

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Landasan Teori

2.1.1 *Theory of Change*

Theory of Change (ToC) merupakan sebuah teori yang menjelaskan bagaimana dan mengapa sebuah perubahan bekerja. Perkembangan ToC dipengaruhi oleh berbagai teori evaluasi program, teori perubahan sosial, dan penelitian Aspen Institute Roundtable on Community Change di era 1990-an. Selanjutnya, ActKnowledge yang merupakan organisasi sosial di Amerika Serikat mengembangkan konsep ToC dengan mendirikan Center for Theory of Change (De Silva et al., 2014).

Berdasarkan Center for Theory of Change (2023), ToC berfokus pada penemuan hal yang hilang di tengah program atau inisiatif yang dijalankan dan dampaknya terhadap tujuan yang ingin dicapai. Setiap aktivitas dihubungkan dengan perubahan yang terjadi akibat aktivitas tersebut dan setiap progres dinilai terhadap ketercapaian tujuan jangka panjang. Oleh karenanya, ToC merupakan suatu pendekatan yang dapat menciptakan perencanaan dan evaluasi yang optimal.

Terdapat 6 (enam) langkah dalam pendekatan ToC, yaitu:

- a. mengidentifikasi tujuan jangka panjang;

- b. memetakan secara mundur dan menghubungkan persyaratan yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan serta menjelaskan mengapa persyaratan tersebut dibutuhkan dan memadai;
- c. mengidentifikasi asumsi dasar mengenai konteks tertentu;
- d. mengidentifikasi intervensi dalam inisiatif untuk dapat menciptakan perubahan yang diharapkan;
- e. mengembangkan indikator untuk mengukur outcome yang dihasilkan; dan
- f. menuliskan narasi untuk menjelaskan logika atas inisiatif yang dilakukan.

Penentuan kebutuhan dan kecukupan kondisi untuk menghasilkan outcome yang diinginkan merupakan dasar dari pendekatan ToC. Selanjutnya, pemetaan secara mundur untuk langkah jangka panjang, jangka menengah, dan jangka pendek akan menghasilkan sebuah “jalur perubahan”. Dalam penyusunan jalur tersebut diperlukan asumsi terhadap proses perubahan yang meliputi hubungan antar hasil, seluruh persyaratan penting telah diidentifikasi, justifikasi hubungan antara kegiatan dan hasil yang diharapkan, dan faktor-faktor lain yang akan mendukung atau menghambat realisasi tujuan (Center for Theory of Change, 2023).

2.1.2 Hukum Pajak

Sutedi (2022) menyatakan bahwa pajak dapat dipahami dari perspektif ekonomi maupun perspektif hukum. Dari perspektif ekonomi, pajak merupakan peralihan sumber daya dari sektor privat, yang ditandai dengan pengurangan penguasaan sumber daya individu, kepada sektor publik, yang ditandai dengan penambahan kemampuan negara untuk menyediakan sumber daya publik sebagai kebutuhan masyarakat. Sementara itu, dari perspektif hukum, menurut Soemitro,

pajak timbul akibat adanya peraturan perundang-undangan yang mengatur kewajiban penyetoran sebagian penghasilan warga negara kepada negara yang bersifat memaksa untuk penyelenggaraan pemerintahan (Sutedi, 2022). Artinya, pemungutan pajak harus memiliki kepastian hukum.

Indonesia merupakan negara hukum sesuai dengan ketentuan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Artinya, hukum menjadi dasar dalam penyelenggaraan kehidupan berbangsa dan bernegara. Terdapat tiga nilai dasar dalam hukum menurut Gustav Radbruch (1950, dikutip dalam Cotterrell, 2013), yaitu keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Keadilan merupakan pemberian perlakuan berdasarkan kondisi (kondisi yang sama diperlakukan sama, kondisi yang berbeda diperlakukan berbeda), sedangkan kemanfaatan merupakan penentuan kondisi dan tujuan yang diharapkan untuk merealisasikan keadilan. Sementara itu, kepastian artinya menyediakan kejelasan perintah untuk menciptakan keadilan dan kemanfaatan. Lebih lanjut, Satjipto Rahardjo (2012, dikutip dalam Julyano & Sulistyawan, 2019) menerjemahkan tiga nilai dasar tersebut ke dalam aspek hukum, yaitu keadilan sebagai aspek filosofis, kemanfaatan sebagai aspek sosiologis, dan kepastian sebagai aspek yuridis. Guna mewujudkan tiga aspek tersebut, hukum dituangkan dalam peraturan perundang-undangan yang memuat beberapa unsur, yaitu mengatur tingkah laku manusia, diselenggarakan oleh badan resmi yang berwajib, bersifat memaksa, dan terdapat sanksi tegas jika dilanggar (Sulaiman, 2019).

Hukum pajak terdiri dari hukum pajak materiil dan hukum pajak formil (Sutedi, 2022). Hukum pajak materiil memuat ketentuan terkait siapa saja yang

menjadi wajib pajak (subjek pajak), objek apa saja yang dikenakan pajak (objek pajak), dan kewajiban apa saja yang harus dipenuhi wajib pajak kepada pemerintah. Sedangkan hukum pajak formil memuat ketentuan pelaksanaan hukum pajak materiil, yang antara lain meliputi cara penagihan pajak, cara pengajuan keberatan, dan cara pengajuan gugatan atau banding ke pengadilan atas kewajiban perpajakan (Ayza, 2017).

