

## ANALISIS PENERIMAAN PAJAK PENGHASILAN (PPH) PASAL 21 SELAMA MASA PANDEMI COVID-19

**Gika Lukistrianti Yagi**

Sekolah Pascasarjana Perbanas

Korespondensi: [gikalukis26@gmail.com](mailto:gikalukis26@gmail.com)

Diterima: 21 05 2023

Disetujui: 28 06 2023

Diterbitkan: 25 01 2024

### **ABSTRACT**

*Based on the Realization of State Revenue and Expenditure Budget period 2020 - 2022, the tax sector remains the highest source of state revenue. In the State's efforts to continue to increase State revenues, there are major events that must be faced by almost the entire world, including Indonesia. Corona Virus Disease 2019 (COVID-19) has become a world pandemic that poses various risks. In an effort to recover revenues in the tax sector, particularly Tax Article 21 revenues, there have been several important rules or policies, such as tax incentives, progressive tariff changes, and new policies related to treatment for benefit in-kind and or enjoyments. This research was conducted with the aim of knowing the development of Tax Article 21 revenue during the COVID-19 pandemic in 2020 – 2022, the obstacles were faced by the Directorate General of Taxes in an effort to optimize Tax Article 21 revenue during the COVID-19 pandemic in 2020 – 2022 and the strategies undertaken to optimize Tax Article 21 revenue during the COVID-19 pandemic in 2020 – 2022. The method used in this research is descriptive qualitative analysis. The subjects in this research were employees at the Directorate of Tax Regulations II, and the Directorate of Potential, Compliance and Revenue. The results of this research show a decrease in revenue in 2020 and an increase in 2021 and 2022.*

**Keywords** : *tax incentives, progressive tariff changes, and benefit in kind/ enjoyments.*

## 1. PENDAHULUAN

Pendapatan Negara Indonesia dikelola dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Berdasarkan realisasi penerimaan di sektor Pajak Tahun 2020-2022, Pajak Penghasilan memberikan kontribusi yang besar terhadap penerimaan pajak. Dalam usaha Negara untuk terus meningkatkan penerimaan Negara, terdapat peristiwa besar yang harus dihadapi oleh Indonesia dan dunia. Corona Virus Disease 2019 (Covid 19) menjadi pandemi dunia yang menimbulkan berbagai risiko. 2 Maret 2020 telah diumumkan kasus pertama COVID-19 di Indonesia dan ditetapkan sebagai pandemi pada tanggal 31 Maret 2020 melalui Keputusan Presiden Nomor 11 Tahun 2020 tentang Penetapan Kedaruratan Kesehatan Masyarakat Corona Virus Disease 2019 (COVID-19). Virus COVID-19 yang menyebar dengan sangat cepat dan berdampak serius serta dirasakan oleh semua lapisan Masyarakat menuntut Pemerintah untuk fokus dalam penanganan pandemi dan perekonomian dengan meningkatkan optimalisasi penerimaan pajak untuk bisa menjaga stabilitas ekonomi.

Dalam upaya mencegah keterpurukan perekonomian selama pandemi, beberapa sektor tertentu diberikan relaksasi atau keringanan sesuai yang ditetapkan oleh Kementerian Keuangan. Insentif perpajakan merupakan bagian dari Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN) untuk menahan dampak buruk yang terjadi. Selama masa pandemi Kementerian Keuangan mengeluarkan peraturan terkait insentif PPh Pasal 21 yaitu PMK No. 23/PMK.03/2020 Tentang Insentif Pajak untuk Wajib Pajak Terdampak Wabah Virus Corona hingga PMK terakhir yaitu PMK No. 3/PMK.03/2022 Tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019.

Dalam upaya pemulihan penerimaan dalam sektor pajak, selain insentif pajak terdapat juga pemberlakuan Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). UU HPP diterbitkan tanggal 29 Oktober 2021 dan

ditetapkan dalam UU No.7 Tahun 2021 yang berlaku mulai tahun 2022. Dalam UU HPP pada Bab I menjelaskan bahwa UU HPP diselenggarakan berdasarkan asas keadilan, kesederhanaan, efisiensi, kepastian hukum, kemanfaatan, dan kepentingan nasional (Arianty Fitria, 2022).

