



Implementasi Kebijakan Pemotongan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pekerjaan melalui Tarif Efektif Rata-rata (TER): Studi pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jayapura

Ibrahime*, Westim Ratang, Lily Bauw

Universitas Cendrawasih, Indonesia

Email: Ibrahime.ime@gmail.com* , westim_ratang@yahoo.co.id,
lily_bauw@yahoo.com

Keywords	Abstract
Article 21 Income Tax; average effective rate; policy evaluation; taxpayer compliance; tax administration.	<i>This study aims to understanding the implementation of the Average Effective Rate (Tarif Efektif Rata-rata/TER) policy for Article 21 Income Tax at KPP Pratama Jayapura, to analyse the development of taxpayer compliance following the implementation of the policy, and to identify the factors influencing taxpayer compliance in its implementation. This study employed a public policy evaluation approach with a mixed methods design by combining quantitative analysis of Article 21 Income Tax reporting compliance data for the 2022–2024 period with qualitative analysis through in-depth interviews, documentation, and limited observation. The quantitative analysis was conducted using a descriptive-comparative approach to compare conditions before and after the implementation of TER, while the qualitative analysis was used to examine the policy implementation process, supporting and inhibiting factors, and the responses of tax officers and taxpayers. The findings show that the implementation of the TER policy at KPP Pratama Jayapura has generally been carried out quite well, particularly through strengthened socialisation, assistance from tax officers, and the use of an electronic tax administration system. In terms of outcomes, the implementation of TER did not reduce tax reporting compliance, but was followed by an increase in the number of Article 21 Income Tax periodical tax returns filed in 2024 compared with the period before implementation. This study also finds that tax socialisation, the ease of the reporting system, assistance from tax officers, regulatory complexity, and understanding of tax policy are the main factors affecting taxpayer compliance. Therefore, the TER policy can be positively assessed in terms of administrative simplification and its support for taxpayer compliance, although continuous evaluation is still needed to strengthen taxpayer understanding, improve the quality of tax services, and enhance policy implementation effectiveness at the operational level.</i>
Kata Kunci	Abstrak
evaluasi kebijakan; kepatuhan wajib pajak; KPP Pratama Jayapura; PPh Pasal 21; tarif efektif rata-rata.	Penelitian ini bertujuan untuk memahami implementasi kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) Pajak Penghasilan Pasal 21 pada KPP Pratama Jayapura, menganalisis perkembangan kepatuhan Wajib Pajak setelah penerapan kebijakan tersebut, serta mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan Wajib Pajak dalam pelaksanaannya. Penelitian ini menggunakan pendekatan evaluasi kebijakan publik dengan desain mixed methods, yaitu menggabungkan analisis kuantitatif terhadap data kepatuhan pelaporan PPh Pasal 21 periode 2022–2024 dengan analisis kualitatif melalui wawancara mendalam, studi dokumentasi, dan observasi terbatas. Analisis kuantitatif dilakukan secara deskriptif-komparatif untuk membandingkan kondisi sebelum dan sesudah penerapan TER, sedangkan analisis kualitatif digunakan untuk menelaah proses implementasi

kebijakan, faktor pendukung dan penghambat, serta respons aparaturnya pajak dan Wajib Pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa implementasi kebijakan TER di KPP Pratama Jayapura secara umum telah berjalan cukup baik, terutama melalui penguatan sosialisasi, pendampingan aparaturnya pajak, serta pemanfaatan sistem administrasi perpajakan berbasis elektronik. Dari sisi outcome, penerapan TER tidak menurunkan kepatuhan pelaporan pajak, tetapi justru diikuti oleh peningkatan jumlah pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21 pada tahun 2024 dibandingkan periode sebelum implementasi. Penelitian ini juga menemukan bahwa sosialisasi perpajakan, kemudahan sistem pelaporan, pendampingan aparaturnya pajak, kompleksitas aturan, dan pemahaman terhadap kebijakan pajak merupakan faktor-faktor utama yang memengaruhi kepatuhan Wajib Pajak. Dengan demikian, kebijakan TER dapat dinilai positif dari sisi penyederhanaan administrasi dan dukungannya terhadap kepatuhan, meskipun masih diperlukan evaluasi berkelanjutan untuk memperkuat pemahaman Wajib Pajak, kualitas pelayanan fiskus, dan efektivitas implementasi kebijakan di tingkat operasional.

PENDAHULUAN

Dalam konteks penyelenggaraan pemerintahan modern, pajak memegang peranan strategis sebagai sumber utama pembiayaan negara dan instrumen penting dalam menjaga keberlanjutan pembangunan serta pelayanan publik. Ketergantungan fiskal terhadap penerimaan pajak menuntut negara untuk tidak hanya fokus pada optimalisasi penerimaan, tetapi juga pada efektivitas desain dan implementasi kebijakan perpajakan. Tantangan utama yang kerap dihadapi dalam praktik adalah bagaimana merancang kebijakan perpajakan yang mampu menjamin kepastian hukum, kesederhanaan administrasi, serta keadilan bagi Wajib Pajak, sehingga kebijakan tersebut dapat diterima dan dipatuhi secara berkelanjutan. Dalam konteks inilah, kebijakan perpajakan tidak dapat dipandang semata-mata sebagai instrumen hukum, melainkan sebagai kebijakan publik yang keberhasilannya sangat ditentukan oleh kualitas implementasi dan respons kelompok sasaran (Akhadi, Sumatriani et al., 2023).

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara yang bersifat memaksa tanpa memperoleh imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, yang terutang oleh orang pribadi maupun badan. Pajak terutang adalah pajak yang harus dibayarkan oleh wajib pajak dalam suatu periode tertentu dengan perhitungan sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku (Azalia & Rahayu, 2022). Sebagai instrumen utama pembiayaan negara, pajak memegang peranan strategis dalam menopang keberlangsungan penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan nasional (Ningsih et al., 2023).

Salah satu jenis pajak yang memiliki kontribusi signifikan terhadap penerimaan negara adalah Pajak Penghasilan (PPh), khususnya PPh Pasal 21. Berdasarkan Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Pasal 21 mengatur pemotongan pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi dalam negeri. Pemotongan pajak tersebut pada praktiknya dilakukan oleh pihak pemberi kerja yang membayarkan gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sebagai imbalan atas pekerjaan yang dilakukan oleh pegawai maupun bukan pegawai.

Secara teknis, tata cara pemotongan PPh Pasal 21 sebelumnya diatur dalam PER-16/PJ/2016, di mana perhitungan pajak untuk setiap Masa Pajak, selain Masa Pajak terakhir,

didasarkan pada perkiraan penghasilan tahunan. Penghasilan teratur dihitung dari penghasilan bulanan yang disetahunkan, sementara penghasilan tidak teratur ditambahkan dalam perhitungan tahunan. Pada Masa Pajak terakhir, besarnya pajak ditentukan sebagai selisih antara pajak terutang selama satu tahun dengan jumlah pajak yang telah dipotong pada masa-masa sebelumnya. Ketentuan ini menggunakan tarif progresif sesuai Pasal 17 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, yang secara teoritis dianggap adil karena mencerminkan prinsip *ability to pay* berdasarkan tingkat penghasilan Wajib Pajak.

Namun, dalam praktiknya, mekanisme tersebut dinilai cukup kompleks karena melibatkan banyak komponen perhitungan, seperti biaya jabatan, iuran dana pensiun, iuran jaminan sosial, Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP), serta fluktuasi penghasilan tidak teratur. Kompleksitas ini meningkatkan risiko kesalahan dalam perhitungan dan pelaporan, serta menimbulkan ketidakpastian potongan pajak bulanan bagi karyawan. Selain itu, perbedaan status PTKP dan ketepatan administrasinya juga dapat memengaruhi akurasi perhitungan pajak, terutama pada akhir tahun saat dilakukan rekonsiliasi, sehingga berpotensi menimbulkan pembetulan apabila terjadi ketidaksesuaian data.

Sebagai respons atas permasalahan tersebut, pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2023 yang kemudian diperjelas melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 168 Tahun 2023, dengan memperkenalkan kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER). Dalam kebijakan ini, pemotongan PPh Pasal 21 untuk masa berjalan dihitung menggunakan tarif efektif bulanan, sementara pada Masa Pajak terakhir tetap dilakukan penyesuaian berdasarkan perhitungan tahunan. TER mulai berlaku pada 1 Januari 2024 dan bertujuan untuk memberikan kemudahan, kepastian hukum, serta menyederhanakan proses administrasi perpajakan. Bagi perusahaan, kebijakan ini diharapkan dapat mengurangi beban administratif dan risiko kesalahan, sedangkan bagi karyawan memberikan kepastian potongan pajak yang lebih stabil dan mudah dipahami.

