



Analisis Yuridis Terhadap Peluang Penghindaran Pajak Dalam Fasilitas Kawasan Berikat Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang

Mega Sulistyo¹, Sudarto², Sujono³

Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma Jakarta, Indoneisa¹⁻³

Email Korespondensi: riski.fadilah.upc@gmail.com, sudarto@unsurya.ac.id,

sujono@unsurya.ac.id

Article received: 01 Januari 2026, Review process: 12 Januari 2026

Article Accepted: 22 Februari 2026, Article published: 01 Maret 2026

ABSTRACT

Bonded Zone facilities constitute a strategic fiscal incentive framework intended to promote export-oriented industrial development and enhance investment competitiveness in Indonesia. The enactment of Law Number 6 of 2023 concerning the Stipulation of Government Regulation in Lieu of Law Number 2 of 2022 on Job Creation into Law introduces regulatory restructuring affecting customs and taxation governance, including the administration of bonded zones. While the regulatory framework formally aims to simplify business processes and strengthen supervision, concerns remain regarding potential opportunities for tax avoidance within the bonded zone regime.

This study examines: (1) the legal regulation governing bonded zone facilities based on Law Number 6 of 2023 and related statutory instruments, and (2) the effectiveness of the General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in addressing tax avoidance opportunities arising from regulatory and institutional constraints. Employing normative juridical research with statutory and analytical approaches, this study finds that although the regulatory framework is normatively comprehensive, fragmentation between customs and tax regimes, overlapping supervisory authority, and limited institutional integration reduce the corrective effectiveness of GAAR. Consequently, regulatory harmonization and strengthened inter-agency coordination are essential to ensure legal certainty and fiscal fairness within Indonesia's bonded zone system.

Keywords: Bonded Zone, Tax Avoidance, GAAR, Job Creation Law, Regulatory Harmonization

ABSTRAK

Fasilitas Kawasan Berikat merupakan instrumen insentif fiskal yang bertujuan mendorong pertumbuhan industri berorientasi ekspor dan meningkatkan daya saing investasi di Indonesia. Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang membawa restrukturisasi pengaturan di bidang kepabeanan dan perpajakan yang turut memengaruhi tata kelola Kawasan Berikat. Meskipun kerangka regulasi tersebut secara normatif dirancang untuk menyederhanakan perizinan dan memperkuat pengawasan, dalam praktiknya masih terdapat peluang penghindaran pajak dalam pemanfaatan fasilitas tersebut. Penelitian ini menganalisis: (1) pengaturan hukum

fasilitas Kawasan Berikat berdasarkan UU No. 6 Tahun 2023 dan peraturan perundang-undangan terkait, serta (2) efektivitas penerapan Ketentuan Anti-Penghindaran Pajak Umum (General Anti-Avoidance Rule/GAAR) dalam menutup peluang penghindaran pajak yang timbul akibat hambatan regulatif dan kelembagaan. Dengan menggunakan metode penelitian hukum normatif melalui pendekatan perundang-undangan dan analitis, penelitian ini menunjukkan bahwa meskipun pengaturan hukum telah tersusun secara komprehensif, fragmentasi antara rezim kepabeanan dan perpajakan, tumpang tindih kewenangan pengawasan, serta keterbatasan integrasi sistem administrasi mengurangi efektivitas korektif GAAR. Oleh karena itu, harmonisasi regulasi dan penguatan koordinasi antarinstansi menjadi prasyarat utama untuk mewujudkan kepastian hukum dan keadilan fiskal dalam sistem Kawasan Berikat.

Kata Kunci: Kawasan Berikat, Penghindaran Pajak, GAAR, Undang-Undang Cipta Kerja, Kepastian Hukum

PENDAHULUAN

Tujuan negara Indonesia sebagaimana tercantum dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 alinea keempat adalah melindungi segenap bangsa Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, serta ikut melaksanakan ketertiban dunia berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial. Dalam kerangka tersebut, negara memiliki kewajiban untuk menjamin terselenggaranya pembangunan nasional yang berkelanjutan melalui kebijakan publik yang adil dan berbasis hukum. Salah satu alat yang paling penting untuk mencapai tujuan itu adalah sistem perpajakan.

Pajak merupakan sumber penerimaan utama negara sekaligus instrumen pengaturan kegiatan ekonomi nasional. Kedudukannya ditegaskan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang. Ketentuan ini tidak hanya menegaskan prinsip legalitas dalam pemungutan pajak, tetapi juga mengandung konsekuensi bahwa setiap pemberian fasilitas fiskal harus memiliki landasan hukum yang jelas serta dilaksanakan dalam kerangka kepastian hukum serta keadilan fiskal.