2.1.3 Kompleksitas Hukum dan Kompleksitas Perpajakan

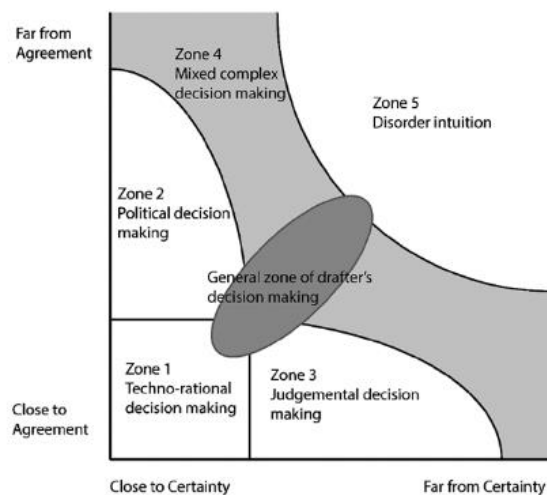
Kompleksitas hukum mengacu pada sifat perundang-undangan dan sistem hukum yang rumit dan beragam. Hal ini mencakup tantangan dan seluk-beluk yang terlibat dalam penyusunan, penafsiran, dan penerapan undang-undang. Kompleksitas dalam hukum timbul dari berbagai faktor, termasuk rumitnya interaksi antara prinsip-prinsip hukum, kebutuhan untuk menyeimbangkan kepentingan, dan sifat dinamis dari kemajuan masyarakat dan teknologi. Teori kompleksitas, yang telah diterapkan dalam studi hukum dan kebijakan publik, mengakui bahwa hukum dan masyarakat adalah sistem kompleks yang tidak dapat disederhanakan atau direduksi menjadi solusi yang sederhana dan linier (Webb & Geyer, 2020).

Perancang peraturan perundang-undangan memegang peranan yang penting dalam menyusun naskah dan memberikan nasihat hukum. Tugas mereka adalah meningkatkan aksesibilitas, kejelasan, dan kesederhanaan hukum sembari mempertahankan keseimbangan. Oleh karena itu, pengetahuan, keahlian, pengalaman, intuisi, dan strategi pengambilan keputusan para perancang peraturan perundang-undangan sangat penting dalam proses legislasi. Peran perancang

peraturan perundang-undangan dan implikasi atas kejelasan dan penyederhanaan hukum dijelaskan dalam Diagram Stacey (Webb & Geyer, 2020).

Diagram tersebut menunjukkan posisi perancang peraturan perundang-undangan yang secara umum stabil dan berulang dalam jangka panjang pada Area 4. Pada area tersebut para pemangku kepentingan dan para ahli tidak setuju terhadap beberapa isu. Dalam hal ini diperlukan tanggapan yang mengombinasikan pengambilan keputusan politis dengan berbasis bukti dan diskresi.

Gambar II.1 Diagram Stacey



Sumber: Webb dan Geyer (2020)

Akan tetapi, sistem yang kompleks dengan berbagai perubahan dan adaptasi di dalamnya menimbulkan kecenderungan terhadap kekacauan sehingga mengantarkan pada area 5. Pada area tersebut tidak ada jawaban yang pasti akibat bukti yang terbatas dan mungkin berubah terus menerus. Politisasi isu sangat mungkin terjadi sehingga diperlukan langkah-langkah bertahap dan respon intuitif.

Kejelasan hukum memberikan kemudahan implementasi bagi para penggunanya dan mengurangi ketidakpastian dengan membatasi lingkup

interpretasi hukum sehingga menggerakkan ke Area 2. Pada area tersebut para ahli mengerti secara jelas masalah yang dihadapi, namun para pemangku kepentingan tidak setuju terhadap tanggapan atas masalah tersebut. Hal ini menyebabkan adanya pengambilan keputusan berdasarkan negosiasi dan konsensus politik.

Sementara itu, kesederhanaan hukum menyatakan bahwa pemangkasan volume legislasi, penyederhanaan bahasa, persetujuan pada aturan dan struktur dasar dalam penyusunan regulasi, dan pengurangan biaya kepatuhan peraturan perundang-undangan dapat meningkatkan pemahaman dan kesepakatan publik terhadap suatu aturan sehingga menggerakkan ke Area 3. Pada area tersebut para pemangku kepentingan dan para ahli setuju terhadap isu yang terjadi, namun tidak terdapat tanggapan yang sederhana atas isu tersebut. Diperlukan berbagai strategi dan kebijakan dalam pengambilan keputusan dalam menghadapi berbagai tanggapan akibat kurangnya kejelasan hukum.

Kombinasi kejelasan dan kesederhanaan yang seimbang menciptakan hasil yang lebih rasional dan stabil. Upaya mencapai kejelasan dan kesederhanaan akan berakibat pada aksesibilitas hukum. Hal tersebut mengantarkan pada Area 1 dimana permasalahan mudah dimengerti dan mudah diakses, serta tanggapan hukum atau kebijakan disetujui oleh mayoritas pemangku kepentingan sehingga meningkatkan pengambilan keputusan berdasarkan bukti.