Perubahan Tarif Pajak Progresif yang berlaku bagi Wajib Pajak Orang Pribadi merupakan salah satu perubahan yang dimuat dalam UU HPP. Ketentuan perubahan ini diatur dalam UU No.7 Tahun 2021 Bab III Pasal 17. Perubahan tarif pajak progresif Wajib Pajak Orang Pribadi ini memperbaharui ketentuan yang sebelumnya diatur pada pasal 17 ayat 1 huruf (a) UU PPh UU No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan atau disebut dengan UU PPh. Selain perubahan tarif pajak progresif, terdapat poin menarik lainnya dalam UU HPP terkait PPh yaitu natura dan/atau kenikmatan. Sejak tahun 2022, penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan sehubungan dengan pekerjaan dan/atau pemberian jasa merupakan objek pajak penghasilan bagi penerima dan dapat dibebankan secara fiskal bagi pemberi kerja. Penjelasan terkait Natura tertuang dalam PMK No. 66 Tahun 2023 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan atas Penggantian atau Imbalan Sehubungan dengan Pekerjaan atau Jasa yang Diterima atau Diperoleh dalam Bentuk Natura dan/atau Kenikmatan.

Terkait insentif PPh Pasal 21 terdapat penelitian yang dilakukan oleh Fidiyah Nurhasanah dkk (2023) yang menyimpulkan bahwa Efektivitas pemanfaatan insentif PPh Pasal 21 DTP tahun 2020 sebesar 94% dan tahun 2021 sebesar 99%. Priyatin & Rahmi (2022) menyimpulkan bahwa Implementasi Kebijakan Insentif PPh Pasal 21 DTP sudah berjalan dengan baik namun masih terdapat kurangnya peran aktif wajib pajak dan kurangnya pengawasan menjadi hambatan dalam implementasi Insentif PPh Pasal 21 DTP, sosialisasi dan perketat pemeriksaan menjadi upaya yang dilakukan dalam Implementasi

Insentif PPh Pasal 21. Penelitian yang dilakukan terkait perubahan tarif PPh Pasal 21 oleh Fitria Arianty (2022) menyimpulkan dampak perubahan tarif untuk penghasilan yang melebihi Rp. 5.000.000.000,00 belum terlihat secara signifikan karena belum diperoleh data golongan wajib pajak yang dikenakan tarif tertinggi. Asrul Hidayat (2014) menyimpulkan bahwa Tarif PPh OP yang direkomendasikan dapat mengoptimalkan penerimaan PPh OP.

Penelitian yang dilakukan terkait objek pajak penghasilan oleh Dwi Sinta dkk (2022) menyimpulkan dampak dari perubahan UU HPP tidak hanya dilihat dari nominal penerimaan pajak sebagai tolak ukur, bahwa UU HPP juga menitik beratkan kepada keadilan bagi masyarakat, perubahan ini merespon dari Undang-Undang Pajak Penghasilan yang belum dapat memenuhi unsur keadilan penuh. Firmansyah & Wijaya (2022) menyimpulkan urgensi penetapan regulasi ini adalah penyesuaian pada matching principle, menutup celah tax avoidance, optimalisasi penerimaan pajak penghasilan, serta mengurangi imbalance serta inequality.

Dari uraian tersebut maka dalam penelitian ini penulis akan penelitian yang didapat adalah sebagai berikut:

- 1). Bagaimana perkembangan penerimaan PPh Pasal 21 selama masa pandemi COVID-19 tahun 2020-2022?
- 2). Kendala apa saja yang dihadapi Direktorat Jenderal Pajak dalam upaya mengoptimalkan penerimaan PPh Pasal 21 selama masa pandemi COVID-19 tahun 2020-2022?
- 3). Strategi apa yang dilakukan untuk optimalisasi penerimaan PPh Pasal 21 selama masa pandemi COVID-19 tahun 2020-2022?

## 2. KERANGKA TEORITIS

### 1). Equality Principle

Prinsip keadilan berarti pajak harus diterapkan secara adil, merata dan sebanding dengan kemampuan Wajib Pajak dalam membayar pajak. Menurut Adam Smith azas pemungutan pajak hendaknya didasarkan pada 4 azas yaitu, equality, certainty, convience, dan economy (Arianti Fitria, 2022):

- a. *Equality* (keadilan)  
Pemungutan pajak harus dilakukan secara adil, yaitu individu dikenakan pajak secara proporsional sesuai dengan kemampuannya membayar dan manfaat yang diterimanya.
- b. *Certainty* (kepastian)  
Ketetapan pajak tidak ditentukan secara sewenang-wenang. Wajib Pajak harus mengetahui dengan jelas jumlah hutang pajak, waktu terhutang pajak dan waktu pembayarannya.
- c. *Convience* (kenyamanan)  
Dalam pemungutan pajak, kenyamanan Wajib Pajak menjadi hal yang diperhatikan. Ketika wajib pajak harus membayar pajak, hendaknya ada saat-saat yang tidak menyusahkan wajib pajak, misalnya pada saat wajib pajak menerima penghasilan.
- d. *Economy* (ekonomi)  
Beban serta kewajiban yang dipikul Wajib Pajak diharapkan seminimum mungkin agar tidak memberatkan.