Dalam perspektif negara hukum modern, sebagaimana dikemukakan dalam berbagai kajian hukum administrasi negara, kebijakan fiskal tidak hanya harus memiliki dasar legalitas formal, tetapi juga harus memenuhi prinsip akuntabilitas, proporsionalitas, dan pengawasan yang efektif. Konsepsi negara hukum yang menempatkan hukum sebagai pembatas kekuasaan administrasi negara menegaskan bahwa setiap kebijakan fiskal, termasuk pemberian fasilitas Kawasan Berikat, harus tunduk pada prinsip supremasi hukum dan mekanisme pengawasan yang efektif.

Pemberian fasilitas fiskal sebagai bentuk diskresi administratif negara harus tunduk pada prinsip *good governance* agar tidak menimbulkan ketimpangan dan *moral hazard* dalam praktik. Dengan demikian, fasilitas Kawasan Berikat tidak dapat hanya dilihat sebagai instrumen ekonomi, tetapi juga kebijakan publik yang harus diuji dalam kerangka negara hukum dan manajemen pemerintahan yang efektif.

Dalam perspektif manajemen pemerintahan yang efektif, transparansi, akuntabilitas, dan integrasi pengawasan merupakan prasyarat agar kebijakan fiskal tidak menimbulkan distorsi dan *moral hazard* dalam praktik.

Dalam usaha untuk meningkatkan ekonomi dan memperkuat daya tarik investasi, pemerintah memberikan berbagai insentif fiskal kepada sektor industri tertentu. Salah satu bentuk insentif tersebut adalah fasilitas Kawasan Berikat, yang menawarkan kemudahan dalam aspek kepabeanan dan perpajakan bagi pelaku usaha berorientasi ekspor. Fasilitas tersebut antara lain berupa penangguhan bea masuk, pembebasan Pajak Penghasilan Pasal 22 impor, serta Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang tidak dipungut atas pemasukan barang tertentu. Secara normatif, kebijakan ini bertujuan menekan biaya produksi, memperlancar arus barang, dan memperkuat daya saing industri dalam pasar internasional.

Pengaturan mengenai Kawasan Berikat mengalami perkembangan signifikan dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang. Undang-undang ini membawa restrukturisasi tata kelola perizinan berbasis risiko serta penyederhanaan prosedur administratif di berbagai sektor, termasuk kepabeanan dan perpajakan. Di satu sisi, penyederhanaan tersebut dimaksudkan untuk memperkuat kemudahan berusaha dan meningkatkan investasi. Namun di sisi lain, fleksibilitas regulatif yang lebih luas berpotensi memperbesar risiko penyalahgunaan fasilitas apabila tidak diimbangi dengan sistem pengawasan yang efektif dan terintegrasi.

Restrukturisasi regulasi melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang pada dasarnya bertujuan menciptakan simplifikasi regulasi serta kemudahan investasi. Akan tetapi, sebagaimana dikemukakan dalam kajian hukum pembangunan dan kebijakan publik, simplifikasi regulasi harus tetap disertai mekanisme kontrol dan pengawasan yang terintegrasi. Tanpa kontrol struktural yang kuat, deregulasi berpotensi menciptakan ruang arbitrase regulasi (*regulatory arbitrage*), termasuk dalam pemanfaatan fasilitas fiskal seperti Kawasan Berikat.

Dalam praktiknya, pemanfaatan fasilitas Kawasan Berikat tidak sepenuhnya terbebas dari potensi penyimpangan. Berbagai permasalahan teridentifikasi, seperti manipulasi dokumen, ekspor fiktif, pengalihan barang ke pasar domestik tanpa pemenuhan kewajiban perpajakan secara proporsional, serta rekayasa nilai transaksi melalui mekanisme *under-invoicing* dan *over-invoicing*. Fenomena ini menunjukkan adanya peluang penghindaran pajak yang tidak semata-mata bersumber dari kekosongan norma, tetapi juga dari disharmoni antara rezim kepabeanan dan rezim perpajakan serta lemahnya koordinasi pengawasan antarinstansi.

Salah satu contoh konkret adalah kasus PT Hyoupseung Garment Indonesia (PT HGI), yang diduga mengalihkan barang impor ke pasar domestik tanpa memenuhi kewajiban perpajakan secara penuh melalui manipulasi dokumen dan pelaporan kegiatan usaha. Kasus tersebut mengindikasikan adanya kelemahan

struktural dalam mekanisme pengawasan Kawasan Berikat, termasuk persoalan integrasi data dan koordinasi antara Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dengan Direktorat Jenderal Pajak. Kondisi ini berimplikasi pada ketimpangan fiskal, karena wajib pajak di luar Kawasan Berikat menanggung beban pajak secara penuh, sementara sebagian pihak dapat memanfaatkan celah administratif untuk menekan kewajiban perpajakannya.

