

PENEMUAN HUKUM

HAKIM PENGADILAN PAJAK DALAM MEMUTUSKAN PBB HUTAN RESTORASI EKOSISTEM¹

FINDING LAW OF TAX COURT FOR DECIDING FOREST RESTORATION OF ECOSYSTEM LEGAL ACTION

Agus Suharsono, Aniek Juliarini²

Email: gusharpramudito@gmail.com

ABSTRACT

The Land and Building Tax of the Forestry sector managed by the DGT is an objective tax whose tax depends on the value of the object. The number of objections to land and building tax disputes in 2017 was 384 or 4% of all objections. Decision of Tax Court Number PUT-107539.18 / 2015 / PP / M.IVB related to the stipulation of Land and Building Tax on Land and Building Tax objects in the form of ecosystem restoration forest. This is interesting to analyze because the main issue of the calculation of the sale value of forest tax objects has an ecosystem restoration function that does not yet have a specific regulation. The method used is normative juridical research with approaches: law, concept, case, and analysis. The research data in the form of primary legal materials are all written regulations and decisions of the Tax Court, secondary legal materials in the form of books, articles, and legal dictionaries. Data is collected by literature study which is done by searching, researching, studying, recording, and interpreting by polyiangulation. The collected data is analyzed qualitatively by recording, studying, and interpreting and then explaining descriptively. The results of the study revealed that the Tax Court Judge in deciding the Land and Building Tax dispute over an object in the form of an ecosystem restoration forest was not bound by written regulations but also considered the judge's beliefs. In addition, it is known that there are no specific regulations governing the valuation of land and building tax objects on forests that have an ecosystem restoration function.

Keywords: *Land and Building Tax, Ecosystem Restoration Forest, Legal Discovery*

ABSTRAK

Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor Perhutanan yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) merupakan pajak objektif yang pengenaan pajaknya tergantung pada nilai objeknya. Jumlah sengketa PBB cukup kecil namun perlu mendapatkan perhatian demi tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bagaimana penalaran hukum Hakim Pengadilan Pajak untuk menemukan keadilan dalam sengketa PBB hutan resorasi di mana belum

¹ Diterima 04 Mei 2020. Direvisi 06 Juni 2020

² Balai Diklat Keuangan, Yogyakarta.

terdapat peraturan khusus yang mengatur objek sengketa. Objek penelitian adalah Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-107539.18/2015/PP/M.IVB terkait banding atas penetapan PBB atas objek PBB berupa hutan restorasi ekosistem. Metode yang digunakan adalah penelitian yuridis normatif dengan pendekatan: undang-undang, konsep, kasus, dan analisis. Data penelitian berupa bahan hukum primer yaitu semua peraturan tertulis dan putusan Pengadilan Pajak, serta bahan hukum sekunder berupa buku, artikel, dan kamus hukum. Data yang terkumpul dianalisis secara kualitatif dengan cara mencatat, mempelajari, menganalisis, dan menginterpretasikannya, kemudian menjelaskan secara deskriptif. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa Hakim Pengadilan Pajak dalam memutus sengketa PBB atas objek pajak hutan restorasi ekosistem, tidak terikat pada peraturan tertulis namun juga mempertimbangkan keyakinan hakim. Diketahui pula bahwa belum terdapat peraturan yang khusus mengatur tentang penilaian objek Pajak Bumi dan Bangunan atas hutan yang mempunyai fungsi restorasi ekosistem.

Kata kunci: Pajak Bumi dan Bangunan, Hutan Restorasi Ekosistem, Penemuan Hukum

A. PENDAHULUAN

Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mendefinisikan pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pasal 3 Undang-Undang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APNB) Tahun Anggaran 2019 mengatur bahwa penerimaan perpajakan yang menjadi tanggung jawab Direktorat Jenderal Pajak yang terdiri dari PPh, PPN & PPnBM, PBB, serta Pajak Lainnya sebesar 72,9% dari seluruh penerimaan APBN atau

sebesar 90,5% dari seluruh penerimaan dalam negeri. Untuk penerimaan PBB sendiri sebesar 0,9% dari seluruh penerimaan negara atau 1,1% dari penerimaan pajak Dalam Negeri.

Pajak menurut lembaga pemungutnya terbagi dua yaitu pajak daerah dan pajak pusat. PBB terdiri dari lima sektor, yaitu: Perdesaan, Perkotaan, Perkebunan, Perhutanan, dan Pertambangan. PBB sektor Perdesaan dan Perkotaan (PBB P2) sejak tahun 2011 dialihkan ke Pemerintah Kota/Kabupaten, sedangkan sektor Perkebunan, Perhutanan, dan Pertambangan (PBB P3) dikelola oleh DJP (Rahmawati, Juniar, & Wardhana, 2017). Dasar hukum bahwa PBB P2 merupakan pajak daerah diatur dalam Pasal 77 sampai dengan Pasal 84 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Pemungutan PBB, meskipun dapat dipaksakan berdasarkan undang-undang, namun dapat menimbulkan

rasa ketidakadilan sehingga dapat menimbulkan sengketa antara Wajib Pajak (WP) dengan otoritas pajak, antara lain berupa keberatan Wajib Pajak.

Berdasarkan Laporan Tahunan DJP Tahun 2017 diketahui jumlah sengketa antara WP dan DJP yang berupa keberatan sebesar 9.334 kasus, meliputi PPh: 2.750 (29%); PPN: 6.200 (66%); dan PBB: 384 (4%). Wajib Pajak yang tidak puas dengan keputusan keberatan dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak. Atas Putusan Pengadilan Pajak para pihak dapat mengajukan upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung. Jumlah Peninjauan Kembali tahun 2017 adalah 3.231 berkas yang meliputi PPh: 1.007 (31%); PPN: 2.188 (68%); dan PBB: 36 (1%). Meskipun jumlah dan prosentase sengketa PBB kecil tetapi menarik untuk dibahas karena sebagai negara hukum, Indonesia harus menjunjung asas perlindungan, persamaan, dan keadilan yang diputus oleh lembaga peradilan.

