

KEKABURAN PENGATURAN UPAYA HUKUM GUGATAN ATAS SENGKETA KEPABEANAN DI PENGADILAN PAJAK

Pandapotan Sihotang¹, Sylvia Setjoatmadja², Prihatin Efendi³

Ilmu Hukum

Universitas Gresik

Jalan Arif Rahman Hakim No. 2B, Kramatlangon, Sidokumpul, Kecamatan Gresik, Kabupaten Gresik, Jawa

Timur, kode pos 61111

hizkiasihotang@gmail.com

ABSTRACT

*The regulation of customs dispute resolution in Indonesia reveals a normative inconsistency between the Customs Law, the Tax Court Law, the General Tax Provisions and Procedures Law (KUP Law), and the jurisprudence of the Tax Court. While the Tax Court Law explicitly recognizes appeal and lawsuit as two procedural avenues, the Customs Law only regulates objection and appeal without any provision for lawsuits. In practice, the Tax Court systematically issues inadmissible decisions (TDD/NO) in lawsuits concerning customs disputes, refusing to examine the merits. This research adopts a normative juridical method with statutory, case, and conceptual approaches. The analysis indicates that the omission of lawsuit provisions in the Customs Law constitutes a systemic legal ambiguity that places importers and exporters in a vulnerable position—formally under the Tax Court's exclusive jurisdiction (SEMA 1/2022), yet without effective access to the lawsuit mechanism. The study argues that the principle of *generalia sunt praeponenda singularibus* and Article 49 of the KUP Law provide a doctrinal basis for judicial law-finding (*rechtsvinding*) to accommodate lawsuits in customs disputes within the Tax Court's jurisdiction. At the normative level, the research proposes explicit amendments to the Customs Law and adjustments to Minister of Finance regulations to open lawsuit pathways in customs dispute resolution.*

Keywords: *legal ambiguity; customs dispute; Tax Court; lawsuit; due process of law*

ABSTRAK

Pengaturan penyelesaian sengketa kepabeanan di Indonesia menunjukkan ketidakserasian normatif antara Undang-Undang Kepabeanan, Undang-Undang Pengadilan Pajak, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), serta yurisprudensi Pengadilan Pajak. UU Pengadilan Pajak mengakui dua jalur penyelesaian sengketa—banding dan gugatan—sementara UU Kepabeanan hanya mengatur keberatan dan banding tanpa menyebut gugatan. Dalam praktik, Pengadilan Pajak menjatuhkan putusan Tidak Dapat Diterima (TDD/NO) terhadap gugatan kepabeanan. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, kasus, dan konseptual. Analisis menunjukkan bahwa ketiadaan pengaturan gugatan dalam UU Kepabeanan merupakan kekaburan hukum sistemik yang menempatkan importir/eksportir dalam posisi rentan—berada dalam kewenangan absolut Pengadilan Pajak (SEMA 1/2022), tetapi tanpa akses efektif terhadap mekanisme gugatan. Penelitian ini berargumen bahwa asas *generalia sunt praeponenda singularibus* dan Pasal 49 UU KUP membuka ruang penemuan hukum (*rechtsvinding*) untuk mengakomodasi gugatan kepabeanan di Pengadilan Pajak. Diperlukan perubahan eksplisit pada UU Kepabeanan untuk membuka jalur gugatan.

Kata Kunci: *Alat Bukti, Kekuatan Pembuktian, Perceraian, Testimonium De Auditu*

PENDAHULUAN

Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 menegaskan bahwa Indonesia adalah negara hukum yang menuntut tegaknya supremasi hukum, persamaan di hadapan hukum, dan proses hukum yang adil (*due process of law*). Dicey menyebut tiga unsur utama *rule of law*, yaitu *supremacy of law*, *equality before the law*, dan *due process of law*, yang semuanya mengandaikan adanya akses efektif ke pengadilan (Dicey, 2019: 251-260). Gustav Radbruch menegaskan tiga nilai dasar hukum—kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan—yang dalam konteks perpajakan dikaitkan dengan optimalisasi penerimaan negara tanpa mengorbankan keadilan dan kepastian bagi wajib pajak. Santoso (2021: 325-334) mengaplikasikan teori Radbruch dalam konteks putusan pengadilan di Indonesia dan menyimpulkan bahwa ketiga nilai tersebut harus dijaga secara seimbang, meskipun dalam praktiknya kepastian hukum seringkali diutamakan atas keadilan.

Dalam rezim perpajakan, Pengadilan Pajak didesain sebagai pengadilan khusus yang memeriksa dan memutus sengketa pajak, termasuk bea masuk dan bea keluar, dengan dua jalur utama: banding dan gugatan. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak secara eksplisit mengatur kedua jalur tersebut dalam Pasal 31 ayat (3) dan Pasal 35 ayat (1). Maheswara (2020: 441-468) menegaskan bahwa prinsip-prinsip peradilan pajak menghendaki adanya mekanisme penyelesaian sengketa yang komprehensif, termasuk gugatan sebagai instrumen perlindungan hak wajib pajak. Namun konstruksi ini tidak tercermin konsisten dalam UU Kepabeanan yang hanya mengenal mekanisme keberatan kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai dan banding ke Pengadilan Pajak, tanpa

pengaturan eksplisit tentang gugatan (Tampubolon, 2024: 3203-3219).