### PPh Pasal 21

PPh Pasal 21 adalah pajak atas penghasilan berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan dan pembayaran lain dengan nama dan dalam bentuk apa pun sehubungan dengan pekerjaan atau jabatan, jasa, dan kegiatan yang dilakukan oleh orang pribadi subjek pajak dalam negeri. Pengertian Pajak Penghasilan Pasal 21 ini diambil berdasarkan UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

### Tarif Pajak

Menurut Pasal 17 UU No. 7 tahun 2021 tarif pajak yang berlaku per tahun 2022 adalah sebagai berikut:

Tabel 1. Tarif Pajak per Tahun 2022

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif
Rp. 0 - Rp. 60.000.000,00	5%
> Rp. 60.000.000,00 – Rp. 250.000.000,00	15%
> Rp. 250.000.000,00 - Rp. 500.000.000,00	25%
> Rp. 500.000.000,00 - Rp. 5.000.000.000,00	30%
> Rp. 5.000.000.000,00	35%

Sumber: Data Diolah

## 2). Insentif Pajak

Sebuah penawaran dari pemerintah, melalui manfaat pajak, dalam suatu kegiatan tertentu, seperti kontribusi uang untuk kegiatan yang berkualitas, dinamakan insentif pajak (Sasmita, 2020).

Pegawai yang Pajak Penghasilan Pasal 21 Ditanggung Pemerintah (DTP) harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. Memperoleh penghasilan dari pemberi kerja yang:
  - 1) memiliki kode Klasifikasi Lapangan Usaha (KLU) tertentu;
  - 2) ditetapkan sebagai Perusahaan KITE (Kemudahan Impor Tujuan Ekspor) atau;
  - 3) mendapatkan izin terkait Kawasan Berkait
- b. Memiliki NPWP
- c. Pada masa pajak yang bersangkutan menerima atau memperoleh penghasilan bruto yang bersifat tetap dan teratur yang disetahunkan tidak lebih dari Rp. 200.000.000 (dua ratus juta rupiah).

PMK No. 23/PMK.03/2020 Tentang Insentif Pajak untuk Wajib Pajak Terdampak Wabah Virus Corona. Peraturan ini ditetapkan pada tanggal 21 Maret 2020. Dalam aturan ini insentif diberikan untuk masa April – September 2020. Terdapat 440 Kode KLU Wajib Pajak yang mendapatkan Fasilitas PPh Pasal 21 DTP. Pemberi kerja harus membuat Surat Setoran Pajak atau cetakan kode billing yang dibubuhi cap atau tulisan "PPh PASAL 21 DITANGGUNG PEMERINTAH EKS PMK NOMOR ...

/PMK.03/2020" serta diwajibkan membuat laporan realisasi pajak.

PMK NO. 44/PMK.03/2020 Tentang Insentif Pajak untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019 Peraturan ini ditetapkan pada tanggal 27 April 2020. Dalam aturan ini insentif diberikan untuk masa April – September 2020. Terdapat 1.602 Kode KLU Wajib Pajak yang mendapatkan Fasilitas PPh Pasal 21 DTP. Pemberi Kerja harus membuat Surat Setoran Pajak atau cetakan kode billing yang dibubuhi cap atau tulisan "PPh PASAL 21 DITANGGUNG PEMERINTAH EKS PMK NOMOR .../PMK.03/2020" serta diwajibkan membuat laporan realisasi pajak.

PMK NO. 86/PMK. 03/2020 Tentang Insentif Pajak untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019 Peraturan ini ditetapkan pada tanggal 16 Juli 2020. Dalam aturan ini terdapat perubahan jangka waktu pemanfaatan insentif dari sebelumnya hanya sampai masa pajak September 2020 menjadi Desember 2020. Terdapat perubahan jumlah KLU yang sebelumnya 1.602 menjadi 1.189 KLU Wajib Pajak yang mendapatkan Fasilitas PPh Pasal 21 DTP. Pemberi Kerja harus membuat Surat Setoran Pajak atau cetakan kode billing yang dibubuhi cap atau tulisan "PPh PASAL 21 DITANGGUNG PEMERINTAH EKS PMK NOMOR ... /PMK.03/2020" serta diwajibkan membuat laporan realisasi pajak.

