

LEGAL VOID IN THE CUSTOMS LAW REGARDING LAWSUITS: A COMPARATIVE ANALYSIS WITH THE TAX LAW

KEKOSONGAN HUKUM UPAYA GUGATAN DALAM UNDANG-UNDANG KEPABEANAN: ANALISIS PERBANDINGAN DENGAN UNDANG-UNDANG PERPAJAKAN

Doni Budiono

Asosiasi Dosen Hukum Acara Perdata

Article Info

History:

Submitted: 28-11-2025

Revised: 18-12-2025

Accepted: 11-05-2026

Keywords:

Taxation, customs, lawsuit
remedy, legal vacuum

Kata Kunci:

Pajak, bea cukai, ganti rugi dalam
gugatan, kekosongan hukum

Corresponding Author:

Penulis Korespondensi

✉ doni.advokat@gmail.com

Abstract

Law No. 10 of 1995 on Customs, as amended by Law No. 17 of 2006, does not recognize a lawsuit remedy as a legal avenue. Instead, it provides objection, correction of assessment, reduction or cancellation of administrative sanctions, judicial review, and appeal to the Tax Court. This differs from Law No. 6 of 1983 on General Provisions and Tax Procedures, last amended by Law No. 6 of 2023 on Job Creation, which expressly provides a lawsuit remedy in addition to appeal. This regulatory difference creates a legal vacuum in the customs dispute settlement system, because many administrative decisions issued by customs authorities are more appropriately challenged through a lawsuit than through an appeal. In practice, customs disputes frequently end with inadmissibility rulings when the disputed decision is considered not to qualify as an object of lawsuit. Furthermore, the customs appeal requirement that obliges full payment of import duty, export duty, and import related taxes before an application is filed imposes an additional burden on justice seekers, especially when the dispute concerns procedural issues only. This condition produces uncertainty in legal protection for importers, exporters, and customs service users who face administrative decisions beyond tariff classification and customs valuation. This study analyzes the legal vacuum concerning lawsuit remedies in the customs system by comparing it with the tax law framework. It uses normative legal research with statutory, conceptual, and comparative approaches. The findings are expected to contribute to the development of customs law and to encourage reform of the Customs Law to achieve harmonization with tax law and to ensure adequate legal protection for affected parties.



ADHAPER: Jurnal Hukum Acara Perdata © 2026 by - is
licensed under [CC BY-NC 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

Introduction

Prinsip *due process of law* menjadi elemen penting dalam konsep negara hukum, yakni memberikan kesempatan bagi warga negara untuk menguji keputusan pejabat tata usaha negara yang berpotensi menimbulkan kerugian.¹ Ketiadaan instrumen upaya hukum yang memadai akan menghambat terwujudnya prinsip kepastian hukum (*rechtmatigheid*), keadilan (*gerechtigheid*), dan kemanfaatan (*zweckmassigkeit*). Kondisi tersebut menjadikan keberadaan penyelesaian sengketa administrasi sebagai prasyarat penting untuk menjamin perlindungan hak dalam kerangka negara hukum.

Dalam ranah hukum administrasi, tindakan pejabat tata usaha negara pada umumnya diwujudkan dalam bentuk *beschikking*. Utrecht mendefinisikan *beschikking* sebagai penetapan tertulis yang bersifat individual, bersifat konkret, serta bersifat final, yang ditujukan kepada subjek hukum tertentu dan menimbulkan konsekuensi hukum.² Karakteristik *beschikking* tersebut kerap menjadi sumber perselisihan, terutama ketika penetapan yang dikeluarkan pejabat tata usaha negara mengandung cacat substansi, cacat prosedural, cacat kewenangan, ataupun pelanggaran terhadap asas-asas umum pemerintahan yang baik (*algemene beginselen van behoorlijk bestuur/AUPB*).³

Bidang perpajakan dan kepabeanan merupakan sektor dengan intensitas sengketa yang tinggi. Dalam periode 2020 hingga 2024, Pengadilan Pajak mencatat sebanyak 71.092 berkas perkara.⁴ Tingginya jumlah sengketa tersebut berkaitan dengan kompleksitas pengaturan hukum, dinamika kebijakan yang terus berubah, serta adanya perbedaan penafsiran antara otoritas dan wajib pajak maupun pelaku usaha dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan.⁵ Kompleksitas hubungan hukum tersebut menuntut adanya mekanisme penyelesaian sengketa yang mampu menjamin perlindungan hukum secara proporsional antara kepentingan negara dan hak warga negara.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (selanjutnya disebut UU KUP) telah mengatur berbagai upaya hukum yang dapat digunakan oleh wajib pajak. Hal tersebut memberikan dasar bagi wajib pajak untuk memperoleh perlindungan hukum dalam menghadapi keputusan maupun tindakan administrasi perpajakan.

Pada tingkat administratif, wajib pajak memiliki sejumlah hak untuk mengajukan perlawanan terhadap ketetapan atau tindakan pejabat pajak. Hak tersebut meliputi pengajuan pembetulan, keberatan terhadap ketetapan pajak, permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, pengurangan atau pembatalan surat ketetapan

¹ Philipus M. Hadjon, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia* (Surabaya: Bina Ilmu, 1987), 42.

² E. Utrecht, *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia* (Jakarta: Sinar Harapan, 1989), 123.

³ H.D. van Wijk, Willem Konijnenbelt, and R.J.N. Schuurmans, *Hoofdstukken van Bestuursrecht* (Deventer: Kluwer, 2011), 59.

⁴ Sekretariat Pengadilan Pajak, "Statistik – Jumlah Berkas Sengketa Tahun 2020-2024", Statistik (Jakarta: SetPP Kementerian Keuangan).

⁵ Noor Hasanah et al., "Analisis Sengketa Pajak Di Indonesia: Perspektif Konsultan Dan Fiskus," *JIIP - Jurnal Ilmiah Ilmu Pendidikan* 8, no. 2 (February 1, 2025): 1342–49, <https://doi.org/10.54371/JIIP.V8I2.7040>.

pajak, pengurangan atau pembatalan surat tagihan pajak, hingga pembatalan hasil pemeriksaan yang tidak sesuai dengan prosedur.

Apabila penyelesaian melalui jalur administratif belum memberikan hasil yang sesuai dengan kehendak wajib pajak, UU KUP memberikan akses penyelesaian melalui jalur yudisial di Pengadilan Pajak. Pada tahap ini, wajib pajak dapat mengajukan banding terhadap keputusan keberatan yang diterbitkan Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Selain itu, wajib pajak juga dapat mengajukan gugatan terhadap tindakan atau keputusan (*beschikking*) pejabat pajak yang tidak termasuk dalam objek banding.

Berbeda dengan itu, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 (UU Kepabeanan) tidak mengatur secara eksplisit adanya gugatan sebagai bentuk upaya hukum.⁶ Pada tingkat administratif, pengguna jasa kepabeanan hanya dapat mengajukan keberatan kepada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC), serta memanfaatkan instrumen lain seperti pembetulan penetapan dan penghapusan sanksi administrasi. Pada tingkat yudisial, jalur penyelesaian dalam kepabeanan terbatas pada pengajuan banding ke Pengadilan Pajak.⁷

Ketiadaan jalur gugatan dalam UU Kepabeanan menimbulkan kekosongan hukum (*recht vacuum*) karena terdapat sejumlah *beschikking* pejabat Bea dan Cukai yang substansinya lebih tepat diuji melalui mekanisme gugatan daripada banding.⁸ Kondisi ini menunjukkan bahwa ruang akses terhadap perlindungan hukum bagi pihak yang bersengketa dalam bidang kepabeanan masih belum memadai dibandingkan dengan mekanisme yang tersedia dalam bidang perpajakan.⁹

Dalam praktik, hal tersebut tampak pada perkara yang menyangkut aspek formil. Sengketa yang berhubungan dengan cacat prosedur, cacat wewenang, atau pelanggaran atas AUPB sering kali diputus “tidak dapat diterima” (*niet ontvankelijk verklaard*) oleh Pengadilan Pajak. Kondisi ini memperlihatkan keterbatasan sistem hukum kepabeanan dalam menjamin perlindungan hak.