Secara normatif, sistem perpajakan Indonesia telah mengadopsi prinsip anti-penghindaran pajak melalui penguatan kewenangan otoritas pajak dalam menganalisis substansi ekonomi transaksi dan menerapkan asas *substance over form*. Instrumen ini dikenal sebagai *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)*, yang bertujuan mengoreksi transaksi yang secara formal sah namun secara substansial dimaksudkan untuk mengurangi beban pajak secara tidak wajar. Namun demikian, pertanyaan krusial yang muncul bukan lagi mengenai keberadaan norma anti-penghindaran tersebut, melainkan mengenai efektivitas penerapannya dalam konteks fasilitas Kawasan Berikat yang secara regulatif semakin fleksibel setelah diberlakukannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang.

Sejauh ini, berbagai kajian mengenai fasilitas fiskal dan penghindaran pajak cenderung membahas aspek normatif secara umum atau berfokus pada rezim *anti-avoidance* dalam sistem perpajakan. Namun, belum banyak penelitian yang secara khusus menginventarisasi keseluruhan regulasi yang mengatur Kawasan Berikat dan menganalisis efektivitas penerapan GAAR dalam menutup peluang penghindaran pajak pada fasilitas tersebut setelah restrukturisasi regulasi melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang. Oleh karena itu, diperlukan kajian yuridis yang tidak hanya memetakan kerangka regulasi secara komprehensif, tetapi juga mengevaluasi hambatan normatif dan kelembagaan yang memengaruhi efektivitas pengawasan.

Berdasarkan penjelasan di atas, studi ini dilaksanakan untuk meneliti secara hukum mengenai pengaturan hukum fasilitas Kawasan Berikat berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 dan peraturan perundang-undangan terkait, serta untuk menilai efektivitas penerapan *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)* dalam menutup peluang penghindaran pajak dalam implementasinya. Studi ini diharapkan dapat memberikan sumbangan untuk memperkuat kepastian hukum dan keadilan perpajakan dalam sistem Kawasan Berikat di Indonesia.

METODE

Penelitian ini menerapkan pendekatan penelitian hukum normatif (yuridis-doktrinal), yaitu penelitian yang berfokus pada penelaahan norma hukum positif dan doktrin hukum untuk menyelesaikan masalah hukum yang timbul dalam praktik penyelenggaraan fasilitas Kawasan Berikat. Penelitian hukum normatif memandang hukum sebagai sistem kaidah yang tertuang dalam peraturan perundang-undangan (*law in books*), sehingga analisis dilakukan terhadap struktur, substansi, dan sinkronisasi norma hukum yang mengatur fasilitas fiskal dan

mekanisme pengawasannya. Sifat penelitian ini adalah analisis deskriptif dan evaluasi preskriptif. Sifat analisis deskriptif dipergunakan untuk menginventarisasi dan memetakan seluruh ketentuan perundang-undangan yang mengatur fasilitas Kawasan Berikat, mulai dari Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang, Undang-Undang Kepabeanan, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, hingga ketentuan pelaksanaan di tingkat Peraturan Pemerintah dan Peraturan Menteri Keuangan. Sementara itu, sifat preskriptif-evaluatif digunakan untuk menilai efektivitas penerapan *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) dalam menutup peluang penghindaran pajak serta merumuskan rekomendasi perbaikan regulatif dan kelembagaan.

Metode yang diterapkan dalam studi ini mencakup pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah hierarki dan sinkronisasi regulasi yang mengatur Kawasan Berikat serta kewenangan pengawasan antara Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Pendekatan konseptual digunakan untuk mengkaji tentang penghindaran pajak, prinsip *substance over form*, serta efektivitas instrumen *General Anti-Avoidance Rule* dalam kerangka sistem hukum perpajakan Indonesia. Sumber hukum yang digunakan terdiri atas sumber hukum primer, sekunder, dan tersier. Sumber hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan yang relevan dengan fasilitas Kawasan Berikat dan rezim anti-penghindaran pajak. Sumber hukum sekunder berupa buku teks, jurnal ilmiah, dan karya tulis akademik, termasuk referensi dari dosen Fakultas Hukum Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma yang relevan dengan tata kelola fiskal dan pengawasan administrasi negara. Sumber hukum tersier digunakan untuk memperkuat pemaknaan istilah dan konsep hukum. Metode pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui penelitian kepustakaan serta penelusuran dokumen resmi dari sumber hukum yang sah. Pengkajian bahan hukum dilakukan secara kualitatif dengan metode penalaran deduktif, yaitu menarik kesimpulan dari norma hukum umum ke dalam permasalahan khusus mengenai peluang penghindaran pajak dalam fasilitas Kawasan Berikat. Analisis ini tidak hanya bertujuan menjelaskan keberlakuan norma, tetapi juga mengevaluasi kesesuaian antara kerangka regulasi yang ada dan efektivitas penerapan GAAR dalam praktik. Dengan demikian, penelitian ini diarahkan untuk memberikan rekomendasi normatif guna memperkuat harmonisasi regulasi dan pengawasan dalam sistem Kawasan Berikat.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengaturan Hukum Fasilitas Kawasan Berikat Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang

Fasilitas Kawasan Berikat merupakan instrumen kebijakan fiskal yang secara normatif dirancang untuk mendorong pertumbuhan industri berorientasi ekspor melalui pemberian kemudahan di bidang kepabeanan dan perpajakan. Dalam

kerangka hukum pajak, kebijakan ini merupakan perwujudan fungsi regulasi pajak, yaitu penggunaan pajak sebagai alat pengatur kegiatan ekonomi guna mencapai tujuan pembangunan nasional. Pemberian fasilitas fiskal kepada pelaku usaha dibenarkan sepanjang memiliki landasan hukum yang jelas dan dilaksanakan dengan cara selektif, proporsional, serta terkontrol.

Secara sistematis, pengaturan Kawasan Berikat dapat diinventarisasi dalam beberapa lapisan norma yang saling berkaitan. Pada tingkat konstitusional, Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang. Ketentuan tersebut menjadi dasar hukum untuk pemungutan sekaligus legitimasi pemberian fasilitas fiskal sebagai pengecualian terhadap kewajiban umum.

Pada tingkat undang-undang, pengaturan Kawasan Berikat berada dalam irisan antara rezim kepabeanan dan rezim perpajakan. Dari sisi kepabeanan, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Kepabeanan mengatur mengenai Tempat Penimbunan Berikat, termasuk Kawasan Berikat, mekanisme penangguhan dan pembebasan bea masuk, kewajiban pembukuan, serta audit kepabeanan. Ketentuan tersebut diperinci lebih lanjut melalui Peraturan Pemerintah Nomor 32 Tahun 2009 tentang Tempat Penimbunan Berikat sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 85 Tahun 2015, yang mengatur tata cara pemberian izin, pengawasan, pembekuan, dan pencabutan fasilitas.

Pengaturan teknis Kawasan Berikat saat ini merujuk pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 65/PMK.04/2021 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 131/PMK.04/2018 tentang Kawasan Berikat. PMK ini memperbarui ketentuan sebelumnya dengan menyesuaikan mekanisme perizinan, tata laksana pemasukan dan pengeluaran barang, serta penguatan sistem pengawasan berbasis teknologi informasi. Dalam PMK 65/PMK.04/2021 ditegaskan antara lain:

1. Penyederhanaan prosedur perizinan Kawasan Berikat;
2. Penguatan kewajiban pencatatan dan pelaporan berbasis *IT inventory*;
3. Penegasan mekanisme pengawasan dan evaluasi kepatuhan;
4. Ketentuan sanksi administratif atas pelanggaran fasilitas.

Dengan adanya perubahan ini, pengaturan Kawasan Berikat tidak hanya menekankan aspek kemudahan berusaha, tetapi juga memperkuat instrumen pengawasan administratif.

Dari sisi perpajakan, fasilitas Kawasan Berikat berkaitan dengan peraturan dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai yang mengatur mengenai PPN dan PPnBM tidak dipungut atas pemasukan barang tertentu, serta ketentuan Pajak Penghasilan Pasal 22 atas impor yang pembebasannya diatur melalui peraturan pelaksanaan di bidang perpajakan. Sistem pajak Indonesia yang menerapkan *self-assessment* mengandalkan kepatuhan sukarela wajib pajak dalam menghitung serta melaporkan kewajiban pajaknya, sehingga pengawasan berbasis data menjadi elemen penting dalam memastikan fasilitas tidak disalahgunakan.

Berikutnya, melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang, pemerintah melakukan harmonisasi kebijakan perizinan dan kemudahan berusaha berbasis risiko. Dalam konteks Kawasan Berikat, pendekatan ini berdampak pada integrasi sistem perizinan elektronik serta penguatan pengawasan berbasis profil risiko usaha. Reformasi ini bertujuan meningkatkan efisiensi sekaligus menciptakan kepastian hukum bagi pelaku usaha.

Apabila diinventarisasi secara keseluruhan, pengaturan Kawasan Berikat saat ini mencakup:

1. Undang-Undang Dasar 1945 sebagai dasar konstitusional;
2. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan sebagai dasar hukum Tempat Penimbunan Berikat;
3. Undang-Undang di bidang perpajakan (UU KUP, UU PPN, dan UU PPh);
4. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang;
5. Peraturan Pemerintah Nomor 32 Tahun 2009 *jo.* Peraturan Pemerintah Nomor 85 Tahun 2015 tentang Tempat Penimbunan Berikat;
6. Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan;
7. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 65/PMK.04/2021 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 131/PMK.04/2018 tentang Kawasan Berikat;
8. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa; dan
9. Peraturan teknis pelaksanaan di lingkungan DJBC dan DJP, diantaranya yaitu:
 - Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-9/BC/2021 tentang Perubahan Atas Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor PER-19/BC/2018 tentang Tata Laksana Kawasan Berikat;
 - Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 Tentang Perubahan Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Secara normatif, kerangka regulasi tersebut menunjukkan bahwa pengaturan Kawasan Berikat telah disusun secara berlapis dan komprehensif. Namun demikian, kompleksitas regulasi tersebut juga menimbulkan tantangan harmonisasi, terutama dalam mengintegrasikan pendekatan pengawasan kepabeanaan yang bersifat administratif dengan pendekatan perpajakan yang menekankan substansi ekonomi transaksi.