PMK No. 110/PMK.03/2020 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 86/PMK.03/2020 tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019 Tidak ada perubahan dalam PMK 110/PMK. 03/2020 terkait PPh Pasal 21 PMK No. 9/PMK.03/2021 Tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019

Peraturan ini ditetapkan pada tanggal 1 Februari 2021. Dalam aturan ini terdapat perubahan jangka waktu pemanfaatan insentif dari sebelumnya hanya sampai masa pajak

Desember 2020 menjadi Juni 2021. Terdapat 1.189 kode KLU yang mendapatkan Fasilitas PPh Pasal 21 DTP. Pemberi kerja harus membuat Surat Setoran Pajak atau cetakan kode billing yang dibubuhi cap atau tulisan "PPh PASAL 21 DITANGGUNG PEMERINTAH EKS PMK NOMOR ... /PMK.03/2021" serta diwajibkan membuat laporan realisasi pajak.

PMK No. 82/PMK.03/2021 Tentang Perubahan Atas PMK No. 9/PMK.03/2021 Tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019 Peraturan perubahan pada jangka waktu pemberian insentif PPh Pasal 21 Ditanggung Pemerintah diperpanjang sampai dengan masa pajak Desember 2021. Terdapat 1.189 kode KLU yang mendapatkan Fasilitas PPh Pasal 21 DTP. Pemberi kerja harus membuat Surat Setoran Pajak atau cetakan kode billing yang dibubuhi cap atau tulisan "PPh PASAL 21 DITANGGUNG PEMERINTAH EKS PMK NOMOR... /PMK.03/2021" serta diwajibkan membuat laporan realisasi pajak.

PMK No. 149/PMK.03/2021 Tentang Perubahan Atas PMK No. 9/PMK.03/2021 Tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019 Tidak ada perubahan dalam PMK No. 110/PMK.03/2020 terkait PPh Pasal 21. Terdapat 1.189 kode KLU yang mendapatkan Fasilitas PPh Pasal 21 DTP.

PMK No. 3/PMK.03/2022 Tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019 Tidak ada perubahan dalam PMK No. 3/PMK.03/2022 terkait PPh Pasal 21.

**3). Natura**

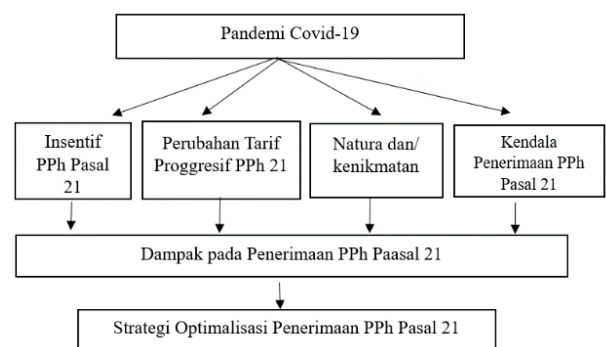
Penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan merupakan objek Pajak Penghasilan. Biaya penggantian atau imbalan yang diberikan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa dapat dikurangkan dari penghasilan bruto sepanjang biaya tersebut

merupakan biaya yang digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan.

Pengecualian Natura dan/atau Kenikmatan dari Objek Pajak Penghasilan Objek Pajak Penghasilan yang dikecualikan atas penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yaitu:

- a. makanan, bahan makanan, bahan minuman, dan/atau minuman bagi seluruh Pegawai;
- b. natura dan/atau kenikmatan yang disediakan di daerah tertentu;
- c. natura dan/atau kenikmatan yang harus disediakan oleh pemberi kerja dalam pelaksanaan pekerjaan;
- d. natura dan/atau kenikmatan yang bersumber atau dibiayai anggaran pendapatan dan belanja negara, anggaran pendapatan dan belanja daerah, dan/atau anggaran pendapatan dan belanja desa; atau
- e. natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu. Terdapat 11 poin batasan atas jenis Natura/kenikmatan yang dikecualikan dari Objek Pajak penghasilan.