Beberapa penelitian telah mengkaji berbagai aspek terkait kepatuhan wajib pajak dan implementasi kebijakan perpajakan. Penelitian oleh Aswati, Suryadi, & Nurlina (2018) menunjukkan bahwa kesadaran wajib pajak, sanksi perpajakan, dan kualitas pelayanan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Dewi & Diatmika (2020) menemukan bahwa akuntabilitas pelayanan fiskus berperan penting dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. (Diningsih et al., 2023) serta (Dewi, 2023) mengkonfirmasi bahwa sosialisasi perpajakan memiliki pengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. (Anissa et al., 2024) meneliti persepsi keadilan pajak atas penerapan tarif efektif rata-rata PPh Pasal 21, sementara (Catherine & Lim, 2024) melakukan analisis perbandingan perhitungan PPh Pasal 21 sebelum dan sesudah penerapan TER. (Munandar et al., 2024) mengkaji dampak penerapan TER terhadap perhitungan PPh Pasal 21. Hanifah & Hayati (2024) menyoroti kompleksitas perhitungan PPh Pasal 21 dan risiko kepatuhan perusahaan. Febriyanti, Hidayat, & Santoso (2022) juga menegaskan pentingnya sosialisasi perpajakan dalam meningkatkan kepatuhan.

Sejalan dengan tujuan kebijakan, penerapan Tarif Efektif Rata-rata (TER) tidak hanya mengubah formula pemotongan pajak, tetapi juga menyesuaikan kerangka administrasi, termasuk bukti potong dan mekanisme pelaporan. Perubahan utama terletak pada penyederhanaan perhitungan pajak masa berjalan melalui tarif efektif bulanan yang menggantikan metode penghasilan disetahunkan, meskipun pada akhir tahun tetap diperlukan penyesuaian untuk memastikan kesesuaian dengan kewajiban pajak sebenarnya. Perubahan ini

turut berdampak pada aspek administratif seperti format bukti potong, prosedur pelaporan, serta integrasi sistem administrasi perpajakan berbasis digital. Oleh karena itu, peningkatan pemahaman baik dari wajib pajak maupun aparatur pajak menjadi hal penting guna meminimalkan kesalahan dalam implementasi kebijakan.

Dalam mendukung implementasi tersebut, Direktorat Jenderal Pajak melakukan pembaruan regulasi dan sistem administrasi, termasuk penerapan sistem Coretax yang mulai berlaku pada 1 Januari 2025. Perubahan ini menuntut adaptasi yang cepat dari wajib pajak, khususnya dalam penyesuaian sistem penggajian dan perangkat lunak akuntansi agar selaras dengan formula TER. Di sisi lain, data menunjukkan adanya peningkatan pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21 pada tahun 2024, yang mencerminkan respons administratif terhadap kebijakan baru. Namun, peningkatan tersebut tidak serta-merta menunjukkan keberhasilan implementasi secara optimal, karena masih perlu dianalisis secara proporsional dengan jumlah wajib pajak aktif, tingkat pemahaman terhadap kebijakan, serta kesiapan sistem dan aparatur dalam memberikan sosialisasi dan pendampingan.

Secara konseptual, kebijakan TER bertujuan untuk menyederhanakan sistem perpajakan agar lebih efisien, adil, dan mudah dipahami, namun dalam praktiknya masih menghadapi berbagai tantangan. Beberapa temuan menunjukkan adanya persepsi ketidakadilan akibat peningkatan potongan pajak pada kondisi tertentu, serta potensi kelebihan pemotongan dibandingkan metode sebelumnya. Selain itu, faktor institusional seperti akuntabilitas pelayanan fiskus, kualitas sosialisasi, dan tingkat pengetahuan wajib pajak turut memengaruhi tingkat kepatuhan. Dalam perspektif teori kepatuhan pajak modern, kepatuhan merupakan hasil interaksi faktor ekonomi, psikologis, dan institusional, sehingga penyederhanaan sistem saja tidak cukup tanpa didukung kepercayaan, persepsi keadilan, dan moralitas pajak. Dengan demikian, implementasi kebijakan TER di KPP Pratama Jayapura masih menunjukkan dinamika yang kompleks dan memerlukan evaluasi lebih lanjut untuk memastikan efektivitasnya dalam meningkatkan kepatuhan dan penerimaan pajak.

Secara teoritis, penelitian ini berlandaskan pada Model Implementasi Kebijakan Publik dari George C. Edwards III yang menempatkan keberhasilan suatu program pada interaksi dinamis antara komunikasi, sumber daya, disposisi, dan struktur birokrasi. Selain itu, kriteria evaluasi kebijakan dari William N. Dunn diterapkan untuk menilai sejauh mana kebijakan TER mencapai tujuan normatifnya, yaitu menyederhanakan administrasi perpajakan, meningkatkan kepastian hukum, serta mendorong kepatuhan Wajib Pajak. Berdasarkan latar belakang, penelitian ini bertujuan untuk memahami implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21 pada KPP Pratama Jayapura, menganalisis perkembangan kepatuhan Wajib Pajak setelah penerapan kebijakan, serta mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan Wajib Pajak dalam pelaksanaannya. Secara praktis, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan bagi otoritas pajak dalam menyempurnakan implementasi kebijakan TER, serta menjadi bahan evaluasi bagi pengambil kebijakan dalam merumuskan strategi peningkatan kepatuhan pajak di masa mendatang.

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan evaluasi kebijakan publik dengan desain mixed methods, menggabungkan analisis kuantitatif terhadap kepatuhan dan penerimaan PPh Pasal 21 sebelum-sesudah penerapan TER, serta analisis kualitatif untuk menggali proses implementasi,

faktor pendukung dan penghambat, serta persepsi Wajib Pajak dan aparat pajak. Penelitian dilaksanakan di KPP Pratama Jayapura, mencakup periode sebelum dan sesudah kebijakan TER, dengan fokus pada evaluasi implementasi kebijakan, faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan (sosialisasi, pengetahuan Wajib Pajak, akuntabilitas fiskus), serta outcome kebijakan yang tercermin dalam tingkat kepatuhan dan penerimaan PPh Pasal 21.

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh melalui wawancara mendalam (in-depth interview) dengan informan yang terlibat langsung dalam implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21, baik dari sisi aparat pajak maupun Wajib Pajak. Data primer ini digunakan untuk menggali informasi mengenai proses implementasi kebijakan, pemahaman terhadap kebijakan TER, kendala yang dihadapi, serta persepsi terhadap keadilan, kemudahan, dan kepastian hukum kebijakan. Data sekunder diperoleh dari dokumen resmi dan arsip administrasi perpajakan, antara lain data kepatuhan pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21, data penerimaan PPh Pasal 21, peraturan perundang-undangan perpajakan terkait kebijakan TER, serta laporan dan publikasi resmi Direktorat Jenderal Pajak yang relevan dengan penelitian.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan melalui beberapa cara sebagai berikut:

1. Wawancara mendalam, dilakukan secara semi-terstruktur untuk menggali pemahaman, pengalaman, dan persepsi informan terkait implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21.
2. Studi dokumentasi, dilakukan dengan menelaah dokumen administrasi perpajakan, laporan penerimaan, data kepatuhan, serta regulasi dan kebijakan yang relevan.
3. Observasi terbatas, dilakukan untuk memahami alur pelayanan dan proses administrasi PPh Pasal 21 di lingkungan KPP Pratama Jayapura.

Teknik Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini dilakukan dengan mengombinasikan pendekatan kuantitatif dan kualitatif secara terintegrasi untuk menghasilkan evaluasi yang komprehensif. Analisis kuantitatif digunakan untuk menilai pola kepatuhan Wajib Pajak serta perkembangan penerimaan PPh Pasal 21 melalui tahapan penyiapan data, tabulasi, analisis deskriptif, dan perbandingan sebelum–sesudah penerapan Tarif Efektif Rata-rata (TER), sehingga dapat diidentifikasi kecenderungan perubahan yang terjadi. Sementara itu, analisis kualitatif dilakukan melalui pendekatan tematik dengan proses transkripsi, coding, reduksi data, penyajian, serta penarikan kesimpulan yang diverifikasi melalui triangulasi sumber, guna memahami proses implementasi kebijakan dan faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan. Hasil dari kedua pendekatan tersebut kemudian diintegrasikan pada tahap interpretasi, di mana temuan kuantitatif menjelaskan pola outcome, sedangkan temuan kualitatif memberikan konteks dan penjelasan mendalam terhadap fenomena yang terjadi. Selain itu, analisis komparatif sebelum–sesudah dilakukan dengan membandingkan rata-rata bulanan secara berpasangan serta diuji menggunakan uji statistik yang sesuai, sehingga diperoleh kesimpulan yang lebih akurat mengenai efektivitas implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21.

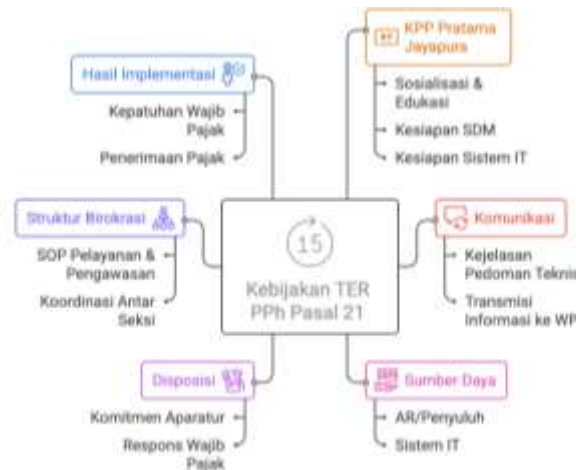
HASIL DAN PEMBAHASAN

Implementasi Kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) PPh Pasal 21

Implementasi kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) PPh Pasal 21 di wilayah kerja KPP Pratama Jayapura merupakan bagian dari upaya reformasi administrasi perpajakan yang bertujuan untuk menyederhanakan mekanisme perhitungan pajak serta meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Dalam penelitian ini, implementasi kebijakan tersebut dianalisis dengan melihat bagaimana kebijakan diterjemahkan dari tingkat regulasi menjadi praktik administrasi perpajakan yang dijalankan oleh aparatur pajak serta bagaimana wajib pajak merespons perubahan kebijakan tersebut.