Apabila dianalisis dari perspektif hukum administrasi, pengaturan Kawasan Berikat menunjukkan karakter *regulatory layering*, yaitu pembentukan norma secara bertingkat dari tingkat undang-undang hingga peraturan teknis. Model pengaturan berlapis ini secara teoritis bertujuan menjamin kepastian hukum melalui spesifikasi norma. Model pengaturan berlapis (*regulatory layering*) tanpa integrasi kelembagaan yang memadai berpotensi menciptakan perbedaan interpretasi antarinstansi dan mengurangi efektivitas pengawasan.

Dalam konteks ini, rezim kepabeanan lebih menekankan aspek *compliance administratif*, sedangkan rezim perpajakan berorientasi pada *economic substance review*. Perbedaan orientasi ini menimbulkan apa yang dalam kajian sistem hukum disebut sebagai *institutional asymmetry*, yaitu ketidakseimbangan perspektif antar lembaga dalam mengawasi objek yang sama.

Hambatan dalam implementasi fasilitas Kawasan Berikat tidak hanya terkait dengan norma saja, melainkan juga bersifat struktural dan juga administratif. Dari sudut pandang tata kelola pemerintahan, belum optimalnya integrasi data dan mekanisme *joint supervision* antara DJP dan DJBC menunjukkan bahwa sistem pengawasan fiskal masih berjalan dalam pola sektoral. Pola sektoral ini berpotensi melemahkan efektivitas pengawasan preventif terhadap penyalahgunaan fasilitas. Dalam kajian mengenai sistem negara hukum, fragmentasi kewenangan tanpa mekanisme koordinasi yang jelas dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dan melemahkan legitimasi kebijakan publik.

Hambatan normatif muncul ketika suatu kegiatan usaha telah memenuhi persyaratan administratif berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 65/PMK.04/2021 dan ketentuan kepabeanan, tetapi secara substansial dapat mengarah pada pengurangan beban pajak yang tidak sejalan dengan tujuan fasilitas. Hambatan struktural juga muncul akibat belum optimalnya integrasi sistem administrasi dan pertukaran data antara Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan Direktorat Jenderal Pajak.

Dengan demikian, menjawab rumusan masalah pertama, dapat dinilai bahwa pengaturan hukum fasilitas Kawasan Berikat berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang dan regulasi turunannya, termasuk Peraturan Menteri Keuangan Nomor 65/PMK.04/2021, telah memiliki landasan hukum yang jelas dan berlapis. Akan tetapi, peluang penghindaran pajak tetap dapat muncul akibat kompleksitas regulasi, perbedaan paradigma pengawasan, serta hambatan koordinasi struktural antarinstansi. Oleh karena itu, efektivitas pengaturan tidak hanya tergantung pada kelengkapan norma, akan tetapi juga pada harmonisasi serta integrasi implementasinya.

Efektivitas Instrumen Anti-Penghindaran Pajak dalam Menutup Peluang Penghindaran Pajak pada Fasilitas Kawasan Berikat

Fasilitas Kawasan Berikat merupakan kebijakan insentif fiskal yang secara normatif dirancang untuk mendorong ekspor dan meningkatkan daya saing industri nasional. Namun demikian, setiap kebijakan insentif fiskal selalu

membawa konsekuensi yuridis berupa kemungkinan munculnya ruang pemanfaatan celah hukum oleh wajib pajak. Dalam konteks ini, penting untuk membedakan secara tegas antara *tax evasion* dan *tax avoidance* agar analisis terhadap peluang penghindaran pajak dalam fasilitas Kawasan Berikat menjadi tepat dan proporsional.

Tax evasion merupakan tindakan penghindaran pajak yang bersifat ilegal karena dilakukan dengan melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan secara langsung, seperti pemalsuan dokumen, menyembunyian transaksi, atau pelaporan yang tidak benar. Praktik ini jelas bertentangan dengan hukum dan dapat dikenai sanksi administratif maupun pidana. Sebaliknya, *tax avoidance* merupakan upaya pengurangan beban pajak dengan menggunakan kekurangan atau ruang dalam peraturan perpajakan tanpa secara resmi melanggar ketentuan yang berlaku. Meskipun secara yuridis tidak melanggar hukum, praktik ini sering kali bertentangan dengan tujuan pembentuk undang-undang dan prinsip keadilan fiskal.