Menurut Hary Djatmiko, Hakim Agung di Mahkamah Agung, terjadinya sengketa pajak antara Wajib Pajak dan fiskus karena tiga hal yaitu: 1) makin meningkatnya pemahaman untuk menggunakan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan dari Wajib Pajak, 2) perbedaan persepsi dan interpretasi undang-undang perpajakan beserta aturan pelaksanaannya, 3) validitas bukti dalam pelaksanaan undang-undang perpajakan (Djatmiko, 2013). Perbedaan persepsi dan intrpretasi undang-undang perpajakan beserta aturan pelaksanaannya sangat

berhubungan dengan penalaran hukum dan penemuan keadilan. Pokok bahasan tulisan ini adalah analisis bagaimana penalaran hukum Hakim Pengadilan Pajak dalam menemukan keadilan sengketa PBB dengan studi kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-107539.18/2015/PP/M.IVB?

B. TINJAUAN PUSTAKA

Hukum tertulis selalu ketinggalan dari peristiwanya atau dalam bahasa Belanda dikenal dengan istilah *het recht hinkt achter de feiten aan*. Hukum merupakan suatu yang dinamis, terbuka dan mengalami perkembangan dari masa ke masa (Sutiyoso, 2012). Untuk mengatasi perbedaan antara peristiwa konkret dengan hukum yang tertulis perlu adanya penemuan hukum. Selain itu tidak ada undang-undang yang benar-benar sempurna, ada kalanya tidak lengkap, ada kalanya tidak jelas, tetapi harus dilaksanakan. Hakim sebagai pelaksana undang-undang tidak boleh menanggukhan atau menolak memutuskan dengan alasan undang-undangnya tidak lengkap atau tidak jelas. Jadi hakim harus mencari dan menemukan hukum (*rechtsvinding*). Proses penemuan hukum oleh hakim tersebut lazimnya diartikan sebagai proses pembentukan hukum oleh hakim (Mertokusumo, 2008).

Hakim bertugas menerapkan hukum yang bersifat abstrak ke suatu peristiwa konkrit yang dituangkan dalam putusan yang di dalamnya terdapat penalaran hukum dalam rangka menemukan keadilan atas sebuah sengketa. Hakim dalam memutus sebuah sengketa hukum

harus memberikan penalaran hukum agar putusannya didasari rasa tanggung jawab, keadilan, kebijaksanaan, profesionalisme, dan obyektif. Penalaran hukum hakim dapat berdasarkan aspek filosofis, yuridis, sosiologis yang mencerminkan asas kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan bagi para pihak (Isnantiana, 2017). Kebebasan hakim mengandung dua dimensi yaitu dimensi personalitas hakim berdasarkan intelektualitas, akal sehat, dan nurani hakim, serta dimensi interpretasi dan konstruksi hukum dalam menemukan keadilan (Widodo, 2011). Putusan hakim tidak dapat dibuat baku karena akan menjerumuskan dalam pola berpikir prosedural-legistik yang sempit. Untuk itu hakim perlu menguasai penemuan hukum (Hidayat, 2013).

Menurut Philipus M. Hardjon, penalaran hukum adalah penalaran yang mempunyai kekhususan, yaitu: 1) selalu dimulai dari hukum positif. Hukum positif bukanlah keadaan yang tertutup dan statis, tetapi akan berkembang, jadi tidak terbatas pada pasal-pasal tetapi juga asas-asas yang terdapat dalam penjelasan umum dan konsiderans; dan 2) Penalaran hukum berkaitan dengan kerangka prosedural yang meliputi tiga lapisan penalaran hukum yang rasional, yaitu: a) lapisan logika yang merupakan bagian intern dari penalaran hukum, misalnya deduksi; b) lapisan dialektik yang membandingkan argumentasi baik yang pro atau kontra, walaupun bisa juga tidak menghasilkan kesimpulan karena sama-sama kuat; dan c) lapisan prosedural (acara penyelesaian sengketa) yang tidak

hanya mengatur perdebatan tetapi perdebatan itu pun menentukan prosedur (Hardjon & Djatmiati, 2011). Pranoto Iskandar dan Yudi Junadi berpendapat bahwa penalaran hukum tidak bisa mengabaikan logika, mulai dari silogisme, induktif, deduktif sampai analogis. Namun diingatkan oleh mereka bahwa penalaran dan juga logika tidak lebih dari alat bantu untuk memampukan si penalar memahami kerumitan penerapan hukum (Iskandar & Junadi, 2011). Shidarta setelah menyampaikan pandangan para ahli hukum yaitu Sudikno Mertokusumo, Kenneth J. Vandavelde, serta Gr. Van der Brught dan D.J.C. Winkelman menyimpulkan ada enam langkah utama penalaran hukum, yaitu: 1) Mengidentifikasi fakta-fakta untuk menghasilkan suatu struktur (peta) kasus yang sungguh-sungguh diyakini oleh hakim sebagai kasus yang riil terjadi; 2) Menghubungkan (mensubsumsi) struktur kasus tersebut dengan sumber-sumber hukum yang relevan, sehingga ia dapat menetapkan perbuatan hukum dalam peristilahan yuridis (legal term); 3) Menyeleksi sumber hukum dan aturan hukum yang relevan untuk kemudian mencari tahu kebijakan yang terkandung di dalam aturan hukum itu (*the policies underlying those rules*), sehingga dihasilkan suatu struktur (peta) aturan yang koheren; 4) Menghubungkan struktur aturan dengan struktur kasus; 5) Mencari alternatif-alternatif penyelesaian yang mungkin; dan 6) Menerapkan pilihan atas salah satu alternatif untuk kemudian diformulasikan sebagai putusan akhir (Shidarta, 2103). Philipus M. Hardjon dan Tatiek Sri Djatmiati mempunyai

pandangan ada enam langkah analisis hukum (pemecahan masalah hukum) yaitu pengumpulan fakta, klasifikasi hakekat permasalahan hukum, identifikasi dan pemilihan isi hukum yang relevan, penemuan hukum yang berkaitan dengan isu hukum, dan penerapan hukum (Hardjon & Djatmiati, 2011).