Secara empiris, hal ini telah menimbulkan persoalan serius bagi importir/eksportir yang berhadapan dengan tindakan atau keputusan otoritas kepabeanan yang tidak berbentuk objek keberatan menurut PMK 51/2017 jo. PMK 136/2022, sehingga tidak tersedia jalur keberatan-banding dan gugatan mereka di Pengadilan Pajak dinyatakan TDD/NO. Produk hukum yang dapat menjadi objek keberatan dibatasi dalam PMK 51/2017 jo. 136/2022, yaitu hanya SPTNP, SPP, SPBL, SPSA, SPPBK, dan SPPBMCP. Ketika importir/eksportir menerima keputusan atau tindakan yang tidak termasuk dalam keenam bentuk produk hukum tersebut, maka tidak tersedia jalur keberatan-banding dan satu-satunya upaya hukum yang secara logis dapat ditempuh adalah gugatan ke Pengadilan Pajak.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-004554.98/2023/PP/M.VIIA, misalnya, secara tegas menyatakan bahwa gugatan tidak dapat diterima karena sengketa kepabeanan tidak diatur sebagai objek gugatan dalam UU Kepabeanan, sehingga materi sengketa tidak diperiksa. Pola serupa ditemukan dalam Putusan Nomor PUT-011472.98/2023/PP/M.XVIIIB yang juga berujung pada amar penolakan. Kondisi normatif dan praktis tersebut menimbulkan pertanyaan mendasar tentang adanya kekaburan hukum: di satu sisi, SEMA 1/2022 menyatakan bahwa seluruh keputusan dan tindakan faktual di bidang perpajakan, kepabeanan, dan cukai merupakan kewenangan absolut Pengadilan Pajak (Widodo, Syahuri & Khalimi, 2023: 167-174); di sisi lain, pengaturan sektoral dalam UU Kepabeanan dan praktik peradilan justru mempersempit akses

importir/eksportir ke jalur gugatan. Sa'adah dan Wibawa (2023: 21) secara khusus mengidentifikasi bahwa batasan kewenangan mengadili antara Pengadilan Pajak dan PTUN masih menyisakan problematika dalam penyelesaian sengketa pajak dan kepabeanan.

Berdasarkan latar belakang yang sudah dijelaskan, penulis tertarik untuk meneliti masalah mengenai kekaburan pengaturan upaya hukum gugatan atas sengketa kepabeanan, dengan fokus pada konstruksi normatif pengaturan upaya hukum dalam UU Kepabeanan, UU Pengadilan Pajak, dan UU KUP; bentuk kekaburan hukum (legal ambiguity) yang muncul dalam peraturan perundang-undangan maupun praktik putusan Pengadilan Pajak; serta bagaimana asas *due process of law*, asas *generalia sunt praeponenda singularibus*, dan kewajiban penemuan hukum oleh hakim dapat digunakan untuk menafsir dan mengatasi kekaburan tersebut. Dari permasalahan tersebut, penulis tertarik untuk membahasnya dalam sebuah karya tulis yang berjudul "KEKABURAN PENGATURAN UPAYA HUKUM GUGATAN ATAS SENGKETA KEPABEANAN DI PENGADILAN PAJAK."

METODE PENELITIAN

Penelitian yang dilakukan ini termasuk jenis penelitian hukum normatif (legal research). Penelitian hukum normatif menggunakan study document, yaitu dengan sumber bahan hukum yang utama berupa putusan Pengadilan Pajak, dimana hal ini adalah Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-004554.98/2023/PP/M.VIIA dan Putusan Nomor PUT-011472.98/2023/PP/M.XVIIIB. Kemudian didukung oleh peraturan perundang-undangan, teori hukum, serta buku atau karya tulis yang

berkaitan dengan permasalahan yang diteliti kali ini (Muhaimin, 2020: 45-48). Penelitian hukum normatif berfokus pada sistem norma hukum, khususnya aturan atau kaidah hukum. Tujuannya adalah untuk memberikan dasar argumentasi hukum dalam menentukan apakah suatu peristiwa atau perkara sudah sesuai atau tidak sesuai dengan hukum yang berlaku, serta menemukan solusi hukum yang tepat untuk menangani peristiwa tersebut.

Pada penelitian ini, bahan hukum primer yang digunakan ialah sebagai berikut: Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006; Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak; Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021; Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman; Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009; Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan; Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2008; Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2017 jo. PMK 136/PMK.04/2022; SEMA Nomor 1 Tahun 2022; serta Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-004554.98/2023/PP/M.VIIA dan Nomor PUT-011472.98/2023/PP/M.XVIIIB. Adapun beberapa sumber sekunder yang secara spesifik berhubungan dengan penelitian ini antara lain karya Tampubolon (2024) yang membahas kekosongan upaya hukum gugatan di bidang

kepabeanaan, serta karya Sa'adah dan Wibawa (2023) mengenai batasan kewenangan mengadili antara Pengadilan Pajak dan PTUN.

Penelitian ini menggunakan tiga pendekatan, yaitu: pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) untuk menganalisis koherensi antarnorma; pendekatan kasus (*case approach*) untuk memetakan argumentasi hakim dalam putusan TDD/NO; dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) menggunakan konsep negara hukum, *due process of law*, asas *lex specialis*, asas *generalia sunt praeponenda singularibus*, dan teori penemuan hukum (*rechtsvinding*). Teknik yang digunakan oleh penulis dalam mengumpulkan data guna analisis penelitian adalah studi kepustakaan. Penelitian ini bersifat deskriptif analitis, menggambarkan aturan-aturan relevan hukum positif dalam hubungannya dengan teori hukum, serta penerapan aturan tersebut dalam praktik peradilan.

PEMBAHASAN DAN ANALISIS

Konstruksi Normatif Pengaturan Upaya Hukum atas Sengketa Kepabeanaan dalam UU Kepabeanaan, UU Pengadilan Pajak, dan UU KUP Untuk memahami kekaburan pengaturan gugatan atas sengketa kepabeanaan, perlu terlebih dahulu dipetakan konstruksi normatif upaya hukum yang tersedia dalam tiga undang-undang utama, yaitu UU Kepabeanaan, UU Pengadilan Pajak, dan UU KUP.