**Kerangka Pemikiran**



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

Sumber: Penulis

**3. METODE PENELITIAN**

Metodologi yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan mencocokkan kenyataan empiris dengan teori terapan dengan menggunakan metode deskriptif. Desain

penelitian yang peneliti gunakan yaitu penelitian lapangan (*field research*), penelitian perpustakaan (*laboratory research*) dan penelitian deskriptif. Unit analisis penelitian ini adalah penerimaan PPh Pasal 21 pada masa pandemi Covid 19 tahun 2020-2022. Level analisis dalam penelitian ini yaitu peran Direktorat Jenderal Pajak dalam menghadapi masa pandemi COVID-19. Subjek penelitian ini adalah 2 Unit di Direktorat Jenderal Pajak yaitu Direktorat Potensi, Kepatuhan, dan Penerimaan dan Direktorat Peraturan Perpajakan II. Lokasi Penelitian dilakukan di Jakarta di Gedung Pusat Direktorat Jenderal Pajak. Waktu Penelitian dilakukan selama penyusunan tesis yaitu dimulai bulan Juli 2023 hingga selesai. Sumber dalam dalam penelitian ini yaitu sumber data primer yang diperoleh langsung dari responden melalui wawancara atau hasil observasi kolaboratif dan sumber data sekunder berupa buku, jurnal dan laporan keuangan publikasi.

Tahapan analisis data adalah sebagai berikut:

1. Pengumpulan data  
Penelitian ini dilakukan dengan cara mencari, mencatat dan mengumpulkan informasi melalui wawancara, observasi dan dokumentasi yang terkait mengenai analisis penerimaan PPh Pasal 21 selama masa pandemi COVID-19 tahun 2020 - 2022 secara obyektif dan apa adanya.
2. Reduksi data  
Reduksi data yaitu memilih hal-hal pokok sesuai dengan fokus penelitian.
3. Penyajian data  
Setelah reduksi data, data disajikan dalam model cluster dan relasional agar mudah dipahami.
4. Kesimpulan dan verifikasi  
Setelah data disajikan, dilakukan inferensi atau verifikasi dengan mencari pola, model, tema, persamaan untuk ditarik suatu kesimpulan. Pengendalian dapat dilakukan melalui pengambilan keputusan berdasarkan reduksi data dan penyajian materi yang sesuai dengan permasalahan yang diangkat dalam penelitian.

#### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Perkembangan penerimaan PPh Pasal 21 di Indonesia selama masa pandemi Covid-19 tahun 2020 – 2022

Tabel 2. Persentase Kenaikan dan Penurunan Penerimaan PPh Pasal 21

Tahun	Total Penerimaan (Rp)	Persentase kenaikan/
2022	172.657.570.672.744	15%
2021	146.035.686.963.143	4%
2020	139.568.535.460.059	-6%

Sumber: Data Diolah

Perkembangan penerimaan PPh Pasal 21 di Indonesia selama masa pandemi Covid-19 tahun 2020-2022 mengalami penurunan dan kenaikan. Untuk tahun 2020 mengalami penurunan sebesar 6% jika dibandingkan tahun 2019. Tahun 2021 mengalami kenaikan sebesar 4% jika dibandingkan tahun 2020, dan untuk tahun 2022 mengalami kenaikan sebesar 15% jika dibandingkan tahun 2021.

Tabel 3. Sektor dengan kontribusi besar terhadap Penerimaan

Sumber	Tahun	Sektor dengan kontribusi terbesar
Laporan Keuangan DJP Tahun 2022 (Audited)	2022	Sektor Industri Pengolahan, sektor Perdagangan dan Jasa Keuangan
Laporan Tahunan DJP 2021 (Audited)	2021	Sektor Administrasi Pemerintahan, Industri Pengolahan, serta Jasa Keuangan dan Asuransi
Laporan Tahunan DJP 2020 (Audited)	2020	Sektor Industri Pengolahan dan Administrasi dan Pemerintahan

Sumber: Data Diolah

3 (tiga) sektor industri dengan kontribusi terbesar terhadap penerimaan PPh Pasal 21 untuk tahun 2020-2022 yaitu sektor industri pengolahan, administrasi pemerintahan dan jasa keuangan. Variabel utama yang mempengaruhi penerimaan PPh Pasal 21 yaitu tenaga kerja dan tingkah upah.

Tabel 4. Rata-rata Tingkat Upah

Tahun	Rata-rata tingkat upah (Rp)
2022	3.070.756
2021	2.736.463
2020	2.756.345
2019	2.913.897

Sumber: Data Diolah

Tabel 5. Jumlah Penduduk Bekerja

Tahun	Jumlah Penduduk Bekerja (ribu orang)
2022	135.296,71
2021	131.050,52
2020	128.454,18
2019	128.755,27

Sumber: Data Diolah

Jumlah penduduk yang bekerja di tahun 2020 mengalami penurunan jika dibandingkan tahun 2019, dimana di tahun 2020 merupakan tahun pertama pandemi Covid-19 di Indonesia yang menyebabkan terjadinya PHK besar-besaran.