Pemahaman penemuan hukum semakin dibutuhkan semua kalangan, khususnya penegak hukum dalam mengambil keputusan hukum. Penemuan hukum seperti penalaran logika pada umumnya, namun mempunyai kekhasan karena menerapkan kaidah-kaidah berpikir menurut ketentuan logika dalam bidang hukum (Qodri, 2019). Penalaran hukum mampu mewujudkan tujuan hukum, yaitu: keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan secara proporsional (Setiawan, 2017). Penalaran hukum mempunyai peranan penting bagi hakim dalam memberikan pertimbangan hukum (*ratio decidendi*) membuat putusan, dan menemukan hukum, khususnya ketika kekosongan hukum (*leemten in het recht*), konflik antar norma hukum (*antinomi hukum*), dan norma yang kabur (*vage normen*) atau norma tidak jelas (Taqiuddin, 2017). Kesenjangan hukum membuka akses penemuan hukum yang tidak dapat dipisahkan dari aktivitas penalaran hukum (Hidayat, 2013). Penemuan hukum hakim dilakukan dengan interpretasi dan konstruksi terhadap hukum formil yaitu undang-undang, kebiasaan dan adat, perjanjian, traktat, yurisprudensi tetap dan doktrin, jika tidak dapat menyelesaikan masalah (Juanda, 2017). Penalaran hukum adalah penerapan prinsip

berpikir benar dalam (logika) memahami prinsip, aturan, data, fakta dan proposisi hukum yang berasal dari logika sebagai ilmu kesimpulan yang valid (Syam & Yasniwati, 2019).

Lon Fuller mengembangkan metode penalaran hukum dengan bertumpu pada analisis kasus dengan menerapkan model penalaran induktif dan deduktif sekaligus, yang dikenal dengan IRAC, singkatan dari *I: issue, R: rule of law, A: argument, dan C: conclusion* (Weruin, 2017). Menurut Amy Vorenberg, formula IRAC dengan beberapa variasi struktur adalah dasar untuk mengorganisir dokumen hukum yang digunakan untuk penalaran hukum. Konsep IRAC bekerja dengan baik, tetapi bukan satu-satunya model penalaran hukum (Vorenberg, 2012). Menurut Gerald Lebovits, setelah lulus sekolah hukum ada dua tipe sarjana hukum, yaitu mereka yang meninggalkan pelajaran tentang IRAC padahal keterampilan itu penting dan langgeng, dan mereka yang menerapkan IRAC dengan kaku. Namun sarjana hukum yang pintar menggunakan variasi IRAC untuk merumuskan argumen hukum (Lebovits, 2010). John H Wade juga melakukan penelitian formula MIRAT, yaitu: *Material facts, Issues, Rules, Application, Tentative Conclusion* dan CAGONARM: *Current situation, Alleged problems, Goals of a good system, Options, Necessary action to achieve options, Advantages and disadvantages of each option, Recommending the least detrimental alternative, Monitoring and measuring the effects of the reform* (Wade, 1990). Menurut Terrill Pollman & Judith M. Stinson, profesor hukum telah menciptakan terminologi yang

kaya dan beragam untuk menggambarkan penulisan hukum dan proses penulisan hukum selain IRAC yaitu: CRAC: *Conclusion, Rule, Application, Conclusion*, TRRAC: *Thesis, Rule, Rule, Application, Conclusion*), FIRAC (*Facts, Issue, Rule, Analysis, Conclusion*, TREAC: *Topic sentence that states a conclusion, Rule, Explanation, Application, Conclusion*, atau IRRAAC: *Issue, Rule, Reasoning, Application, Alternative analysis, Conclusion* (Pollman & Stinson, 2004). Tracy Turner mendasarkan pada penelitian Terril Pollman & Judith M. Stinson mengembangkan dengan studi literature mendapati dua puluh akronim penerapan hukum (Turner, 2012). Penelitian dilanjutkan Kelly Burton yang mendapati ada tigapuluh enam akronim penerapan hukum (Burton, 2017). Formula IRAC/ILAC atau IRFAC dapat dipakai dalam penerapan hukum pajak tetapi Suharsono & Harahap mengusulkan dengan tambahan *evidence* atau alat bukti, karena sengketa pajak harus diselesaikan berdasarkan alat bukti, sehingga menjadi IREAC: *Issues, Rules, Evidence, Application, Conclusion* (Suharsono & Harahap, 2018).

C. METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah penelitian yuridis normatif karena mempunyai kekhasan berbeda dengan ilmu sosial lainnya yaitu meneliti norma hukum sehingga bersifat normatif, yang diwujudkan dalam bentuk harus ada peraturan (norma) yang dibahas atau diteliti. Objek yang diteliti adalah Risalah Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-107539.18/2015/PP/M.IVB. Output

dari penelitian ini berupa saran atau rekomendasi, sebagaimana disampaikan Ibrahim bahwa output penelitian hukum adalah preskripsi yang berupa rekomendasi atau saran (Ibrahim, 2012). Sebagai penelitian normatif maka pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan, pendekatan kasus, dan pendekatan analitis (Ali, 2011). Perundang-undangan yang dibahas meliputi UU PBB, UU Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, Undang-undang Nomor 5 Tahun 1967 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Kehutanan, dan UU Pengadilan Pajak. Kasus yang diteliti adalah kasus sengketa atas Surat Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-00269/KEB/WPJ.02/2016 tanggal 30 Juni 2016 tentang Keberatan PBB atas SPPT PBB Nomor 0039940 tahun 2015. Issue atau pokok sengketanya adalah perbedaan NJOP PBB yang menurut DJP sebesar Rp291.648.800.000,00 sedangkan menurut Wajib Pajak hanya sebesar Rp90.635.600.000,00 sehingga terdapat selisih sebesar Rp201.001.200.000,00. Pendekatan analitis dilakukan dengan mempelajari risalah, buku, artikel, peraturan-peraturan terkait, dan lain-lain. Data atau bahan hukum yang digunakan adalah bahan hukum primer berupa undang-undang dan bahan hukum sekunder berupa buku-buku hukum yang berisi ajaran atau doktrin atau *treatises*, terbitan berkala berupa artikel-artikel tentang ulasan hukum atau *law review*, dan narasi tentang arti istilah,

konsep, phrase, berupa kamus hukum atau ensiklopedi hukum (Ibrahim, 2012). Teknik pengumpulan data untuk penelitian ini dilakukan dengan cara studi dokumen (Sugiyono, 2005). Metode analisis yang digunakan adalah IREAC.