UU Kepabeanaan mengatur bahwa importir/eksportir yang tidak setuju dengan penetapan tarif dan/atau nilai pabean, penetapan kepabeanaan lainnya, sanksi administrasi denda, dan penetapan bea keluar dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai. Produk hukum yang dapat menjadi objek

keberatan dibatasi dalam PMK 51/2017 jo. 136/2022, yaitu SPTNP, SPP, SPBL, SPSA, SPPBK, dan SPPBMCP. Keputusan atas keberatan tersebut kemudian menjadi objek banding ke Pengadilan Pajak sesuai Pasal 95 UU Kepabeanaan dan Pasal 16 PP 55/2008. Dengan demikian, desain formal yang terlihat adalah: penetapan oleh pejabat → keberatan → keputusan Dirjen → banding → putusan Pengadilan Pajak. Sholihin (2024: 64-79) dalam analisis putusan banding Pengadilan Pajak atas sengketa nilai pabean menegaskan bahwa jalur keberatan–banding merupakan satu-satunya mekanisme formal yang tersedia dalam UU Kepabeanaan.

Perlu diperhatikan bahwa UU Kepabeanaan beserta peraturan pelaksanaannya tidak memuat norma tentang gugatan, baik dalam batang tubuh maupun penjelasan. Tampubolon (2024: 3206-3208) secara eksplisit menyimpulkan hal tersebut setelah melakukan penelusuran menyeluruh terhadap UU Kepabeanaan. Tidak ada rujukan bahwa mekanisme gugatan sebagaimana diatur dalam UU Pengadilan Pajak atau UU KUP berlaku *mutatis mutandis* dalam sengketa kepabeanaan. Yudhistira dan Yusuf (2025: 320-327) menambahkan bahwa dalam penegakan hukum kepabeanaan secara umum, celah prosedural semacam ini berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum bagi pelaku usaha.

Di sisi lain, UU Pengadilan Pajak tetap mengenali dua jalur sengketa pajak: banding dan gugatan. Gugatan mencakup antara lain sengketa penagihan pajak, keputusan pembetulan, dan keputusan lain yang ditentukan UU perpajakan. Maheswara (2020: 455-460) menjelaskan bahwa prinsip peradilan pajak menghendaki perlindungan hukum yang setara bagi semua jenis

sengketa yang termasuk dalam ruang lingkup "pajak" menurut UU Pengadilan Pajak, termasuk bea masuk dan bea keluar. UU KUP menyediakan mekanisme gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak dan tindakan pejabat yang dianggap melanggar peraturan perpajakan, dan Pasal 49 UU KUP menyatakan bahwa ketentuan UU tersebut berlaku pula bagi undang-undang perpajakan lain sepanjang tidak diatur lain. Dengan demikian, terdapat disharmoni: UU Pengadilan Pajak dan UU KUP membuka ruang gugatan, sementara UU Kepabeanan tidak mengaturnya—menciptakan ruang kosong yang menjadi sumber kekaburan hukum.

Manifestasi Kekaburan Hukum dalam Tataran Peraturan Perundang-Undangan dan Praktik Putusan Pengadilan Pajak

Kekaburan hukum yang telah diidentifikasi pada tataran normatif ternyata tidak berhenti pada teks undang-undang saja, melainkan telah terkonkretkan dalam praktik peradilan yang secara sistematis menutup akses gugatan atas sengketa kepabeanan.

Putusan-putusan Pengadilan Pajak atas gugatan kepabeanan secara dominan berujung pada amar TDD/NO. Dalam Putusan Nomor PUT-004554.98/2023/PP/M.VIIA, majelis menyatakan bahwa karena gugatan tidak dapat diterima, ketentuan formal lain dan materi gugatan tidak diperiksa lebih lanjut. Tampubolon (2024: 3213-3215) mencatat bahwa alasan hakim dapat dikelompokkan menjadi dua: pertama, bukan kewenangan Pengadilan Pajak untuk memeriksa gugatan kepabeanan; dan kedua, objek sengketa bukan objek gugatan menurut UU Pengadilan Pajak dan UU Kepabeanan. Menariknya, meskipun ada putusan yang amar akhirnya "menolak" (bukan TDD), dasar argumentasi tetap bermuara

pada ketiadaan pengaturan gugatan dalam UU Kepabeanan.

Penulis menganalisis bahwa kekaburan hukum dalam konteks ini dapat dipetakan melalui tiga dimensi. Pertama, kekaburan semantik, yaitu UU Kepabeanan tidak menyebut kata "gugatan", tetapi sistem peradilan pajak mengakui gugatan sebagai jalur penyelesaian sengketa pajak secara umum. Kondisi ini menciptakan ketidakpastian linguistik mengenai apakah ketiadaan istilah berarti larangan atau sekadar kekosongan yang dapat diisi (Tampubolon, 2024: 3206). Kedua, kekaburan sistemik, yaitu terjadi ketidakharmonisan antara UU Kepabeanan, UU Pengadilan Pajak, UU KUP, SEMA 1/2022, dan UU PTUN mengenai forum dan jalur penyelesaian sengketa kepabeanan. Widodo, Syahuri, dan Khalimi (2023: 170-172) menyoroti bahwa SEMA 1/2022 justru memperluas kewenangan absolut Pengadilan Pajak, namun tanpa disertai penyesuaian pada UU Kepabeanan. Kusnu Goesniadhie (2006: 62-68) menegaskan bahwa harmonisasi hukum mensyaratkan konsistensi antara *lex specialis* dan *lex generalis* dalam satu sistem hukum. Ketiga, kekaburan institusional, yaitu Pengadilan Pajak dinyatakan pemegang kewenangan absolut untuk sengketa kepabeanan, namun dalam praktik menolak gugatan. Sa'adah dan Wibawa (2023: 28-30) menemukan bahwa batasan kewenangan mengadili antara Pengadilan Pajak dan PTUN masih menyisakan problematika—PTUN berpotensi menolak dengan alasan sengketa pajak merupakan kewenangan Pengadilan Pajak. Kondisi ini menghasilkan deadlock: tidak ada forum yang secara pasti menerima pemeriksaan materi sengketa.