Analisis implementasi kebijakan ini menggunakan pendekatan implementasi kebijakan yang menekankan pada empat faktor utama, yaitu komunikasi kebijakan, ketersediaan sumber daya, disposisi aparatur pelaksana, serta struktur birokrasi yang mendukung pelaksanaan kebijakan.

Untuk memberikan gambaran konseptual mengenai implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21, penelitian ini menyajikan model implementasi kebijakan sebagaimana ditunjukkan pada gambar berikut.



Gambar 1. Model Implementasi Kebijakan Tarif Efektif Rata-rata PPh Pasal 21

Sumber: Diadaptasi dari model implementasi kebijakan George C. Edwards III (1980)

Gambar 1 menggunakan kerangka teori dari George C. Edwards III (1980), menunjukkan bahwa implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21 dipengaruhi oleh beberapa faktor penting yang saling berkaitan, yaitu komunikasi kebijakan, sumber daya, disposisi aparatur, serta struktur birokrasi yang ada di lingkungan KPP Pratama Jayapura.

A. Komunikasi Kebijakan

Dalam implementasi kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) PPh Pasal 21, komunikasi kebijakan merupakan unsur penting yang menentukan sejauh mana kebijakan dapat dipahami dan dijalankan oleh Wajib Pajak. Komunikasi kebijakan dalam konteks ini diwujudkan melalui kegiatan sosialisasi, edukasi, konsultasi, dan penyampaian informasi teknis oleh aparatur pajak kepada Wajib Pajak agar mereka memahami perubahan mekanisme perhitungan, pemotongan, dan pelaporan PPh Pasal 21. Kejelasan dan konsistensi komunikasi menjadi sangat penting karena kebijakan TER merupakan perubahan dari mekanisme sebelumnya, sehingga membutuhkan proses penyesuaian dari para pelaksana maupun pihak yang dikenai kewajiban perpajakan.

Berdasarkan hasil wawancara dengan aparaturnya pajak di KPP Pratama Jayapura, diketahui bahwa kegiatan sosialisasi menjadi salah satu langkah utama dalam mendukung implementasi kebijakan TER. Aparatur pajak menilai bahwa tanpa komunikasi yang intensif, Wajib Pajak akan mengalami kesulitan dalam memahami perubahan kebijakan, terutama yang berkaitan dengan mekanisme perhitungan pajak yang baru. Salah satu informan dari pihak aparaturnya pajak menyampaikan bahwa sosialisasi dilakukan secara cukup intensif pada awal penerapan kebijakan TER agar Wajib Pajak dapat menyesuaikan diri dengan perubahan yang berlaku.

“Pada awal penerapan kebijakan TER kami cukup intens melakukan sosialisasi kepada wajib pajak, baik melalui penyuluhan maupun konsultasi langsung di kantor pelayanan. Tujuannya agar wajib pajak memahami perubahan mekanisme perhitungan PPh Pasal 21.” (Aparatur Pajak 2)

“Kami perlu sosialisasi berupa simulasi kasus riil, terutama terkait penentuan tabel tarif TER dan perhitungan masa desember”(Wajib Pajak 4)

Kutipan tersebut menunjukkan bahwa komunikasi kebijakan tidak hanya dilakukan dalam bentuk penyampaian informasi formal, tetapi juga melalui interaksi langsung yang bertujuan membangun pemahaman Wajib Pajak. Dengan demikian, komunikasi kebijakan berfungsi sebagai jembatan antara substansi regulasi dengan praktik pelaksanaan di lapangan. Upaya ini penting karena keberhasilan implementasi kebijakan pajak sangat bergantung pada tingkat pemahaman pihak yang melaksanakan kewajiban perpajakan.

Temuan wawancara tersebut juga didukung oleh data dokumentasi kelembagaan. Berdasarkan Laporan Kinerja (LAKIN) KPP Pratama Jayapura Tahun 2023, implementasi variabel komunikasi kebijakan dilakukan secara intensif melalui pendekatan penyuluhan langsung yang terprogram. KPP Pratama Jayapura secara rutin menyelenggarakan kelas pajak sebanyak dua kali setiap bulan dengan mengundang Wajib Pajak yang memiliki riwayat pemotongan dan pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21. Selain itu, efektivitas komunikasi juga diperkuat melalui sinergi dengan berbagai instansi pemerintah di tingkat provinsi, kota, maupun kabupaten untuk memperluas jangkauan edukasi perpajakan kepada para pemberi kerja di wilayah kerja KPP Pratama Jayapura.

Selain komunikasi tatap muka, KPP Pratama Jayapura juga memanfaatkan berbagai media informasi sebagai sarana komunikasi satu arah. Penyampaian informasi mengenai tata cara pelaporan dan penerapan kebijakan TER dilakukan melalui poster, leaflet, brosur, dan media sosial, sehingga Wajib Pajak dapat memperoleh panduan praktis secara lebih mudah. Pemanfaatan berbagai saluran komunikasi ini menunjukkan bahwa aparaturnya pajak berupaya menjaga kejelasan dan konsistensi pesan kebijakan, sekaligus meminimalkan kendala teknis dalam penerapan TER.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat dipahami bahwa komunikasi kebijakan pada implementasi TER PPh Pasal 21 di KPP Pratama Jayapura telah dijalankan melalui berbagai bentuk sosialisasi langsung maupun tidak langsung. Komunikasi yang dilakukan secara intensif, terstruktur, dan berkelanjutan menjadi faktor penting dalam mendukung pemahaman Wajib Pajak terhadap perubahan kebijakan. Dengan demikian, dari sisi komunikasi, implementasi kebijakan TER menunjukkan adanya upaya yang cukup serius dari aparaturnya pajak untuk memastikan bahwa substansi kebijakan dapat dipahami dan dijalankan secara tepat oleh Wajib Pajak.

B. Ketersediaan sumber daya

Dalam implementasi kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) PPh Pasal 21, sumber daya merupakan faktor yang sangat menentukan keberhasilan pelaksanaan kebijakan di tingkat operasional. Sumber daya dalam konteks ini mencakup ketersediaan aparatur pajak yang kompeten, dukungan sistem teknologi informasi, fasilitas pelayanan, serta kemampuan organisasi dalam menyediakan sarana yang dibutuhkan untuk mendukung proses sosialisasi, pendampingan, dan pelaporan perpajakan. Kecukupan sumber daya menjadi penting karena perubahan kebijakan perpajakan tidak hanya menuntut pemahaman regulatif, tetapi juga kesiapan teknis dari aparatur maupun Wajib Pajak.

Berdasarkan hasil wawancara dengan aparatur pajak di KPP Pratama Jayapura, diketahui bahwa sumber daya manusia dan dukungan sistem administrasi menjadi unsur penting dalam pelaksanaan kebijakan TER. Aparatur pajak menilai bahwa keberhasilan implementasi kebijakan sangat bergantung pada kesiapan petugas dalam memberikan penjelasan teknis dan mendampingi Wajib Pajak ketika menghadapi kesulitan dalam proses pelaporan maupun penyesuaian mekanisme perhitungan pajak.

“Dalam pelaksanaan kebijakan TER, kesiapan petugas sangat penting karena wajib pajak sering datang dengan pertanyaan yang sifatnya teknis. Jadi petugas harus benar-benar memahami aturan baru dan mampu menjelaskan dengan bahasa yang mudah dipahami.” (Aparatur Pajak 1)

Kutipan tersebut menunjukkan bahwa sumber daya manusia, khususnya kompetensi aparatur pajak, merupakan bagian penting dalam implementasi kebijakan. Aparatur tidak hanya berperan sebagai pelaksana administratif, tetapi juga sebagai pemberi layanan dan pendamping bagi Wajib Pajak dalam memahami perubahan kebijakan.

Selain dari sisi aparatur, kecukupan sumber daya juga dapat dilihat dari perspektif Wajib Pajak. Berdasarkan hasil wawancara, Wajib Pajak menilai bahwa keberadaan petugas yang responsif dan dukungan sistem pelaporan yang cukup membantu menjadi faktor yang mempermudah mereka dalam menyesuaikan diri dengan kebijakan TER. Salah satu informan Wajib Pajak menyatakan sebagai berikut: “Pada awal penerapan TER kami memang sempat bingung, terutama saat menyesuaikan perhitungan dan pelaporan. Tetapi setelah mendapat penjelasan dari petugas dan menggunakan sistem yang sudah tersedia, prosesnya menjadi lebih mudah untuk dipahami.” (Wajib Pajak 1)

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa dari sudut pandang Wajib Pajak, sumber daya tidak hanya dimaknai sebagai jumlah petugas, tetapi juga mencakup kualitas pelayanan teknis dan kemudahan sistem administrasi yang tersedia. Dengan adanya aparatur yang mampu memberikan penjelasan serta sistem yang mendukung proses pelaporan, Wajib Pajak merasa lebih terbantu dalam memenuhi kewajibannya.