Selain itu, UU Kepabeanan mensyaratkan pelunasan penuh bea masuk, bea keluar, atau pajak dalam rangka impor sebagai prasyarat pengajuan banding. Ketentuan ini membebani pencari keadilan, terutama ketika pokok sengketa hanya berkaitan dengan aspek prosedural.¹⁰ Persyaratan demikian menimbulkan ketidakjelasan perlindungan hukum bagi pelaku usaha.

Perbedaan instrumen upaya hukum antara UU KUP dan UU Kepabeanan menunjukkan adanya ketidakharmonisan dalam sistem penegakan hukum. Apabila wajib

⁶ Hariyasin, “Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Bidang Kepabeanan Di Indonesia,” *Waska Hukum* 11, no. 2 (2023): 10, <https://www.ojs.stihsa-bjm.ac.id/index.php/wasaka/article/view/95>.

⁷ Jeklira Tampubolon, “Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Dalam Peraturan Perundang-Undangan Di Bidang Kepabeanan Telah Membatasi Hak Importir/Eskportir Dalam Mendapatkan Keadilan Dan Kepastian Hukum,” *Syntax Idea* 6, no. 7 (2024): 1, <https://doi.org/10.46799/syntax-idea.v6i7.4099>.

⁸ Hariyasin, “Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Bidang Kepabeanan Di Indonesia,” 10.

⁹ Taufiq Hidayat, Ramlani L. Sinaulan, and Hedwig A. Mau, “Penaan Sanksi Administrasi Berupa Denda Atas Koreksi Nilai Pabean Impor Oleh Pejabat Bea Dan Cukai,” *Jurnal Perspektif-Jayabaya Journal of Public Administration* 23, no. 1 (2023): 75.

¹⁰ Iwan Kurniawan, “Sengketa Pengajuan Banding Terhadap Penetapan Nilai Kepabeanan Dalam Ekspor-Impor: (Analisis Putusan Mahkamah Agung Nomor: PUT-52674/PP/M.XVIIA/19/2014),” *KRTHA BHAYANGKARA* 13, no. 2 (December 26, 2019): 210, <https://doi.org/10.31599/KRTHA.V13I2.6>.

pajak dalam sistem perpajakan memiliki akses terhadap jalur gugatan, maka pengguna jasa kepastian tidak memiliki kesempatan yang sama. Perbedaan ini mengakibatkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan dalam praktik.

Berdasarkan uraian tersebut penelitian ini merumuskan dua pertanyaan utama: (1) apa perbedaan pengaturan upaya hukum dalam Undang-Undang Kepastian dengan Undang-Undang Perpajakan; dan (2) apa implikasi kekosongan hukum akibat tidak adanya pengaturan gugatan dalam Undang-Undang Kepastian. Penelitian ini bertujuan memberikan analisis normatif yang dapat menjadi dasar rekomendasi harmonisasi instrumen upaya hukum pada bidang kepastian dan memperkuat perlindungan hukum bagi pengguna jasa kepastian.

Methods

Penelitian ini menerapkan metode penelitian hukum normatif (*normative legal research*) yang memusatkan perhatian pada analisis terhadap norma hukum positif, asas hukum, serta doktrin yang berlaku di bidang kepastian dan perpajakan.¹¹ Pendekatan tersebut dipilih karena pokok persoalan penelitian berkaitan dengan kekosongan norma dan disharmoni pengaturan mengenai instrumen upaya hukum, yang secara metodologis berada dalam wilayah dogmatika hukum. Beberapa pendekatan yang digunakan meliputi: pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) untuk menelaah Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepastian beserta perubahan-perubahannya serta Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan berikut perubahannya; pendekatan konseptual (*conceptual approach*) untuk menguraikan konsep mengenai gugatan, banding, dan prinsip-prinsip hukum administrasi; serta pendekatan perbandingan (*comparative approach*) untuk mengkaji perbedaan instrumen upaya hukum pada rezim perpajakan dan kepastian. Penelitian ini bersifat deskriptif-analitis, yaitu memaparkan ketentuan hukum positif yang berlaku dan menganalisisnya dengan menggunakan kerangka teori hukum.¹²

Bahan hukum yang digunakan terdiri dari bahan hukum primer, sekunder, dan tersier.¹³ Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan yang relevan, khususnya UU Kepastian, UU KUP, serta putusan Pengadilan Pajak terkait penyelesaian sengketa kepastian. Bahan hukum sekunder mencakup literatur hukum yang tidak mengikat, seperti hasil kajian ilmiah, artikel jurnal, dan buku yang membahas kepastian, perpajakan, dan hukum administrasi negara. Adapun bahan hukum tersier mencakup kamus hukum, ensiklopedia, maupun indeks yang berfungsi memperjelas terminologi yang digunakan. Seluruh bahan hukum dikumpulkan melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan menelusuri dan menelaah dokumen-dokumen hukum yang relevan.¹⁴

¹¹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2016), 35.

¹² Peter Mahmud Marzuki, 35.

¹³ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat* (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2010), 23.

¹⁴ Abdulkadir Muhammad, *Hukum Dan Penelitian Hukum* (Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2004), 157.

Discussion Or Analysis

1. Perbedaan Pengaturan Upaya Hukum dalam Undang-Undang Kepabeanan dan Undang-Undang Perpajakan

Upaya hukum dalam sistem administrasi keuangan negara berfungsi sebagai instrumen kontrol terhadap pelaksanaan kewenangan pejabat tata usaha negara. Prinsip *due process of law* menghendaki agar setiap keputusan atau tindakan pemerintah dapat diuji keabsahannya melalui prosedur hukum yang sah. Dalam kerangka negara hukum, mekanisme tersebut menjadi sarana perlindungan terhadap potensi penyalahgunaan kewenangan sekaligus perwujudan asas kepastian hukum (*rechtzekerheid*).¹⁵

Pengaturan mengenai mekanisme upaya hukum dalam bidang perpajakan tercakup secara menyeluruh dalam UU KUP. Melalui undang-undang ini, wajib pajak diberikan ruang untuk menguji keputusan otoritas pajak, dimulai dari prosedur administratif, kemudian dilanjutkan dengan proses peradilan di Pengadilan Pajak, hingga upaya luar biasa berupa Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Struktur tersebut mencerminkan mekanisme penyelesaian sengketa yang berjenjang dan sistematis.¹⁶

Berdasarkan ketentuan yang tercantum dalam Pasal UU KUP, wajib pajak diberi hak untuk mengajukan upaya pembetulan pada level administratif di lingkungan DJP. Prosedur pembetulan ini merupakan instrumen dalam manajemen perpajakan yang bertujuan utama untuk menjamin ketepatan dan akurasi data administrasi. Pembetulan memungkinkan perbaikan terhadap Surat Ketetapan Pajak (SKP), Surat Tagihan Pajak (STP), atau keputusan perpajakan lainnya yang teridentifikasi memuat kekeliruan penerapan regulasi, kesalahan kalkulasi, atau kesalahan redaksional (penulisan).¹⁷

Di samping hak pembetulan yang telah disebutkan, UU KUP juga mengizinkan wajib pajak untuk mengajukan keberatan kepada DJP. Sebagaimana diatur dalam Pasal 25 UU KUP, pengajuan keberatan dapat ditujukan pada beberapa jenis keputusan, meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), serta tindakan pemotongan atau pemungutan pajak yang dilakukan oleh pihak ketiga. Mekanisme keberatan ini berperan sebagai sarana pengujian administratif awal, yang memberikan kesempatan bagi wajib pajak untuk mendapatkan peninjauan kembali atas ketetapan pajak sebelum mereka memutuskan untuk melanjutkan penyelesaian sengketa melalui jalur pengadilan (yudisial).¹⁸

¹⁵ Havidia Jadidyah and Agus Priyono, "Kedudukan Pengadilan Pajak Dan Perbandingannya Dengan Sengketa Tata Usaha Negara Di Indonesia," *Legal Standing Jurnal Ilmu Hukum* 9, no. 4 (2025): 829, <https://doi.org/10.24269/lis.v9i4.11726>.

