembayaran kepada Importir.

Upaya untuk mengontrol kemungkinan kesalahan dalam penyampaian pemberitahuan pabean, DJBC memiliki alat kontrol berupa Surat Penetapan Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPTNP) berupa dokumen tagihan apabila ditemukan kesalahan dalam penyampaian pemberitahuan pabean atau kewajiban pabean yang disampaikan kepada DJBC oleh importir.⁷⁴

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 96 Tahun 2023 Tentang Ketentuan Kepabeanan, Cukai, Dan Pajak Atas Impor Dan Ekspor Barang Kiriman, selanjutnya disebut PMK 96/2023, menjelaskan bahwa apa yang dimaksud dengan SPPBMCP. Pasal 1 angka 29 PMK 96/2023 menyebutkan bahwa “Surat Penetapan Pembayaran Bea Masuk, Cukai, dan/ atau Pajak yang selanjutnya disingkat SPPBMCP adalah penetapan terkait tarif dan/atau nilai pabean atas barang impor serta pungutan bea masuk, cukai, sanksi administrasi berupa denda, dan/atau pajak dalam rangka impor yang wajib dilunasi”.

⁷⁴ Indra Asmadewa dan Renny Sukmono, *Tinjauan Atas Penetapan SPTNP Pada KPPBC ABC*, Jurnal Perspektif Bea dan Cukai, Vol. 4, No. 2, 2020, h. 153

Dalam pengajuan keberatan terhadap penetapan yang dikeluarkan oleh Dirjen Bea dan Cukai hanya dapat dilakukan satu kali dalam satu pengajuan. Hal ini dapat dilihat pada Pasal 2 Ayat (6) Pemenkeu No. 136 /PMK.04/2022 Perubahan Atas Permenkeu No. 51/PMK.04/2017 menyebutkan bahwa “Terhadap 1 (satu) penetapan hanya dapat diajukan 1 (satu) kali keberatan dalam 1 (satu) pengajuan surat keberatan”.

Hukum yang berlaku di Indonesia, terdapat banyak peraturan yang mengatur aspek-aspek keberatan yang berkaitan bidang cukai. Sebab fenomena ini kerap kali terjadi karena banyak penetapan yang dikeluarkan Dirjend Bea Cukai yang tidak atau belum memenuhi rasa keadilan bagi pengguna jasa cukai yang dianggap dapat memenuhi kebutuhan dari berbagai pihak yang terkait dengan bidang cukai tersebut. Perundang-undangan tersebut, sebagai berikut:

- a. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 Tentang Cukai
- b. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 136/PMK.04/2022 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2017 Tentang Keberatan Di Bidang Kepabeanan Dan Cukai
- c. Peraturan Direktur Jenderal Bea Dan Cukai Nomor Per-25/BC/2022 Tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan Di Bidang Kepabeanan Dan Cukai

2. Tata Cara Pengajuan Keberatan

Otoritas yang berwenang untuk mengawasi dan memfasilitasi perdagangan lintas-negara, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai telah menggunakan sistem *self assessment*. Sistem diberlakukan mulai dari pengisian PIB, PEB maupun pemberitahuan pabean lainnya sehingga pengguna jasa dapat aktif menjalankan sistem ini. Sistem/penetapan oleh pejabat Ditjen Bea/dan/Cukai dilaksanakan saat proses pemeriksaan pemberitahuan oleh importir pada PIB. Ketika PFPD menemukan kesalahan pemberitahuan oleh importir, maka PFPD akan melakukan koreksi yang dapat menimbulkan kurangnya pembayaran bea masuk dan pajak-pajak impor.

Dari proses tersebut apabila ditemukan ketidaksesuaian atau importir tidak sepakat dengan penetapan PFPD, maka/pengguna/jasa atau importir memiliki hak untuk mengajukan keberatan atas penetapan tersebut. Berdasarkan PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017, Pemohon dapat mengajukan keberatan secara tertulis kepada Direktur Jenderal atas:

- a. Penetapan mengenai tarif maupun nilai pabean untuk penghitungan bea masuk yang mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk, cukai dan pajak dalam rangka impor.
- b. Penetapan pengenaan sanksi administrasi berupa denda; atau

- c. Penetapan selain tarif maupun nilai pabean, misalnya adalah penetapan mengenai pencabutan fasilitas atau penetapan sebagai akibat penafsiran peraturan.