Berdasarkan penjelasan di atas, kecenderungan terhadap kekacauan kebijakan dari waktu ke waktu menyebabkan kejelasan dan kesederhanaan sangat penting untuk menjaga proses hukum yang sehat dan seimbang. Keadaan yang seimbang bervariasi seiring dengan berjalannya waktu dan bergantung pada

konteks lokal hingga internasional. Oleh karena itu, pencapaian hukum yang baik pada prinsipnya memiliki kekurangan dan berpotensi menimbulkan bahaya jika diupayakan secara kuat dalam basis yang sempit (Webb & Geyer, 2020).

Sama seperti hukum, perpajakan mengandung kompleksitas tersendiri. Kompleksitas perpajakan merupakan konsep multidimensi yang sulit untuk didefinisikan. Kompleksitas perpajakan dapat diartikan kesulitan dalam membaca, memahami, dan mengimplementasikan peraturan perpajakan atau dapat diartikan juga sebagai biaya dalam memenuhi kewajiban perpajakan (Tran-Nam & Evans, 2014). Kompleksitas perpajakan melahirkan beberapa permasalahan, salah satunya adalah ketidakpastian perpajakan. Ketidakpastian tersebut akan menambah biaya kepatuhan dan biaya administrasi perpajakan serta menghambat pertumbuhan ekonomi (Collier et al., 2018).

Menurut Collier et al. (2018), terdapat enam faktor yang mempengaruhi kompleksitas perpajakan, yaitu frekuensi perubahan regulasi, komputasi perpajakan yang banyak dan rumit, regulasi yang terlalu rinci, kebutuhan dokumentasi yang lengkap dan akurat untuk memenuhi kewajiban perpajakan, pengisian formulir pajak yang spesifik dan panjang, regulasi yang tidak jelas atau ambigu, dan implementasi oleh otoritas pajak yang tidak pasti dijalankan sesuai regulasi. Sementara itu, kompleksitas menurut Tran-Nam dan Evans (2014) dikelompokkan menjadi empat kategori, yaitu:

- a. kompleksitas kebijakan, yang meliputi antara lain pengeluaran pajak, jumlah pajak yang dikenakan, dan proporsi penghasilan yang dikenakan pajak;

- b. kompleksitas perundang-undangan, yang meliputi antara lain panjangnya hukum pajak, kemudahan pembacaan hukum pajak, dan frekuensi perubahan peraturan pajak;
- c. kompleksitas administratif, yang meliputi antara lain biaya administratif dalam penghimpunan penerimaan pajak, frekuensi pelaporan pajak, dan frekuensi pembayaran pajak; dan
- d. kompleksitas kepatuhan, yang meliputi antara lain biaya kepatuhan dan *tax gap*.

Lebih lanjut, Tran-Nam dan Evans (2014) juga menyatakan bahwa sumber dari kompleksitas tersebut dapat dikategorikan berdasarkan kendali langsung pemerintah terhadap sumber kompleksitas. Terdapat beberapa sumber kompleksitas yang berada dalam kendali langsung pemerintah, yaitu antara lain penjagaan penerimaan pajak, perluasan basis pajak, frekuensi perubahan hukum pajak, dan perancangan hukum pajak.

2.1.4 Prinsip Pajak

Adam Smith (1776, dikutip dalam Kusumabangsa, 2021) menyebutkan bahwa terdapat empat prinsip pajak yang dikenal sebagai “*The Four Maxims*”. Pertama, prinsip keadilan (*equity*) yang berarti pemungutan pajak harus adil secara horizontal dan vertikal serta proporsional dengan kemampuan membayar pajak dan manfaat yang diterima oleh wajib pajak. Kedua, prinsip kepastian (*certainty*) yang menyatakan bahwa pajak dipungut berdasarkan peraturan yang secara jelas mengatur unsur materiil dan unsur formil pajak. Ketiga, prinsip kenyamanan dan kesederhanaan (*convenience and simplicity*) yang menjelaskan bahwa pajak dibebankan pada waktu yang tepat sehingga menciptakan kemudahan pembayaran

pajak. Keempat, prinsip efisiensi (*efficiency*) yang menyebutkan bahwa biaya yang terkait dengan pemungutan pajak harus diusahakan seefisien mungkin.

2.1.5 Reformasi Hukum dan Reformasi Perpajakan

Reformasi hukum merupakan salah satu bentuk reformasi birokrasi yang bertujuan mengatasi permasalahan peraturan perundang-undangan yang bertentangan, tumpang tindih, inkonsisten, tidak jelas, dan multitafsir sebagaimana diatur dalam Lampiran Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 81 Tahun 2010 Tentang *Grand Design* Reformasi Birokrasi 2010–2025. Presiden menetapkan penyederhanaan regulasi sebagai salah satu strategi pelaksanaan misi Nawacita dan pencapaian Visi Indonesia 2045 sebagaimana dituangkan dalam Lampiran I Peraturan Presiden Nomor 18 Tahun 2020 Tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional Tahun 2020–2024. Penyederhanaan regulasi dilakukan pada setiap level peraturan perundang-undangan dan merupakan kegiatan dalam program reviu peraturan perundang-undangan yang menargetkan Indeks Reformasi Hukum (IRH) 2024 bernilai baik. Hal tersebut dimuat dalam Lampiran Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Dan Reformasi Birokrasi Nomor 25 Tahun 2020 Tentang *Road Map* Reformasi Birokrasi 2020–2024.