Kenaikan jumlah pekerja mengalami kenaikan di tahun 2021 dan 2022. Jika disambungkan dengan jumlah penerimaan PPh Pasal 21 yang tinggi di tahun 2022 itu dikarenakan jumlah penduduk bekerja yang tinggi dan juga tingkat upah yang tinggi jika dibandingkan dengan tahun 2020 dan 2021 serta sudah tidak ada insentif PPh 21 DTP dan ekonomi sudah lebih baik. Program dan/ atau kebijakan yang diberikan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mengoptimisasi penerimaan PPh Pasal 21 selama masa pandemi Covid-19 tahun 2020-2022 yaitu pemberian insentif Pajak.

Tabel 6. Tabel Penerimaan PPh 21

Thn	Pendapatan PPh 21 DTP	Pendapatan PPh 21	Total Penerimaan PPh 21	Kontribusi
2020	1.709.586.633.777	139.568.535.460.059	141.278.122.093.836	1.21%
2021	4.339.474.353.346	146.035.686.963.143	150.375.161.316.489	2.89%

Sumber: Data Diolah

Kontribusi penerimaan Insentif PPh 21 DTP terhadap total penerimaan PPh Pasal 21 sebesar 1,21% di tahun 2020 dan sebesar 2,89% di tahun 2021. Terkait kontribusi pemberlakuan tarif pasal 17 UU HPP yang berlaku tahun 2022, masih belum tersedia dikarenakan tidak terlihat langsung posisi kategori bracket pegawai yang terkena tarif 35%. Terkait natura dan/ kenikmatan sebagai objek penghasilan belum tersedia dikarenakan PMK 66/2023 berlaku efektif per 1 Juli 2023.

Kendala yang dihadapi oleh DJP dalam upaya mengoptimisasi penerimaan PPh Pasal 21 selama masa pandemi Covid-19 tahun 2020-2022 adalah salah satunya pemberian insentif PPh 21. Untuk pemberian insentif PPh 21 DTP kendala yang dihadapi yaitu sistem administrasi DJP yang belum siap, kelengkapan dokumen untuk pertanggung jawaban ke Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terkait insentif PPh Pasal 21 DTP yang akan mengakibatkan hilangnya penerimaan, keterbatasan sosialisasi karena belum dapat menjangkau seluruh masyarakat Indonesia. Terkait pemberlakuan tarif dan tambahan lapisan baru pajak tarif pajak 17 DJP tidak mengalami kendala karena hanya mengubah e-SPT nya saja di PPh 21 dimasukan tarif yang baru.

Kendala yang dihadapi DJP dalam pemberlakuan natura dan/ atau kenikmatan sebagai objek pajak penghasilan yaitu fiskus dan WP sudah terbiasa selama 40 tahun dengan natura/ kenikmatan sebagai bukan objek pajak dan tidak bisa dibiayakan, selain itu Pemerintah belum bisa menghadirkan suatu kepastian hukum, yang berdampak kepada seluruh potensi penerimaannya dibebaskan. PMK 66 tahun 2023 yang berlaku efektif per 1 Juli 2023 mengakibatkan potensi yang seharusnya masuk kedalam penerimaan PPh Pasal 21 tahun 2022 menjadi tidak ada.

Strategi yang dilakukan dalam rangka mengoptimisasikan penerimaan PPh Pasal 21 selama masa pandemi COVID-19 tahun 2020-2022. Dalam optimalisasi penerimaan PPh Pasal

21, DJP tidak mempunyai strategi khusus untuk PPh Pasal 21, secara umum berfokus kepada Perusahaan yang memiliki cash flow baik. Untuk intensifikasi DJP dapat menggunakan CRM (compliance risk management). Upaya yang dilakukan DJP untuk menghadapi kendala dalam upaya mengoptimalkan penerimaan PPh Pasal 21 selama masa pandemi Covid-19 tahun 2020 – 2022 yaitu dalam pemanfaatan Insentif PPh 21 DTP setiap pemberi kerja wajib melaporkan Laporan Realisasi PPh Pasal 21 DTP.

Laporan realisasi yang dilaporkan setiap bulannya akan menjadi pertanggung jawaban DJP kepada BPK dalam proses pencairan penerimaan pajak, selain itu DJP melakukan perluasan sosialisasi dan perbaikan sistem. Terkait pemberlakuan tarif dan tambahan lapisan baru pajak tarif pajak 17 UU HPP, DJP tidak memiliki kendala sehingga tidak ada upaya yang dilakukan. Upaya yang dilakukan dalam mengatasi kendala dalam pemberlakuan natura dan/ atau kenikmatan sebagai objek pajak penghasilan yaitu dengan memberikan penegasan kepada unit kerja di bawah DJP serta mengadakan penyuluhan dan sosialisasi.