D. HASIL PENELITIAN

Hasil penelitian menggunakan formula IREAC: *Issues, Rules, Evidence, Application, Conclusion* adalah sebagai berikut.

1. Issue

Pokok sengketa kasus ini adalah Surat Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-00269/KEB/WPJ.02/2016 tanggal 30 Juni 2016 tentang Keberatan PBB atas SPPT PBB Nomor 0039940 tahun 2015. Issue atau pokok sengketanya adalah perbedaan NJOP PBB yang menurut DJP sebesar Rp291.648.800.000,00 sedangkan menurut Wajib Pajak hanya sebesar Rp90.635.600.000,00 sehingga terdapat selisih sebesar Rp201.001.200.000,00. Perbedaan tersebut karena terdapat perbedaan besarnya NJOP per m², menurut DJP NJOP objek sengketa sebesar Rp 740,00/ m², sedangkan menurut Wajib Pajak sebesar Rp 230,00/ m² atas luas bumi 394.120.000 m². Objek PBB merupakan hutan produksi yang dapat diberikan Izin Usaha Pemanfaatan Hasil Hutan Kayu Pada Hutan Alam Dengan Kegiatan Restorasi Ekosistem (IUPHHKRE). Wajib Pajak tidak setuju atas penetapan NJOP tersebut dengan alasan tidak melakukan kegiatan pemanfaatan hasil hutan kayu restorasi ekosistem sebelum mencapai keseimbangan ekosistem dan perlakuan pengelolannya menyerupai pengelolaan hutan lindung. Sedangkan DJP berpendapat bahwa areal tersebut

merupakan hutan yang belum dapat diambil hasil kayunya, sehingga DJP menghitung seluruh areal tersebut sebagai areal hutan tidak produktif.

2. Rules

Dasar hukum pokok sengketa adalah sebagai berikut: *Pertama*, Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994, yaitu: 1) Pasal 1 angka 3 mengatur bahwa NJOP adalah harga rata-rata yang diperoleh dari transaksi jual beli yang terjadi secara wajar, dan bilamana tidak terdapat transaksi jual beli, NJOP ditentukan melalui perbandingan harga dengan obyek lain yang sejenis, atau nilai perolehan baru, atau NJOP Pengganti; 2) Pasal 2 ayat (1) mengatur bahwa yang menjadi objek pajak adalah bumi dan/atau bangunan; 3) Pasal 3 ayat (1) mengatur bahwa obyek pajak yang tidak dikenakan PBB adalah objek pajak yang: a) digunakan semata-mata untuk melayani kepentingan umum di bidang ibadah, sosial, kesehatan, pendidikan dan kebudayaan nasional, yang tidak dimaksudkan untuk memperoleh keuntungan; b) digunakan untuk kuburan, peninggalan purbakala, atau yang sejenis dengan itu; c) merupakan hutan lindung, hutan suaka alam, hutan wisata, taman nasional, tanah penggembalaan yang dikuasai oleh desa, dan tanah negara yang belum dibebani suatu hak; d) digunakan oleh perwakilan diplomatik, konsulat berdasarkan asas perlakuan timbal balik; dan e) digunakan oleh badan atau perwakilan organisasi internasional yang ditentukan oleh Menteri Keuangan. Penjelasan Pasal 3

ayat (1) menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan tidak dimaksudkan untuk memperoleh keuntungan adalah bahwa obyek pajak itu diusahakan untuk melayani kepentingan umum, dan nyata-nyata tidak ditujukan untuk mencari keuntungan. Hal ini dapat diketahui antara lain dari anggaran dasar dan anggaran rumah tangga dari yayasan/badan yang bergerak dalam bidang ibadah, sosial, kesehatan, pendidikan, dan kebudayaan nasional tersebut. Termasuk pengertian ini adalah hutan wisata milik negara sesuai pasal 2 Undang-undang Nomor 5 Tahun 1967 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Kehutanan; 4) Pasal 8, ayat (1) mengatur bahwa tahun pajak adalah jangka waktu satu tahun takwim. Ayat (2) mengatur bahwa saat yang menentukan pajak yang terhutang adalah menurut keadaan obyek pajak pada tanggal 1 Januari. Ayat (3) mengatur bahwa tempat pajak yang terhutang: a) untuk daerah Jakarta, di wilayah Daerah Khusus Ibukota Jakarta; b) untuk daerah lainnya, di wilayah Kabupaten Daerah Tingkat II atau Kotamadya Daerah Tingkat II yang meliputi letak obyek pajak; 5) Pasal 9, ayat (1) Dalam rangka pendataan, subyek pajak wajib mendaftarkan obyek pajaknya dengan mengisi Surat Pemberitahuan Obyek Pajak. Ayat (2) mengatur bahwa Surat Pemberitahuan Obyek Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) harus diisi dengan jelas, benar, dan lengkap serta ditandatangani dan disampaikan kepada Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi letak obyek pajak, selambat-lambatnya 30 (tiga puluh) hari setelah tanggal diterimanya Surat

Pemberitahuan Obyek Pajak oleh subyek pajak. Ayat (3) mengatur bahwa pelaksanaan dan tata cara pendaftaran obyek pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) diatur lebih lanjut oleh Menteri Keuangan; 6) Pasal 10 ayat (1) mengatur bahwa berdasarkan Surat Pemberitahuan Obyek Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1), Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang. Ayat (2) Direktur Jenderal Pajak dapat mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak dalam hal-hal sebagai berikut: a) apabila Surat Pemberitahuan Obyek Pajak tidak disampaikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (2) dan setelah ditegor secara tertulis tidak disampaikan sebagaimana ditentukan dalam Surat Tegoran; b) apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain ternyata jumlah pajak yang terhutang lebih besar dari jumlah pajak yang dihitung berdasarkan Surat Pemberitahuan Obyek Pajak yang disampaikan oleh Wajib Pajak. Ayat (3) Jumlah pajak yang terhutang dalam Surat Ketetapan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) huruf a, adalah pokok pajak ditambah dengan denda administrasi sebesar 25% (dua puluh lima persen) dihitung dari pokok pajak. Ayat (4) Jumlah pajak yang terhutang dalam Surat Ketetapan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) huruf b adalah selisih pajak yang terhutang berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain dengan pajak yang terhutang yang dihitung berdasarkan Surat Pemberitahuan Obyek Pajak ditambah denda administrasi sebesar 25% (dua puluh lima persen) dari selisih pajak

