



Tantangan Implementasi General Anti-Avoidance Rule dalam Sistem Hukum Pajak Indonesia Pasca-UU HPP

Naiya Aulia¹, Mohammad Imam Gusthomi²

Universitas Negeri Semarang

Abstrak

Received: 20 Mei 2026
Revised: 29 Mei 2026
Accepted: 11 Juni 2026

Penerapan General Anti-Avoidance Rule (GAAR) melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) dimaksudkan untuk menutup celah yang tidak tertangani oleh Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR). Artikel ini mengkaji efektivitas implementasi GAAR setelah berlakunya UU HPP, mengidentifikasi hambatan utama pelaksanaannya, serta merumuskan arah penyempurnaan kebijakan. Metode yang digunakan adalah yuridis-normatif dengan analisis doktrinal terhadap ketentuan Pasal 18 UU HPP, studi putusan Pengadilan Pajak yang relevan, dan perbandingan singkat dengan praktik internasional. Temuan utama menunjukkan bahwa GAAR menambah instrumen hukum yang penting, namun efektivitasnya masih terbatas oleh: (1) ketiadaan pedoman teknis operasional; (2) inkonsistensi interpretasi prinsip substance over form dan business purpose test di pengadilan; serta (3) keterbatasan kapasitas analitis otoritas pajak dalam menghadapi skema penghindaran modern. Untuk itu direkomendasikan penerbitan pedoman implementasi GAAR oleh otoritas fiskal, harmonisasi interpretasi melalui putusan/dukungan yudisial, dan penguatan kapasitas SDM serta sumber daya analitis. Rekomendasi ini diarahkan untuk meningkatkan kepastian hukum dan efektivitas GAAR sebagai safety net sistem perpajakan Indonesia.

Kata Kunci: GAAR; SAAR; UU HPP; Penghindaran Pajak; Kepastian Hukum; Substance Over Form.

(*) Corresponding Author: naiyaauliaa@students.unnes.ac.id, moh.imamgusthomi@mail.unnes.ac.id

How to Cite: Aulia, N., & Imam Gusthomi, M. (2026). Tantangan Implementasi General Anti-Avoidance Rule dalam Sistem Hukum Pajak Indonesia Pasca-UU HPP. *Jurnal Ilmiah Wahana Pendidikan*, 12(6.D), 1-10. Retrieved from <https://jurnal.peneliti.net/index.php/JIWP/article/view/13386>.

PENDAHULUAN

Penerimaan pajak memegang peran vital dalam pembiayaan pembangunan nasional, penyediaan layanan publik, dan peningkatan kesejahteraan masyarakat (Darussalam, Ngadiman, & Kristiaji, 2019). Namun, praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) oleh korporasi melalui skema perencanaan pajak agresif terus menjadi tantangan serius. Meskipun tidak secara langsung melanggar ketentuan formal, praktik tersebut kerap bertentangan dengan semangat undang-undang (*spirit of the law*) sehingga berpotensi menggerus basis pajak (*base erosion*) serta menciptakan ketidakadilan fiskal (OECD, 2015).

Secara historis, Indonesia mengandalkan *Specific Anti-Avoidance Rules* (SAAR) yang tersebar dalam sejumlah ketentuan, termasuk Pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan terkait transaksi istimewa. SAAR relatif efektif untuk skema penghindaran tradisional seperti *transfer pricing*, tetapi bersifat parsial, terfragmentasi, dan tidak memadai untuk menghadapi model penghindaran modern yang semakin kompleks, seperti *hybrid mismatches*, *treaty shopping*, dan *conduit arrangements* yang menguat setelah pelaksanaan agenda Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) OECD/G20 (OECD, 2013). Absennya instrumen antipenghindaran umum menyebabkan kerangka kebijakan perpajakan Indonesia kehilangan *safety net* yang komprehensif.

Melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), legislator memperkuat kewenangan fiskus melalui perluasan penerapan prinsip *substance over form* dalam Pasal 18 UU PPh, yang berfungsi sebagai bentuk *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR). Ketentuan ini dimaksudkan untuk menutup kekurangan normatif SAAR dan selaras dengan rekomendasi internasional yang menekankan penggunaan *purpose test* dalam menilai motif transaksi (OECD, 2015). Dengan demikian, GAAR dalam UU HPP diharapkan menjadi instrumen korektif yang lebih efektif dalam menghadapi skema penghindaran modern.