Hal ini disebutkan dalam Pasal 4 Ayat (1) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017 menyebutkan bahwa “Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Ayat (1) atau Pasal 3 Ayat (1) harus diajukan kepada Direktur Jenderal secara tertulis yang disampaikan secara elektronik melalui Portal Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dengan menggunakan contoh format sebagaimana tercantum dalam Lampiran Huruf A yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Menteri ini”.

Lebih lanjut dijelaskan dalam pembuatan surat keberatan harus memenuhi beberapa persyaratan, hal ini tercantum dalam Pasal 4 Ayat (3) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017 yang menyebutkan bahwa:

Surat keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- a. diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia;
- b. diajukan oleh Orang yang berhak yaitu:
 - 1) orang perseorangan; atau
 - 2) orang yang namanya tercantum dalam akta perusahaan atau surat pernyataan pendirian/ dokumen pendirian, dalam hal diajukan oleh badan hukum;
- c. dilampiri bukti penerimaan jaminan sebesar tagihan yang harus dibayar; dan
- d. dilampiri salinan penetapan Pejabat Bea dan Cukai yang diajukan keberatan.

Pasal 4 Ayat (7) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017 menyebutkan bahwa Dalam hal surat keberatan tidak memenuhi persyaratan

sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf a, huruf b, huruf c, dan/ atau huruf d, Orang yang mengajukan keberatan dapat melakukan perbaikan atas surat keberatan dan menyampaikan kembali sebelum jangka waktu pengajuan keberatan terlampaui.

Mengenai jangka waktu pengajuan keberatan, dijelaskan dalam peraturan teknis pada DJBC, yaitu Pasal 5 Ayat (3) Per.DJBC No. 25/2022 menyebutkan bahwa “Keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disampaikan dalam jangka waktu 24 (dua puluh empat) jam sehari dan 7 (tujuh) hari seminggu dengan standar Waktu Indonesia Barat”.

Pasal 6 Ayat (3) Per.DJBC No. 25/2022 menyebutkan bahwa “Dalam hal hasil penelitian kelengkapan persyaratan dinyatakan lengkap, maka akan diterbitkan tanda terima permohonan keberatan, namun jika tidak lengkap, permohonan keberatan dikembalikan”.

Penetapan yang paling sering diajukan keberatan adalah terkait dengan Surat Penetapan Tarif dan Nilai Pabean (SPTNP), Surat Penetapan Pabean (SPP) maupun Surat Penetapan Sanksi Administrasi (SPSA). Sedangkan untuk Surat Penetapan Kembali Tarif dan Nilai Pabean (SPKTNP), tidak dapat diajukan keberatan melainkan langsung ke proses banding.⁷⁵

⁷⁵ Ahmad Sholihin, *Analisis Putusan Banding Pengadilan Pajak Sengketa Nilai Pabean: Studi Kasus Di KPU BC TIPE A Tanjung Priok*, Jurnal JEAM, Vol. 23, No. 1, 2024, h. 70

Kemudian Langkah selanjutnya yang harus dilakukan setelah syarat keberatan terpenuhi, maka pihak yang mengajukan keberatan harus juga mengajukan jaminan sebesar tagihan yang akan di bayar, khususnya dibidang cukai jaminan yang diberikan berupa jaminan tunai, jaminan bank; atau jaminan dari perusahaan asuransi.

Hal ini berdasarkan Pasal 7 Ayat (1 dan 2) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017 menyebutkan bahwa “Orang yang mengajukan keberatan kekurangan cukai, dan/ atau pengenaan sanksi administrasi berupa denda harus menyerahkan jaminan sebesar kekurangan cukai dan/atau sanksi administrasi berupa denda yang ditetapkan”. Dan ayat (2) menyebutkan bahwa “Jaminan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi jaminan tunai, jaminan bank; atau jaminan dari perusahaan asuransi”.