Kelas	Pengelompokan Nilai Jual Bumi (Rp/m ²)	NJOP Bumi (Rp/m ²)
186	> 780,00 s/d 860,00	820
187	> 700,00 s/d 780,00	740
188	> 630,00 s/d 700,00	670
189	> 560,00 s/d 630,00	600
190	> 510,00 s/d 560,00	540
191	> 450,00 s/d 510,00	480
192	> 410,00 s/d 450,00	430
193	> 370,00 s/d 410,00	390
194	> 330,00 s/d 370,00	350
195	> 290,00 s/d 330,00	310
196	> 250,00 s/d 290,00	270
197	> 210,00 s/d 250,00	230
198	> 190,00 s/d 210,00	200
199	> 150,00 s/d 190,00	170
200	> 0 s/d 150,00	140

Tabel 1. Klasifikasi Nilai Jual Objek Pajak Bumi Sektor Perkebunan, Perhutanan, Pertambangan, dan Sektor Lainnya

yang terhutang; 7) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 139/PMK.03/2014

Tentang Klasifikasi Dan Penetapan Nilai Jual Objek Pajak Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Bumi Dan Bangunan. Pasal 7 ayat (1) Klasifikasi NJOP Bumi dan klasifikasi NJOP Bangunan untuk objek pajak sektor perkebunan, sektor perhutanan, sektor pertambangan, dan sektor lainnya adalah sebagaimana tercantum dalam Lampiran yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Menteri ini. Pasal 7 ayat (2) dalam hal nilai jual Bumi dan nilai jual Bangunan untuk objek pajak sektor perkebunan, sektor perhutanan, sektor pertambangan, dan sektor lainnya lebih besar dari nilai jual tertinggi Klasifikasi NJOP yang tercantum dalam Lampiran sebagaimana dimaksud pada ayat (1), nilai jual Bumi dan nilai jual Bangunan tersebut ditetapkan sebagai NJOP Bumi dan NJOP Bangunan. Dalam Lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor

139/PMK.03/2014 *a quo*, ditetapkan bahwa Klasifikasi Nilai Jual Objek Pajak Bumi untuk Objek Pajak Sektor Perkebunan, Objek Pajak Sektor Perhutanan, Objek Pajak Sektor Pertambangan, dan Objek Pajak Sektor Lainnya adalah sebagaimana Tabel 1.

Kedua, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 139/PMK.03/2014 Tentang Klasifikasi Dan Penetapan Nilai Jual Objek Pajak Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Bumi Dan Bangunan. *Ketiga*, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-36/PJ/2011 tentang Pengenaan Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perhutanan, dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-42/PJ/2015 tentang Tata Cara Pengenaan Pajak Bumi Dan Bangunan Sektor Perhutanan. *Keempat*, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-89/PJ/2011 tentang Petunjuk Pelaksanaan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-36/PJ/2011

tentang Pengenaan Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perhutanan. *Kelima*, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-29/PJ/2008 tentang Penunjukan Pegawai untuk melaksanakan Tugas Pemdataan dan Penilaian.

3. Evidence

Berdasarkan Risalah Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-107539.18/2015/PP/M.IVB, *evidence* yang terungkap di persidangan adalah sebagai berikut: *Pertama*, Wajib Pajak mendapatkan Hak Pengusahaan Hutan seluas 40.370 hektar, berdasarkan Keputusan Menteri Kehutanan Nomor SK.645/MENHUT-II/2013. Tanggal 25 September 2013 hak tersebut dicabut dengan pertimbangan bahwa berdasarkan hasil IHMB pada areal kerja potensi tegakan sangat kecil sehingga tidak layak untuk diusahakan sebagai pemanfaatan hasil hutan kayu pada hutan alam. *Kedua*, Wajib Pajak memperoleh Izin Usaha Pemanfaatan Hasil Hutan Kayu Restorasi Ekosistem (IUPHHKRE) seluas 39.412 hektar sesuai Keputusan Menteri Kehutanan Nomor SK.747/Menhut-II/2014 tanggal 15 September 2014 yang mengatur bahwa: a) Wajib Pajak mempunyai hak melakukan kegiatan dan memperoleh manfaat dari hasil usahanya sesuai dengan izin yang diperolehnya; b) diberikan kewenangan dan tanggung jawab untuk melaksanakan Rencana Kerja Tahunan (RKT) tanpa pengesahan dari pejabat yang berwenang (*self approval*) dalam hal memenuhi kriteria dan indikator yang ditetapkan oleh Menteri; c) dalam hal kegiatan restorasi ekosistem belum diperoleh keseimbangan hayati, kepada Wajib

Pajak dapat diberikan Izin Usaha Pemanfaatan Kawasan, Izin Usaha Pemanfaatan Jasa Lingkungan atau Izin Usaha Pemanfaatan Hasil Hutan Bukan Kayu pada hutan produksi; d) dalam hal kegiatan restorasi ekosistem telah diperoleh keseimbangan hayati, kepada Wajib Pajak dapat diberikan Izin Usaha Pemanfaatan Hasil Hutan Kayu (IUPHHK) pada hutan produksi dengan menetapkan satu atau lebih system silvikultur; e) IUPHHK-RE tidak merupakan hak kepemilikan atas kawasan hutan; dan f) Areal IUPHHK-RE tidak dapat dijadikan jaminan, agunan, atau dijaminan kepada pihak lain. *Ketiga*, Kemudian Wajib Pajak memperoleh IUPHHKRE seluas 39.412 hektar sesuai Keputusan Menteri Kehutanan Nomor SK.747/Menhut-II/2014 tanggal 15 September 2014. Atas areal tersebut, DJP menetapkan NJOP sebagai dasar Pengenaan PBB tahun 2015 kelas 178 sebesar Rp740,00 per M2 dalam menerbitkan SPPT dengan rincian sebagai berikut: a) Perhitungan Nilai Tanah: areal emplasemen 20.000 per M2 dengan nilai dasar Rp14.658,00 per M2, areal tidak produktif Rp394.100.000 per M2 dengan nilai dasar Rp749,00 per M2. Nilai total tanah Rp295.474.060.000,00 atau rata-rata Rp750,00 per M2, sehingga NJOP per M2 ditetapkan kelas 187 sebesar Rp740,00; b) analisis penentuan nilai bumi formulir 1 menggunakan tiga data pembanding, yaitu: Kebun Sawit, Desa Panduk; Kebun Sawit, Desa Serapang; Kebun sawit, Desa Sakal; c) analisis penentuan nilai bumi formulir 2 menggunakan tiga data pembanding, yaitu: Pekarangan di Kuala Panduk; Pekarangan di Serapung, Pekarangan