Walaupun demikian, implementasi GAAR pasca-UU HPP menghadapi sejumlah tantangan struktural. Pertama, ketiadaan peraturan pelaksana (PMK atau Perdirjen) yang mengatur indikator operasional, teknik pembuktian, serta batasan ruang lingkup transaksi menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak dan aparat (Putri, 2022). Kedua, kapasitas analitis aparat pajak dalam mengidentifikasi dan membuktikan skema penghindaran kompleks lintas yurisdiksi masih terbatas. Laporan Tahunan DJP 2023 menegaskan perlunya peningkatan kompetensi pegawai di bidang *transfer pricing*, analisis data, transaksi internasional, serta pemanfaatan *advanced analytics* sebagai bagian dari penguatan kapasitas kelembagaan (Direktorat Jenderal Pajak, 2023). Sejalan dengan temuan OECD, otoritas pajak di negara berkembang umumnya menghadapi tantangan serupa berupa keterbatasan pengetahuan teknis, akses data lintas negara, dan kurangnya keahlian dalam menganalisis transaksi berstruktur kompleks (OECD, 2021). Ketiga, penerapan prinsip *substance over form* dalam putusan Pengadilan Pajak menunjukkan disparitas penafsiran, sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum dan berpotensi melemahkan efek pencegahan (*deterrent effect*) dari GAAR (Putri, 2022).

Berangkat dari kondisi tersebut, penelitian ini diarahkan untuk menjawab dua pertanyaan pokok: (1) apa saja bentuk dan akar penyebab tantangan implementasi GAAR dalam sistem hukum pajak Indonesia pasca-UU HPP; dan (2) langkah strategis apa yang diperlukan untuk memperkuat efektivitas GAAR dalam mengatasi praktik penghindaran pajak agresif. Secara khusus, penelitian ini bertujuan untuk: (1) menganalisis tantangan regulasi dan administratif dalam implementasi GAAR pasca-UU HPP; (2) mengkaji konsistensi penafsiran prinsip *substance over form* dalam putusan Pengadilan Pajak; dan (3) merumuskan rekomendasi kebijakan yang preskriptif bagi regulator, administrasi, dan peradilan. Melalui pendekatan yuridis normatif yang dikombinasikan dengan analisis putusan, penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi teoritis pada kajian GAAR serta rekomendasi praktis bagi penguatan tata kelola perpajakan Indonesia.

TINJAUAN PUSTAKA

Spektrum Perilaku Wajib Pajak dan Konsep *Tax Avoidance*

Kajian mengenai penghindaran pajak diawali dengan pemahaman atas spektrum perilaku wajib pajak, yang berkisar dari *tax compliance* (kepatuhan), *tax avoidance* (penghindaran), hingga *tax evasion* (penggelapan). *Tax avoidance* menempati area abu-abu (*grey area*) di mana wajib pajak memanfaatkan celah hukum (*loopholes*) untuk meminimalkan beban pajak

secara legal, namun seringkali bertentangan dengan maksud dan semangat undang-undang (*spirit of the law*) (Sadiq & Richardson, 2022). Praktik ini menjadi sorotan utama dalam agenda global *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) OECD/G20, karena berpotensi menggerus basis pajak negara, terutama melalui skema yang melibatkan transaksi lintas batas (*cross-border transactions*) (OECD, 2013).

Evolusi Regulasi Antipenghindaran: Dari SAAR Menuju GAAR

Secara global, respon kebijakan terhadap *tax avoidance* berevolusi dari aturan yang bersifat spesifik (*Specific Anti-Avoidance Rules/SAAR*) menuju aturan umum (*General Anti-Avoidance Rules/GAAR*). SAAR, seperti aturan *transfer pricing* dan *thin capitalization*, efektif menangani skema penghindaran tertentu, tetapi sifatnya yang reaktif dan terfragmentasi membuatnya mudah diakali melalui inovasi skema baru (Prebble & Prebble, 2010). Sebagai *safety net*, GAAR hadir dengan prinsip-prinsip umum seperti *substance over form* dan *business purpose test*, yang memberikan kewenangan diskresioner kepada otoritas pajak untuk mengesampingkan bentuk hukum dan mengejar substansi ekonomi suatu transaksi (OECD, 2015). OECD merekomendasikan agar GAAR didesain dengan uji tujuan yang jelas (*purpose test*) dan dilengkapi pedoman implementasi untuk menghindari ketidakpastian.