Dari sisi dokumentasi, dukungan sumber daya pada KPP Pratama Jayapura juga tercermin dari pemanfaatan sarana pelayanan, penggunaan sistem administrasi perpajakan berbasis elektronik, serta keterlibatan aparatur dalam kegiatan pendampingan dan konsultasi. Kesiapan sumber daya tersebut menjadi penting karena implementasi kebijakan TER berjalan beriringan dengan tuntutan modernisasi administrasi perpajakan yang menekankan efisiensi dan akurasi pelayanan. Oleh karena itu, sumber daya yang memadai tidak hanya memperlancar pelaksanaan kebijakan, tetapi juga memperkuat kepercayaan Wajib Pajak terhadap pelayanan perpajakan.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat dipahami bahwa faktor sumber daya dalam implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21 di KPP Pratama Jayapura mencakup dua dimensi utama, yaitu kompetensi aparatur pajak dan dukungan sistem administrasi perpajakan. Kedua dimensi tersebut saling melengkapi dalam mendukung proses adaptasi Wajib Pajak terhadap kebijakan baru. Dengan demikian, dari sisi sumber daya, implementasi kebijakan TER di KPP Pratama Jayapura menunjukkan adanya dukungan yang cukup memadai, meskipun tetap memerlukan penguatan berkelanjutan agar seluruh proses pelayanan dan pendampingan dapat berjalan lebih optimal.

C. Disposisi Pelaksana

Pada penerapan mekanisme TER, sebagian besar informan menyatakan bahwa wajib pajak mulai menyesuaikan proses perhitungan pajak dengan menggunakan tarif efektif rata-rata sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Salah satu informan dari kelompok wajib pajak menyampaikan bahwa perubahan mekanisme perhitungan pajak memerlukan proses adaptasi, terutama pada tahap awal penerapan kebijakan.

“Awalnya kami agak bingung menghitung pajak dengan tarif TER karena berbeda dengan cara sebelumnya, tetapi setelah dijelaskan oleh petugas pajak akhirnya kami bisa menyesuaikan.”(WP 2)

Kutipan tersebut menunjukkan bahwa pada tahap awal implementasi kebijakan, pemahaman wajib pajak terhadap perubahan regulasi masih terbatas sehingga memerlukan pendampingan dari aparatur pajak. Hal ini memperlihatkan bahwa interaksi antara aparatur pajak dan wajib pajak menjadi faktor penting dalam mendukung keberhasilan implementasi kebijakan.

Selain itu, hasil wawancara juga menunjukkan bahwa penggunaan sistem administrasi perpajakan berbasis elektronik membantu mempermudah proses pelaporan kewajiban perpajakan. Salah satu informan menyatakan bahwa penggunaan sistem elektronik membuat proses pelaporan pajak menjadi lebih praktis.

Untuk memperkuat hasil analisis tematik tersebut, penelitian ini juga menyajikan coding matrix informan yang menunjukkan distribusi pendapat informan terhadap tema-tema yang muncul dalam proses analisis wawancara.

Aspek	Kode Informan								
	Aparatur 1	Aparatur 2	Aparatur 3	Aparatur 4	Aparatur 5	WP 1	WP 2	WP 3	WP 4
Sosialisasi Kebijakan	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Penerapan Mekanisme TER	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pelaporan dan Administrasi	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Kendala Implementasi	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Gambar 2. Coding Matrix Informan Implementasi Kebijakan TER PPh Pasal 21

Sumber: Hasil analisis data wawancara peneliti menggunakan NVivo, 2026

Coding matrix pada Gambar 3.1 menunjukkan bahwa hampir seluruh aparatur pajak yang menjadi informan memberikan penjelasan terkait aspek sosialisasi kebijakan dan penerapan

mekanisme tarif TER. Hal ini menunjukkan bahwa kedua aspek tersebut merupakan fokus utama dalam pelaksanaan kebijakan di lingkungan KPP Pratama Jayapura. Sementara itu, informan dari kelompok wajib pajak lebih banyak menyoroti aspek penerapan mekanisme tarif TER serta kendala implementasi yang mereka hadapi dalam proses administrasi perpajakan. Perbedaan perspektif tersebut menunjukkan bahwa aparat pajak cenderung melihat implementasi kebijakan dari sisi pelaksanaan administrasi kebijakan, sedangkan wajib pajak lebih menekankan pada pengalaman praktis dalam menjalankan kewajiban perpajakan mereka.

Dengan menghubungkan ketiga visualisasi analisis tersebut, dapat dipahami bahwa implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21 di KPP Pratama Jayapura merupakan proses yang melibatkan interaksi antara kerangka kebijakan yang ditetapkan oleh pemerintah, praktik pelaksanaan kebijakan oleh aparat pajak, serta pengalaman wajib pajak dalam menyesuaikan kewajiban perpajakan mereka dengan ketentuan baru yang berlaku. Diagram implementasi kebijakan memberikan gambaran konseptual mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi implementasi kebijakan, hierarchy chart menunjukkan tema-tema utama yang muncul dari hasil analisis data wawancara, sedangkan coding matrix informan memperlihatkan bagaimana pandangan informan tersebar pada setiap tema yang dianalisis. Dengan demikian, ketiga visualisasi tersebut membentuk satu kesatuan analisis yang memberikan pemahaman yang lebih komprehensif mengenai implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21 di wilayah kerja KPP Pratama Jayapura.

D. Struktur Birokrasi

Dalam perspektif George C. Edwards III, struktur birokrasi merupakan mesin penggerak yang menentukan apakah sebuah kebijakan akan berjalan mulus atau justru terhambat oleh kerumitan prosedurnya sendiri. Di KPP Pratama Jayapura, struktur ini tidak hanya dilihat sebagai bagan organisasi yang kaku, tetapi sebagai ekosistem kerja yang mengatur bagaimana informasi mengenai kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) mengalir dari pimpinan hingga ke tangan wajib pajak. Keberhasilan implementasi TER sangat bergantung pada seberapa lincah birokrasi ini merespons perubahan aturan yang dinamis.

Dalam kerangka kerja birokrasi, keberadaan Standard Operating Procedure (SOP) merupakan syarat mutlak untuk menjamin kebijakan TER dijalankan seragam. Di KPP Pratama Jayapura, terdapat laman internal aplikasi SIKKA (Sistem Informasi Kepegawaian dan Kinerja) yang memuat SOP mengenai standar pelayanan yang dapat diakses kapan saja oleh petugas secara mandiri sehingga setiap pegawai memiliki rujukan teknis yang setara dalam membedah aturan Tarif Efektif Rata-rata (TER).

Namun, struktur birokrasi yang efektif juga memerlukan fleksibilitas melalui mekanisme fragmentasi atau pembagian kerja yang proporsional. Di KPP Pratama Jayapura, tugas sosialisasi dan pengawasan TER tidak menumpuk pada satu unit saja, melainkan didistribusikan secara kolaboratif antara fungsional penyuluh, Account Representative (AR), dan bagian pelayanan. Pembagian peran ini bertujuan agar setiap unit bisa fokus pada keahliannya masing-masing, sehingga pelayanan menjadi lebih cepat tanpa harus melewati birokrasi yang berbelit-belit.

Selain itu, hasil wawancara juga menunjukkan bahwa penggunaan sistem administrasi perpajakan berbasis elektronik membantu mempermudah proses pelaporan kewajiban perpajakan. Salah satu informan menyatakan bahwa penggunaan sistem elektronik membuat proses pelaporan pajak menjadi lebih praktis.

“Dengan adanya sistem pelaporan elektronik, proses pelaporan SPT Masa PPh 21 menjadi lebih mudah karena kami dapat mengaksesnya secara langsung melalui sistem yang sudah disediakan.”(WP 3)

Perkembangan Kepatuhan Pelaporan PPh Pasal 21 Sebelum dan Sesudah Implementasi Kebijakan TER

A. Kepatuhan Formal

Kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) dalam pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 21 mulai diberlakukan secara nasional sejak 1 Januari 2024 berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2023 yang kemudian diperjelas melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 168 Tahun 2023. Kebijakan ini bertujuan untuk menyederhanakan mekanisme pemotongan pajak serta memberikan kemudahan administrasi bagi pemotong pajak dan wajib pajak.

Untuk melihat dampak implementasi kebijakan tersebut, penelitian ini menganalisis perkembangan pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21/26 di KPP Pratama Jayapura pada periode 2022–2024. Analisis dilakukan dengan membandingkan kondisi kepatuhan pelaporan sebelum implementasi kebijakan TER (2022–2023) dan setelah implementasi kebijakan tersebut (2024).