di Sakal; d) Nilai Areal Produktif, areal emplasemen, areal belum produktif dan areal tidak produktif: areal emplasemen setelah disesuaikan adalah sebesar Rp14.658,00 per M2, areal tidak produktif setelah disesuaikan adalah sebesar Rp749,00 per M2. Berdasarkan data yang ada, belum ada izin-izin sebagaimana dimaksud dalam diktum Kelima Keputusan Menteri Kehutanan *a quo*. Dalam Lampiran Keputusan Menteri Kehutanan *a quo*, ketentuan III angka 2 Pemanfaatan Hasil Hutan, pada angka 2.1. dinyatakan: "Pemanfaatan hasil hutan kayu diizinkan setelah mencapai masa keseimbangan ekosistem bila pada tingkat tapak, kelompok hutan atau pada seluruh areal kerjanya menerapkan system silvikultur yang tepat di bawah supervisi pakar kehutanan di bidang silvikultur dan ekologi hutan. *Keempat*, Tahun 2014 atas areal Hak Pengusahaan Hutan tersebut, oleh DJP diterbitkan SPPT PBB tahun 2014 dengan besarnya NJOP kelas 190 sebesar Rp540,00 per M2. SPPT PBB tahun 2014 tersebut selanjutnya dibatalkan oleh DJP dengan Keputusan Nomor KEP-381/WPJ.02/2015 tanggal 30 Maret 2015, berdasarkan permohonan Wajib Pajak dengan alasan izin HPH telah dicabut per tanggal 23 September 2013. Berdasarkan Laporan Keuangan per 31 Desember 2014 diketahui harga perolehan Aset Tidak Lancar lainnya berupa Iuran IUPH dan biaya potret udara (citra landsat) adalah sebesar Rp5.917.937.375,00, dan belum ada biaya-biaya lain yang dikeluarkan terkait perolehan izin. SPOP Wajib Pajak tanggal 28 Mei 2015, mencantumkan luas dan peruntukan

objek adalah areal tidak produktif seluas 394.120.000, M2, dan tidak terdapat areal emplasemen. Pemohon Banding menyatakan bahwa seharusnya NJOP Bumi per M2 adalah sebesar Rp230,00, dan memohon agar Majelis mengabulkan permohonan Pemohon Banding.

4. Application

Pertimbangan Majelis Hakim berdasarkan fakta dan peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut: 1) DJP menerbitkan SPPT untuk areal emplasemen yang tidak ada dalam SPOP, sehingga tidak sesuai dengan ketentuan Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang PBB; 2) apabila berdasarkan pemeriksaan atau keterangan lain ternyata jumlah pajak yang terutang lebih besar dari jumlah pajak dalam SPPT yang dihitung berdasarkan SPOP yang disampaikan Wajib Pajak, maka atas selisih pajak yang terutang berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain dengan pajak yang dihitung berdasarkan SPOP ditambah dengan denda administrasi sebesar 25% dihitung dari selisih pajak yang terutang, sebagaimana diatur dalam Pasal 10 ayat (4) Undang-Undang PBB; 3) dalam menentukan besarnya NJOP, DJP menggunakan metode perbandingan dengan objek lain yaitu perkebunan sawit yang tidak sama fungsinya atau peruntukannya dengan objek yang dinilai yaitu areal IUPHHK-RE; 4) apabila tidak terdapat transaksi jual beli, dan tidak terdapat harga objek lain yang sejenis, serta tidak terdapat hasil produksi objek pajak tersebut, maka Nilai Jual Objek Pajak dapat dilakukan dengan pendekatan biaya, yaitu seluruh biaya

Objek Pajak	Luas (m2)	Kelas	NJOP per m2 (Rp)	Total NJOP (Rp)
Bumi	394.120.000	197	230	90.647.600.000
Bangunan	0	0	0	0
NJOP sebagai dasar pengenaan PBB =				90.647.600.000
NJOPTKP (NJOP Tidak Kena Pajak) =				12.000.000
NJOP untuk menghitung PBB =				90.635.600.000
NJKP (Nilai Jual Kena Pajak) = 40% x Rp 90.635.600.000				36.254.240.000
Pajak yang terhutang = 0,5% x Rp 36.254.240.000				181.271.200

Tabel 2. Penghitungan Pajak Bumi dan Bangunan Terutang

untuk memperoleh IUPHHK-RE ditambah biaya-biaya pengolahan/pemeliharaannya dan biaya lainnya yang terkait dengan IUPHHK-RE; 5) berdasarkan Laporan Keuangan per 31 Desember 2014 diketahui harga perolehan Aset Tidak Lancar lainnya berupa Iuran IUPH dan biaya potret udara adalah sebesar Rp5.917.937.375,00; 6) dalam menentukan NJOP PBB berdasarkan pendekatan biaya, penyusutan yang dapat dikurangkan atas biaya tersebut adalah penyusutan karena menurunnya kondisi fisik objek misalnya bangunan; 7) cara perhitungan NJOP yang dilakukan Wajib Pajak, dengan menghitung NJOP berdasarkan perbandingan biaya dibagi dengan penyusutan biaya, tidak sesuai dengan ketentuan Pasal 1 angka 3 Undang-Undang PBB; 8) perhitungan NJOP dengan pendekatan biaya seharusnya dihitung dengan jumlah biaya dibagi dengan luas objek; 9) perhitungan NJOP Wajib Pajak sebesar Rp230,00 per M2, tidak lebih kecil dari perhitungan dengan pendekatan biaya sebagaimana dimaksud Pasal 1 ayat (3) Undang-undang PBB; dan 10) NJOP yang digunakan sebagai dasar Pengenaan PBB adalah berdasarkan

kondisi objek pada tanggal 1 Januari Tahun bersangkutan.