GAAR dalam Konteks Sistem Hukum Indonesia: Regulasi dan Tantangan

Dalam konteks Indonesia, ketentuan antipenghindaran pajak awalnya bersifat parsial dan tersebar (SAAR), misalnya dalam Pasal 18 UU PPh tentang transaksi istimewa. Penguatan GAAR melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) diakui sebagai langkah progresif untuk menyempurnakan kerangka hukum (Darussalam, Septriadi, & Kristiaji, 2019). Namun, literatur nasional mengidentifikasi beberapa tantangan krusial pasca-adopsi GAAR. **Pertama**, ketiadaan peraturan pelaksanaan teknis menciptakan *regulatory vacuum*, sehingga menimbulkan ketidakpastian dalam penerapan prinsip *substance over form* di tingkat administrasi (Darussalam et al., 2019). **Kedua**, kapasitas teknis aparat pajak dalam menganalisis skema penghindaran yang kompleks, terutama yang berbasis *BEPS*, masih menjadi kendala operasional yang memerlukan penguatan berkelanjutan (Direktorat Jenderal Pajak, 2023).

Dinamika Penegakan Hukum: Peran Peradilan Pajak dalam Menginterpretasikan GAAR

Efektivitas GAAR tidak hanya bergantung pada regulasi tertulis, tetapi juga pada konsistensi penagakannya di peradilan pajak. Penelitian Putri (2022) mengungkap disparitas penafsiran hakim terhadap prinsip *substance over form*. Beberapa putusan menekankan substansi ekonomi dan menolak formalitas kontrak (*substance-driven*), sementara putusan lain lebih menjaga kepastian hukum formal dan menuntut pembuktian yang sangat tinggi atas "maksud untuk menghindar" dari wajib pajak (*form-driven*). Inkonsistensi ini mencerminkan ketiadaan pedoman penafsiran yang baku dan berpotensi melemahkan efek jera (*deterrent effect*) dari GAAR. Studi komparatif oleh Larking (2019) menunjukkan bahwa yurisdiksi dengan mekanisme *clearance procedure* atau panel penasihat independen untuk GAAR cenderung memiliki kepastian hukum dan konsistensi putusan yang lebih baik.

Celah Penelitian dan Posisi Studi Ini

Berdasarkan tinjauan di atas, dapat diidentifikasi beberapa celah (*research gaps*) dalam literatur yang ada. Pertama, sebagian besar kajian terfokus pada analisis normatif terhadap teks UU, dengan eksplorasi empiris yang terbatas terhadap putusan pengadilan terkini pasca-berlakunya UU HPP. Kedua, belum ada penelitian yang secara komprehensif memetakan dan menganalisis hubungan kausal antara tiga lapis tantangan implementasi GAAR: **(1)** kelemahan regulasi di tingkat *law-making*, **(2)** kendala kapasitas di tingkat administrasi, dan **(3)** disparitas penafsiran di tingkat peradilan. Ketiga, rekomendasi kebijakan yang ada seringkali masih bersifat umum dan kurang operasional.

Studi ini berupaya mengisi celah-celah tersebut dengan: (1) melakukan analisis

mendalam terhadap putusan-putusan Pengadilan Pajak periode 2022-2024 untuk mengkaji dinamika penafsiran prinsip *substance over form* pasca-UU HPP; (2) menganalisis secara integratif tantangan implementasi GAAR pada ketiga level tersebut; dan (3) merumuskan rekomendasi kebijakan yang preskriptif dan implementatif, termasuk usulan konkret untuk peraturan pelaksanaan dan harmonisasi penafsiran di peradilan.

METODE

Pendekatan dan Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan **pendekatan yuridis normatif** dengan spesifikasi **penelitian hukum doktrinal (doctrinal legal research)**. Jenis penelitian ini dipilih karena berfokus pada analisis terhadap hukum positif (*ius constitutum*) berupa peraturan perundang-undangan, asas-asas hukum, dan yurisprudensi, untuk menghasilkan kajian yang bersifat preskriptif (*ius constituendum*). Penelitian ini juga mengintegrasikan **analisis kasus (case study)** terhadap putusan pengadilan untuk menguji penerapan norma dalam praktik.

Sumber dan Jenis Data

Data yang digunakan adalah **data sekunder** yang terdiri dari:

1. Sumber Hukum Primer:

- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).
- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh).
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- Putusan-putusan Pengadilan Pajak yang relevan dengan penerapan prinsip *substance over form* dan GAAR. **Kriteria seleksi putusan:** Putusan tingkat pertama (Pengadilan Pajak) dan banding (Pengadilan Tinggi Pajak) yang dipublikasikan pada periode **2022–2024**, memuat kata kunci “*substansi atas bentuk*”, “*Pasal 18*”, “*penghindaran pajak*”, atau “*GAAR*”.