Tabel 1. Perkembangan Pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21/26 Sebelum Implementasi TER (2022–2023)

Tahun	Total SPT	SPT Nihil	SPT Kurang Bayar	SPT Lebih Bayar
2022	9.229	2.743	5.931	488
2023	9.363	2.511	6.164	313

Sumber: Data sekunder KPP Pratama Jayapura, diolah peneliti, 2026

Berdasarkan Tabel 1 terlihat bahwa pada periode sebelum implementasi kebijakan TER, jumlah pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21 di wilayah kerja KPP Pratama Jayapura menunjukkan tingkat kepatuhan yang relatif stabil. Pada tahun 2022 tercatat sebanyak 9.229 pelaporan SPT, sedangkan pada tahun 2023 jumlah pelaporan meningkat menjadi 9.363 SPT. Hal ini menunjukkan bahwa aktivitas pelaporan pajak oleh wajib pajak terus berjalan secara konsisten meskipun belum terdapat perubahan kebijakan dalam mekanisme pemotongan pajak.

Dalam struktur pelaporan tersebut, kategori SPT Kurang Bayar merupakan kategori yang paling dominan dibandingkan kategori lainnya. Pada tahun 2022 tercatat sebanyak 5.931 SPT Kurang Bayar, sementara pada tahun 2023 meningkat menjadi 6.164 SPT Kurang Bayar. Kondisi ini menunjukkan bahwa sebagian besar wajib pajak masih memiliki kewajiban pembayaran pajak pada saat pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21.

Sementara itu, jumlah SPT Nihil pada periode tersebut berada pada kisaran lebih dari dua ribu pelaporan setiap tahun. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat sejumlah wajib pajak yang tetap melaporkan kewajiban perpajakan meskipun tidak memiliki pajak yang harus dibayar pada periode tertentu. Keberadaan SPT Nihil ini mencerminkan tingkat kepatuhan administratif wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pelaporan pajak secara tepat waktu.

Adapun kategori SPT Lebih Bayar pada periode sebelum implementasi kebijakan TER masih relatif kecil dibandingkan kategori lainnya. Hal ini menunjukkan bahwa pada sistem perhitungan pajak sebelum kebijakan TER diterapkan, jumlah kelebihan pembayaran pajak yang terjadi masih relatif terbatas.

Berdasarkan data yang terlihat bahwa setelah implementasi kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) pada tahun 2024 terjadi perubahan yang cukup signifikan dalam pola pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21 di wilayah kerja KPP Pratama Jayapura. Jumlah pelaporan SPT meningkat menjadi 12.837 pelaporan, yang menunjukkan adanya peningkatan aktivitas pelaporan pajak dibandingkan dengan periode sebelum implementasi kebijakan.

Peningkatan tersebut menunjukkan bahwa implementasi kebijakan TER tidak menghambat proses pelaporan pajak oleh wajib pajak. Sebaliknya, kebijakan tersebut justru dapat memberikan kemudahan dalam mekanisme pemotongan dan pelaporan pajak sehingga proses administrasi perpajakan menjadi lebih praktis bagi pemotong pajak maupun wajib pajak.

Selain itu, jumlah SPT Lebih Bayar juga mengalami peningkatan yang cukup signifikan dibandingkan periode sebelumnya. Hal ini dapat disebabkan oleh penyesuaian mekanisme perhitungan pajak yang menggunakan tarif efektif rata-rata dalam proses pemotongan pajak setiap bulan. Dalam beberapa kondisi, penggunaan tarif efektif rata-rata dapat menyebabkan perbedaan antara jumlah pajak yang dipotong selama tahun berjalan dengan jumlah pajak yang sebenarnya terutang setelah dilakukan perhitungan secara tahunan.

Di sisi lain, kategori SPT Kurang Bayar masih tetap menjadi kategori yang cukup dominan dalam struktur pelaporan pajak. Hal ini menunjukkan bahwa kewajiban pembayaran pajak oleh wajib pajak tetap berjalan secara normal meskipun mekanisme perhitungan pajak mengalami perubahan melalui kebijakan TER.

Tabel 2. Perbandingan Kepatuhan Pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21 Sebelum dan Sesudah Implementasi TER

Indikator	Sebelum TER (2022–2023)	Setelah TER (2024)
Rata-rata Total SPT	9.296	12.837
Rata-rata SPT Nihil	2.627	5.420
Rata-rata SPT Kurang Bayar	6.048	5.568
Rata-rata SPT Lebih Bayar	400	1.018

Sumber: Data sekunder KPP Pratama Jayapura, diolah peneliti, 2026

Tabel 2 menunjukkan adanya perbedaan pola pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21 sebelum dan sesudah implementasi kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER). Secara umum, jumlah pelaporan SPT mengalami peningkatan pada tahun 2024 dibandingkan dengan periode sebelum implementasi kebijakan tersebut. Peningkatan jumlah pelaporan ini dapat menunjukkan bahwa implementasi kebijakan TER tidak menurunkan tingkat kepatuhan pelaporan pajak oleh wajib pajak.

Selain itu, terjadi peningkatan jumlah SPT Lebih Bayar yang cukup signifikan pada periode setelah implementasi kebijakan TER. Kondisi ini dapat diinterpretasikan sebagai bagian dari proses penyesuaian sistem administrasi perpajakan terhadap mekanisme pemotongan pajak yang baru. Dalam sistem tarif efektif rata-rata, pemotongan pajak dilakukan secara lebih sederhana setiap bulan, sehingga pada akhir periode pelaporan dapat terjadi perbedaan antara jumlah pajak yang telah dipotong dengan jumlah pajak yang seharusnya terutang.

Secara keseluruhan, hasil analisis ini menunjukkan bahwa implementasi kebijakan TER tidak menyebabkan penurunan kepatuhan pelaporan pajak di wilayah kerja KPP Pratama

Jayapura. Sebaliknya, kebijakan tersebut dapat memberikan kemudahan dalam administrasi perpajakan sehingga wajib pajak tetap dapat melaksanakan kewajiban pelaporan pajak secara konsisten. Temuan ini menunjukkan bahwa penyederhanaan mekanisme pemotongan pajak melalui kebijakan TER berpotensi mendukung peningkatan kepatuhan wajib pajak dalam jangka panjang.

B. Kepatuhan Materiil

Kepatuhan materiil merupakan salah satu pilar utama dalam sistem perpajakan self-assessment, di mana wajib pajak tidak hanya diharapkan patuh secara administratif, tetapi juga secara substansial. Secara definisi, kepatuhan materiil adalah suatu kondisi di mana wajib pajak mengisi, menghitung, dan melaporkan utang pajaknya secara jujur dan benar sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Hal ini berarti jumlah pajak yang dibayarkan harus mencerminkan realitas ekonomi yang terjadi, bukan sekadar memenuhi kewajiban formal mengisi formulir atau melaporkan surat pemberitahuan (SPT) tepat waktu.

Dalam konteks kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER), kepatuhan materiil menjadi sangat krusial karena sistem ini dirancang untuk menyederhanakan penghitungan tanpa mengubah substansi beban pajak tahunan. Wajib pajak dikatakan patuh secara materiil apabila dalam implementasi TER, mereka secara akurat mengklasifikasikan kategori tarif berdasarkan status PTKP dan jumlah penghitungan bruto yang diterima. Jika wajib pajak hanya patuh secara formal dengan melapor setiap bulan namun angka yang dimasukkan tidak sesuai dengan transaksi riil, maka tujuan dari kebijakan TER untuk menciptakan efisiensi dan keadilan pajak tidak akan tercapai.

Faktor utama yang mendorong terciptanya kepatuhan materiil adalah pemahaman mendalam mengenai aturan teknis dan kesadaran akan tanggung jawab kenegaraan. Berbeda dengan kepatuhan formal yang bisa dipaksakan melalui sanksi keterlambatan, kepatuhan materiil lebih berkaitan dengan integritas wajib pajak. Oleh karena itu, dukungan dari otoritas pajak melalui sosialisasi yang jelas dan konsisten sangat diperlukan agar wajib pajak memiliki "peta" yang terang dalam menentukan besaran pajak yang harus mereka setor ke kas negara.

Berdasarkan data pembayaran PPh Pasal 21/26 yang disajikan, terlihat fluktuasi yang signifikan pada volume pelaporan selama periode 2022 hingga 2024. Analisis terhadap aspek kepatuhan materiil dapat ditinjau melalui tren SPT Kurang Bayar. Meskipun secara kuantitas jumlah SPT Kurang Bayar pada tahun 2024 mengalami sedikit penurunan menjadi 5.934 dokumen dibandingkan tahun sebelumnya, namun nilai nominal pajak yang disetorkan justru mengalami lonjakan yang sangat signifikan hingga mencapai Rp128.387.050.264. Fenomena ini menunjukkan adanya peningkatan kualitas setoran per wajib pajak. Peningkatan nilai nominal di tengah penurunan jumlah dokumen mengindikasikan bahwa implementasi kebijakan, termasuk penerapan skema Tarif Efektif Rata-rata (TER), mampu mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor-sektor produktif dengan nilai transaksi yang lebih besar.

Peningkatan jumlah SPT Nihil pada tahun 2024 yang mencapai 5.920 dokumen hampir dua kali lipat dari angka tahun 2023 menghadirkan dimensi analisis yang menarik terkait kepatuhan formal. Secara teoretis, tingginya angka SPT Nihil mencerminkan kepatuhan administratif yang baik, di mana wajib pajak tetap menjalankan kewajiban pelaporannya meski tidak memiliki utang pajak. Namun, dalam perspektif pengawasan materiil, lonjakan ini menuntut verifikasi lebih lanjut untuk memastikan bahwa status nihil tersebut telah sesuai

dengan kondisi objektif wajib pajak dan bukan merupakan dampak dari kesalahan teknis dalam penghitungan atau upaya penghindaran pajak di masa transisi kebijakan.