Di dalam kegiatan kepabeanan dikenal juga adanya jaminan atau *guarantee*. Jaminan ini tentunya digunakan untuk menjamin pungutan negara yang terutang oleh pengguna jasa kepabeanan dalam melaksanakan kegiatan dibidang kepabeanan.

Jaminan dalam rangka kepabeanan dan cukai diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 168/PMK.04/2022 Tentang Jaminan Dalam Rangka Kegiatan Kepabeanan Dan Cukai, selanjutnya disebut PMK 168/2022, dan diperjelas dengan Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor Per-20/BC/2022 tentang Petunjuk Teknis Pengelolaan

Jaminan Dalam Rangka Kegiatan Kepabeanan dan Cukai, selanjutnya disebut Per.DJBC No. 20/2022.

Pasal 1 angka 9 PMK 168/2022 menyebutkan bahwa “Jaminan dalam rangka kegiatan kepabeanan dan cukai yang selanjutnya disebut Jaminan adalah garansi pembayaran Pungutan Negara dalam rangka kegiatan kepabeanan, kegiatan cukai, dan/ atau pemenuhan kewajiban yang dipersyaratkan dalam peraturan di bidang kepabeanan dan/ atau cukai”.

Jaminan (*guarantee*) adalah mekanisme untuk memastikan kewajiban prosedur kepabeanan, seperti pembayaran bea masuk atau pajak dalam rangka impor, akan dipenuhi dalam waktu yang ditentukan sebagai bentuk simplifikasi dari prosedur normal, misalnya pengeluaran sebelum waktunya, penangguhan pembayaran, atau impor sementara (*Trade Facilitation Implementation Guide, n.d*). Jaminan diperlukan untuk mengamankan penerimaan negara dan memastikan kepatuhan pengguna jasa dengan aturan kepabeanan tanpa menghambat pengeluaran barang.⁷⁶

Adapun kegunaan jaminan secara umum menurut Rachmadi Usman dalam bukunya berjudul “Aspek-Aspek Hukum Perbankan di Indonesia” adalah untuk:

- a. Memberikan hak dan kekuasaan kepada bank untuk mendapat pelunasan dari agunan apabila debitur melakukan janji, yaitu

⁷⁶ Mustofa Husain Nusantara dan Indri Riesfandiari, *Efektivitas Layanan Administrasi Jaminan Untuk Kawasan Berikat Berbasis Digital*, Jurnal Perspektif Bea dan Cukai, Vol. 7, No. 2, 2023, h. 342

untuk membayar kembali utangnya pada waktu yang telah ditetapkan dalam perjanjian.

- b. Menjamin agar debitur berperan serta dalam transaksi untuk membiayai usahanya, sehingga kemungkinan untuk meninggalkan usaha atau proyeknya dengan merugikan diri sendiri atau perusahaannya dapat dicegah atau sekurang-kurangnya untuk berbuat demikian dapat diperkecil.
- c. Memberikan dorongan kepada debitur untuk memenuhi janjinya khususnya mengenai pembayaran kembali sesuai dengan syarat-syarat yang telah disetujui agar debitur dan atau pihak ketiga yang ikut menjamin tidak kehilangan kekayaan yang telah dijamin kepada bank.⁷⁷

Menurut Pasal 3 Ayat (1) PMK 168/2022, Jaminan digunakan untuk “Menjamin Pungutan Negara; atau memenuhi kewajiban penyerahan Jaminan yang dipersyaratkan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepabeanan dan/ atau cukai”.

Pasal 18 Ayat (1) Per.DJBC No.25/2022 menyebutkan bahwa “Orang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) menggunakan jaminan berupa jaminan tunai, jaminan bank, atau jaminan dari perusahaan asuransi berupa *Excise Bond*”.