IRH secara rinci diatur dalam Peraturan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Nomor 17 Tahun 2022 Tentang Penilaian Indeks Reformasi Hukum pada Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah (selanjutnya disebut Permenkumham 17/2022). Penilaian IRH dilaksanakan oleh seluruh kementerian/lembaga dan pemerintah daerah serta dilaksanakan oleh Kementerian

Hukum dan Hak Asasi Manusia (Kemenkumham) selaku instansi pembina IRH. Terdapat empat variabel dalam penilaian IRH kementerian/lembaga, yaitu tingkat koordinasi dengan Kemenkumham dalam hal harmonisasi regulasi, tingkat pengembangan kompetensi perancang peraturan perundang-undangan, tingkat evaluasi regulasi, dan tingkat penataan basis data peraturan perundang-undangan. Tingkat evaluasi regulasi memegang bobot tertinggi, yaitu 35%, disusul dengan tingkat koordinasi dan tingkat kompetensi perancang peraturan perundang-undangan masing-masing sebesar 25% serta tingkat penataan basis data peraturan perundang-undangan sebesar 15%. Tingkat evaluasi regulasi memiliki empat indikator, yaitu kebijakan monitoring dan evaluasi peraturan perundang-undangan, proporsi peraturan perundang-undangan yang dievaluasi, tindak lanjut hasil evaluasi, dan tingkat keterlibatan pejabat fungsional dalam evaluasi regulasi. Adapun bentuk tindak lanjut atas hasil evaluasi regulasi meliputi perubahan, penyederhanaan, pencabutan, dan/atau penggabungan regulasi.

Sementara itu, reformasi perpajakan merupakan upaya yang dilakukan oleh berbagai negara dalam rangka memaksimalkan penerimaan pajak dan pertumbuhan ekonomi. Hal ini dikarenakan reformasi perpajakan dianggap dapat mewujudkan terciptanya sistem perpajakan yang lebih optimal (Zeng et al., 2013). Adapun dampak dari reformasi perpajakan di beberapa negara dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Di India, reformasi perpajakan yang dilaksanakan sejak tahun 1991 telah berhasil meningkatkan penerimaan pajak dari tahun ke tahun walaupun terdapat pengurangan tarif pajak penghasilan (Samantara, 2021).

- b. Di Ghana, reformasi perpajakan mempengaruhi secara positif sistem perpajakan keseluruhan sehingga meningkatkan pergerakan penerimaan pajak pada tahun 1982 hingga 2013 (Bekoe et al., 2016).
- c. Di Uruguay, reformasi perpajakan pada tahun 2007 memberikan dampak positif terhadap keadilan dan efisiensi (Martorano, 2014).

Pemerintah Indonesia secara konsisten juga menyelenggarakan reformasi perpajakan sejak tahun 1983 hingga saat ini. Berdasarkan Direktorat Jenderal Pajak (2022), reformasi perpajakan menasar pada perubahan sistem perpajakan nasional secara menyeluruh dengan lima pilar utama yang diusung pada Reformasi Perpajakan Jilid III, yaitu organisasi, sumber daya manusia, teknologi informasi dan basis data, proses bisnis, dan peraturan perundang-undangan dalam rangka peningkatan kepatuhan perpajakan dan optimalisasi penerimaan pajak. Bentuk reformasi regulasi perpajakan terbaru yang diselenggarakan oleh Kementerian Keuangan adalah penerbitan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). UU HPP memuat beberapa inovasi dalam perpajakan, antara lain penerapan *Single Identity Number* (SIN), pengenaan pajak karbon, dan sistem pajak yang berkeadilan (Direktorat Jenderal Pajak, 2023). Selain itu, proses implementasi Pembaruan Sistem Inti Administrasi Perpajakan (PSIAP) dilakukan sejak tahun 2018 hingga tahun 2024 sebagai bagian dari upaya reformasi perpajakan.