Dalam konteks Kawasan Berikat, peluang yang muncul lebih banyak berada pada wilayah *tax avoidance* dibandingkan *tax evasion*. Hal ini disebabkan karena regulasi Kawasan Berikat telah disusun secara rinci dan administratif melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 65/PMK.04/2021 serta ketentuan pelaksanaannya, sehingga pelanggaran yang bersifat terang-terangan relatif mudah terdeteksi melalui audit kepabeanan. Akan tetapi, kompleksitas regulasi dan perbedaan paradigma pengawasan membuka ruang bagi rekayasa transaksi yang secara administratif memenuhi syarat, namun secara substansi bertujuan mengurangi beban pajak.

Hal ini terlihat dari beberapa kasus yang pernah muncul dalam praktik. Salah satu contoh (PT HGI) yang banyak disorot adalah kasus perusahaan penerima fasilitas Kawasan Berikat yang diduga mengalihkan barang impor ke pasar domestik tanpa memenuhi kewajiban perpajakan secara proporsional. Dalam kasus tersebut, perusahaan secara administratif tercatat melakukan pemasukan dan pengeluaran barang sesuai prosedur, namun ditemukan ketidaksesuaian antara laporan produksi, volume ekspor, dan peredaran barang di dalam negeri.

Modus yang sering terjadi dalam konteks ini antara lain:

- a. Ekspor fiktif, yaitu melaporkan barang sebagai diekspor untuk memperoleh fasilitas PPN tidak dipungut, padahal secara substansi barang beredar di pasar domestik.
- b. Manipulasi nilai transaksi (*under-invoicing* atau *over-invoicing*) untuk memaksimalkan manfaat fasilitas fiskal.
- c. Penyalahgunaan mekanisme *IT inventory* yang tidak terintegrasi secara optimal dengan sistem pengawasan perpajakan.

Dalam beberapa pengungkapan oleh aparat penegak hukum dan otoritas kepabeanan, ditemukan adanya celah koordinasi antara DJBC dan DJP yang memungkinkan praktik semacam ini berlangsung dalam jangka waktu tertentu sebelum terdeteksi.

Fenomena ini menunjukkan bahwa peluang penghindaran pajak dalam Kawasan Berikat bukan semata-mata disebabkan oleh kekosongan norma,

melainkan oleh kompleksitas sistem regulasi dan fragmentasi pengawasan. Dalam sistem yang melibatkan banyak lapisan peraturan—mulai dari undang-undang, peraturan pemerintah, peraturan menteri, hingga peraturan teknis—perbedaan interpretasi dan fokus pengawasan dapat menghasilkan area yang tidak jelas yang dimanfaatkan oleh pelaku bisnis.

Dalam rangka mengatasi praktik *tax avoidance*, sistem hukum perpajakan Indonesia mengenal instrumen anti-penghindaran pajak, baik dalam bentuk *Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR)* maupun *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)*. SAAR biasanya mengatur skema tertentu secara spesifik, sedangkan GAAR memberikan kewenangan umum kepada otoritas pajak untuk menilai substansi ekonomi suatu transaksi dan mengabaikan bentuk formalnya apabila terbukti bertujuan utama menghindari pajak.

Secara normatif, keberadaan GAAR mencerminkan pergeseran paradigma dari pendekatan legal-formal menuju pendekatan substansi ekonomi. Prinsip *substance over form* memungkinkan otoritas pajak melakukan koreksi terhadap transaksi yang secara formal sah namun secara ekonomis tidak mencerminkan realitas yang wajar. Dalam konteks Kawasan Berikat, GAAR berfungsi sebagai instrumen korektif apabila fasilitas digunakan tidak sesuai dengan tujuan kebijakan fiskal.

Dalam perspektif teori hukum pajak modern, GAAR merupakan instrumen korektif yang berfungsi sebagai "*safety valve*" dalam sistem perpajakan. Namun efektivitasnya sangat bergantung pada konsistensi penegakan dan kepastian parameter penerapan. Tanpa pedoman yang terukur, GAAR berisiko menimbulkan *discretionary uncertainty*, yaitu ketidakpastian akibat ruang diskresi yang terlalu luas.

Dalam konteks Kawasan Berikat, efektivitas GAAR tidak dapat berdiri sendiri sebagai instrumen koreksi *ex post*. GAAR memerlukan dukungan pengawasan *ex ante* melalui integrasi kepabeanan dan perpajakan agar deteksi risiko dapat dilakukan sebelum fasilitas dimanfaatkan secara tidak proporsional.