Dacey (2019: 257) menegaskan bahwa *rule of law* menuntut akses efektif ke pengadilan bagi setiap pihak yang dirugikan oleh keputusan pejabat publik. Ketika wajib pajak di cabang lain (PPH, PPN, PBB, Bea Meterai, Cukai) dapat menggunakan jalur gugatan, sementara importir/eksportir di kepabeanan tidak, timbul persoalan *equality before the law*. Santoso (2021: 330-332) menegaskan bahwa ketiga nilai hukum Radbruch kepastian, keadilan, dan kemanfaatan harus dijaga secara seimbang. Dalam konteks kepabeanan, keseimbangan tersebut terganggu karena kepastian hukum (tidak diaturnya gugatan) justru mengorbankan keadilan (tertutupnya akses ke forum penyelesaian sengketa).

Upaya Mengatasi Kekaburan Melalui Asas *Due Process of Law*, *Generalia Sunt Praeponenda Singularibus*, dan Kewajiban Penemuan Hukum oleh Hakim

Dalam mengatasi kekaburan hukum yang telah teridentifikasi, terdapat beberapa instrumen yuridis yang dapat digunakan, yaitu asas *due process of law*, asas *generalia sunt praeponenda singularibus*, dan kewajiban penemuan hukum oleh hakim.

Jika *lex specialis* (UU Kepabeanan) tidak mengatur gugatan, dua sikap penafsiran dimungkinkan. Pertama, membaca ketidakaturan itu sebagai larangan implisit (pendekatan sempit), sehingga gugatan kepabeanan dianggap tidak ada sama sekali. Kedua, membaca ketidakaturan itu sebagai kekosongan relatif yang bisa diisi oleh *lex generalis* (UU KUP dan UU Pengadilan Pajak) dengan bantuan asas *generalia sunt praeponenda singularibus*. Tampubolon (2024: 3215-3217) dengan mengutip pandangan hakim dan Sutardi, cenderung menguatkan opsi kedua: bila UU

Kepabeanan tidak mengatur gugatan, maka prinsip umum dalam UU perpajakan lain dapat diadopsi, mengingat UU Kepabeanan adalah bagian dari hukum fiskal. Kusnu Goesniadhie (2006: 70-75) menegaskan bahwa harmonisasi hukum melalui asas umum perpajakan diperlukan untuk mencegah fragmentasi normatif yang merugikan subjek hukum.

Pasal 10 UU Kekuasaan Kehakiman secara tegas melarang pengadilan menolak memeriksa, mengadili, dan memutus perkara dengan alasan hukum tidak ada atau kurang jelas, dan mewajibkan hakim untuk menemukan hukum. Hal ini sesuai dengan penjelasan pasal tersebut yang menegaskan bahwa hakim sebagai organ utama dalam pengadilan dan pelaksanaan kekuasaan pengadilan, wajib menemukan hukum dalam suatu perkara meskipun hukum yang bersangkutan tidak ada atau kurang jelas. Afrizal (2017: 1-23) menjelaskan bahwa *rechtsvinding* merupakan kewajiban konstitusional hakim yang mencakup interpretasi gramatikal, sistematis, historis, teleologis, hingga konstruksi hukum melalui analogi dan *argumentum a contrario*. Oleh karena itu, hakim dituntut untuk kreatif dalam mempertimbangkan suatu masalah hukum.

Dalam konteks ini, ketika hakim Pengadilan Pajak menjatuhkan amar TDD/NO atas gugatan kepabeanan dengan alasan UU Kepabeanan tidak mengatur gugatan, dapat diperdebatkan apakah sikap tersebut selaras dengan kewajiban konstitusional untuk menjamin akses keadilan. Maheswara (2020: 455-460) menambahkan bahwa prinsip peradilan pajak menghendaki hakim berperan aktif (*dominus litis*) dalam memeriksa sengketa, yang secara logis mencakup kewajiban untuk tidak serta-merta menolak gugatan semata-mata karena ketiadaan

norma eksplisit. Menurut penulis, pertimbangan hakim yang semata-mata mendasarkan penolakan pada ketiadaan pengaturan gugatan dalam UU Kepabeanan tanpa melakukan penemuan hukum merupakan sikap yang kurang sejalan dengan amanat Pasal 10 UU Kekuasaan Kehakiman.

Secara teori, keputusan dan tindakan otoritas kepabeanan memenuhi kualifikasi Keputusan Tata Usaha Negara sebagaimana UU PTUN dan UU Administrasi Pemerintahan, sehingga secara konseptual dapat digugat ke PTUN (Baranyanan, 2017: 1-12; Ridwan, Heryansyah & Pratiwi, 2018: 339-358). Namun SEMA 1/2002 dan SEMA 1/2022 menegaskan bahwa sengketa perpajakan—termasuk kepabeanan dan cukai—berada dalam kewenangan absolut Pengadilan Pajak. Widodo, Syahuri, dan Khalimi (2023: 172-173) menganalisis bahwa SEMA 1/2022 memperkuat kewenangan absolut Pengadilan Pajak atas tindakan faktual di bidang perpajakan, tetapi tanpa penyesuaian mekanisme gugatan dalam UU Kepabeanan. Hal ini menghasilkan deadlock institusional: Pengadilan Pajak menolak gugatan karena tidak ada dasar normatif, PTUN menolak karena sengketa kepabeanan bukan kewenangannya. Sa'adah dan Wibawa (2023: 28-30) menegaskan bahwa kondisi denial of justice semacam ini bertentangan dengan prinsip negara hukum.