¹⁶ Efendi Ibnu Susilo et al., "Legal Discovery in Indonesia's Tax Dispute Framework," *Journal of Human Rights, Culture and Legal System* 5, no. 1 (2025): 320, <https://doi.org/10.53955/jhcls.v5i1.496>.

¹⁷ Salsabella Vanisa Putri et al., "Mengenal Penyelesaian Non-Litigasi Sebagai Penyelesaian Alternatif Sengketa Pajak," *Jurnal Hukum Progresif* 7, no. 12 (2024): 17, <https://oaj.jurnalhst.com/index.php/jhp/article/view/6370>.

¹⁸ Marmiyati, "Improving Efficiency in Indonesia's Tax Objection Process: Reducing Bureaucracy and Enhancing Access to the Tax Court," *Law Development Journal* 7, no. 1 (2025): 97, <https://doi.org/10.30659/ldj.7.1.97-109>.

Instrumen administratif lain yang penting termuat dalam Pasal 36 UU KUP, yang memberikan kewenangan kepada DJP untuk bertindak secara jabatan atau menanggapi permohonan wajib pajak. Secara spesifik, Pasal 36 ayat (1) huruf a memungkinkan DJP mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi seperti denda, bunga, dan kenaikan yang dikenakan karena kekhilafan atau bukan kesalahan dari wajib pajak itu sendiri. Selain itu, otoritas pajak dapat mengurangi atau membatalkan surat ketetapan pajak yang ditemukan tidak benar (Pasal 36 ayat (1) huruf b), serta memiliki kewenangan yang sama untuk Surat Tagihan Pajak (STP) yang juga tidak benar (Pasal 36 ayat (1) huruf c). Terakhir, Pasal 36 ayat (1) huruf d menjadi dasar hukum untuk pembatalan hasil pemeriksaan pajak atau Surat Ketetapan Pajak jika diterbitkan tanpa mematuhi prosedur wajib, yaitu tanpa menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan atau tanpa mengadakan pembahasan akhir dengan wajib pajak.¹⁹

Adanya upaya hukum administratif dalam UU KUP menunjukkan adanya keseimbangan antara kewenangan negara untuk memungut pajak dan perlindungan terhadap hak wajib pajak. DJP tidak hanya berperan menetapkan dan menagih pajak, tetapi juga bertanggung jawab memperbaiki apabila terjadi kesalahan dalam penetapan atau pelaksanaan pajak. Pengaturan ini menegaskan bahwa hukum pajak tidak semata berfungsi sebagai alat pemungutan, tetapi juga menjamin keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak.²⁰

Setelah semua proses administratif diselesaikan, sistem perpajakan masih menyediakan peluang bagi wajib pajak untuk melanjutkan sengketa melalui jalur yudisial, yaitu dengan mengajukan banding dan gugatan. Menurut Pasal 27 ayat (1) UU KUP, permohonan banding secara eksklusif dapat diajukan kepada Pengadilan Pajak, dan hanya dapat ditujukan pada Surat Keputusan Keberatan (sebagaimana diatur dalam Pasal 26 ayat (1) UU KUP). Proses banding ini memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk mendapatkan penilaian kembali secara peradilan terhadap putusan keberatan. Sementara itu, Pasal 23 ayat (2) UU KUP menjamin hak wajib pajak untuk mengajukan gugatan terhadap berbagai tindakan seperti penagihan, penyitaan, atau keputusan yang dikeluarkan oleh pejabat pajak yang, meskipun bukan objek banding, namun telah mengakibatkan kerugian hukum bagi wajib pajak.²¹

Pengaturan mengenai gugatan dalam UU KUP memperluas fungsi pengawasan terhadap tindakan administratif yang bersifat *beschikking*. Melalui mekanisme ini, wajib pajak memiliki hak untuk menguji keabsahan tindakan pejabat pajak dari segi formal termasuk kesesuaian prosedur dan penerapan norma hukum. Gugatan tersebut menegaskan penerapan asas *rule of law* dalam penyelenggaraan administrasi perpajakan.²²

¹⁹ Putri et al., "Menenal Penyelesaian Non-Litigasi Sebagai Penyelesaian Alternatif Sengketa Pajak," 17.

²⁰ Dwi Ratmono, "Model Kepatuhan Perpajakan Sukarela: Peran Denda, Keadilan Prosedural, Dan Kepercayaan Terhadap Otoritas Pajak," *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia* 22, no. 2 (2022): 3–4, <https://doi.org/10.20885/jaai.vol18.iss1.art4>.

²¹ Wahyu Kartika Aji et al., "Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan," *Jurnal Pajak Indonesia* 6, no. 1 (2022): 82–83, <https://pdfs.semanticscholar.org/a0d3/4e095d6dc05a8fc9238ea3770e8ac90ceef.pdf>.

²² Aji et al., 82–83.

Tahap paling akhir dalam penyelesaian sengketa perpajakan adalah Peninjauan Kembali (PK). Sesuai dengan Pasal 77 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak), pihak yang bersengketa memiliki hak untuk mengajukan permohonan PK langsung kepada Mahkamah Agung. Pasal 91 UU Pengadilan Pajak secara ketat membatasi pengajuan PK, yang hanya dapat dilakukan jika terdapat salah satu kondisi berikut: putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada bukti palsu atau kebohongan, ditemukannya bukti tertulis baru (*novum*) yang bersifat menentukan, putusan tersebut melampaui wewenang atau tidak mengadili sebagian tuntutan, atau adanya kekeliruan nyata dalam penerapan regulasi perundang-undangan yang berlaku. Secara keseluruhan, proses penyelesaian sengketa perpajakan ini diringkas dalam tabel yang akan menyusul.

Tabel 1. *Upaya Hukum Bidang Perpajakan*

Tingkat	Jenis Upaya Hukum	Dasar Hukum	Objek
Direktorat Jenderal Pajak (Administratif)	Pembetulan	Pasal 16 UU KUP	Surat Ketetapan Pajak (SKP) atau Surat Tagihan Pajak (STP) yang mengandung kesalahan tulis, kesalahan hitung, atau kekeliruan penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
	Keberatan	Pasal 25 UU KUP	SKPKB, SKPKBT, SKPN, SKPLB, atau keputusan pemotongan/pemungutan oleh pihak ketiga yang dianggap tidak benar.
	Pengurangan, Penghapusan, atau Pembatalan	Pasal 36 UU KUP	a. Ayat (1) huruf a: pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan akibat kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya. b. Ayat (1) huruf b: pengurangan atau pembatalan SKP yang tidak benar. c. Ayat (1) huruf c: pembatalan STP yang tidak benar. d. Ayat (1) huruf d: pembatalan hasil pemeriksaan atau keputusan fiskus yang tidak sesuai dengan prosedur.
	Gugatan	Pasal 23 UU KUP	Keputusan atau tindakan pejabat pajak di luar objek

Pengadilan Pajak (Yudisial)			banding, seperti penagihan pajak, penyitaan, pencegahan bepergian ke luar negeri, atau keputusan administratif lainnya yang melanggar norma hukum.
	Banding	Pasal 27 UU KUP	Keputusan keberatan DJP yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
Mahkamah Agung (Luar Biasa)	Peninjauan Kembali (PK)	Pasal 77 ayat (3) dan Pasal 91 UU Pengadilan Pajak	Putusan Pengadilan Pajak yang telah berkekuatan hukum tetap (<i>in kracht van gewijsde</i>).