2. Sumber Hukum Sekunder:

- Literatur akademik (buku, jurnal ilmiah nasional terakreditasi SINTA, dan artikel internasional) yang membahas GAAR, *tax avoidance*, dan penegakan hukum pajak.
- Dokumen kebijakan dari organisasi internasional seperti OECD (terutama *BEPS Action Plans* dan *guidance* mengenai GAAR).
- Artikel hukum dan analisis kebijakan dari sumber terpercaya (seperti DDTNews, PajakOnline).

Teknik Pengumpulan dan Pengolahan Data

Pengumpulan data dilakukan melalui **studi kepustakaan (library research)** dan **studi dokumen (document study)**. Teknik pengolahan data meliputi:

1. **Inventarisasi dan Kategorisasi:** Mengumpulkan dan mengelompokkan data hukum primer dan sekunder berdasarkan tema (regulasi, putusan pengadilan, kapasitas aparat).
2. **Interpretasi Hukum:** Menganalisis data menggunakan teknik interpretasi hukum, yaitu:
 - **Interpretasi Gramatikal:** Menafsirkan makna harfiah dari teks Pasal 18 UU HPP.
 - **Interpretasi Sistematis:** Memahami ketentuan GAAR dalam konteks sistem hukum perpajakan Indonesia secara keseluruhan.
 - **Interpretasi Teleologis:** Menelaah maksud dan tujuan kebijakan (*policy objective*) di balik penerapan GAAR.
3. **Analisis Isi (Content Analysis):** diterapkan pada putusan pengadilan untuk mengidentifikasi pola penafsiran hakim, argumentasi hukum yang digunakan, dan konsistensi penerapan prinsip *substance over form*.

Teknik Analisis Data

Analisis data dilakukan secara **kualitatif** dengan metode **deskriptif-analitis**. Tahapan analisis adalah sebagai berikut:

1. **Analisis Regulasi:** Mengidentifikasi kekuatan dan kelemahan formulasi normatif GAAR dalam UU HPP, khususnya dari segi kepastian hukum dan kelengkapan instrumen.
2. **Analisis Yurisprudensi:** Menganalisis putusan-putusan terpilih untuk memetakan konsistensi atau disparitas penafsiran, serta mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi putusan hakim.
3. **Analisis Komparatif:** Membandingkan kerangka GAAR Indonesia dengan best practices dari yurisdiksi lain (seperti Australia) yang telah memiliki pedoman implementasi yang lebih matang, untuk menarik pelajaran dan rekomendasi.
4. **Sintesis dan Pembahasan:** Mensintesis temuan dari ketiga analisis di atas untuk menjawab pertanyaan penelitian dan merumuskan rekomendasi kebijakan yang bersifat preskriptif.

Validitas Data

Untuk memastikan validitas data, penelitian ini menggunakan teknik **triangulasi sumber**. Artinya, temuan dari analisis regulasi akan dikonfirmasi dan diperkaya dengan data dari putusan pengadilan dan literatur sekunder, sehingga menghasilkan analisis yang komprehensif dan andal.

HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Analisis Kritis terhadap Formulasi GAAR dalam UU HPP: Antara Kewenangan dan *Regulatory Vacuum*

Hasil kajian terhadap Pasal 18 UU PPh pasca-UU HPP dan ketentuan turunannya mengungkap sebuah paradoks. Di satu sisi, Indonesia telah mengadopsi General Anti-Avoidance Rule (GAAR) sebagai instrumen korektif yang selaras dengan standar global (DDTC FRA, 2024). GAAR memberikan kewenangan tegas kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk menentukan kembali besarnya pajak berdasarkan prinsip *substance over form* apabila suatu transaksi tidak mencerminkan keadaan sebenarnya dan dilakukan dengan maksud untuk menghindari pajak (Pasal 32 ayat (4) PP 55/2022).

Namun di sisi lain, formulasi normatif ini masih mengandung kelemahan mendasar yang menciptakan *regulatory vacuum*. Ketentuan tersebut bergantung pada frasa terbuka "tidak mencerminkan keadaan sebenarnya" dan "dengan maksud untuk menghindari pajak" tanpa dilengkapi parameter objektif (*safe harbour rules*) atau definisi operasional untuk uji "maksud" (*purpose test*). Akibatnya, norma ini sangat rentan terhadap interpretasi subjektif aparat. Fakta krusial yang memperkuat analisis ini adalah bahwa "aturan GAAR belum ditetapkan sebagai aturan tersendiri di Indonesia" dan hanya terserak dalam penjelasan pasal serta peraturan pemerintah. Kondisi ini berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum (*legal uncertainty*) dan kesewenang-wenangan (*arbitrariness*), yang justru bertentangan dengan asas kepastian hukum—sebuah kritik yang juga diakui dalam literatur internasional mengenai GAAR (Mulia, 2020; dikutip DDTC).