Jangka waktu penjaminan diatur dengan Pasal 12 Ayat (2) Per.DJBC No. 25/2022 menyebutkan bahwa Jaminan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus memiliki masa penjaminan paling singkat selama 60 (enam puluh) hari terhitung sejak tanggal tanda terima pengajuan keberatan dan memiliki masa pengajuan klaim jaminan selama 30 (tiga puluh) hari sejak

⁷⁷ Rachmadi Usman, *Aspek-Aspek Hukum Perbankan di Indonesia*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2003, h. 286

berakhirnya jangka waktu jaminan. Hal ini juga sejalan dengan Pasal 7 Ayat (3) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017.

3. Jangka Waktu Pengajuan Keberatan

Mengenai waktu pengajuan Keberatan bidang cukai diatur dengan Pasal 11 Ayat (2) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017 menyebutkan bahwa “Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1), diajukan dalam jangka waktu paling lama 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterimanya surat tagihan”. Namun jika keberatan tidak diajukan sampai batas waktu yang ditentukan maka penetapan Pejabat Bea dan Cukai dianggap sah. Hal ini sebagaimana yang disebutkan dalam Pasal 11 Ayat 3 PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017.

Lebih lanjut dijelaskan dalam Pasal 20 Ayat (2) Per.DJBC No. 25/2022 menyebutkan bahwa “Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1), diajukan dalam jangka waktu paling lama 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal diterimanya surat tagihan di bidang cukai (STCK-1)”.

4. Penyelesaian Keberatan

Berkas permohonan keberatan yang telah disampaikan akan diterima oleh Pejabat Bea dan Cukai. Kemudian dilakukan penelitian kelengkapan berkas permohonan keberatan sesuai dengan ketentuan peraturan. Selain penelitian dokumen, dilakukan penelitian atas jangka waktu dan jatuh tempo pengajuan keberatan. Keberatan di bidang kepabeanan dapat diajukan paling lama 60 hari terhitung sejak tanggal penetapan. Atas penelitian yang telah

dilakukan akan muncul dua kemungkinan tindak lanjut atas permohonan keberatan yaitu berkas permohonan keberatan dikembalikan kepada pemohon atau berkas permohonan keberatan diterima dan diproses oleh Pejabat Bea dan Cukai.

Proses penyelesaian keberatan, selanjutnya melakukan tahapan sebagaimana yang tercantum dalam PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017. Pasal 15 Ayat (1) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017, menyebutkan bahwa Dalam proses penyelesaian keberatan, Direktur Jenderal dapat:

- a. meminjam buku, catatan, data, dan/ atau informasi dalam bentuk salinan cetak dan/atau Salinan elektronik kepada Orang yang mengajukan keberatan terkait dengan materi yang disengketakan dengan menyampaikan surat permintaan peminjaman buku, catatan, data, dan/ atau informasi;
- b. meminta Orang yang mengajukan keberatan untuk memberikan bukti dan keterangan terkait dengan materi yang disengketakan dengan menyampaikan surat permintaan bukti dan keterangan;
- c. meminta keterangan atau bukti terkait dengan materi yang disengketakan kepada pihak ketiga yang mempunyai hubungan hukum dengan Orang yang mengajukan keberatan dengan menyampaikan surat permintaan data dan keterangan kepada pihak ketiga;

- d. meninjau tempat Orang yang mengajukan keberatan, termasuk tempat lain yang diperlukan; dan/atau
- e. melakukan pembahasan atas hal-hal yang diperlukan dengan memanggil orang yang mengajukan keberatan dengan menyampaikan surat panggilan.

Selanjutnya dalam hal proses penyelesaian keberatan bidang cukai orang yang dimintai peminjaman buku catatan atau data yang berkaitan dengan informasi maka harus memenuhinya dan dituangkan dalam berita acara. Hal ini juga disebutkan pada Pasal 15 Ayat (2 dan 3) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017 menyebutkan bahwa Orang harus memenuhi permintaan peminjaman sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a, permintaan bukti dan keterangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, dan/atau permintaan keterangan atau bukti terkait sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c. Ayat (3) Peninjauan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d dan/ atau pembahasan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf e, dituangkan dalam berita acara peninjauan dan/ atau risalah pembahasan.