Sumber: Diolah Penulis

Berdasarkan tabel tersebut, sektor perpajakan memiliki instrumen penyelesaian sengketa yang tersusun berjenjang sesuai tahapan penyelesaian sengketa. Struktur ini menunjukkan adanya keseimbangan antara kepastian hukum dan pelaksanaan kewajiban perpajakan. Keberadaan jalur gugatan mempertegas fungsi hukum pajak sebagai instrumen yang menjamin penegakan hukum secara proporsional.²³

Berbeda dengan sektor perpajakan yang menyediakan berbagai jalur upaya hukum, instrumen penyelesaian sengketa di bidang kepabeanan bersifat lebih terbatas. UU Kepabeanan memberikan sejumlah instrumen administratif dan yudisial bagi pengguna jasa untuk menguji keputusan atau penetapan pejabat DJBC. Setiap instrumen penyelesaian sengketa memiliki dasar hukum dan fungsi tersendiri yang berorientasi pada penegakan kepastian hukum dalam pelaksanaan kegiatan impor maupun ekspor.²⁴

Salah satu instrumen yang diatur adalah Penetapan Klasifikasi Barang Sebelum Impor (PKSI) sebagaimana tercantum dalam Pasal 17A UU Kepabeanan. Berdasarkan ketentuan tersebut, DJBC atas permohonan pengguna jasa dapat menetapkan klasifikasi barang dan nilai pabean atas barang impor sebagai dasar penghitungan bea masuk sebelum diajukannya pemberitahuan pabean. Ketentuan ini dimaksudkan untuk memberikan kepastian hukum pada tahap pra-impor serta mencegah perbedaan penafsiran terhadap tarif dan nilai pabean yang berpotensi menimbulkan sengketa.²⁵ Lebih lanjut, apabila importir tidak sependapat dengan keputusan PKSI yang diterbitkan oleh DJBC, maka importir dapat mengajukan peninjauan kembali terhadap keputusan PKSI tersebut. Mekanisme ini diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan

²³ Naufalian Satya Huda Tama and Bagus Sarnawa, "Bagaimana Pergeseran Hukum Perpajakan Dalam Kaitanya Menghadapi Sengketa Pajak: Analisis Amandemen UU No.7 Tahun 2021," *Syntax Literate ; Jurnal Ilmiah Indonesia* 7, no. 10 (2022): 17542–50, <https://doi.org/10.36418/syntax-literate.v7i10.13133>.

²⁴ Ema Ratna Sari and Ardiansyah, "Penerapan Asas Itikad Baik Oleh Pihak Pemohon Dalam Sengketa Kepabeanan Atas Penetapan Nilai Pabean Di Pengadilan Pajak," *IBLAM Law Review* 4, no. 3 (2024): 224–30, <https://doi.org/10.52249/ilr.v4i3.523>.

²⁵ Tampubolon, "Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Dalam Peraturan Perundang-Undangan Di Bidang Kepabeanan Telah Membatasi Hak Importir/Eskportir Dalam Mendapatkan Keadilan Dan Kepastian Hukum," 3203–3212.

Nomor 194/PMK.04/2016 Tahun 2016 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penetapan Klasifikasi Barang Impor Sebelum Penyerahan Pemberitahuan Pabean.²⁶

Selain PKSI sebagaimana diatur dalam Pasal 17A, Pasal 92A UU Kepabeanan memberikan kewenangan kepada DJBC untuk melakukan pembetulan, pengurangan, atau penghapusan terhadap penetapan yang telah diterbitkan. Melalui pasal ini, DJBC dapat secara jabatan atau atas permohonan pihak yang bersangkutan membetulkan surat penetapan tagihan kekurangan pembayaran bea masuk apabila terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, atau kekeliruan penerapan ketentuan dalam undang-undang kepabeanan.²⁷

Selanjutnya, Pasal 72 UU Kepabeanan mengatur hak bagi pemilik barang dan/atau sarana pengangkut yang dikenai tindakan terhadap barang yang dikuasai negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 68 UU Kepabeanan, untuk mengajukan keberatan secara tertulis kepada Menteri Keuangan. Keberatan tersebut harus diajukan dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak diberitahukan oleh DJBC, disertai alasan serta bukti yang mendukung.²⁸

Pasal 93 UU Kepabeanan memberikan hak kepada pihak yang tidak sependapat dengan penetapan pejabat Bea dan Cukai mengenai tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk guna mengajukan keberatan secara tertulis kepada DJBC dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari sejak tanggal penetapan, dengan menyerahkan jaminan sebesar jumlah tagihan yang harus dibayar. Selanjutnya, Pasal 93A UU Kepabeanan memperluas cakupan mekanisme keberatan tersebut dengan mencakup penetapan pejabat Bea dan Cukai selain yang berkaitan dengan tarif dan nilai pabean, sedangkan Pasal 94 UU Kepabeanan memberikan hak bagi pihak yang dikenai sanksi administrasi berupa denda untuk mengajukan keberatan secara tertulis kepada DJBC dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari sejak tanggal penetapan dengan menyerahkan jaminan sebesar nilai denda yang ditetapkan.²⁹

Ketentuan dalam Pasal 95 UU Kepabeanan memberikan hak bagi pihak yang tidak puas terhadap keputusan DJBC untuk menempuh upaya hukum melalui mekanisme banding ke Pengadilan Pajak. Banding ini dapat diajukan terhadap penetapan tarif dan nilai pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17A, serta terhadap keputusan keberatan sebagaimana diatur dalam Pasal 93, Pasal 93A, dan Pasal 94 UU Kepabeanan. Permohonan banding harus disampaikan dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari sejak tanggal keputusan atau penetapan, dengan kewajiban melunasi seluruh pungutan yang terutang terlebih dahulu.³⁰ Terhadap putusan banding di bidang kepabeanan, para pihak

²⁶ Romadhani Setio Prabowo, Hedwig Adianto Mau, and Rotua Valentina Sagala, "Kewenangan Pengadilan Pajak Dalam Memutus Sengketa Gugatan Di Bidang Kepabeanan," *Journal of Innovation Research and Knowledge* 4, no. 10 (2025): 7541–7548, <https://doi.org/10.53625/jirk.v4i10.9860>.

²⁷ Aditya Subur Purwan et al., "Probability Putusan Sengketa Banding Di Bidang Kepabeanan," *Jurnal Perspektif Bea Dan Cukai* 8, no. 1 (2024): 87–98, <https://doi.org/10.31092/jpb.v8i1.2798>.

²⁸ Sari and Ardiansyah, "Penerapan Asas Itikad Baik Oleh Pihak Pemohon Dalam Sengketa Kepabeanan Atas Penetapan Nilai Pabean Di Pengadilan Pajak," 226.

²⁹ Tampubolon, "Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Dalam Peraturan Perundang-Undangan Di Bidang Kepabeanan Telah Membatasi Hak Importir/Eksporir Dalam Mendapatkan Keadilan Dan Kepastian Hukum," 3209.