Kabar terbaru menunjukkan upaya untuk mengisi kekosongan ini. DJP telah menyatakan sedang menyusun Peraturan Menteri Keuangan (PMK) yang secara khusus mengatur GAAR, berdasarkan mandat Pasal 32 ayat (4) PP 55/2022. Pengaturan teknis ini dinanti-nantikan untuk memberikan kepastian. Perbandingan dengan yurisdiksi matang seperti Australia menunjukkan bahwa efektivitas GAAR sangat ditunjang oleh kejelasan *purpose test* seperti "sole or dominant purpose" dalam *Part IVA* dan pedoman teknis yang rinci (Taxation Ruling TR 2015/1), yang belum dimiliki Indonesia. Tanpa rambu-rambu ini, kewenangan luas yang diberikan oleh GAAR justru menjadi sumber ketidakpastian utama.

4.2 Disparitas Penafsiran *Substance Over Form*: Dilema antara Motif dan Pembuktian yang Kompleks

Ketiadaan pedoman teknis yang jelas pada level regulasi berimbas langsung pada tingkat penegakan hukum, menciptakan disparitas penafsiran yang lebar. Berdasarkan kajian terhadap

literatur hukum dan analisis kasus dari publikasi profesional (DDTC, 2024), penelitian ini mengidentifikasi dua paradigma penafsiran yang saling bersaing mengenai prinsip *substance over form* sebagai jantung pelaksanaan GAAR.

- Paradigma Pro-Substansi (*Substance-Driven*): Paradigma ini selaras dengan filosofi dasar GAAR yang menyorot motif suatu transaksi (Denny Vissaro, DDTC FRA, 2024). Penafsiran ini menekankan bahwa hakim dan fiskus harus menelusuri niat ekonomis (*business purpose*) yang mendasari suatu perbuatan hukum. Suatu transaksi yang secara formal sah tetapi "tidak memiliki substansi bisnis" dan hanya dilakukan untuk alasan manfaat pajak dianggap sebagai penghindaran pajak. Pendekatan ini berfokus pada dampak ekonomi final dan berusaha mengungkap realitas di balik bentuk hukum.
- Paradigma Pro-Formalitas (*Form-Driven*): Paradigma ini cenderung menempatkan kepastian hukum formal di atas pemeriksaan motif. Argumentasi kunci yang sering muncul adalah bahwa beban pembuktian (*burden of proof*) untuk menunjukkan adanya "maksud utama untuk menghindar pajak" sepenuhnya berada di pihak otoritas. Selama transaksi terdokumentasi secara sah menurut hukum formil, maka transaksi tersebut dianggap valid. Pendekatan ini, meskipun berhati-hati, berisiko menjadikan GAAR tidak efektif karena skema penghindaran yang canggih justru dirancang dengan dokumentasi formal yang rapi.

Kompleksitas utama terletak pada pembuktian motif. Sebagaimana ditekankan oleh praktisi, "Bagaimana caranya kita membuktikan motif penghindaran pajak? Ini sangatlah menantang". Kesulitan membedakan transaksi bona fide (yang memiliki tujuan bisnis sah) dengan *unacceptable tax avoidance* (penghindaran yang tidak diperkenankan) inilah yang kerap memicu disparitas. Disparitas kedua paradigma ini bukan hanya bersifat teoretis, tetapi menciptakan "lotre peradilan", di mana hasil suatu sengketa sangat bergantung pada paradigma hakim atau fiskus yang menangannya. Ketidakpastian ini, sebagaimana dikritik dalam literatur, melemahkan daya pencegah (*deterrent effect*) dari GAAR dan menghambat penegakan hukum yang konsisten.

4.3 Kendala Operasional: Kesenjangan Kapasitas dalam Menghadapi Skema Modern yang Kompleks

Tantangan implementasi GAAR semakin nyata di tingkat operasional. Laporan Tahunan DJP (2023) mengakui kebutuhan mendesak peningkatan kompetensi teknis aparat. Hal ini sangat krusial mengingat karakteristik skema penghindaran pajak modern yang menjadi sasaran GAAR semakin kompleks dan terus berevolusi.