Berdasarkan seluruh analisis di atas, penulis berpendapat bahwa diperlukan rekonstruksi normatif yang eksplisit agar keaburan tidak lagi bergantung semata pada penafsiran per kasus. Usulan utamanya mencakup penambahan norma tentang gugatan dalam UU Kepabeanan melalui perubahan Pasal 95 dengan ayat baru yang mengatur bahwa terhadap

keputusan atau tindakan otoritas kepabeanan yang tidak dapat diajukan keberatan tetap dapat diajukan gugatan ke Pengadilan Pajak. Penulis mengusulkan draf sebagai berikut:

Usulan Pasal 95 ayat (3): "Terhadap keputusan atau tindakan pejabat Bea dan Cukai di bidang kepabeanan yang menimbulkan akibat hukum bagi importir atau eksportir dan tidak dapat diajukan keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 93, Pasal 93A, Pasal 94, atau peraturan pelaksanaannya, importir atau eksportir dapat mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang Pengadilan Pajak dan ketentuan umum perpajakan."

Usulan Pasal 95A:

- 1) *Gugatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 95 ayat (3) diajukan terhadap keputusan tertulis dan/atau tindakan faktual pejabat Bea dan Cukai yang diduga bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan/atau asas-asas umum pemerintahan yang baik.*
- 2) *Pengaturan lebih lanjut mengenai tata cara pengajuan gugatan, jangka waktu, dan objek gugatan diatur dengan Peraturan Pemerintah.*

Selain itu, diperlukan pula penyesuaian definisi objek sengketa dalam UU Pengadilan Pajak, revisi PMK 51/2017 jo. 136/2022 untuk memperluas jenis penetapan yang dapat dikualifikasi sebagai objek keberatan, dan peninjauan kembali SEMA terkait kompetensi absolut untuk memperjelas pembagian kompetensi Pengadilan Pajak dan PTUN ketika gugatan ditolak atas dasar formal, sehingga tidak ada vacuum of forum.

Konstruksi Normatif Pengaturan Upaya Hukum atas Sengketa Kepabeanan dalam UU Kepabeanan, UU Pengadilan Pajak, dan UU KUP Untuk memahami kekaburan pengaturan gugatan atas sengketa kepabeanan, perlu terlebih dahulu dipetakan konstruksi normatif upaya hukum yang tersedia dalam tiga undang-undang utama, yaitu UU Kepabeanan, UU Pengadilan Pajak, dan UU KUP.

UU Kepabeanan mengatur bahwa importir/eksportir yang tidak setuju dengan penetapan tarif dan/atau nilai pabean, penetapan kepabeanan lainnya, sanksi administrasi denda, dan penetapan bea keluar dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai. Produk hukum yang dapat menjadi objek keberatan dibatasi dalam PMK 51/2017 jo. 136/2022, yaitu SPTNP, SPP, SPBL, SPSA, SPPBK, dan SPPBMCP. Keputusan atas keberatan tersebut kemudian menjadi objek banding ke Pengadilan Pajak sesuai Pasal 95 UU Kepabeanan dan Pasal 16 PP 55/2008. Dengan demikian, desain formal yang terlihat adalah: penetapan oleh pejabat → keberatan → keputusan Dirjen → banding → putusan Pengadilan Pajak. Sholihin (2024: 64-79) dalam analisis putusan banding Pengadilan Pajak atas sengketa nilai pabean menegaskan bahwa jalur keberatan–banding merupakan satu-satunya mekanisme formal yang tersedia dalam UU Kepabeanan.

Perlu diperhatikan bahwa UU Kepabeanan beserta peraturan pelaksanaannya tidak memuat norma tentang gugatan, baik dalam batang tubuh maupun penjelasan. Tampubolon (2024: 3206-3208) secara eksplisit menyimpulkan hal tersebut setelah melakukan penelusuran menyeluruh terhadap UU Kepabeanan. Tidak ada rujukan bahwa

mekanisme gugatan sebagaimana diatur dalam UU Pengadilan Pajak atau UU KUP berlaku mutatis mutandis dalam sengketa kepabeanan. Yudhistira dan Yusuf (2025: 320-327) menambahkan bahwa dalam penegakan hukum kepabeanan secara umum, celah prosedural semacam ini berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum bagi pelaku usaha.

Di sisi lain, UU Pengadilan Pajak tetap mengenali dua jalur sengketa pajak: banding dan gugatan. Gugatan mencakup antara lain sengketa penagihan pajak, keputusan pembetulan, dan keputusan lain yang ditentukan UU perpajakan. Maheswara (2020: 455-460) menjelaskan bahwa prinsip peradilan pajak menghendaki perlindungan hukum yang setara bagi semua jenis sengketa yang termasuk dalam ruang lingkup "pajak" menurut UU Pengadilan Pajak, termasuk bea masuk dan bea keluar. UU KUP menyediakan mekanisme gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak dan tindakan pejabat yang dianggap melanggar peraturan perpajakan, dan Pasal 49 UU KUP menyatakan bahwa ketentuan UU tersebut berlaku pula bagi undang-undang perpajakan lain sepanjang tidak diatur lain. Dengan demikian, terdapat disharmoni: UU Pengadilan Pajak dan UU KUP membuka ruang gugatan, sementara UU Kepabeanan tidak mengaturnya—menciptakan ruang kosong yang menjadi sumber kekaburan hukum.