³⁰ Prabowo, Mau, and Sagala, "Kewenangan Pengadilan Pajak Dalam Memutus Sengketa Gugatan Di Bidang Kepabeanan," 7547.

tetap dapat mengajukan PK ke Mahkamah Agung, sebagaimana mekanisme yang berlaku dalam sengketa perpajakan. Secara lebih jelas, mekanisme penyelesaian sengketa di bidang perpajakan dapat dilihat pada tabel berikut ini.

Tabel 2. Upaya Hukum Bidang Kepabeanan

Tingkat	Jenis Upaya Hukum	Dasar Hukum	Objek
Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (Administratif)	Penetapan Klasifikasi Barang Sebelum Impor (PKSI)	Pasal 17A UU Kepabeanan;	Penetapan klasifikasi barang dan nilai pabean sebelum pemberitahuan pabean.
	Pembetulan Penetapan, serta Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi	Pasal 92A UU Kepabeanan	• Pembetulan surat penetapan tagihan kekurangan pembayaran bea masuk yang mengandung kesalahan tulis, kesalahan hitung, atau kekeliruan penerapan ketentuan kepabeanan; dan/atau • Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa denda yang dikenakan karena kekhilafan atau bukan karena kesalahan orang yang bersangkutan.
	Keberatan atas Penetapan Tarif, Nilai Pabean, atau Denda	Pasal 93, Pasal 93A, dan Pasal 94 UU Kepabeanan	Ketidaksepakatan terhadap penetapan pejabat DJBC mengenai tarif, nilai pabean, atau sanksi administrasi berupa denda.
Menteri Keuangan (Administratif)	Keberatan atas Barang yang Dikuasai Negara	Pasal 72 jo. Pasal 68 UU Kepabeanan	Keberatan terhadap tindakan DJBC terkait barang dan/atau sarana pengangkut yang dikuasai negara.
Pengadilan Pajak (Yudisial)	Banding	Pasal 95 UU Kepabeanan; UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak	Keputusan DJBC atas keberatan atau penetapan tarif dan/atau nilai pabean yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan hukum kepabeanan.
Mahkamah Agung (Luar Biasa)	Peninjauan Kembali (PK)	Pasal 77 ayat (3) dan Pasal 91 UU No. 14 Tahun 2002	Putusan Pengadilan Pajak di bidang kepabeanan yang telah berkekuatan hukum tetap (<i>in kracht van gewijsde</i>).

Berdasarkan tabel tersebut, dapat dilihat bahwa penyelesaian sengketa di bidang kepabeanan secara umum memiliki struktur yang sama dengan sektor perpajakan, yaitu terdapat instrumen penyelesaian sengketa dari tingkat administratif, yudisial, hingga PK di Mahkamah Agung. Namun demikian, terdapat perbedaan mendasar antara keduanya. Pada tingkat yudisial di Pengadilan Pajak, sektor perpajakan memiliki dua instrumen penyelesaian sengketa, yakni banding dan gugatan, sedangkan sektor kepabeanan hanya memiliki instrumen banding. Kondisi ini membatasi akses terhadap perlindungan hukum yang seimbang dan menunjukkan bahwa sistem penyelesaian sengketa kepabeanan belum sepenuhnya mencerminkan prinsip *due process of law*.

2. Implikasi kekosongan hukum akibat tidak adanya pengaturan gugatan dalam Undang-Undang Kepabeanan

Ketiadaan pengaturan mengenai upaya gugatan dalam UU Kepabeanan menimbulkan persoalan dalam sistem penyelesaian sengketa di bidang kepabeanan. Dalam praktik, sejumlah ketentuan dalam undang-undang tersebut memperlihatkan keterbatasan bagi pihak yang dirugikan untuk menempuh upaya hukum terhadap keputusan atau tindakan administratif pejabat Bea dan Cukai. Kondisi demikian menciptakan kekosongan hukum (*rechtvacuum*)³¹ dalam perlindungan hukum bagi pengguna jasa kepabeanan.

Permasalahan tersebut tampak dalam penerapan Pasal 17A UU Kepabeanan yang mengatur Penetapan Klasifikasi Sebelum Impor (*Pre-Import Classification Ruling* atau PKSI). Pasal ini memberikan kewenangan kepada DJBC untuk menetapkan klasifikasi barang (*HS Code*) sebelum proses impor dilakukan.³² Apabila importir tidak sependapat dengan hasil PKSI, importir dapat mengajukan permohonan peninjauan kembali atas penetapan tersebut kepada DJBC. Dalam hal hasil peninjauan kembali tersebut tetap tidak sesuai dengan pendapat importir, muncul ketidakjelasan upaya hukum yang dapat ditempuh terhadap keputusan peninjauan kembali PKSI.³³

Pasal 92A UU Kepabeanan pada dasarnya memberikan hak kepada pengguna jasa kepabeanan untuk mengajukan permohonan pembetulan terhadap surat penetapan yang mengandung kesalahan tulis, kesalahan hitung, atau kekeliruan penerapan ketentuan, serta untuk memohon pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa denda akibat kekhilafan dan bukan karena kesalahannya. Meskipun substansinya sama dengan pengaturan dalam Pasal 16 dan Pasal 36 ayat (1) UU KUP, perbedaannya terletak pada

³¹ Hariyasin, "Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Bidang Kepabeanan Di Indonesia," 61.

³² Akhmad Firdiansyah, "Penetapan Klasifikasi Tarif Pos Komoditas Emas Batangan (Gold Cast Bar) Ke Daerah Pabean Indonesia," *Jurnal Perspektif Bea Dan Cukai* 6, no. 1 (2022): 138–51, <https://doi.org/10.31092/jpbc.v6i1.1565>.

³³ Tampubolon, "Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Dalam Peraturan Perundang-Undangan Di Bidang Kepabeanan Telah Membatasi Hak Importir/Eksporir Dalam Mendapatkan Keadilan Dan Kepastian Hukum," 3202–3219.

ketiadaan upaya gugatan dalam UU Kepabeanan terhadap keputusan pembetulan maupun keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi tersebut.

Permasalahan lainnya terdapat pada keputusan DJBC terhadap barang yang dikuasai negara³⁴. Pasal 72 UU Kepabeanan memberikan kesempatan bagi importir untuk mengajukan keberatan kepada Menteri Keuangan atas penetapan tersebut. Namun, UU Kepabeanan tidak secara eksplisit mengatur apakah keputusan atas keberatan tersebut dapat diajukan banding ke Pengadilan Pajak.³⁵ Hal ini disebabkan Pasal 95 UU Kepabeanan, secara limitatif hanya menyebutkan objek banding tertentu, yaitu banding dapat diajukan terhadap penetapan kembali tarif dan nilai pabean untuk penghitungan bea masuk (Pasal 17 ayat (2) UU Kepabeanan), penetapan pejabat bea dan cukai mengenai tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk (Pasal 93 ayat (2) UU Kepabeanan), penetapan pejabat bea dan cukai selain tarif dan/atau nilai pabean untuk penghitungan bea masuk (Pasal 93A ayat (4) UU Kepabeanan), penetapan sanksi administrasi berupa denda (Pasal 94 ayat (2) UU Kepabeanan).