Kesenjangan kapasitas ini bersifat multidimensional. Pertama, aparat dituntut mampu menganalisis skema yang tidak hanya canggih tetapi juga beragam, mulai dari *hybrid mismatch arrangements* dan *transfer pricing* yang agresif, hingga penyalahgunaan perjanjian penghindaran pajak berganda (*treaty shopping*). Kedua, tantangan kapasitas juga muncul dalam menghadapi skema domestik yang sistematis, seperti praktik pemecahan omzet usaha dengan mendirikan banyak CV untuk tetap memanfaatkan tarif PPh final 0,5% yang lebih rendah. Ketiga, minimnya akses data keuangan lintas batas negara dan alat analisis data (*big data analytics*) yang canggih turut menghambat. Akibatnya, banyak kasus potensial yang melibatkan skema *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) tidak terdeteksi atau, jika terdeteksi, sulit dibuktikan secara memadai. Temuan OECD (2021) menegaskan bahwa penerapan GAAR yang efektif memerlukan investasi berkelanjutan pada *skill set* fiskus.

4.4 Sintesis: Membangunkan Raksasa yang Tertidur—Mengatasi Triple Challenges Implementasi GAAR

Pembahasan di atas mengungkap sebuah paradoks implementasi: Indonesia telah memiliki instrumen hukum (GAAR) yang secara teori kuat dan diadopsi oleh mayoritas negara berpendapatan tinggi (81,2% menurut catatan DDTC FRA, 2024), namun efektivitasnya di dalam negeri terhambat oleh tiga tantangan yang saling berkait (*triple challenges*): regulasi yang ambigu, kapasitas administrasi yang terbatas, dan disparitas penafsiran di yudisial.

Ketiga tantangan ini membentuk sebuah siklus yang melemahkan (*vicious cycle*):

1. Regulasi yang ambigu (Pasal 18 UU PPh dan PP 55/2022 yang belum dioperasionalkan dengan PMK) menciptakan ketidakpastian bagi fiskus dan hakim.
2. Ketidakpastian ini, ditambah kapasitas teknis yang terbatas, menghasilkan pembuktian yang lemah dan tidak konsisten dari otoritas pajak di level administrasi dan persidangan.
3. Putusan pengadilan yang tidak konsisten (akibat disparitas penafsiran) semakin mengaburkan standar penerapan GAAR, yang pada akhirnya kembali memperkuat ketidakpastian dan memperlebar celah antara teori dan praktik.

Untuk memutus siklus ini dan mengoptimalkan fungsi GAAR sebagai *safety net* sistem perpajakan nasional, diperlukan intervensi yang simultan dan terintegrasi. Pertama, penyempurnaan regulasi melalui PMK yang sedang disiapkan harus memuat pedoman teknis yang sangat jelas, termasuk kriteria objektif *purpose test*, batasan kewenangan, dan mekanisme perlindungan hak wajib pajak. Kedua, peningkatan kapasitas aparat secara masif dan berkelanjutan, tidak hanya pada aspek teknis hukum dan akuntansi, tetapi juga dalam penggunaan teknologi analitik data. Ketiga, harmonisasi penafsiran dapat didorong melalui pembentukan panel penasihat GAAR yang independen atau Surat Edaran Mahkamah Agung yang membakukan paradigma penerapan prinsip *substance over form* secara lebih ajek. Tanpa langkah-langkah korektif ini, GAAR berisiko tetap menjadi instrumen yang potensial secara konseptual namun sulit diimplementasikan secara efektif dan berkeadilan.

PENUTUP

Penelitian ini menyimpulkan bahwa meskipun General Anti-Avoidance Rule (GAAR) merupakan instrumen hukum yang penting dan secara normatif telah diadopsi oleh Indonesia, implementasinya pasca-Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) masih menghadapi tantangan multidimensi yang membatasi efektivitasnya secara signifikan.

Secara spesifik, penelitian ini menemukan tiga kesimpulan utama:

1. Pada tataran regulasi, GAAR Indonesia masih terperangkap dalam *regulatory vacuum*. Kewenangan korektif yang diberikan oleh Pasal 18 UU PPh dan Pasal 32 ayat (4) PP 55/2022 belum didukung oleh peraturan pelaksanaan teknis yang operasional. Ketiadaan definisi baku untuk frasa kunci seperti "maksud untuk menghindari pajak" serta parameter objektif (*safe harbour rules*) menjadikan norma ini ambigu dan rentan terhadap interpretasi yang subjektif, sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak dan aparat.
2. Pada tataran penegakan hukum, kekosongan regulasi berimbas pada disparitas penafsiran yang lebar di lingkungan peradilan pajak. Penelitian mengidentifikasi polarisasi antara paradigma *pro-substansi* (yang mengejar motif ekonomis) dan paradigma *pro-formalitas* (yang berpegang pada kepastian dokumen hukum). Kondisi ini menciptakan "lotre peradilan" yang melemahkan daya pencegah (*deterrent effect*) GAAR dan menghambat penegakan hukum yang konsisten.
3. Pada tataran operasional, efektivitas GAAR dibatasi oleh kesenjangan kapasitas aparat pajak dalam mengidentifikasi, menganalisis, dan membuktikan skema penghindaran pajak modern yang kompleks dan lintas yurisdiksi. Keterbatasan ini diperparah oleh akses data dan alat analisis yang belum memadai.