Manifestasi Kekaburan Hukum dalam Tataran Peraturan Perundang-Undangan dan Praktik Putusan Pengadilan Pajak Kekaburan hukum yang telah diidentifikasi pada tataran normatif ternyata tidak berhenti pada teks undang-undang saja, melainkan telah terkonkretkan dalam praktik peradilan yang

secara sistematis menutup akses gugatan atas sengketa kepabeanan.

Putusan-putusan Pengadilan Pajak atas gugatan kepabeanan secara dominan berujung pada amar TDD/NO. Dalam Putusan Nomor PUT-004554.98/2023/PP/M.VIIA, majelis menyatakan bahwa karena gugatan tidak dapat diterima, ketentuan formal lain dan materi gugatan tidak diperiksa lebih lanjut. Tampubolon (2024: 3213-3215) mencatat bahwa alasan hakim dapat dikelompokkan menjadi dua: pertama, bukan kewenangan Pengadilan Pajak untuk memeriksa gugatan kepabeanan; dan kedua, objek sengketa bukan objek gugatan menurut UU Pengadilan Pajak dan UU Kepabeanan. Menariknya, meskipun ada putusan yang amar akhirnya "menolak" (bukan TDD), dasar argumentasi tetap bermuara pada ketiadaan pengaturan gugatan dalam UU Kepabeanan.

Penulis menganalisis bahwa kekaburan hukum dalam konteks ini dapat dipetakan melalui tiga dimensi. Pertama, kekaburan semantik, yaitu UU Kepabeanan tidak menyebut kata "gugatan", tetapi sistem peradilan pajak mengakui gugatan sebagai jalur penyelesaian sengketa pajak secara umum. Kondisi ini menciptakan ketidakpastian linguistik mengenai apakah ketiadaan istilah berarti larangan ataukah sekadar kekosongan yang dapat diisi (Tampubolon, 2024: 3206). Kedua, kekaburan sistemik, yaitu terjadi ketidakharmonisan antara UU Kepabeanan, UU Pengadilan Pajak, UU KUP, SEMA 1/2022, dan UU PTUN mengenai forum dan jalur penyelesaian sengketa kepabeanan. Widodo, Syahuri, dan Khalimi (2023: 170-172) menyoroti bahwa SEMA 1/2022 justru memperluas kewenangan absolut Pengadilan Pajak, namun tanpa disertai

penyesuaian pada UU Kepabeanan. Kusnu Goesniadhie (2006: 62-68) menegaskan bahwa harmonisasi hukum mensyaratkan konsistensi antara *lex specialis* dan *lex generalis* dalam satu sistem hukum. Ketiga, kekaburan institusional, yaitu Pengadilan Pajak dinyatakan pemegang kewenangan absolut untuk sengketa kepabeanan, namun dalam praktik menolak gugatan. Sa'adah dan Wibawa (2023: 28-30) menemukan bahwa batasan kewenangan mengadili antara Pengadilan Pajak dan PTUN masih menyisakan problematika—PTUN berpotensi menolak dengan alasan sengketa pajak merupakan kewenangan Pengadilan Pajak. Kondisi ini menghasilkan deadlock: tidak ada forum yang secara pasti menerima pemeriksaan materi sengketa.

Dacey (2019: 257) menegaskan bahwa *rule of law* menuntut akses efektif ke pengadilan bagi setiap pihak yang dirugikan oleh keputusan pejabat publik. Ketika wajib pajak di cabang lain (PPh, PPN, PBB, Bea Meterai, Cukai) dapat menggunakan jalur gugatan, sementara importir/eksportir di kepabeanan tidak, timbul persoalan *equality before the law*. Santoso (2021: 330-332) menegaskan bahwa ketiga nilai hukum Radbruch—kepastian, keadilan, dan kemanfaatan—harus dijaga secara seimbang. Dalam konteks kepabeanan, keseimbangan tersebut terganggu karena kepastian hukum (tidak diaturnya gugatan) justru mengorbankan keadilan (tertutupnya akses ke forum penyelesaian sengketa).

Upaya Mengatasi Kekaburan Melalui Asas *Due Process of Law*, *Generalia Sunt Praeponenda Singularibus*, dan Kewajiban Penemuan Hukum oleh Hakim

Dalam mengatasi kekaburan hukum yang telah teridentifikasi, terdapat beberapa instrumen

yuridis yang dapat digunakan, yaitu asas *due process of law*, asas *generalia sunt praeponenda singularibus*, dan kewajiban penemuan hukum oleh hakim.

Jika *lex specialis* (UU Kepabeanan) tidak mengatur gugatan, dua sikap penafsiran dimungkinkan. Pertama, membaca ketidakaturan itu sebagai larangan implisit (pendekatan sempit), sehingga gugatan kepabeanan dianggap tidak ada sama sekali. Kedua, membaca ketidakaturan itu sebagai kekosongan relatif yang bisa diisi oleh *lex generalis* (UU KUP dan UU Pengadilan Pajak) dengan bantuan asas *generalia sunt praeponenda singularibus*. Tampubolon (2024: 3215-3217) dengan mengutip pandangan hakim dan Sutardi, cenderung menguatkan opsi kedua: bila UU Kepabeanan tidak mengatur gugatan, maka prinsip umum dalam UU perpajakan lain dapat diadopsi, mengingat UU Kepabeanan adalah bagian dari hukum fiskal. Kusnu Goesniadhie (2006: 70-75) menegaskan bahwa harmonisasi hukum melalui asas umum perpajakan diperlukan untuk mencegah fragmentasi normatif yang merugikan subjek hukum.