Kekosongan hukum akibat tidak diaturnya upaya gugatan dalam UU Kepabeanan juga berimplikasi pada aspek formil sengketa kepabeanan.³⁶ Sengketa yang didasarkan pada dugaan adanya cacat prosedural, kesalahan kewenangan, atau pelanggaran terhadap AUPB dalam penerbitan suatu *beschikking* pada umumnya diajukan melalui upaya banding, namun diputus *niet ontvankelijk verklaard* (tidak dapat diterima) oleh Pengadilan Pajak. Secara lebih jelas, permasalahan kekosongan hukum dalam UU Kepabeanan dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 3. Permasalahan Kekosongan Hukum dalam Undang-Undang Kepabeanan

No.	Pasal dan Ketentuan	Substansi Pengaturan	Permasalahan Hukum
1	Pasal 17A UU Kepabeanan Penetapan Klasifikasi Sebelum Impor (<i>Pre-Import Classification Ruling</i> / PKSI)	Memberikan kewenangan kepada DJBC untuk menetapkan klasifikasi barang (HS Code) sebelum proses impor, serta membuka ruang bagi peninjauan kembali atas penetapan tersebut.	Tidak terdapat ketentuan bagi importir untuk mengajukan upaya hukum apabila hasil peninjauan kembali terhadap PKSI tetap tidak sesuai dengan pendapat importir.
2	Pasal 92A UU Kepabeanan Pembetulan Penetapan dan Pengurangan/Penghapusan Sanksi Administrasi	Memberikan hak untuk pengguna jasa kepabeanan untuk memohon pembetulan atas kesalahan	Tidak terdapat ketentuan mengenai hak pihak yang dirugikan untuk

³⁴ Dhika Ardiansyah and Widyartika, "Kewenangan Pengadilan Pajak Dalam Memutuskan Sengketa Barang Dikuasai Negera Dalam Rangka Kepabeanan Dan Cukai," *Journal Evidence Of Law* 4, no. 2 (2025): 963, <https://doi.org/10.59066/jel.v4i2.1572>.

³⁵ B. Ulum, "Pengujian Kewenangan Administratif Dan Upaya Hukum Dalam Sengketa Kepabeanan," *Lex S: Jurnal Hukum* 3, no. 2 (2022): 55–67, <https://doi.org/10.28946/lexl.v4i1.1823>.

³⁶ Tampubolon, "Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Dalam Peraturan Perundang-Undangan Di Bidang Kepabeanan Telah Membatasi Hak Importir/Eksporir Dalam Mendapatkan Keadilan Dan Kepastian Hukum," 3202–3219.

		tulis, hitung, atau penerapan ketentuan, serta pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi karena kekhilafan dan bukan karena kesalahannya.	mengajukan gugatan terhadap keputusan pembetulan atau penghapusan sanksi administrasi.
3	Pasal 72 UU Kepabeanan Keberatan terhadap Barang yang Dikuasai Negara	Memberikan hak kepada importir untuk mengajukan keberatan kepada Menteri Keuangan atas penetapan DJBC terhadap barang yang dikuasai negara.	Tidak diatur secara eksplisit apakah keputusan atas keberatan tersebut dapat diajukan banding ke Pengadilan Pajak.
4	Pasal 95 UU Kepabeanan Objek Banding di Pengadilan Pajak	Menetapkan secara limitatif jenis keputusan yang dapat diajukan banding ke Pengadilan Pajak, yaitu terkait permasalahan substansi.	Tidak mencakup permasalahan yang bersifat formil atau prosedural (misalnya keputusan cacat prosedur, atau pelanggaran AUPB).

Sumber: Diolah Penulis

Permasalahan sebagaimana tercantum dalam tabel di atas menunjukkan bahwa UU Kepabeanan belum sepenuhnya memberikan jaminan perlindungan hukum bagi pengguna jasa kepabeanan. Ketidadaan ketentuan mengenai upaya hukum lanjutan terhadap keputusan administratif yang berpotensi cacat prosedural atau melampaui kewenangan menyebabkan terbatasnya akses hukum bagi pihak yang dirugikan. Permasalahan tersebut tampak dalam praktik penyelesaian sengketa kepabeanan, sebagaimana terlihat dalam putusan Pengadilan Pajak.³⁷

Salah satu ilustrasi nyata dapat ditemukan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-008417.98/2022/PP/M.IXB Tahun 2023 antara PT Yuni International dan Direktur Jenderal Bea dan Cukai (KPU Bea dan Cukai Tipe A Tanjung Priok). Objek sengketa adalah Surat Penetapan Kembali Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPKTNP) Nomor SPKTNP-521/KPU.1/2022. PT Yuni International berpendapat bahwa penerbitan SPKTNP tersebut cacat prosedur karena dilakukan tanpa dasar kewenangan yang jelas, tanpa surat tugas yang sah, serta tidak sesuai dengan tata cara penelitian ulang sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan.

Pertama, dari aspek kewenangan, penelitian ulang terhadap penetapan tarif dan nilai pabean seharusnya dilaksanakan oleh pejabat Bea dan Cukai yang ditunjuk secara resmi melalui surat tugas. Dalam perkara *a quo*, pejabat pemeriksa tidak menunjukkan surat tugas yang menjadi dasar pelaksanaan penelitian ulang, sehingga tindakan tersebut dilakukan tanpa dasar kewenangan yang jelas (*cacat wewenang*). Tanpa adanya surat

³⁷ Mustika Mega Sari, Susilo Hariyoko, and Lukman Jamal, "Analisis Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-75158/PP/M.XVIIA/19/2016 Mengenai Keberatan Tarif Bea Masuk Impor," *PERSPEKTIF: Kajian Masalah Hukum Dan Pembangunan* 27, no. 3 (2022): 147–56, <https://doi.org/10.30742/perspektif.v27i3.829>.

tugas yang sah, maka seluruh tindakan pemeriksaan ulang kehilangan dasar hukum formalnya dan bertentangan dengan prinsip legalitas (*wetmatigheid van bestuur*).

Kedua, dari aspek prosedural dan kewenangan, PT Yuni International berpendapat bahwa DJBC telah melanggar prosedur dan melampaui batas waktu wewenang (dua tahun) yang diatur dalam Pasal 17 ayat (1) UU Kepabeanan karena SPKTNP baru dikirimkan pada tanggal 18 Juli 2022 (melebihi batas 16 Juli 2022). Selain itu, proses Penelitian Ulang dinilai cacat prosedur karena DJBC tidak pernah melaksanakan Konsultasi dan/atau Permintaan Keterangan serta tidak memperlihatkan Surat Tugas Penelitian Ulang kepada Penggugat, sehingga melanggar asas keterbukaan dan partisipasi dalam pemerintahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) dan Pasal 30 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (UU AP). Berdasarkan hal tersebut, permasalahan pokok dalam sengketa ini bukanlah menyangkut aspek materiil tarif atau nilai pabean, melainkan menyangkut keabsahan penerbitan SPKTNP.

Majelis Hakim berpendapat bahwa SPKTNP termasuk dalam kategori penetapan tarif dan nilai pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 95 UU Kepabeanan, sehingga merupakan objek banding dan bukan objek gugatan. Berdasarkan pertimbangan tersebut, majelis hakim menyatakan bahwa gugatan PT Yuni International tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*).

Namun demikian, dalam putusan tersebut terdapat pendapat berbeda (*dissenting opinion*) dari Hakim Ketua R. Aryo Hatmoko, yang berpendapat bahwa SPKTNP seharusnya dapat diuji melalui mekanisme gugatan, mengingat terdapat indikasi cacat prosedural dan pelanggaran kewenangan oleh pejabat Bea dan Cukai yang bertentangan dengan UU AP. Menurut R. Aryo Hatmoko, SPKTNP tidak semata-mata merupakan penetapan tarif dan nilai pabean, melainkan juga mengandung aspek keabsahan tindakan administratif yang patut diuji melalui jalur gugatan.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-004554.98/2023/PP/M.XVIIA Tahun 2023 kembali memperlihatkan persoalan mendasar akibat tidak adanya mekanisme gugatan dalam sistem hukum kepabeanan. Dalam perkara ini, PT Tritunggal Nusantara Timur mengajukan gugatan terhadap Surat Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor S-87/BC/2023 tanggal 27 April 2023 mengenai tanggapan atas permohonan pembatalan dan pencabutan Keputusan Keberatan Nomor KEP-3036/KPU.1/2022 tanggal 22 Agustus 2022, yang diterbitkan oleh Kepala KPU Bea dan Cukai Tipe A Tanjung Priok atas nama Direktur Jenderal Bea dan Cukai.