Ketiga tantangan ini tidak berdiri sendiri, melainkan saling memperkuat dalam sebuah siklus yang melemahkan (*vicious cycle*). Regulasi yang ambigu menyebabkan ketidakpastian dan pembuktian yang lemah; pembuktian yang lemah menghasilkan putusan yang tidak konsisten; dan putusan yang tidak konsisten pada akhirnya kembali memperdalam ketidakpastian serta memperlebar celah regulasi.

Rekomendasi Kebijakan

Untuk memutus siklus tersebut dan mengoptimalkan GAAR sebagai *safety net* sistem

perpajakan nasional, diperlukan intervensi kebijakan yang terintegrasi dan simultan pada ketiga level permasalahan. Oleh karena itu, penelitian ini merekomendasikan:

1. **Penyempurnaan Regulasi dengan Penerbitan Peraturan Teknis yang Komprehensif dan Jelas.** Pemerintah, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak bersama Kementerian Keuangan, harus segera menyelesaikan dan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) tentang GAAR. PMK ini harus memuat:
 - Definisi Operasional dan indikator objektif untuk menilai kapan suatu transaksi "tidak mencerminkan keadaan sebenarnya" dan dilakukan dengan "maksud untuk menghindari pajak".
 - Klausul *Purpose Test* yang jelas (misalnya, "*sole or dominant purpose test*") beserta panduan penerapannya.
 - Contoh (*illustrative examples*) transaksi yang dapat dikenai GAAR dan yang tidak (*safe harbour*), untuk memberikan kepastian dan mencegah kesewenang-wenangan.
 - Mekanisme *Advance Clearance* terbatas, yang memungkinkan wajib pajak mengonsultasikan skema transaksi kompleksnya kepada otoritas untuk mendapatkan kepastian hukum di muka (*advance certainty*).
2. **Penguatan Kapasitas Kelembagaan dan Sumber Daya Manusia Aparat Pajak secara Masif dan Berkelanjutan.** Peningkatan kompetensi teknis harus menjadi prioritas strategis. Rekomendasi konkret meliputi:
 - Membentuk unit khusus GAAR/Transaksi Kompleks di lingkungan DJP yang beranggotakan ahli dengan multidisiplin (hukum pajak internasional, akuntansi forensik, analisis data).
 - Menyelenggarakan pelatihan intensif dan sertifikasi berjenjang bagi fiskus dan hakim pajak dengan kurikulum yang mencakup analisis skema *BEPS*, *transfer pricing*, instrumen keuangan hybrid, serta teknik investigasi dan pembuktian.
 - Mengakuisisi dan mengembangkan teknologi *big data analytics* serta memperluas kerja sama pertukaran informasi lintas negara untuk mendukung investigasi transaksi yang kompleks.
3. **Harmonisasi Penafsiran dan Penegakan Hukum melalui Penguatan Kelembagaan Peradilan.** Untuk menciptakan konsistensi dan kepastian dalam penegakan GAAR:
 - Mahkamah Agung disarankan untuk menerbitkan Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) atau Pedoman Teknis yang memuat arahan penerapan prinsip *substance over form* dan *purpose test*, guna menyelaraskan paradigma para hakim pajak di semua tingkatan.
 - Pengadilan Pajak dapat mempertimbangkan pembentukan majelis khusus atau memanfaatkan hakim ad hoc yang merupakan ahli di bidang transaksi bisnis dan keuangan internasional untuk menangani sengketa GAAR yang kompleks.
 - Dibentuknya GAAR Advisory Panel yang bersifat independen dan multistakeholder (terdiri dari akademisi, praktisi hukum, akuntan, dan perwakilan bisnis) untuk memberikan opini non-binding atas kasus-kasus kompleks sebelum dibawa ke pengadilan, sebagai upaya menyaring kasus dan menyelaraskan standar penilaian.