2.1.6 Simplifikasi Regulasi dan Simplifikasi Perpajakan

Simplifikasi regulasi dapat diartikan sebagai penyederhanaan teks dalam peraturan melalui penyederhanaan kalimat atau penggunaan bahasa yang paling

dasar. Di sisi lain, kalimat yang terlalu sederhana juga dapat menimbulkan berbagai pertanyaan dan kebingungan karena menimbulkan *trade off* antara akurasi penyajian hukum pajak dan kemudahan pemahaman publik terhadap hukum pajak (Webb & Geyer, 2020 dan Blank & Osofsky, 2017). Sementara itu, Epstein (1995, dikutip dalam Webb & Geyer, 2020) mengungkapkan bahwa volume regulasi menjadi sumber dari kompleksitas hukum. Pendapat tersebut memunculkan anggapan bahwa penyederhanaan dapat dilakukan melalui pengelolaan jumlah regulasi. Kementerian Keuangan telah melaksanakan program simplifikasi regulasi sejak tahun 2016, meliputi simplifikasi jumlah yang bertujuan memangkas jumlah regulasi, simplifikasi proses bisnis yang bertujuan antara lain menyederhanakan mekanisme dan meningkatkan efektivitas dan efisiensi anggaran, dan simplifikasi tujuan lain yang bertujuan mendukung kemudahan berusaha dan program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN) (JDIH Kementerian Keuangan, 2023). Regulasi yang menjadi objek simplifikasi tersebut ialah Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dan Keputusan Menteri Keuangan (KMK) yang bersifat kebijakan.

Simplifikasi di bidang perpajakan memiliki dua kriteria, yaitu kepastian dan efisiensi. Kepastian berarti wajib pajak harus mengetahui hasil pajak yang mereka bayarkan dengan mudah, sedangkan efisiensi berarti sistem pajak yang sederhana akan menekan biaya kepatuhan. Simplifikasi perpajakan harus mempertimbangkan kompleksitas perpajakan. Beberapa pajak diperlukan untuk bersifat kompleks sehingga dalam simplifikasi harus mempertimbangkan area sasarannya (Jones et al., 2014). Selanjutnya, Tran-Nam dan Evans (2014) menyampaikan bahwa

simplifikasi perpajakan salah satunya dilakukan melalui simplifikasi hukum pajak. Upaya simplifikasi hukum pajak dapat dilakukan antara lain dengan mengembangkan aspek linguistik dan struktur hukum pajak, menyederhanakan muatan atau konsep dalam hukum pajak, mengurangi persyaratan administratif perpajakan, dan mengurangi biaya yang terkait dengan hukum pajak.

Manfaat simplifikasi perpajakan sangat beragam. Simplifikasi perpajakan dapat meningkatkan transparansi dan memudahkan wajib pajak untuk patuh sehingga meningkatkan kepercayaan dan kepatuhan sukarela wajib pajak (Jones et al., 2014 dan Prichard et al., 2019). Selain itu, simplifikasi perpajakan juga dapat mengurangi kesempatan penghindaran pajak (Prichard et al., 2019). John dan Blume (2018) juga mengungkapkan bahwa simplifikasi meningkatkan jumlah wajib pajak di London. Hal serupa juga dijelaskan oleh Hassan et al. (2021) yang menyatakan bahwa simplifikasi memberikan dampak pada peningkatan pelaporan pajak di Pakistan.

2.1.7 Proses Pembentukan Peraturan Menteri Keuangan

Berdasarkan Pasal 8 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 Tentang Perubahan Kedua tas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (selanjutnya disebut UU Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan), Peraturan Menteri Keuangan (PMK) merupakan salah satu jenis peraturan perundang-undangan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan dan dibentuk berdasarkan perintah peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi

atau berdasarkan kewenangan sehingga berkekuatan hukum mengikat. PMK juga dapat diartikan sebagai naskah dinas pengaturan di lingkungan Kementerian Keuangan yang berbentuk peraturan berdasarkan Pasal 16 huruf a PMK Nomor 164/PMK.01/2021 Tentang Pedoman Tata Naskah Dinas di Lingkungan Kementerian Keuangan (selanjutnya disebut PMK 164/2021). Oleh karena itu, ketentuan pembentukan PMK didasarkan pada UU Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan dan PMK 164/2021.

PMK sebagai jenis peraturan perundang-undangan menurut UU Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan dalam pembentukannya harus berdasarkan tujuh asas, yaitu kejelasan tujuan, kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat, kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan, dapat dilaksanakan, kedayagunaan dan kehasilgunaan, kejelasan rumusan, serta keterbukaan. Tahapan pembentukan PMK selanjutnya disebutkan dalam PMK 164/2021 yang meliputi perencanaan, penyusunan dan pemrosesan, serta pengesahan dan/atau penyebarluasan. Disebutkan juga dalam PMK 164/2021 bahwa ketentuan terkait tahapan pembentukan PMK diatur lebih lanjut dalam Keputusan Menteri Keuangan, yaitu Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 527/KMK.01/2022 Tentang Pedoman Pembentukan Peraturan dan Keputusan di Lingkungan Kementerian Keuangan (selanjutnya disebut KMK 527/2022) jo. Surat Edaran Nomor SE-10/SJ/2023 Tentang Pedoman Pembentukan Peraturan Menteri Keuangan dan Keputusan Menteri Keuangan serta Strategi Komunikasi Peraturan Menteri Keuangan di Lingkungan Kementerian Keuangan (selanjutnya disebut SE-10/SJ/2023). KMK 527/2022 membagi pembentukan PMK

ke dalam empat tahapan, yaitu perencanaan, penyusunan, penetapan, serta pengundangan, penyebarluasan, pembuatan salinan, dan distribusi salinan, yang dapat diuraikan sebagai berikut.