Pasal 10 UU Kekuasaan Kehakiman secara tegas melarang pengadilan menolak memeriksa, mengadili, dan memutus perkara dengan alasan hukum tidak ada atau kurang jelas, dan mewajibkan hakim untuk menemukan hukum. Hal ini sesuai dengan penjelasan pasal tersebut yang menegaskan bahwa hakim sebagai organ utama dalam pengadilan dan pelaksanaan kekuasaan pengadilan, wajib menemukan hukum dalam suatu perkara meskipun hukum yang bersangkutan tidak ada atau kurang jelas. Afrizal (2017: 1-23) menjelaskan bahwa *rechtsvinding* merupakan kewajiban konstitusional hakim yang mencakup interpretasi gramatikal, sistematis,

historis, teleologis, hingga konstruksi hukum melalui analogi dan *argumentum a contrario*. Oleh karena itu, hakim dituntut untuk kreatif dalam mempertimbangkan suatu masalah hukum.

Dalam konteks ini, ketika hakim Pengadilan Pajak menjatuhkan amar TDD/NO atas gugatan kepabeanan dengan alasan UU Kepabeanan tidak mengatur gugatan, dapat diperdebatkan apakah sikap tersebut selaras dengan kewajiban konstitusional untuk menjamin akses keadilan. Maheswara (2020: 455-460) menambahkan bahwa prinsip peradilan pajak menghendaki hakim berperan aktif (*dominus litis*) dalam memeriksa sengketa, yang secara logis mencakup kewajiban untuk tidak serta-merta menolak gugatan semata-mata karena ketiadaan norma eksplisit. Menurut penulis, pertimbangan hakim yang semata-mata mendasarkan penolakan pada ketiadaan pengaturan gugatan dalam UU Kepabeanan tanpa melakukan penemuan hukum merupakan sikap yang kurang sejalan dengan amanat Pasal 10 UU Kekuasaan Kehakiman.

Secara teori, keputusan dan tindakan otoritas kepabeanan memenuhi kualifikasi Keputusan Tata Usaha Negara sebagaimana UU PTUN dan UU Administrasi Pemerintahan, sehingga secara konseptual dapat digugat ke PTUN (Baranyanan, 2017: 1-12; Ridwan, Heryansyah & Pratiwi, 2018: 339-358). Namun SEMA 1/2002 dan SEMA 1/2022 menegaskan bahwa sengketa perpajakan—termasuk kepabeanan dan cukai—berada dalam kewenangan absolut Pengadilan Pajak. Widodo, Syahuri, dan Khalimi (2023: 172-173) menganalisis bahwa SEMA 1/2022 memperkuat kewenangan absolut Pengadilan Pajak atas tindakan faktual di bidang perpajakan, tetapi tanpa penyesuaian mekanisme gugatan dalam UU

Kepabeanan. Hal ini menghasilkan deadlock institusional: Pengadilan Pajak menolak gugatan karena tidak ada dasar normatif, PTUN menolak karena sengketa kepabeanan bukan kewenangannya. Sa'adah dan Wibawa (2023: 28-30) menegaskan bahwa kondisi denial of justice semacam ini bertentangan dengan prinsip negara hukum.

Berdasarkan seluruh analisis di atas, penulis berpendapat bahwa diperlukan rekonstruksi normatif yang eksplisit agar keaburan tidak lagi bergantung semata pada penafsiran per kasus. Usulan utamanya mencakup penambahan norma tentang gugatan dalam UU Kepabeanan melalui perubahan Pasal 95 dengan ayat baru yang mengatur bahwa terhadap keputusan atau tindakan otoritas kepabeanan yang tidak dapat diajukan keberatan tetap dapat diajukan gugatan ke Pengadilan Pajak. Penulis mengusulkan draf sebagai berikut:

Usulan Pasal 95 ayat (3): "Terhadap keputusan atau tindakan pejabat Bea dan Cukai di bidang kepabeanan yang menimbulkan akibat hukum bagi importir atau eksportir dan tidak dapat diajukan keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 93, Pasal 93A, Pasal 94, atau peraturan pelaksanaannya, importir atau eksportir dapat mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang Pengadilan Pajak dan ketentuan umum perpajakan."

Usulan Pasal 95A:

(1) Gugatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 95 ayat (3) diajukan terhadap keputusan tertulis dan/atau tindakan faktual pejabat Bea dan Cukai yang diduga bertentangan dengan ketentuan

peraturan perundang-undangan dan/atau asas-asas umum pemerintahan yang baik.

(2) Pengaturan lebih lanjut mengenai tata cara pengajuan gugatan, jangka waktu, dan objek gugatan diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Selain itu, diperlukan pula penyesuaian definisi objek sengketa dalam UU Pengadilan Pajak, revisi PMK 51/2017 jo. 136/2022 untuk memperluas jenis penetapan yang dapat dikualifikasi sebagai objek keberatan, dan peninjauan kembali SEMA terkait kompetensi absolut untuk memperjelas pembagian kompetensi Pengadilan Pajak dan PTUN ketika gugatan ditolak atas dasar formal, sehingga tidak ada vacuum of forum.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai keaburan pengaturan upaya hukum gugatan atas sengketa kepabeanan di Pengadilan Pajak, penulis menarik kesimpulan sebagai berikut. Pengaturan upaya hukum atas sengketa kepabeanan di Indonesia menunjukkan ketidakkonsistenan antara UU Kepabeanan, UU Pengadilan Pajak, UU KUP, dan SEMA 1/2022, terutama terkait ketiadaan pengaturan gugatan dalam UU Kepabeanan. Ketiadaan tersebut, dalam konteks definisi pajak menurut UU Pengadilan Pajak, Pasal 49 UU KUP, dan kewenangan absolut Pengadilan Pajak menurut SEMA 1/2022, tidak dapat dipandang sekadar kekosongan normatif, melainkan keaburan hukum sistemik yang termanifestasi dalam tiga dimensi—semantik, sistemik, dan institusional—yang berdampak pada pembatasan hak importir/eksportir untuk memperoleh keadilan.