Anomali data yang cukup menonjol terdapat pada kategori SPT Lebih Bayar di tahun 2024. Tercatat jumlah SPT Lebih Bayar meningkat menjadi 1.018 dokumen dengan nilai total mencapai Rp7.379.594.098, atau naik sekitar sepuluh kali lipat dibandingkan nilai pada tahun 2023 yang hanya Rp718.197.657, Lonjakan nilai lebih bayar ini merupakan konsekuensi logis dari masa transisi pemberlakuan regulasi baru. Hal ini mengisyaratkan adanya tantangan dalam variabel sumber daya dan informasi, di mana wajib pajak mungkin masih melakukan penyesuaian terhadap metode pemotongan yang baru, sehingga terjadi akumulasi kelebihan setoran yang cukup signifikan dalam satu periode fiskal.

Secara komprehensif, data selama tiga tahun terakhir ini menggambarkan efektivitas implementasi kebijakan perpajakan dalam meningkatkan performa fiskal. Keberhasilan mencapai nilai kurang bayar tertinggi sebesar Rp128.387.050.264 pada tahun 2024 membuktikan bahwa sistem perpajakan bergerak ke arah yang lebih produktif. Namun, temuan mengenai tingginya angka SPT Nihil dan lonjakan nilai Lebih Bayar menyarankan perlunya penguatan pada fungsi bimbingan teknis dan pengawasan. Untuk penelitian selanjutnya, sinkronisasi antara kemudahan administrasi (TER) dan akurasi materiil pelaporan menjadi isu sentral yang harus terus dikawal guna menjamin keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Analisis data pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21/26 periode 2022-2024 melalui evaluasi kebijakan William N. Dunn (2018) menunjukkan pencapaian efektivitas yang signifikan. Lonjakan total pelaporan hingga 12.872 SPT pada tahun 2024 mencerminkan bahwa kebijakan ini telah berhasil mencapai sasaran administratifnya secara luas. Dunn menekankan bahwa efektivitas diukur dari sejauh mana hasil kebijakan mencapai tujuan; dalam hal ini, kenaikan volume laporan sebesar 35,8% dari tahun sebelumnya membuktikan bahwa transmisi informasi dan pengawasan birokrasi telah mampu memperluas basis kepatuhan formal di wilayah tersebut.

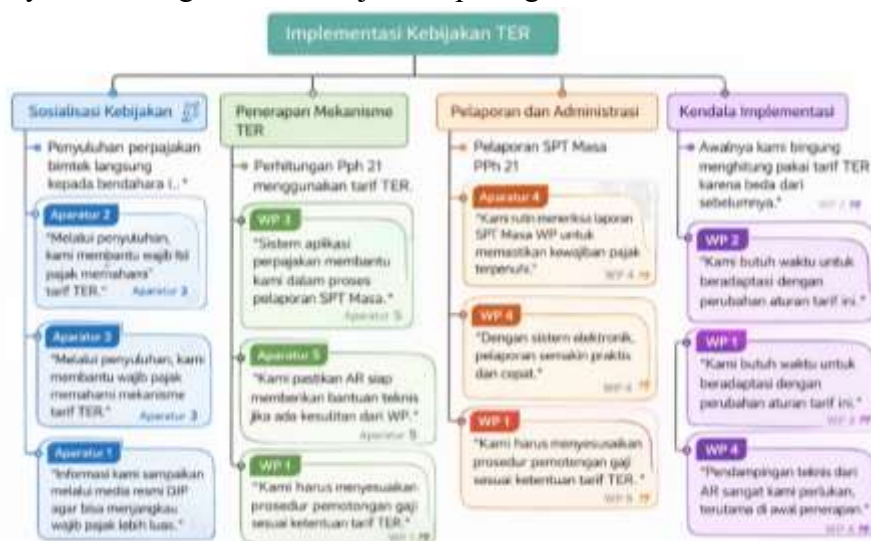
Ditinjau dari kriteria efisiensi, terdapat korelasi positif antara penyederhanaan birokrasi dengan optimalisasi penerimaan. Meskipun jumlah dokumen SPT Kurang Bayar di tahun 2024 sedikit terkonsolidasi menjadi 5.934 dokumen, nilai nominal setoran pajak justru melesat tajam mencapai Rp128,3 miliar. Menurut Dunn, efisiensi berkaitan dengan jumlah usaha (resources) yang dikeluarkan untuk mencapai tingkat hasil tertentu. Peningkatan nilai setoran yang mencapai 38% di tengah penurunan kuantitas dokumen menunjukkan bahwa implementasi kebijakan TER mampu bekerja secara lebih efisien dalam memungut pajak dari sektor-sektor bernilai ekonomi tinggi tanpa terhambat oleh beban administrasi yang redundan.

Namun, kriteria responsivitas dan kecukupan memberikan catatan kritis terhadap tingginya angka SPT Nihil (5.920 dokumen) serta lonjakan drastis nilai SPT Lebih Bayar yang menyentuh Rp7,37 miliar pada tahun 2024. Dunn mendefinisikan responsivitas sebagai kemampuan kebijakan menanggapi kebutuhan atau kendala nyata yang dihadapi kelompok sasaran. Fenomena lebih bayar yang meningkat sepuluh kali lipat ini mengindikasikan adanya gap dalam pemahaman teknis wajib pajak selama masa transisi tarif efektif. Hal ini menuntut otoritas pajak untuk lebih responsif dalam memberikan bimbingan teknis guna memastikan bahwa kepatuhan yang tercipta bukan hanya sekadar kepatuhan formal, melainkan kepatuhan materiil yang akurat dan berkeadilan.

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak

Penelitian ini juga bertujuan untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Berdasarkan hasil wawancara mendalam yang dilakukan terhadap 25 informan wajib pajak, ditemukan beberapa tema utama yang berpengaruh terhadap perilaku kepatuhan wajib pajak. Tema-tema tersebut diperoleh melalui proses reduksi data dan proses pengkodean (coding) terhadap hasil wawancara yang dilakukan selama penelitian.

Untuk memahami lebih jauh dinamika implementasi kebijakan tersebut, hasil wawancara dengan informan dianalisis melalui proses pengkodean tematik yang divisualisasikan dalam bentuk hierarchy chart sebagaimana ditunjukkan pada gambar berikut.



Gambar 3. Hierarchy Chart Implementasi Kebijakan TER PPh Pasal 21

Sumber: Hasil analisis tematik peneliti berdasarkan wawancara mendalam dengan 25 informan, 2026

Berdasarkan hasil analisis tematik yang ditunjukkan pada Gambar 3, implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21 di KPP Pratama Jayapura secara empiris dapat dikelompokkan ke dalam empat tema utama, yaitu sosialisasi kebijakan, penerapan mekanisme tarif TER, pelaporan dan administrasi perpajakan, serta kendala implementasi yang dihadapi oleh wajib pajak. Tema sosialisasi kebijakan menunjukkan bahwa aparatur pajak secara aktif memberikan penyuluhan dan bimbingan teknis kepada wajib pajak untuk menjelaskan mekanisme tarif efektif rata-rata. Hal ini menunjukkan bahwa proses implementasi kebijakan tidak hanya bergantung pada regulasi yang diterbitkan oleh pemerintah, tetapi juga pada bagaimana informasi kebijakan tersebut disampaikan kepada masyarakat.

Dalam penelitian kualitatif, proses coding merupakan tahapan penting dalam mengidentifikasi pola-pola tematik yang muncul dari data wawancara. Melalui proses tersebut, peneliti dapat mengelompokkan berbagai pernyataan informan ke dalam kategori tema tertentu yang relevan dengan fokus penelitian. Berdasarkan hasil analisis data wawancara, ditemukan lima faktor utama yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, yaitu sosialisasi perpajakan, kemudahan sistem pelaporan, pendampingan aparatur pajak, kompleksitas aturan perpajakan, serta pemahaman kebijakan pajak.

Kelima faktor tersebut kemudian dianalisis berdasarkan jumlah informan yang menyebutkannya selama proses wawancara, sehingga diperoleh gambaran mengenai faktor dominan yang memengaruhi kepatuhan wajib pajak. Hasil analisis menunjukkan bahwa sosialisasi perpajakan menjadi faktor yang paling banyak disebutkan, diikuti oleh kemudahan sistem pelaporan, pendampingan aparatur pajak, kompleksitas aturan perpajakan, dan pemahaman kebijakan pajak. Dominannya faktor sosialisasi menunjukkan bahwa upaya penyuluhan, edukasi, dan penyebaran informasi oleh otoritas pajak memiliki peran penting dalam meningkatkan kesadaran dan pemahaman wajib pajak terhadap kewajiban perpajakan. Dengan demikian, efektivitas program sosialisasi, baik melalui kegiatan langsung seperti seminar maupun melalui media digital, menjadi kunci dalam mendorong peningkatan kepatuhan wajib pajak secara berkelanjutan.