a. Perencanaan

Unit Pengusul mengajukan perencanaan penyusunan PMK sesuai tugas dan fungsinya masing-masing kepada Biro Hukum selaku koordinator perencanaan penyusunan PMK. Program perencanaan PMK untuk jangka waktu satu tahun kemudian ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan (KMK). Selain itu, Unit Pengusul juga dapat mengajukan rancangan PMK di luar program perencanaan dalam hal rancangan PMK tersebut disusun untuk melaksanakan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, melaksanakan arahan Menteri Keuangan, dan memenuhi kebutuhan Unit Pengusul melalui permohonan izin prinsip kepada Menteri Keuangan.

b. Penyusunan

Penyusunan rancangan PMK dilakukan oleh Unit Pengusul dan dibahas bersama Biro Hukum dan unit terkait dari aspek substansi dan *legal drafting*. Rancangan PMK yang sudah disetujui substansinya oleh pimpinan Unit Pengusul dan pimpinan unit terkait serta disempurnakan *legal drafting*-nya disampaikan kepada Kemenkumham untuk dilakukan harmonisasi. Jika setelah pengharmoniasian PMK memerlukan persetujuan Presiden, maka diperlukan penyampaian surat permohonan persetujuan kepada Presiden melalui Sekretaris Kabinet (Seskab) oleh Pimpinan Unit Pengusul untuk dan atas nama Menteri Keuangan dengan melampirkan rancangan PMK, naskah penjelasan urgensi dan

pokok pengaturan, serta surat keterangan telah selesai pengharmonisasian dari Kemenkumham. Adapun kriteria rancangan peraturan yang wajib mendapatkan persetujuan presiden diatur dalam Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 68 Tahun 2021 Tentang Pemberian Persetujuan Presiden Terhadap Rancangan Peraturan Menteri/Kepala Lembaga (selanjutnya disebut Perpres 68/2021), yaitu peraturan yang berdampak luas bagi kehidupan masyarakat, bersifat strategis (salah satunya berpengaruh pada keuangan negara), dan/atau lintas sektor atau kementerian/lembaga.

Selanjutnya, rancangan PMK yang telah dilakukan harmonisasi dan/atau diberikan persetujuan oleh Presiden disampaikan oleh Unit Pengusul kepada Sekretaris Jenderal u.p. Biro Hukum dengan tembusan Menteri Keuangan dan Sekretaris Jenderal disertai dengan dokumen sesuai persyaratan administratif dan substantif dan jika dilakukan secara nonelektronik disertai dengan *checklist* persyaratan. Rancangan PMK tersebut kemudian dilakukan penelaahan oleh Biro Hukum, meliputi pengharmonisasian, pemantapan, dan pembulatan konsepsi, sinkronisasi, serta *legal drafting*. Biro Hukum dapat mengundang Unit Pengusul dan/atau unit terkait lainnya dalam rapat koordinasi penelaahan rancangan PMK. Jika terdapat materi muatan yang masih perlu disesuaikan, Biro Hukum akan mengembalikan rancangan PMK tersebut kepada Unit Pengusul. Adapun partisipasi publik dapat dilakukan sejak perencanaan hingga pengharmonisasian.

c. Penetapan

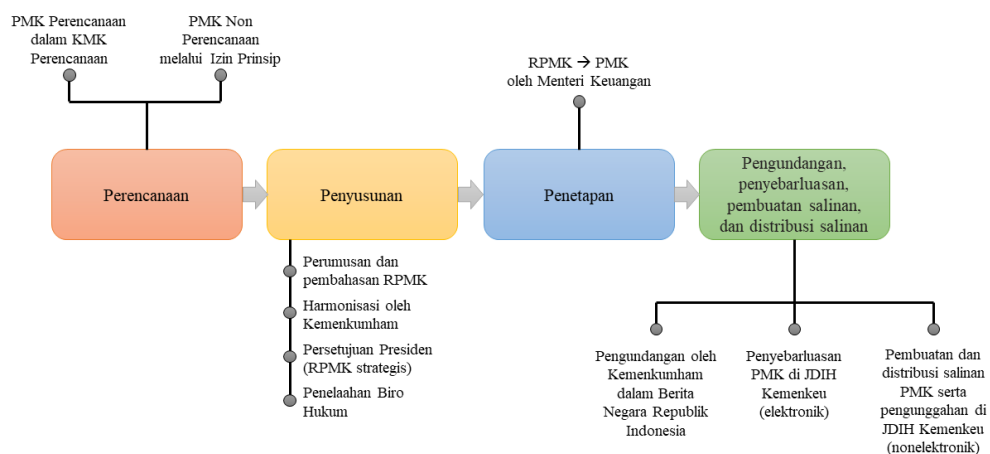
Rancangan PMK yang telah dilakukan penelaahan dan diberikan persetujuan oleh Unit Pengusul dan unit terkait disampaikan oleh Biro Hukum

dalam bentuk Nota Dinas Sekretaris Jenderal kepada Menteri Keuangan melalui Wakil Menteri Keuangan untuk dilakukan penetapan. Selanjutnya, penetapan rancangan PMK menjadi PMK dilakukan dengan penandatanganan rancangan PMK oleh Menteri Keuangan untuk kemudian diberi nomor dan tanggal penetapan.

d. Pengundangan, penyebarluasan, pembuatan salinan, dan distribusi salinan

Naskah PMK dan kelengkapan dokumen persyaratan disampaikan oleh Biro Hukum kepada Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia untuk diundangkan dalam Berita Negara Republik Indonesia. Setelah diundangkan, PMK disebarluaskan melalui Jaringan Dokumentasi dan Informasi Hukum (JDIH) Kementerian Keuangan. Jika pengundangan dilakukan secara nonelektronik, PMK yang telah diundangkan dibuat salinannya oleh Biro Umum Sekretariat Jenderal. Salinan PMK tersebut disampaikan kepada Unit Pengusul dan Biro Hukum untuk selanjutnya diunggah dalam JDIH Kementerian Keuangan.