5. Conclusion

Berdasarkan pertimbangan di atas serta keyakinan Majelis, Majelis berpendapat bahwa penetapan NJOP pada kelas 187 dengan pengelompokan NJOP >Rp700,00 s/d Rp780,00 dan NJOP yang digunakan oleh Terbanding sebesar Rp740,00 per M2 adalah tidak tepat. Majelis Hakim setuju dengan pendapat Wajib Pajak bahwa penetapan NJOP mestinya pada kelas 197 dengan pengelompokan NJOP >Rp210,00 s/d Rp250,00 sehingga NJOP per M2 sebesar Rp230,00 per M2. Penghitungan NJOP menurut Wajib Pajak tidak lebih kecil dari penghitungan dengan pendekatan biaya sebagaimana dimaksud Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang PBB. Majelis Hakim Pengadilan Pajak berkesimpulan, bahwa atas selisih total NJOP sebagai Dasar Pengenaan PBB Tahun 2015 yang menjadi sengketa yaitu sebesar Rp201.001.200.000,00 tidak dapat dipertahankan. Majelis hakim menghitung kembali pajak terutang sebagaimana Majelis Hakim Pengadilan Pajak mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-

00269/KEB/WPJ.02/2016 tanggal 30 Juni 2016 tentang keberatan atas Surat Pemberitahuan Pajak Terutang Pajak Bumi dan Bangunan Tahun 2015.

E. PEMBAHASAN

Sebagaimana disampaikan oleh Sudikno Mertokusumo, untuk mengatasi perbedaan antara peristiwa konkret dengan hukum yang tertulis perlu adanya penemuan hukum. Selain itu tidak ada undang-undang yang benar-benar sempurna, ada kalanya tidak lengkap, ada kalanya tidak jelas, tetapi harus dilaksanakan. Hakim sebagai pelaksana undang-undang tidak boleh menangguk atau menolak memutuskan dengan alasan undang-undangnya tidak lengkap atau tidak jelas. Jadi hakim harus mencari dan menemukan hukum atau *rechtsvinding* (Mertokusumo, 2008).

Objek penelitian ini adalah Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-107539.18/2015/PP/M.IVB terkait penetapan PBB atas objek PBB berupa hutan restorasi ekosistem. Putusan ini merupakan putusan atas pengajuan banding Wajib Pajak terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-00269/KEB/WPJ.02/2016 tanggal 30 Juni 2016 tentang keberatan atas Surat Pemberitahuan Pajak Terutang Pajak Bumi dan Bangunan Tahun 2015.

Pokok sengketa kasus adalah Objek PBB merupakan hutan produksi yang dapat diberikan IUPHHKRE. Menurut Wajib Pajak, mereka tidak melakukan kegiatan pemanfaatan hasil hutan kayu restorasi ekosistem karena belum mencapai keseimbangan ekosistem, sehingga mestinya pengelolaannya diperlakukan

menyerupai pengelolaan hutan lindung. Sedangkan DJP berpendapat bahwa areal tersebut merupakan hutan yang belum dapat diambil hasil kayunya, sehingga DJP menghitung seluruh areal tersebut sebagai areal hutan tidak produktif.

Kasus ini objeknya sama namun dua pihak memandang dari sudut yang berbeda sehingga berdampak pada pengenaan PBB-nya. Wajib Pajak karena mendapat Izin Usaha Pemanfaatan Hasil Hutan Kayu Pada Hutan Alam dengan Kegiatan Restorasi Ekosistem menganggap belum ada pemanfaatan hasil hutan karena masih dalam tahap restorasi ekosistem dan menganalogikan restorasi ekosistem dengan hutan lindung. Sedangkan DJP sebagai fiskus beranggapan bahwa karena belum memanfaatkan hasil hutan maka dianggap sebagai hutan tidak produktif. Namun dalam menghitung NJOP pihak DJP membandingkan dengan areal sekitar berupa kebun sawit dan tanah pekarangan. Dalam hal ini peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang penghitungan NJOP atas hutan produksi yang diberikan IUPHHKRE belum jelas sehingga masing-masing pihak menginterpretasikan berbeda. DJP menetapkan melalui perbandingan dengan NJOP Kawasan terdekat, meski dengan kondisi peruntukan yang berbeda yaitu kebun sawit dan tanah pekarangan, sedangkan Wajib Pajak menganalogikan dengan hutan lindung. Untuk itu perlu kiranya menambahkan ketentuan penghitungan NJOP atas hutan

produksi yang diberikan IUPHHKRE dalam peraturan yang sudah ada agar NJOP yang menjadi dasar pengenaan pajak lebih tepat.

Bahasan yang menarik dalam kasus ini adalah tentang penghitungan NJOP. Berdasarkan ketentuan pada Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-42/PJ/2015 tentang Tata Cara Pengenaan Pajak Bumi Dan Bangunan Sektor Perhutanan, atas pemanfaatan hutan yang belum produktif, NJOP Bumi dihitung berdasarkan biaya yang sudah dikeluarkan. Wajib Pajak menghitung tidak sama persis sebagaimana ketentuan yang berlaku tersebut, namun hasilnya ternyata tidak lebih kecil (yaitu lebih besar) dari penghitungan berdasarkan ketentuan. Majelis Hakim tidak melakukan penghitungan ulang berdasarkan bukti-bukti di persidangan dan menyetujui apa yang disampaikan Wajib Pajak secara *self assessment*. Artinya dalam hal ini Majelis Hakim menggunakan alat bukti berupa keyakinan hakim. Dalam kasus ini Majelis Hakim melakukan penemuan hukum atau *rechtsvinding* untuk mengatasi perbedaan antara peristiwa konkret dengan hukum yang tertulis karena peraturan perundang-undangannya tidak sempurna, tidak lengkap, tidak jelas, tetapi harus diputuskan karena tidak boleh menanggukhan atau menolak memutuskan dengan alasan undang-undangannya tidak lengkap atau tidak jelas.