Berita acara peninjauan atau risalah pembahasan harus memuat resume alasan pengajuan keberatan, daftar buku, catatan, data, dan/ atau informasi yang diajukan oleh Orang yang mengajukan keberatan, pernyataan Orang yang mengajukan keberatan bahwa tidak ada perubahan permohonan dan alasan pengajuan keberatannya, pernyataan Orang yang mengajukan

keberatan bahwa buku, catatan, data, dan/ atau informasi, baik asli maupun salinannya yang telah ditunjukkan dan/ atau diserahkan yaitu sah dan otentik; dan/ atau pernyataan Orang yang mengajukan keberatan bahwa keterangan yang diberikan dalam rangka pengajuan keberatan yaitu benar dan dapat dipertanggungjawabkan secara hukum.

Namun jika pengguna jasa yang mengajukan keberatan tidak mau memenuhi sebagai atau seluruhnya permintaan dari Pejabat bea dan cukai harus membuat berita acara disertai dengan alasan penolakannya. Sebagaimana yang disebutkan dalam Pasal 15 Ayat (5) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017.

Jika pada saat proses pengajuan keberatan ada hal ingin ditambahkan atau alasan atau bukti sebagaimana Pasal 16 PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017 bahwa Orang yang mengajukan keberatan dapat menyampaikan tambahan alasan, penjelasan atau bukti, dan/ atau data pendukung secara elektronik kepada Direktur Jenderal melalui Portal Direktorat Jenderal Bea dan Cukai atas kehendak sendiri dengan ketentuan diajukan dalam jangka waktu paling lama 40 (empat puluh) hari terhitung sejak tanggal tanda terima berkas pengajuan keberatan dan belum diterbitkan Keputusan Direktur Jenderal mengenai keberatan dimaksud.

Pasal 17 PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017 bahwa "Direktur Jenderal memutuskan keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) atau Pasal 3 ayat (1) dalam jangka waktu paling lama 60

(enam puluh) hari terhitung sejak tanggal tanda terima berkas pengajuan keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (10) dan Pasal 4A ayat (7)".

Lebih jelas dijabarkan dalam tata cara menguji keberatan yang diajukan oleh pengguna jasa cukai sebagaimana yang tercantum dalam Pasal 30 Per.DJBC No. 25/2022 menyebutkan bahwa

- a. Pejabat Bea dan Cukai menuangkan hasil penelitian, bukti serta keterangan yang diperoleh dalam proses penyelesaian keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 sampai dengan Pasal 29 ke dalam nota penelitian dan pendapat pada portal Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.
- b. Terhadap nota penelitian dan pendapat sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diberikan persetujuan yang ditandatangani secara elektronik oleh Direktur, Kepala Kantor Wilayah, Kepala KPUBC atau Kepala KPPBC, tempat ditanganinya keberatan.
- c. Nota penelitian dan pendapat sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dibuat sesuai dengan contoh format sebagaimana tercantum dalam Lampiran I huruf K yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Direktur Jenderal ini.

Pada saat memutuskan putusan keberatan, maka kepala pimpinan pejabat bea dan cukai atas nama DJBC menerbitkan keputusannya dalam waktu 60 hari. Hal ini dijelaskan dengan Pasal 31 Per.DJBC No. 25/2022

menyebutkan bahwa Direktur, Kepala Kantor Wilayah, Kepala KPUBC, atau Kepala KPPBC atas nama Direktur Jenderal menerbitkan keputusan atas keberatan dalam jangka waktu paling lama 60 (enam puluh) hari terhitung sejak tanggal tanda terima permohonan keberatan dinyatakan lengkap atau telah diterimanya tanda terima permohonan keberatan. Namun jika DJBC tidak tidak memutuskan keberatan dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari, maka keberatan yang diajukan dianggap dikabulkan. Hal ini sebagaimana yang disebutkan Pasal 19 Ayat (1) PMK No. 136/2022 jo PMK No. 51/PMK.04/2017.