Pokok permasalahan yang diajukan PT Tritunggal Nusantara Timur berfokus pada dugaan *cacat kewenangan (ultra vires)* dalam penerbitan keputusan keberatan. Menurut PT Tritunggal Nusantara Timur, kewenangan untuk memutus keberatan berdasarkan Pasal 93 ayat (2) UU Kepabeanan merupakan kewenangan atribusi yang melekat pada jabatan Direktur Jenderal Bea dan Cukai. Berdasarkan Pasal 12 ayat (3) UU AP kewenangan atribusi tidak dapat didelegasikan kecuali secara tegas diatur dalam undang-undang. Ketidadaan dasar hukum yang mengatur secara eksplisit mengenai pendelegasian kewenangan atribusi dalam UU Kepabeanan menjadikan penerbitan Keputusan Keberatan oleh Kepala KPU Bea dan Cukai atas nama Direktur Jenderal Bea dan Cukai tidak memiliki legitimasi yuridis serta dianggap tidak sah secara hukum.

PT Tritunggal Nusantara Timur berpendapat bahwa keputusan yang diterbitkan melalui mekanisme mandat tidak dapat digunakan untuk tindakan administratif yang bersifat strategis atau menimbulkan akibat hukum bagi pihak luar, sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ayat (7) UU AP. Mandat hanya berlaku dalam lingkup internal birokrasi dan tidak boleh melahirkan keputusan yang mengubah status hukum pihak lain. Keputusan keberatan yang diterbitkan oleh Kepala KPU atas nama Direktur Jenderal Bea dan Cukai dianggap melampaui kewenangan administratif, sehingga cacat kewenangan dan batal demi hukum.

Majelis Hakim Pengadilan Pajak berpendapat bahwa gugatan tersebut tidak memenuhi ketentuan Pasal 31 ayat (3) UU Pengadilan Pajak, yang secara tegas membatasi kewenangan Pengadilan Pajak hanya pada sengketa mengenai pelaksanaan penagihan pajak, keputusan pembetulan, atau keputusan lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) UU KUP. Mengingat UU Kepabeanan tidak mengatur mekanisme gugatan, surat tanggapan DJBC yang menjadi objek sengketa dianggap berada di luar ruang lingkup kewenangan Pengadilan Pajak. Berdasarkan pertimbangan tersebut, majelis menyatakan gugatan PT Tritunggal Nusantara Timur *niet ontvankelijk verklaard* (tidak dapat diterima) sebab tidak memiliki dasar hukum dalam peraturan perundang-undangan.

Kedua putusan tersebut menunjukkan bahwa batas pemisah antara sengketa materiil dan sengketa formil dalam UU Kepabeanan belum terumuskan secara jelas. Dalam praktik, tidak terdapat kriteria normatif yang tegas untuk menentukan apakah suatu sengketa seharusnya diselesaikan melalui mekanisme banding atau gugatan. Kondisi ini menimbulkan ketidakpastian bagi pencari keadilan dalam menentukan upaya hukum yang tepat, sekaligus menimbulkan potensi inkonsistensi dalam penerapan hukum oleh Pengadilan Pajak.

Dibandingkan dengan sistem perpajakan, sistem hukum kepabeanan menunjukkan kelemahan dalam menjamin kesetaraan perlindungan hukum bagi subjek hukum. UU KUP secara tegas memberikan hak kepada wajib pajak untuk mengajukan gugatan terhadap *beschikking* yang tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 23 UU KUP. Melalui pengaturan ini, sistem perpajakan menyediakan mekanisme kontrol yudisial yang komprehensif, baik terhadap aspek materiil maupun prosedural, guna menjamin kepastian hukum dan perlindungan hak-hak wajib pajak.³⁸

Ketiadaan mekanisme gugatan dalam UU Kepabeanan pada akhirnya menimbulkan ketimpangan perlindungan hukum antara sistem kepabeanan dan sistem perpajakan, sekaligus menciptakan ketidakpastian dalam penerapan hukum administrasi di bidang kepabeanan. Ketidakjelasan batas antara sengketa materiil dan formil, ditambah dengan tidak adanya forum yang kompeten untuk menguji tindakan administratif DJBC yang diduga cacat hukum, menyebabkan pencari keadilan kehilangan akses terhadap pemeriksaan yang adil. Kondisi ini memperlihatkan bahwa sistem hukum kepabeanan belum sepenuhnya selaras dengan prinsip kepastian hukum, *due process of*

³⁸ Fitri Lestari and R. S. Tobing, "Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Melalui Mekanisme Gugatan Dalam Sistem Peradilan Pajak," *Jurnal Pajak Indonesia* 7, no. 1 (2023): 25–40.

law, dan *equality before the law* yang seharusnya menjadi fondasi utama perlindungan hukum dalam negara hukum modern.³⁹

Conclusion

Ketiadaan pengaturan mengenai upaya gugatan dalam UU Kepabeanan menunjukkan adanya kekosongan norma yang berdampak pada jaminan perlindungan hukum bagi pengguna jasa kepabeanan. Kondisi ini mengakibatkan tidak tersedianya instrumen hukum yang memadai untuk menguji keabsahan *beschikking* yang diduga mengandung cacat prosedur atau melampaui kewenangan. Berbeda dengan sistem perpajakan yang secara tegas memberikan hak kepada wajib pajak untuk mengajukan gugatan terhadap keputusan administrasi yang bukan objek banding, sistem kepabeanan belum memberikan ruang serupa.

Akibat dari ketiadaan mekanisme tersebut, sengketa yang bersifat formil dalam praktik kepabeanan tidak dapat diuji melalui jalur hukum yang tepat, sehingga menimbulkan ketidakpastian dalam perlindungan hak serta penerapan prinsip *due process of law*. Oleh karena itu, diperlukan reformasi pengaturan dalam UU Kepabeanan guna membangun sistem penyelesaian sengketa yang lebih komprehensif, sejalan dengan prinsip negara hukum, kepastian hukum, dan keadilan bagi para pihak yang berkepentingan.

References

- Abdulkadir Muhammad. *Hukum Dan Penelitian Hukum*. Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2004.
- Aji, Wahyu Kartika, Ristanti Khusnul Khosafiah, Teta Dirgantara Jusikusuma, and Ferry Irawan. "Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan." *Jurnal Pajak Indonesia* 6, no. 1 (2022). <https://pdfs.semanticscholar.org/a0d3/4e095d6dc05a8fcf9238ea3770e8ac90ceef.pdf>.
- Akhmad Firdiansyah. "Penetapan Klasifikasi Tarif Pos Komoditas Emas Batangan (Gold Cast Bar) Ke Daerah Pabean Indonesia." *Jurnal Perspektif Bea Dan Cukai* 6, no. 1 (2022). <https://doi.org/10.31092/jpbc.v6i1.1565>.
- Ardiansyah, Dhika, and Widyartika. "Kewenangan Pengadilan Pajak Dalam Memutuskan Sengketa Barang Dikuasai Negera Dalam Rangka Kepabeanan Dan Cukai." *Journal Evidence Of Law* 4, no. 2 (2025). <https://doi.org/10.59066/jel.v4i2.1572>.
- Dwi Ratmono. "Model Kepatuhan Perpajakan Sukarela: Peran Denda, Keadilan Prosedural, Dan Kepercayaan Terhadap Otoritas Pajak." *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia* 22, no. 2 (2022). <https://doi.org/10.20885/jaai.vol18.iss1.art4>.