Namun demikian, efektivitas GAAR dalam menutup peluang penghindaran pajak pada fasilitas Kawasan Berikat sangat bergantung pada integrasi pengawasan antara Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dengan Direktorat Jenderal Pajak. Rezim kepabeanan berfokus pada pengawasan fisik barang dan kepatuhan administratif berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 32 Tahun 2009 *jo.* Peraturan Pemerintah Nomor 85 Tahun 2015 tentang Tempat Penimbunan Berikat serta Peraturan Menteri Keuangan Nomor 65/PMK.04/2021 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 131/PMK.04/2018 tentang Kawasan Berikat. Sementara itu, rezim perpajakan berorientasi pada analisis substansi ekonomi transaksi dan dampaknya terhadap penerimaan negara.

Perbedaan orientasi ini dapat menimbulkan situasi di mana suatu kegiatan usaha telah dinyatakan patuh secara kepabeanan, tetapi kemudian dinilai bermasalah dari perspektif perpajakan. Tanpa pedoman koordinasi yang jelas, penerapan GAAR berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum bagi pelaku usaha. Sehingga, instrumen anti-penghindaran pajak harus diterapkan secara

proporsional dan konsisten agar tidak menimbulkan kesan Tindakan melampaui batas (*overreach*) oleh otoritas pajak.

Hambatan lain yang signifikan adalah belum optimalnya integrasi sistem administrasi dan pertukaran data antara DJBC dan DJP. Meskipun secara normatif telah terdapat dasar hukum untuk pertukaran data antarinstansi, dalam praktiknya sinkronisasi data dan analisis risiko terpadu masih menghadapi kendala teknis. Ketidakselarasan sistem informasi, perbedaan parameter pengawasan, dan keterbatasan akses *real-time* terhadap data transaksi dapat menghambat deteksi dini terhadap skema *tax avoidance*.

Kondisi tersebut menunjukkan bahwa persoalan yang dihadapi bukan hanya persoalan teknis, melainkan persoalan sistemik dalam tata kelola fiskal. Permasalahan kelemahan regulasi, kurangnya integrasi database, dan belum konsistennya penegakan hukum merupakan faktor klasik yang memengaruhi optimalisasi penerimaan negara dari sektor perpajakan. Reformasi perpajakan yang efektif tidak hanya menuntut perubahan regulasi, tetapi juga pembenahan administrasi dan integrasi basis data antar lembaga fiskal secara komprehensif.

Dari perspektif kepastian hukum, penerapan GAAR dalam Kawasan Berikat harus memenuhi prinsip *predictability* dan *transparency*. Pelaku usaha perlu mengetahui batas-batas pemanfaatan fasilitas agar dapat merencanakan kegiatan usahanya secara rasional. Tanpa pedoman yang jelas mengenai indikator penghindaran pajak, penerapan GAAR dapat menimbulkan ketidakpastian dan berpotensi mengurangi daya tarik investasi yang justru menjadi tujuan utama fasilitas Kawasan Berikat. Kepastian hukum adalah elemen penting dalam membangun lingkungan investasi yang baik termasuk dalam pemberian dan pengawasan fasilitas fiskal berbasis insentif.

Dari sudut pandang keadilan fiskal, peluang *tax avoidance* dalam fasilitas Kawasan Berikat berpotensi menimbulkan ketidakadilan horizontal antar wajib pajak. Ketika sebagian pelaku usaha dapat memaksimalkan fasilitas melalui perbedaan tafsir administratif, sementara pelaku usaha lain menanggung beban pajak penuh, maka prinsip *equality before the law* dalam sistem perpajakan menjadi tereduksi. Dalam negara hukum, situasi ini tidak hanya merupakan persoalan teknis fiskal, tetapi juga persoalan legitimasi kebijakan publik.

Dengan demikian, dapat dinilai bahwa instrumen anti-penghindaran pajak dalam sistem hukum Indonesia, termasuk GAAR, secara normatif telah memadai untuk mengoreksi praktik *tax avoidance* dalam fasilitas Kawasan Berikat. Akan tetapi, efektivitasnya masih sangat bergantung pada harmonisasi regulasi, integrasi sistem pengawasan, serta kejelasan pedoman penerapan di tingkat operasional. Tanpa pembenahan struktural tersebut, peluang penghindaran pajak akan tetap muncul meskipun norma *anti-avoidance* telah tersedia.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, dapat disimpulkan sebagai berikut: Pengaturan hukum fasilitas Kawasan Berikat berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-

Undang secara normatif telah membentuk kerangka regulasi yang komprehensif dan berlapis. Namun kompleksitas regulasi dan perbedaan paradigma pengawasan antara rezim kepabeanan dan perpajakan menciptakan hambatan struktural yang membuka peluang penghindaran pajak. Dengan demikian, masalah utama tidak terletak pada ketiadaan norma, namun pada disharmoni implementasi dan fragmentasi kelembagaan.