Selain itu, faktor kemudahan sistem pelaporan pajak juga muncul sebagai faktor penting yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, dengan jumlah informan yang menyebutkan sebanyak 15 orang atau sekitar 60%. Temuan ini menunjukkan bahwa kemudahan dalam penggunaan sistem pelaporan pajak, seperti layanan e-Filing maupun sistem administrasi perpajakan berbasis digital lainnya, dapat mendorong wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban pelaporan pajak secara lebih mudah dan efisien.

Faktor berikutnya adalah pendampingan aparatur pajak, yang disebutkan oleh 14 informan atau sekitar 56% dari total informan penelitian. Pendampingan yang dimaksud dalam penelitian ini merujuk pada bantuan yang diberikan oleh aparatur pajak kepada wajib pajak dalam memahami prosedur perpajakan, pengisian formulir pajak, serta penyelesaian berbagai permasalahan administratif yang berkaitan dengan kewajiban perpajakan.

Sementara itu, faktor kompleksitas aturan perpajakan disebutkan oleh 9 informan atau sekitar 36%. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian wajib pajak masih mengalami kesulitan dalam memahami aturan perpajakan yang dianggap cukup kompleks. Kompleksitas tersebut dapat berupa perubahan regulasi yang cukup cepat, istilah teknis dalam peraturan perpajakan, maupun prosedur administratif yang dianggap rumit oleh sebagian wajib pajak.

Faktor terakhir yang ditemukan dalam penelitian ini adalah pemahaman terhadap kebijakan pajak, yang disebutkan oleh 8 informan atau sekitar 32% dari total informan penelitian. Temuan ini menunjukkan bahwa tingkat pemahaman wajib pajak terhadap kebijakan perpajakan masih bervariasi, sehingga mempengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan.

Untuk memperoleh gambaran yang lebih rinci mengenai keterkaitan antara informan dengan tema-tema penelitian, disusun matriks analisis yang menunjukkan kontribusi masing-masing informan terhadap faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan wajib pajak. Hasil analisis tersebut memperlihatkan bahwa sebagian besar informan mengemukakan lebih dari satu faktor selama proses wawancara, seperti sosialisasi perpajakan, kemudahan sistem pelaporan, dan pendampingan aparatur pajak. Temuan ini menegaskan bahwa kepatuhan wajib pajak tidak dipengaruhi oleh satu faktor tunggal, melainkan merupakan hasil interaksi dari berbagai faktor yang saling berkaitan dan saling memperkuat dalam membentuk perilaku kepatuhan.

Selain itu, terdapat pula beberapa informan yang lebih menekankan pada faktor tertentu. Misalnya, beberapa informan menyoroti kompleksitas aturan perpajakan sebagai kendala utama dalam memahami kewajiban perpajakan. Sementara informan lainnya menekankan

pentingnya pendampingan dari aparaturnya pajak dalam membantu wajib pajak memahami prosedur administrasi perpajakan.

Untuk memperjelas dominasi masing-masing faktor dalam penelitian ini, peneliti kemudian melakukan rekapitulasi jumlah kemunculan tema berdasarkan jumlah informan yang menyebutkan masing-masing faktor. Rekapitulasi tersebut disajikan pada tabel berikut.

Tabel 3. Ringkasan Coding Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak

Faktor	Jumlah Informan	Persentase
Sosialisasi Perpajakan	17	68%
Kemudahan Sistem Pelaporan	15	60%
Pendampingan Aparatur Pajak	14	56%
Kompleksitas Aturan Pajak	9	36%
Pemahaman Kebijakan Pajak	8	33%

Sumber: Hasil analisis wawancara peneliti terhadap 25 informan wajib pajak di KPP Pratama Jayapura, 2026

Berdasarkan tabel ringkasan coding tersebut, dapat disimpulkan bahwa faktor yang paling dominan mempengaruhi kepatuhan wajib pajak adalah sosialisasi perpajakan, dengan tingkat kemunculan sebesar 68%. Hal ini menunjukkan bahwa kegiatan penyebaran informasi dan edukasi perpajakan memiliki peran penting dalam meningkatkan kesadaran wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan.

Faktor dominan berikutnya adalah kemudahan sistem pelaporan pajak dengan tingkat kemunculan sebesar 60%. Kemudahan dalam penggunaan sistem pelaporan pajak memberikan kontribusi positif terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak, karena proses pelaporan pajak dapat dilakukan secara lebih sederhana dan efisien.

Selanjutnya, faktor pendampingan aparaturnya pajak juga menunjukkan kontribusi yang cukup signifikan dengan tingkat kemunculan sebesar 56%. Temuan ini menunjukkan bahwa peran aparaturnya pajak dalam memberikan bantuan teknis dan informasi kepada wajib pajak sangat penting dalam mendukung pelaksanaan kewajiban perpajakan.

Sementara itu, faktor kompleksitas aturan perpajakan dan pemahaman kebijakan pajak memiliki tingkat kemunculan yang relatif lebih rendah dibandingkan faktor lainnya, yaitu masing-masing sebesar 36% dan 32%. Meskipun demikian, kedua faktor tersebut tetap menunjukkan bahwa pemahaman terhadap regulasi perpajakan dan tingkat kompleksitas aturan yang berlaku masih menjadi tantangan bagi sebagian wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan secara optimal.

Secara keseluruhan, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh kombinasi antara faktor pelayanan perpajakan, kemudahan sistem administrasi perpajakan, serta tingkat pemahaman wajib pajak terhadap kebijakan perpajakan yang berlaku. Oleh karena itu, upaya peningkatan kepatuhan wajib pajak perlu dilakukan secara komprehensif melalui peningkatan kualitas sosialisasi perpajakan, penyederhanaan sistem pelaporan pajak, serta penguatan peran aparaturnya pajak dalam memberikan pendampingan kepada wajib pajak.

Pembahasan

Dalam perspektif teoritis, temuan penelitian ini dapat dijelaskan melalui Model Implementasi Kebijakan Publik George C. Edwards III sebagai grand teori yang menempatkan keberhasilan suatu program pada interaksi dinamis antara empat faktor krusial: komunikasi, sumber daya, disposisi, dan struktur birokrasi. Dalam konteks penelitian ini, kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) PPh Pasal 21 tidak hanya dinilai sebagai produk hukum statis, melainkan sebagai proses kompleks di mana kejelasan pesan dari otoritas pajak (komunikasi), kesiapan kompetensi petugas serta sarana pendukung (sumber daya), komitmen para pelaksana (disposisi), serta efektivitas prosedur operasi standar di lapangan (struktur birokrasi) saling menentukan hasil akhir kebijakan.

Di sisi lain, kriteria evaluasi kebijakan dari William N. Dunn diterapkan sebagai middle range theory untuk menjelaskan proses sistematis, manfaat, dan dampak suatu kebijakan dengan membandingkan hasil aktual terhadap tujuan yang telah ditetapkan. Dalam konteks penelitian ini, kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) PPh Pasal 21 tidak hanya dinilai dari sisi keberadaan regulasinya, tetapi juga dari sejauh mana kebijakan tersebut mampu mencapai tujuan normatifnya, yaitu menyederhanakan administrasi perpajakan, meningkatkan kepastian dalam pelaksanaan pemotongan pajak, serta mendorong kepatuhan Wajib Pajak.

Berdasarkan landasan teoritis tersebut, pembahasan pada bagian ini selanjutnya diarahkan untuk mengaitkan hasil temuan penelitian mengenai implementasi kebijakan, perkembangan kepatuhan pelaporan, dan faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan Wajib Pajak dengan kerangka evaluasi kebijakan yang digunakan dalam penelitian ini.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa implementasi kebijakan TER di KPP Pratama Jayapura secara umum bergerak ke arah yang sesuai dengan tujuan kebijakan. Hal ini terlihat dari adanya penguatan sosialisasi, pendampingan aparatur pajak, serta kemudahan sistem pelaporan yang membantu Wajib Pajak beradaptasi dengan mekanisme baru. Peningkatan jumlah pelaporan SPT setelah penerapan TER juga memberikan indikasi bahwa kebijakan ini memiliki nilai positif dari sisi efektivitas administratif. Namun demikian, dalam kerangka evaluasi kebijakan Dunn, keberhasilan tersebut belum dapat dipahami sebagai keberhasilan yang sepenuhnya final, karena masih ditemukan kebutuhan adaptasi, perubahan pola lebih bayar, serta kendala pemahaman pada sebagian Wajib Pajak. Dengan demikian, evaluasi terhadap kebijakan TER perlu dibaca tidak hanya sebagai penilaian atas tercapai atau tidak tercapainya target formal, tetapi juga sebagai penilaian atas kualitas implementasi kebijakan dalam menciptakan kemudahan, kejelasan, dan penerimaan yang lebih baik di tingkat pelaksana maupun kelompok sasaran.

Hasil analisis pada bagian 4.3 menunjukkan bahwa implementasi kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) PPh Pasal 21 di KPP Pratama Jayapura tidak hanya dipengaruhi oleh aspek regulasi, tetapi juga oleh proses komunikasi kebijakan, ketersediaan sumber daya aparatur, disposisi pelaksana kebijakan, serta dukungan struktur birokrasi yang memadai. Melalui kegiatan sosialisasi, pendampingan, dan pemanfaatan sistem administrasi perpajakan berbasis elektronik, aparatur pajak berupaya memastikan bahwa wajib pajak dapat memahami mekanisme baru dalam perhitungan pajak menggunakan tarif efektif rata-rata. Temuan tersebut menunjukkan bahwa keberhasilan implementasi kebijakan tidak hanya bergantung pada keberadaan regulasi, tetapi juga pada efektivitas proses penyampaian informasi dan interaksi antara aparatur pajak dan wajib pajak.