Implikasi Teoretis dan Keterbatasan Penelitian

Secara teoretis, penelitian ini memperkuat pemahaman bahwa efektivitas sebuah norma hukum materiil (seperti GAAR) sangat bergantung pada *enabling environment* yang terdiri dari tiga pilar: regulasi yang jelas, kapasitas penegak yang memadai, dan konsistensi lembaga yudikatif. Penelitian ini memiliki keterbatasan karena fokus pada analisis dokumen dan literatur sekunder akibat sulitnya akses terhadap database putusan pengadilan pajak yang terpusat dan terbuka. Oleh karena itu, penelitian lanjutan sangat disarankan untuk menggunakan pendekatan empiris, seperti studi kasus mendalam melalui wawancara dengan fiskus, hakim pajak, dan praktisi perpajakan, guna mendapatkan perspektif implementasi yang

lebih holistik dan dinamis.

REFERENSI

Peraturan Perundang-Undangan dan Dokumen Resmi

- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2021. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Lembaran Negara RI Tahun 2021, No. 135. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2022. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Ketentuan Perpajakan*. Lembaran Negara RI Tahun 2022, No. 130. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Direktorat Jenderal Pajak. 2023. *Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2023: Transformasi Menuju Administrasi Perpajakan Kelas Dunia*. Jakarta: Kementerian Keuangan RI.

Dokumen Kebijakan dan Laporan Organisasi Internasional

- OECD. 2013. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
- OECD. 2015. *Final Report on Action 6 of the BEPS Action Plan: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.
- OECD. 2021. *Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>.

Jurnal dan Artikel Akademik

- Darussalam, Danny, Septriadi Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. 2019. *Konsep dan Aplikasi Anti-Penghindaran Pajak*. Jakarta: DDTC.
- Larking, Barry. 2019. "The Promise and Peril of a GAAR: A Comparative Review." *Bulletin for International Taxation* 73 (4/5): 1-12.
- Mulia, Teuku. 2020. "General Anti-Avoidance Rules: Pengalaman dan Pelajaran dari Yurisdiksi Lain." *Jurnal Hukum Pajak Indonesia* 3 (1): 45-67.
- Prebble, John, dan Zoë Prebble. 2010. "The Morality of Tax Avoidance." *Creighton Law Review* 43 (3): 693-745.
- Putri, Amanda. 2022. "Penerapan Prinsip Substance Over Form dalam Sengketa Pajak: Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Periode 2019-2021." *Jurnal Hukum Pajak Indonesia* 5 (2): 115-130.
- Sadiq, Kerrie, dan Grant Richardson. 2022. "The Architecture of International Tax Avoidance: A Conceptual Framework." *British Tax Review* 2022 (1): 39-58.

Artikel dan Analisis dari Sumber Profesional (Situs Web, Lembaga Think Tank)

- DDTC Fiscal Research & Advisory (FRA). 2024. "Implementasi GAAR di Indonesia: Masihkah Sebuah Mimpi?" *DDTCNews*, 15 Maret 2024. <https://news.ddtc.co.id/implementasi-gaar-di-indonesia-masihkah-sebuah-mimpi--53520>.
- Denny Vissaro (DDTC FRA). 2024. "Substance Over Form: Filosofi dan Tantangan Pembuktiannya di Indonesia." *DDTCNews*, 22 Februari 2024. <https://news.ddtc.co.id/substance-over-form-filosofi-dan-tantangan-pembuktiannya-di-indonesia--53341>.
- Joko Ismuhadi. 2024. "Mengenal Tax Accounting Equation, Alat Analisis untuk Mendeteksi Penghindaran Pajak." *DDTCNews*, 28 Februari 2024. <https://news.ddtc.co.id/mengenal-tax-accounting-equation-alat-analisis-untuk-mendeteksi-penghindaran-pajak--53389>.
- Rusdianto. 2025. "DJP Perkuat Aturan Anti-Avoidance, Bentuk Perencanaan Pajak Seperti

- Apa yang Masih Diperbolehkan?" *PajakOnline*, 6 Januari 2025. <https://www.pajakonline.com/read/2025/01/06/19001/djp-perku-at-aturan-anti-avoidance-bentuk-perencanaan-pajak-seperti-apa-yang-masih-diperbolehkan->
- Rusdianto. 2025. "DJP Uji Coba 'Single Profile', Kemenkeu: Sempurnakan Data Wajib Pajak untuk Cegah Penghindaran Pajak." *PajakOnline*, 28 Februari 2025. <https://www.pajakonline.com/read/2025/02/28/19316/djp-uji-coba-single-profile-kemenkeu-sempurnakan-data-wajib-pajak-untuk-cegah-penghindaran-pajak->