³⁹ Anom Sutrisno and Gunung Jati, "Peran Hakim Dalam Mewujudkan Due Process of Law Pada Sistem Peradilan Tata Usaha Negara Di Indonesia," *Locus: Jurnal Konsep Ilmu Hukum* 5, no. 1 (March 28, 2025): 17–28, <https://doi.org/10.56128/JKIH.V5I1.434>.

- Hariyasin. "Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Bidang Kepabeanan Di Indonesia." *Wasaka Hukum* 11, no. 2 (2023). <https://www.ojs.stihsa-bjm.ac.id/index.php/wasaka/article/view/95>.
- Hasanah, Noor, Rr Fitri, Diah Anggraeni, Indra Pahala, Puji Wahono, Sengketa Pajak, and Konsultan Pajak. "Analisis Sengketa Pajak Di Indonesia: Perspektif Konsultan Dan Fiskus." *JIIP - Jurnal Ilmiah Ilmu Pendidikan* 8, no. 2 (February 1, 2025): 1342–49. <https://doi.org/10.54371/JIIP.V8I2.7040>.
- Havida Jadidyah, and Agus Priyono. "Kedudukan Pengadilan Pajak Dan Perbandingannya Dengan Sengketa Tata Usaha Negara Di Indonesia." *Legal Standing Jurnal Ilmu Hukum* 9, no. 4 (2025). <https://doi.org/10.24269/lis.v9i4.11726>.
- Hidayat, Taufiq, Ramlani L. Sinaulan, and Hedwig A. Mau. "Penaan Sanksi Administrasi Berupa Denda Atas Koreksi Nilai Pabean Impor Oleh Pejabat Bea Dan Cukai." *Jurnal Perspektif-Jayabaya Journal of Public Administration* 23, no. 1 (2023).
- Ibnususilo, Efendi, Fithriatus Shalihah, Nisa Istiani, and Faqiah Nur Azizah. "Legal Discovery in Indonesia's Tax Dispute Framework." *Journal of Human Rights, Culture and Legal System* 5, no. 1 (2025). <https://doi.org/10.53955/jhcls.v5i1.496>.
- Jimly Asshiddiqie. *Konstitusi Dan Konstitusionalisme Indonesia*. Jakarta: Konstitusi Press, 2005.
- Kurniawan, Iwan. "Sengketa Pengajuan Banding Terhadap Penetapan Nilai Kepabeanan Dalam Ekspor-Impor: (Analisis Putusan Mahkamah Agung Nomor: PUT-52674/PP/M.XVIIA/19/2014)." *KRTHA BHAYANGKARA* 13, no. 2 (December 26, 2019): 208–22. <https://doi.org/10.31599/KRTHA.V13I2.6>.
- Lestari, Fitri, and R. S. Tobing. "Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Melalui Mekanisme Gugatan Dalam Sistem Peradilan Pajak." *Jurnal Pajak Indonesia* 7, no. 1 (2023).
- Marmiyati. "Improving Efficiency in Indonesia's Tax Objection Process: Reducing Bureaucracy and Enhancing Access to the Tax Court." *Law Development Journal* 7, no. 1 (2025). <https://doi.org/10.30659/ldj.7.1.97-109>.
- Nurul Hidayati. "Analisis Hukum Atas Mekanisme Gugatan Dalam Sistem Perpajakan Di Indonesia." *Jurnal Hukum Dan Pembangunan Ekonomi* 10, no. 2 (2022).
- Peter Mahmud Marzuki. *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana, 2016.
- Philipus M. Hadjon. *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia*. Surabaya: Bina Ilmu, 1987.
- Prabowo, Romadhani Setio, Hedwig Adianto Mau, and Rotua Valentina Sagala. "Kewenangan Pengadilan Pajak Dalam Memutus Sengketa Gugatan Di Bidang Kepabeanan." *Journal of Innovation Research and Knowledge* 4, no. 10 (2025). <https://doi.org/10.53625/jirk.v4i10.9860>.
- Purwan, Aditya Subur, Mirza Chaidir Rachman, Yonathan Agung Pahlevi, and Muhammad Anshar Syamsuddin. "Probability Putusan Sengketa Banding Di Bidang Kepabeanan." *Jurnal Perspektif Bea Dan Cukai* 8, no. 1 (2024). <https://doi.org/10.31092/jpbc.v8i1.2798>.
- Putri, Salsabella Vanisa, Anggita Yuniar, Devita Putri, and Grace Oktavia. "Mengenal

- Penyelesaian Non-Litigasi Sebagai Penyelesaian Alternatif Sengketa Pajak." *Jurnal Hukum Progresif* 7, no. 12 (2024). <https://oaj.jurnalhst.com/index.php/jhp/article/view/6370>.
- Sari, Ema Ratna, and Ardiansyah. "Penerapan Asas Itikad Baik Oleh Pihak Pemohon Dalam Sengketa Kepabeanan Atas Penetapan Nilai Pabean Di Pengadilan Pajak." *IBLAM Law Review* 4, no. 3 (2024). <https://doi.org/10.52249/ilr.v4i3.523>.
- Sari, Mustika Mega, Susilo Hariyoko, and Lukman Jamal. "Analisis Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-75158/PP/M.XVIIA/19/2016 Mengenai Keberatan Tarif Bea Masuk Impor." *PERSPEKTIF: Kajian Masalah Hukum Dan Pembangunan* 27, no. 3 (2022). <https://doi.org/10.30742/perspektif.v27i3.829>.
- Soekanto, Soerjono, and Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2010.
- Sutrisno, Anom, and Gunung Jati. "Peran Hakim Dalam Mewujudkan Due Process of Law Pada Sistem Peradilan Tata Usaha Negara Di Indonesia." *Locus: Jurnal Konsep Ilmu Hukum* 5, no. 1 (March 28, 2025): 17–28. <https://doi.org/10.56128/JKIH.V5I1.434>.
- Tama, Naufalian Satya Huda, and Bagus Sarnawa. "Bagaimana Pergeseran Hukum Perpajakan Dalam Kaitanya Menghadapi Sengketa Pajak: Analisis Amandemen UU No.7 Tahun 2021." *Syntax Literate ; Jurnal Ilmiah Indonesia* 7, no. 10 (2022): 17542–50. <https://doi.org/10.36418/syntax-literate.v7i10.13133>.
- Tampubolon, Jeklira. "Kekosongan Upaya Hukum Gugatan Dalam Peraturan Perundang-Undangan Di Bidang Kepabeanan Telah Membatasi Hak Importir/Eksporir Dalam Mendapatkan Keadilan Dan Kepastian Hukum." *Syntax Idea* 6, no. 7 (2024). <https://doi.org/10.46799/syntax-idea.v6i7.4099>.
- Ulum, B. "Pengujian Kewenangan Administratif Dan Upaya Hukum Dalam Sengketa Kepabeanan." *Lex S: Jurnal Hukum* 3, no. 2 (2022). <https://doi.org/10.28946/lexl.v4i1.1823>.
- Utrecht, E. *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia*. Jakarta: Sinar Harapan, 1989.
- Wijk, H.D. van, Willem Konijnenbelt, and R.J.N. Schuurmans. *Hoofdstukken van Bestuursrecht*. Deventer: Kluwer, 2011.