Selanjutnya, efektivitas instrumen anti-penghindaran pajak, khususnya *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)*, dalam menutup peluang penghindaran pajak pada fasilitas Kawasan Berikat secara normatif telah memberikan dasar korektif melalui penerapan prinsip *substance over form*. Akan tetapi, dalam praktiknya, penerapan GAAR belum sepenuhnya optimal karena keterbatasan integrasi sistem administrasi, belum adanya pedoman koordinasi yang terstruktur antara Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Dengan demikian, peluang penghindaran pajak dalam fasilitas Kawasan Berikat lebih bersifat sistemik daripada normatif, sehingga efektivitas pencegahannya bergantung pada penguatan harmonisasi regulasi dan integrasi pengawasan lintas instansi.

DAFTAR RUJUKAN

- Friedman, Lawrence M. *The Legal System: A Social Science Perspective*. New York: Russell Sage Foundation, 1975.
- Gunadi. *Panduan Komprehensif Pajak Penghasilan*. Jakarta: Salemba Empat, 2013.
- Gunadi. *Panduan Komprehensif Pajak: Termasuk Strategi Penghindaran Pajak yang Sah*. Jakarta: Bee Media Indonesia, 2013.
- Kelsen, Hans. *General Theory of Law and State*. Cambridge: Harvard University Press, 1945.
- Mardiasmo. *Perpajakan Indonesia*. Yogyakarta: Andi Offset, 2018.
- Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana Prenada Media, 2014.
- Mulyani, Sri. *Tax Planning dan Rekayasa Pajak*. Bandung: Alfabeta, 2015.
- Pohan, Chairil Anwar. *Manajemen Perpajakan: Strategi Perencanaan Pajak dan Penghindaran Pajak*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2014.
- Radbruch, Gustav. *Rechtsphilosophie*. Leipzig: Quelle & Meyer, 1932.
- Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Press, 1986.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Rajawali Press, 2019.
- Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Refika Aditama, 2005.
- Smith, Adam. *The Wealth of Nations*. London: W. Strahan and T. Cadell, 1776.
- Waluyo. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2017.
- ANTARA News. "Kejagung Tetapkan Tiga Tersangka Korupsi Kawasan Berikat." 5 April 2022.
- Dirwan, A. "Analisis Tata Kelola (Manajemen) Pemerintahan dari Perspektif Good Governance." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 4 No. 1, 2013.
- Harahap, M. Syahnan. "Perbedaan Konsepsi Rechtstaat dan The Rule of Law serta Perkembangan dan Pengaruhnya terhadap Hukum Administrasi Negara." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 4 No. 2, 2014.

-
- Hartono, Dwi. "Evaluasi Dampak Fasilitas Kawasan Berikat Menggunakan Cost-Benefit Analysis." *Jurnal PKN STAN*, Vol. 6 No. 2, 2022.
- Johansson, Å., et al. *Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning*. Paris: OECD Publishing, 2021.
- Mohsin, Yakob dan Idrus Abdullah. "Tinjauan Yuridis Mengenai Kawasan Berikat dan Implikasinya." *Jurnal*, 2017.
- OECD. *Tax Fairness and Equity in Developing Countries*. Paris: OECD Policy Paper, 2022.
- Santoso, Budi. "Kekosongan Hukum dalam Implementasi Fasilitas Fiskal Kawasan Berikat." *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, Vol. 52 No. 1, 2022.
- Sainal, Sainal, Rusdin Alauddin, dan Nam Rumkel. "Efektivitas Peranan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dalam Pengawasan atas Barang Impor Fasilitas Kawasan Berikat." *Khairun Law Journal*, 2019.
- Sari, Indah. "Syarat-Syarat Penanaman Modal Asing (PMA) di Indonesia Menurut Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007," *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 10 No. 2, 2020, hlm. 50-52.
- Siregar, L. "Tantangan Administrasi Perpajakan untuk Lalu Lintas Barang di Kawasan Berikat." *Jurnal Syntax Literate*, Vol. 8 No. 4, 2023.
- Sinaga, Niru Anita. "Pemungutan Pajak dan Permasalahannya di Indonesia." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 7 No. 1, 2016.
- Sinaga, Niru Anita. "Reformasi Pajak dalam Rangka Meningkatkan Pendapatan Negara," *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 8 No. 1, 2017, hlm. 19-22.
- Valentina, Deby. "Analisis Pengawasan serta Pengaruh Kawasan Berikat terhadap Arus Kas dan Beban Pajak." *Jurnal Manajemen Bisnis*, 2019.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 85 Tahun 2015 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 32 Tahun 2009 tentang Tempat Penimbunan Berikat.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan.
- Republik Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 65/PMK.04/2021 tentang Perubahan atas PMK 131/PMK.04/2018 tentang Kawasan Berikat.