Gambar II.2 Proses Pembentukan PMK



Sumber: KMK 527/2022, diolah

KMK 527/2022 memuat ketentuan pembentukan PMK terkini yang dilakukan secara elektronik. KMK ini diberlakukan mulai awal tahun 2023. Sebelumnya, ketentuan pembentukan PMK diatur dalam PMK Nomor 123/PMK.01/2012 Tentang Pedoman Penyusunan Peraturan Menteri Keuangan, Keputusan Menteri Keuangan, Peraturan Pimpinan Unit Organisasi Eselon I, Dan Keputusan Pimpinan Unit Organisasi Eselon I Di Lingkungan Kementerian Keuangan (selanjutnya disebut PMK 123/2012). Secara keseluruhan tahapan pembentukan PMK yang tertuang dalam KMK 527/2022 dan PMK 123/2012 sama. Kebaruan dalam KMK 527/2022 yaitu mekanisme pemrosesan yang saat ini dilakukan secara elektronik, penghapusan penggunaan verbal dalam pengajuan rancangan PMK, pengharmonisasian rancangan PMK oleh Kementerian Hukum dan HAM, dan penyertaan partisipasi publik dalam proses pembentukan PMK.

Ketentuan pengharmonisasian oleh Kementerian Hukum dan HAM pada praktiknya sudah diberlakukan sejak tahun 2018 melalui penerbitan Peraturan Menteri Hukum Dan Hak Asasi Manusia Nomor 23 Tahun 2018 Tentang Pengharmonisasian Rancangan Peraturan Menteri, Rancangan Peraturan Lembaga Pemerintah Nonkementerian, atau Rancangan Peraturan dari Lembaga Nonstruktural oleh Perancang Peraturan Perundang-Undangan (selanjutnya disebut Permenkumham 23/2018) yang mengharuskan rancangan peraturan menteri diharmonisasikan oleh perancang peraturan perundang-undangan di Kementerian Hukum dan HAM. Sementara itu, mekanisme pembentukan PMK secara elektronik dan penyertaan partisipasi publik dalam pembentukan PMK merupakan ketentuan yang didasarkan pada UU Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. Pasal

97B UU Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan mengamanatkan bahwa peraturan perundang-undangan dapat dibentuk secara elektronik, sedangkan Pasal 96 UU Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan mengatur bahwa pemberian masukan oleh masyarakat dapat dilakukan dalam setiap tahapan pembentukan peraturan perundang-undangan untuk menjadi bahan pertimbangan dalam perencanaan hingga pembahasan peraturan perundang-undangan.

2.2 Penelitian Sebelumnya

Penulis menemukan beberapa penelitian sebelumnya yang terkait dengan kompleksitas perpajakan, simplifikasi regulasi, dan reformasi perpajakan. Sebagian besar penelitian terkait kompleksitas perpajakan membahas determinan dan implikasi adanya kompleksitas perpajakan. Sedangkan penelitian sebelumnya terkait simplifikasi regulasi mayoritas mengulas pelaksanaan *omnibus law* sebagai teknik simplifikasi regulasi di Indonesia. Selain itu, penelitian sebelumnya terkait reformasi perpajakan sebagian besar membahas tinjauan atas pelaksanaan reformasi perpajakan. Penulis juga menemukan beberapa penelitian sebelumnya yang terkait dengan penerapan *Theory of Change* dalam beberapa bidang. Penulis belum menemukan penelitian sebelumnya yang membahas simplifikasi regulasi sebagai salah satu upaya reformasi perpajakan secara spesifik. Penelitian-penelitian sebelumnya hanya mencantumkan simplifikasi regulasi dalam saran penelitian. Oleh karena itu, penulis memilih 10 (sepuluh) artikel ilmiah yang relevan untuk ditinjau secara lebih rinci terkait kompleksitas perpajakan, simplifikasi regulasi, reformasi perpajakan, dan penerapan *Theory of Change*. Hasil *scoping review* artikel terpilih dicantumkan dalam Lampiran I.