Praktik putusan Pengadilan Pajak yang menjatuhkan amar TDD/NO memperlihatkan penafsiran konservatif yang kurang memanfaatkan asas generalia sunt praeponenda singularibus dan kewajiban penemuan hukum menurut Pasal 10 UU Kekuasaan Kehakiman. Berdasarkan Pasal 49 UU KUP yang menyatakan keberlakuan ketentuan umum perpajakan terhadap undang-undang perpajakan lain, serta definisi pajak dalam UU Pengadilan Pajak yang mencakup bea masuk dan bea keluar, terdapat ruang bagi hakim untuk menggunakan penemuan hukum guna mengakomodasi gugatan kepabeanan dalam kompetensi Pengadilan Pajak. Untuk mengatasi kekaburan tersebut secara permanen, diperlukan perubahan eksplisit UU Kepabeanan khususnya melalui penambahan Pasal 95 ayat (3) dan Pasal 95A—sekaligus harmonisasi UU Pengadilan Pajak, UU KUP, dan PMK terkait, agar prinsip keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan dapat terwujud secara seimbang.

SARAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dipaparkan, penulis memberikan saran-saran sebagai berikut. Kepada pembentuk undang-undang (DPR dan Pemerintah), agar segera melakukan revisi atas UU Kepabeanan untuk menambahkan pengaturan eksplisit mengenai upaya hukum gugatan atas sengketa kepabeanan di Pengadilan Pajak, dan mengharmonisasikan UU Kepabeanan dengan UU Pengadilan Pajak, UU KUP, UU PTUN, serta UU Administrasi Pemerintahan agar tidak terjadi lagi tumpang tindih dan kekosongan forum. Kepada DJBC dan Kementerian Keuangan, agar meninjau

kembali PMK 51/2017 jo. PMK 136/2022 dengan memperluas jenis penetapan yang dapat dijadikan objek keberatan, dan menyusun pedoman internal agar pejabat DJBC tidak lagi menggunakan "surat biasa" untuk tindakan yang secara hukum memuat penetapan. Kepada Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung, agar mendorong hakim untuk lebih aktif menggunakan kewenangan penemuan hukum (*rechtsvinding*) sebagaimana diamanatkan Pasal 10 UU Kekuasaan Kehakiman, dan menyusun SEMA yang memperjelas kriteria objek gugatan di Pengadilan Pajak dalam konteks sengketa kepabeanan.

DAFTAR KEPUSTAKAAN

- Afrizal. 2017. Upaya Penemuan Hukum oleh Hakim di Peradilan. Al-Mizan, 4(1), 1–23.
- Baranyanan, S. 2017. Efektivitas Eksekusi Peradilan Tata Usaha Negara Berdasarkan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009. Sasi, 23(1), 1–12.
- Dacey, A. V. 2019. Pengantar Studi Hukum Konstitusi. Bandung: Nusamedia.
- Kusnu Goesniadhie, S. 2006. Harmonisasi Hukum dalam Perspektif Perundang-undangan: Lex Specialis Suatu Masalah. Surabaya: JP Books.
- Maheswara, R. H. 2020. Prinsip-Prinsip Peradilan Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak. Notaire, 3(3), 441–468.
- Margono. 2019. Asas Keadilan, Kemanfaatan, Kepastian Hukum dalam Putusan Hakim. Jakarta: Sinar Grafika.
- Muhaimin. 2020. Metode Penelitian Hukum. Mataram: Mataram University Press.
- Ridwan, H. R., Heryansyah, D., & Pratiwi, D. K. 2018. Perluasan Kompetensi Absolut Pengadilan Tata Usaha Negara dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan. Jurnal Hukum Ius Quia Iustum, 25(2), 339–358.

Sa'adah, N., & Wibawa, K. C. S. 2023. Batasan Kewenangan Mengadili Sengketa Pajak antara Pengadilan Pajak dan Pengadilan Tata Usaha Negara. *Masalah-Masalah Hukum*, 52(1), 21–30.

Santoso, H. A. 2021. Perspektif Keadilan Hukum Teori Gustav Radbruch dalam Putusan PKPU "PTB." *Jatiswara*, 36(3), 325–334.

Sholihin, A. 2024. Analisis Putusan Banding Pengadilan Pajak Sengketa Nilai Pabean (Studi Kasus di KPU BC Tipe A Tanjung Priok). *Jurnal Ekonomi Akuntansi dan Manajemen*, 23(1), 64–79.

Tampubolon, J. 2024. Kekosongan Upaya Hukum Gugatan dalam Peraturan Perundang-undangan di Bidang Kepabeanan Telah Membatasi Hak Importir/Eksportir dalam Mendapatkan Keadilan dan Kepastian Hukum. *Syntax Idea*, 6(07), 3203–3219.

Widodo, J. E., Syahuri, T., & Khalimi, K. 2023. Kajian Yuridis Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2022 Ditinjau dari Aspek Kepastian Hukum Kewenangan Pengadilan Pajak. *Perfecto: Jurnal Ilmu Hukum*, 1(3), 167–174.

Yudhistira, F. K., & Yusuf, H. 2025. Analisis Yuridis Eksklusif terhadap Penegakan Hukum Pidana di Bidang Kepabeanan. *Jurnal Intelek Insan Cendikia*, 2(1), 320–327.

Peraturan Perundang-undangan dan Putusan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021.

Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara sebagaimana

telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009.

Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2008 tentang Pengenaan Bea Keluar terhadap Barang Ekspor Tertentu.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 51/PMK.04/2017 jo. PMK 136/PMK.04/2022 tentang Keberatan di Bidang Kepabeanan dan Cukai.

Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2022 tentang Kompetensi Pengadilan Pajak.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-004554.98/2023/PP/M.VIIA.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-011472.98/2023/PP/M.XVIIIB.