#### **4. SIMPULAN DAN SARAN**

##### **1). Simpulan**

Perkembangan penerimaan PPh Pasal 21 di Indonesia selama masa pandemi Covid-19 tahun 2020-2022 mengalami penurunan dan kenaikan. Untuk tahun 2020 mengalami penurunan sebesar 6% jika dibandingkan tahun 2019. Tahun 2021 mengalami kenaikan sebesar 4% jika dibandingkan tahun 2020, dan untuk tahun 2022 mengalami kenaikan sebesar 15% jika dibandingkan tahun 2021.

Kendala yang dihadapi oleh DJP dalam pemberian insentif PPh 21 DTP yaitu sistem administrasi DJP yang belum siap serta kelengkapan dokumen untuk pertanggung jawaban ke Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Terkait pemberlakuan tarif dan tambahan lapisan baru pajak tarif pajak 17 DJP tidak mengalami kendala. Kendala yang dihadapi DJP dalam

pemberlakuan natura dan/ atau kenikmatan sebagai objek pajak penghasilan yaitu fiskus dan WP sudah terbiasa selama 40 tahun dengan natura/ kenikmatan sebagai bukan objek pajak dan tidak bisa dibiayakan, selain itu Pemerintah belum bisa menghadirkan suatu kepastian hukum, yang berdampak kepada seluruh potensi penerimaannya dibebaskan.

Dalam optimalisasi penerimaan PPh Pasal 21, DJP tidak mempunyai strategi khusus untuk PPh Pasal 21, secara umum berfokus kepada Perusahaan yang memiliki cash flow baik. Untuk intensifikasi DJP dapat menggunakan CRM (compliance risk management). Upaya yang dilakukan DJP untuk menghadapi kendala dalam upaya mengoptimalkan penerimaan PPh Pasal 21 selama masa pandemi Covid-19 tahun 2020 – 2022 yaitu dalam pemanfaatan Insentif PPh 21 DTP setiap pemberi kerja wajib melaporkan Laporan Realisasi PPh Pasal 21 DTP selain itu DJP melakukan perluasan sosialisasi dan perbaikan sistem. Terkait pemberlakuan tarif dan tambahan lapisan baru pajak tarif pajak 17 UU HPP, DJP tidak memiliki kendala sehingga tidak ada upaya yang dilakukan. Upaya yang dilakukan dalam mengatasi kendala dalam pemberlakuan natura dan/ atau kenikmatan sebagai objek pajak penghasilan yaitu dengan memberikan penegasan kepada unit kerja di bawah DJP serta mengadakan penyuluhan dan sosialisasi.

##### **2). Saran**

Disarankan agar Direktorat Jenderal Pajak dapat memberikan peraturan secara tepat waktu agar potensi penerimaan pajak tidak hilang, dan atas peraturan tersebut dapat disosialisasikan kepada Wajib Pajak secara tepat sasaran agar dapat terlaksana dengan baik. Untuk Wajib Pajak agar terus berperan aktif atas setiap peraturan terbaru terkait pajak agar setiap peraturan atau kebijakan terbaru dapat terlaksana dengan baik.