Pertama, penelitian sebelumnya yang terkait kompleksitas perpajakan. Tran-Nam dan Evans (2014) menyatakan bahwa kompleksitas pajak dapat dibedakan menjadi empat, yaitu *policy*, *statutory*, *administrative*, dan *compliance complexity* yang kemudian dipisah lagi berdasarkan wajib pajak, sedangkan sumbernya dapat diklasifikasikan berdasarkan kendali dari penyusun kebijakan. Sementara itu, dampak kompleksitas terhadap kepatuhan pajak dijelaskan oleh Wiyarni et al. (2018) dan Kristanto dan Noreen (2021). Terdapat pengaruh positif yang diberikan kompleksitas pajak terhadap kepatuhan seratus wajib pajak orang pribadi yang memiliki pekerjaan bebas di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Singosari (Wiyarni et al., 2018). Sebaliknya, kompleksitas pajak berpengaruh negatif terhadap kepatuhan pajak di 52 negara dan literasi tidak dapat mengurangi pengaruh negatif tersebut (Kristanto & Noreen, 2021).

Kedua, penelitian sebelumnya yang terkait simplifikasi regulasi. Sururi (2017) menyatakan bahwa simplifikasi regulasi mampu mewujudkan ketertiban dan harmonisasi tatanan regulasi melalui proses inventarisasi, identifikasi masalah, dan evaluasi regulasi eksisting untuk diputuskan apakah regulasi tersebut harus dicabut, direvisi, atau dipertahankan. Selanjutnya, Chandranegara (2019) menguraikan tiga opsi penyederhanaan dan penataan regulasi, salah satunya adalah simplifikasi regulasi melalui integrasi basis data regulasi dan pemetaan regulasi yang bertentangan, multitafsir, tidak konsisten, dan tidak operasional. Sementara itu, Anggono dan Firdaus (2020) dan Rishan dan Nika (2022) melakukan penelitian mengenai *omnibus law* sebagai salah satu teknik simplifikasi regulasi. Berdasarkan tinjauan atas pelaksanaan *omnibus law* di Amerika Serikat dan Irlandia, penerapan

omnibus law diarahkan untuk dapat meningkatkan keterbukaan dan partisipasi masyarakat serta transparansi proses legislasi agar sesuai dengan konsep Indonesia sebagai negara demokrasi (Anggono & Firdaus, 2020). Metode *omnibus law* yang diterapkan pada UU Cipta Kerja tidak kompatibel dalam penyederhanaan regulasi, melainkan lebih kompatibel dalam penyederhanaan legislasi (Rishan & Nika, 2022).

Ketiga, penelitian sebelumnya terkait reformasi perpajakan. Santosa dan Sesung (2021) meninjau reformasi perpajakan dari sisi reformasi peraturan perundang-undangan perpajakan dan reformasi birokrasi perpajakan. Ternyata reformasi tersebut mengarah pada simplifikasi perpajakan. Penelitian tersebut menyarankan pengembangan simplifikasi perpajakan antara lain untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak, memudahkan penerapan regulasi perpajakan, dan melakukan modernisasi administrasi pajak.

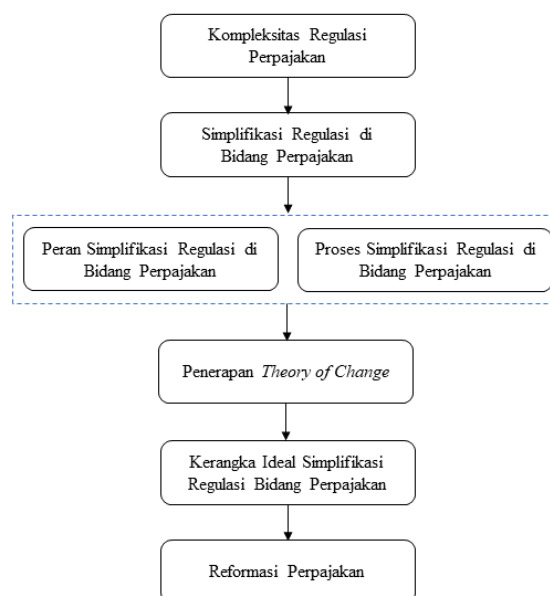
Keempat, penelitian sebelumnya terkait penerapan *Theory of Change* (ToC). De Silva et al. (2014) menerapkan ToC untuk mengevaluasi tiga proyek riset medis dan hasilnya menunjukkan bahwa ToC mampu memberikan evaluasi yang komprehensif terhadap kerangka kerja yang tersedia. Douthwaite dan Hoffecker (2017) yang melakukan evaluasi terhadap program riset agrikultur di Zambia dan Filipina juga berpendapat bahwa ToC mampu menggambarkan bagaimana program yang “sadar kompleksitas” tersebut bekerja.

2.3 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan latar belakang dan landasan teori, kerangka penelitian yang dibangun dalam penelitian ini dimulai dari kompleksitas regulasi perpajakan yang

melatarbelakangi simplifikasi regulasi di bidang perpajakan. Peran dan proses pelaksanaan simplifikasi regulasi dievaluasi untuk menyusun kerangka ideal simplifikasi regulasi menggunakan pendekatan ToC. Kerangka simplifikasi regulasi tersebut diharapkan dapat merealisasikan reformasi hukum di bidang perpajakan yang baik serta muaranya dapat turut berperan dalam mendukung salah satu pilar reformasi perpajakan, yaitu peraturan perundang-undangan.

Gambar II.3 Kerangka Pemikiran



Sumber: Data diolah penulis (2023)