Kondisi implementasi kebijakan tersebut kemudian tercermin pada perkembangan tingkat kepatuhan pelaporan pajak yang dianalisis pada bagian 4.4. Hasil analisis data pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21 menunjukkan bahwa setelah implementasi kebijakan TER pada tahun 2024 terjadi peningkatan jumlah pelaporan SPT dibandingkan periode sebelum implementasi kebijakan tersebut. Peningkatan jumlah pelaporan tersebut mengindikasikan bahwa perubahan mekanisme perhitungan pajak melalui kebijakan TER tidak menyebabkan penurunan kepatuhan pelaporan wajib pajak. Sebaliknya, penyederhanaan mekanisme pemotongan pajak justru dapat memberikan kemudahan administratif yang mendorong wajib pajak untuk tetap melaksanakan kewajiban pelaporan pajak secara konsisten.

Selain peningkatan jumlah pelaporan SPT secara keseluruhan, perubahan pola pelaporan juga terlihat dari komposisi kategori SPT yang dilaporkan oleh wajib pajak. Meskipun kategori SPT Kurang Bayar masih menjadi kategori yang dominan dalam struktur pelaporan pajak, terdapat peningkatan jumlah SPT Lebih Bayar setelah implementasi kebijakan TER. Kondisi ini menunjukkan bahwa penerapan tarif efektif rata-rata dalam pemotongan pajak bulanan dapat menimbulkan perbedaan antara jumlah pajak yang dipotong selama tahun berjalan dengan jumlah pajak yang sebenarnya terutang pada akhir periode pelaporan. Dengan demikian, perubahan pola pelaporan tersebut dapat dipahami sebagai bagian dari proses penyesuaian sistem administrasi perpajakan terhadap mekanisme pemotongan pajak yang baru.

Temuan empiris pada bagian 4.4 tersebut kemudian diperkuat oleh hasil analisis faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak sebagaimana dijelaskan pada bagian 4.6 Berdasarkan hasil wawancara dengan informan wajib pajak, ditemukan bahwa tingkat kepatuhan pelaporan pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor utama, yaitu sosialisasi perpajakan, kemudahan sistem pelaporan, pendampingan aparat pajak, kompleksitas aturan perpajakan, serta tingkat pemahaman wajib pajak terhadap kebijakan perpajakan. Faktor sosialisasi dan kemudahan sistem pelaporan menjadi faktor yang paling dominan dalam mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, yang menunjukkan bahwa upaya edukasi perpajakan serta penyederhanaan sistem administrasi perpajakan memiliki peran penting dalam mendorong kepatuhan wajib pajak.

Dengan menghubungkan ketiga bagian analisis tersebut, dapat dipahami bahwa implementasi kebijakan TER PPh Pasal 21 tidak hanya berdampak pada perubahan mekanisme pemotongan pajak, tetapi juga berpengaruh terhadap perilaku kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Proses sosialisasi kebijakan, kemudahan sistem pelaporan pajak, serta pendampingan dari aparat pajak menjadi faktor penting yang menjembatani implementasi kebijakan dengan peningkatan kepatuhan pelaporan pajak. Oleh karena itu, keberhasilan implementasi kebijakan perpajakan tidak hanya ditentukan oleh aspek regulasi, tetapi juga oleh efektivitas pelayanan perpajakan serta tingkat pemahaman wajib pajak terhadap kebijakan yang diterapkan.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, implementasi kebijakan Tarif Efektif Rata-rata (TER) PPh Pasal 21 di KPP Pratama Jayapura secara umum telah berjalan dengan baik dan memberikan dampak positif terhadap kepatuhan wajib pajak, yang ditunjukkan melalui peningkatan sosialisasi oleh aparat pajak, adanya pendampingan langsung, serta dukungan sistem administrasi perpajakan berbasis digital yang mempermudah proses pelaporan. Penerapan

kebijakan ini pada tahun 2024 juga mendorong peningkatan kepatuhan pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21, meskipun masih terdapat dinamika dalam struktur pelaporan seperti dominasi SPT Kurang Bayar dan meningkatnya SPT Lebih Bayar selama masa transisi. Kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh berbagai faktor, antara lain tingkat pemahaman terhadap kebijakan, intensitas sosialisasi, kemudahan sistem administrasi, dan kualitas pelayanan aparatur pajak, sehingga diperlukan peningkatan literasi perpajakan, pelayanan yang responsif, serta pengembangan sistem digital yang lebih user-friendly. Secara kebijakan, TER terbukti meningkatkan efektivitas administrasi dan mendorong kepatuhan sukarela, namun tetap memerlukan evaluasi berkelanjutan, sementara keterbatasan penelitian ini pada lokasi, pendekatan, dan periode waktu menunjukkan perlunya penelitian lanjutan dengan cakupan yang lebih luas dan metode yang lebih komprehensif.

DAFTAR PUSTAKA

- Akhadi, Sumatriani, S. E., Muhammad Iqbal, S. E., & Dian Pane, S. (2023). *Perpajakan untuk Vokasi*. Nas Media Pustaka.
- Alm, J. (2019). What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353–388. <https://doi.org/10.1111/joes.12272>
- Anissa, N., Rahmawati, D., & Prasetyo, A. (2024). Persepsi keadilan pajak atas penerapan tarif efektif rata-rata PPh Pasal 21. *Jurnal Akuntansi dan Perpajakan*, 10(1), 45–60.
- Aswati, A., Suryadi, S., & Nurlina, N. (2018). Pengaruh kesadaran wajib pajak, sanksi perpajakan, dan kualitas pelayanan terhadap kepatuhan wajib pajak. *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 19(1), 64–75.
- Auerbach, A. J., Devereux, M. P., Keen, M., & Vella, J. (2021). Taxation and the COVID-19 crisis. *Fiscal Studies*, 42(1), 5–24. <https://doi.org/10.1111/1475-5890.12263>
- Azalia, A., & Rahayu, S. (2022). Analisis kepatuhan wajib pajak orang pribadi dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 7(2), 112–125.
- Bird, R. M. (2020). *Taxation and development: What have we learned from fifty years of research?* Cambridge: Cambridge University Press.
- Catherine, S., & Lim, S. A. (2024). Analisis perbandingan perhitungan PPh Pasal 21 sebelum dan sesudah penerapan tarif efektif rata-rata. *Jurnal Akuntansi UKDC*, 8(1), 1–15.
- Dewi, N. K. A. P. (2023). Pengaruh sosialisasi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak. *Jurnal Akuntansi dan Perpajakan*, 9(2), 77–90.
- Dewi, N. K. A. P., & Diatmika, I. P. G. (2020). Akuntabilitas pelayanan fiskus dan kepatuhan wajib pajak. *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 30(2), 456–470.
- Diningsih, F., Lestari, E., & Putri, A. (2023). Sosialisasi perpajakan dan kepatuhan wajib pajak orang pribadi. *Jurnal Keuangan Publik*, 5(1), 22–35.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2016). *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-16/PJ/2016 tentang tata cara pemotongan, penyetoran, dan pelaporan PPh Pasal 21*. Jakarta: DJP.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2024). *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-02/PJ/2024 tentang tata cara pembuatan bukti potong dan pelaporan PPh Pasal 21*. Jakarta: DJP.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2025). *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-11/PJ/2025 tentang tata cara pelaporan PPh Pasal 21 melalui Sistem Inti Administrasi Perpajakan (Coretax)*. Jakarta: DJP.
- Dunn, W. N. (2018). *Public policy analysis* (6th ed.). New York: Routledge.
- Febriyanti, R., Hidayat, W., & Santoso, B. (2022). Pengaruh sosialisasi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Daerah*, 6(2), 89–101.
- Fuest, C., & Riedel, N. (2022). Tax policy reform and economic recovery. *European Economic Review*, 145, 104118. <https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2022.104118>

- Hanifah, N., & Hayati, N. (2024). Kompleksitas perhitungan PPh Pasal 21 dan risiko kepatuhan perusahaan. *Jurnal Perpajakan Indonesia*, 18(1), 55–69.
- Hill, M., & Hupe, P. (2021). *Implementing public policy* (4th ed.). London: Sage Publications.
- Howlett, M., Ramesh, M., & Perl, A. (2020). *Studying public policy: Policy cycles and policy subsystems* (4th ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Mardiasmo. (2019). *Perpajakan (Edisi Revisi)*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Mazmanian, D. A., & Sabatier, P. A. (1989). *Implementation and public policy*. Lanham: University Press of America.
- Munandar, R., Coyanda, S., & Romli, R. (2024). Dampak penerapan tarif efektif rata-rata terhadap perhitungan PPh Pasal 21. *Jurnal Akuntansi dan Kebijakan Publik*, 11(1), 30–45.
- Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice* (5th ed.). New York: McGraw-Hill.