F. KESIMPULAN

Penetapan besarnya PBB yang terutang, termasuk PBB sektor

Perhutanan yang dikelola oleh DJP, tergantung pada besarnya Nilai Jual Objek Pajak (NJOP). Perbedaan penghitungan besarnya pajak yang terutang dapat menimbulkan sengketa hukum yang harus diputuskan. Hasil penelitian terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-107539.18/2015/PP/M.IVB terkait penetapan PBB atas objek PBB berupa hutan restorasi ekosistem, diketahui bahwa Hakim Pengadilan Pajak dalam memutus sengketa PBB atas objek berupa hutan restorasi ekosistem tidak terikat pada peraturan tertulis namun juga mempertimbangkan alat bukti berupa keyakinan hakim. Temuan penting lainnya adalah bahwa belum terdapat peraturan yang khusus mengatur tentang penilaian objek PBB atas hutan yang mempunyai fungsi restorasi ekosistem.

G. SARAN

Agar tidak terjadi sengketa penghitungan nilai objek PBB atas hutan dengan fungsi restorasi ekosistem, disarankan untuk menambahkan ketentuan tentang tatacara penghitungan NJOP Bumi hutan restorasi ekosistem dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku saat ini.

H. DAFTAR PUSTAKA

- Ali, Z. (2011). *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Burton, K. (2017). Using a Legal Reasoning Grid and Criterion-Referenced Assessment Rubric on IRAC (Issue, Rule, Application,

- Conclusion). *Journal of Learning Design*, 10(2), 60.
- Djatmiko, H. (2013). Problematika Pelaksanaan Pengadilan Khusus di Inonesia. In H. e. (ed), *Hitam Putih Pengadilan Khusus* (p. 387). Jakarta: Komisi Yudisial Republik Indonesia.
- Hardjon, P. M., & Djatmiati, T. S. (2011). *Argumentasi Hukum*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Hidayat, A. (2013, Juli). Penemuan Hukum melalui Penafsiran Hakim dalam Putusan Pengadilan. *Pandecta*, 8(2), 153-169.
- Hidayat, A. (2013). Penemuan Hukum melalui Penafsiran Hakim dalam Putusan Pengadilan. *Pandecta*, 8(2), 153-169.
- Ibrahim, J. (2012). *Teori & Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayumedia.
- Iskandar, P., & Junadi, Y. (2011). *Memahami Hukum Di Indonesia, Sebuah Korelasi antara Politik, Filsafat, dan Globalisasi*. Cianjur: IMR Press.
- Isnantiana, N. I. (2017, Juni). Legal Reasoning Hakim Dalam Pengambilan Putusan Perkara Di Pengadilan. *Islamadina*, XVIII(2), 41-56.
- Juanda, E. (2017). Penalaran Hukum (Legal Reasoning). *Jurnal Ilmiah Galuh Justisi*, 5(1), 157-1667.
- Lebovits, G. (2010). Cracking the Code to Writing Legal Arguments: From IRAC to CRARC to Combinations in Between. *NYSBA Journal*, 82(6), 64.
- Mertokusumo, S. (2008). *Mengenal Hukum, Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty.
- Pollman, T., & Stinson, J. M. (2004). IRLAFAC! Surveying The Language of Legal Writing. *Maine Law Review*, 56(2), 262.
- Qodri, M. (2019). Benang Merah Penalaran Hukum, Argumentasi Hukum Dan Penegakan Hukum. *Jurnal Hukum Progresif*, 7(2), 182-191.
- Rahmawati, R., Juniar, A., & Wardhana, A. (2017). Penerimaan Pajak Bumi Dan Bangunan Sektor Perkebunan, Perhutanan Dan Pertambangan (PBB P3) Di Kanwil Dirjen Pajak Kalselteng. *Prosiding Seminar Nasional AIMI* (pp. 450-458). Jambi: AIMI.
- Setiawan, A. (2017). Penalaran Hukum Yang Mampu Mewujudkan Tujuan Hukum Secara Proporsional. *Jurnal Hukum Mimbar Justitia*, 3(2), 204-215.
- Shidarta. (2103). *Hukum Penalaran dan Penalaran Hukum*. Yogyakarta: Genta Publishing.
- Sugiyono. (2005). *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Suharsono, A., & Harahap, B. (2018). The Development of Tax Law Application Formula in Indonesia from IRAC into IREAC. *ICoL GaS 2018* (pp. 1-11). Purwokerto: SHS Web of Conferences 54.
- Sutiyoso, B. (2012). *Metode Penemuan Hukum*. Yogyakarta: UII Press.
- Syam, M., & Yasniwati. (2019). Hubungan Logika Hukum dengan Argumentasi Hukum melalui Penalaran Hukum. *Nagari Law Review*, 2(2), 196-202.
- Taqiuddin, H. U. (2017). Penalaran Hukum (Legal Reasoning) Dalam Putusan Hakim. *Jurnal Ilmu Sosial dan Pendidikan*, 1(2), 191-199.

- Turner, T. (2012). Finding Consensus in Legal Writing Discourse Regarding Organizational Structure: A Review and Analysis of the Use of IRAC and its Progenies. *Legal Communication & Rhetoric: JALWD*, 9, 357-358.
- Vorenberg, A. (2012). Strategies and Techniques for Teaching Legal Analysis and Writing. *Wolter Kluwer Law & Business*, 21.
- Wade, J. H. (1990). Meet MIRAT Legal Reasoning Fragmented Into Learnable Chunks. *Legal Education Review*, 1.
- Weru, U. U. (2017, Juni). Logika, Penalaran, dan Argumentasi Hukum. *Jurnal Konstitusi*, 14(2), 374-395.
- Widodo, J. P. (2011, Juli). Penalaran Hukum Dalam Proses Mengadili Perkara Pidana Dalam Kerangka Kebebasan Hakim. *Pranata Hukum*, 6(2), 133-140.