**REFERENSI**

- Alamanda (2022). Analisis Pengaruh Investable Assets Terhadap Penghasilan Dalam Rangka Penggalan Potensi Pajak High Wealth Individual di Indonesia. *Scientax Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*. ISSN 2686-5718 Volume 3 No 2, April 2022.
- Alfi Bryan Garin Susanto<sup>1</sup>, Indrawati Yuhertiana. (2021). Menguak Efek Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Di Masa Pandemi Covid-19, *Jurnal Ilmiah Komputerisasi Akuntansi*, Vol. 14, No. 2, Desember 2021, pp.171 – 183, p-ISSN : 1979-116X.
- Arianty, Fitria (2022). Analisis Perubahan Tarif Progresif Pajak Penghasilan Orang Pribadi dalam Undang- Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Ditinjau dari Azas Keadilan *Jurnal Administrasi Bisnis Terapan (JABT)*: Vol. 5: Iss. 1, Article 1.
- Badan Pusat Statistik (2021). Laporan Realisasi Pendapatan Negara.
- Drinkwater, D., & Edwards, J. D. (2014). The Nature of Taxes and the Matching Principle. *The Accounting Review*, 40(3), 579–582.
- Firmansyah R. Azza & Wijaya Suparna (2022). Natura dan Kenikmatan Sebelum dan Sesudah Undang – Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Hidayat Asrul (2014). Analisis Dampak Perubahan Tarif Pajak Penghasilan di Indonesia/ *Jurnal Badan Pendidikan Dan Pelatihan Keuangan Kementerian Keuangan Republik Indonesia* Volume 7 No.1.
- Kim Brooks (2004). Delimiting the Concept of Income: The Taxation of in-Kind Benefits. *McGill Law Journal*.  
49 McGill L.J. 255
- Lubis C. Windy & Trisna S. Ayu (2022) Analisis Penerimaan Pajak Atas PPh Pasal 21 Di Indonesia.  
*Accumulated Journal* e-ISSN: 2722-5399 p-ISSN: 2656-4203 Vol. 4 No. 2 Juli 2022 Hal.199-211.
- Mardiasmo. (2016). *Perpajakan Edisi Terbaru*. Jakarta: Andi Yogyakarta. Mardiasmo.2011. *Perpajakan-Edisi Revisi 2011*. Yogyakarta: CV Andi Offset.
- Modjo, M. I. (2020). Memetakan Jalan Penguatan Ekonomi Pasca Pandemi. *The Indonesian Journal of Development Planning*, 14(2).  
<https://doi.org/10.33758/mbi.v14i4.342>
- Nurhasanah, Fidiyah & Hidayati, Mainita (2022). Analisis Efektivitas Pemberian Insentif Pajak Penghasilan Pasal 21 Ditanggung Pemerintah Pada Masa Pandemic Covid-19 (Studi Kasus KPP Madya Bekasi Tahun 2020 - 2021). *Jurnal Reformasi Administrasi : Jurnal Ilmiah untuk Mewujudkan Masyarakat Madani* Vol. 9, No. 2, September 2022.
- Padyanoor, A. (2020). Kebijakan Pajak Indonesia Menanggapi Krisis COVID-19: Manfaat bagi Wajib Pajak.  
*E-jurnal akuntansi*, Vol.30, No.9.
- Pendit, I P W L., & Budiarta, I N P. (2021). Kebijakan Pemerintah dalam Memberikan Insentif Pajak Penghasilan Pasal 21 kepada Wajib Pajak Terdampak Pandemic covid-19. *Jurnal Kontruksi Hukum*, ISSN: 2746-5055 Vol.2, No.2
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 55 Tahun 2022 Tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Perpajakan.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-16/PJ/2016 Tentang Pedoman Teknis Tata Cara Pemotongan, Penyetoran Dan Pelaporan Pajak Penghasilan Pasal 21 Dan/Atau Pajak Penghasilan Pasal 26

- Sehubungan Dengan Pekerjaan, Jasa, Dan Kegiatan Orang Pribadi
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 23/PMK.03/2020 tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 44/PMK.03/2020 tentang Perubahan atas PMK-23/PMK.03/2020 tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 86/PMK.03/2020 tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 110/PMK.03/2020 tentang Perubahan atas PMK 86/PMK.03/2020 tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/PMK.03/2021 tentang Perubahan atas PMK 110/PMK.03/2020 tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 82/PMK.03/2021 Tentang Perubahan Atas PMK No. 9/PMK.03/2021 Tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 149/PMK.03/2021 Tentang Perubahan Atas PMK No. 9/PMK.03/2021 Tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor No. 3/PMK.03/2022 Tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019.
- Peraturan Presiden 98 Tahun 2022 Tentang Perubahan atas Peraturan Presiden Nomor 104 Tahun 2021 tentang Rincian Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2022.
- Putranto, J. H., Subagyo, T., & Lestari, S. (2021). Pandemi COVID-19: Analisis Tantangan Kebijakan Ekonomi di Indonesia. *Jurnal Pengembangan Wiraswasta*, 23(1), 69. <https://doi.org/10.33370/jpw.v23i1.557>
- Resmi, Siti. 2014. *Perpajakan Teori dan Kasus*. Salemba Empat, Jakarta.
- S. Rustam et al. (2013). The relationship between audit committees, compensation incentives and corporate audit fees in Pakistan. *Economic Modelling* 31 (2013) 697–71
- Safitri, H R., & Yanti, N A. (2021). Implementasi Kebijakan PPh 21 Selama Pandemi Covid-19 di Provinsi DKI Jakarta. *JIAPB (Jurnal Ilmu Administrasi Publik dan Bisnis)* ISSN : 2774-3675, Vol.,1 No.4.
- Sarjono, Bayu (2022). Dampak Insentif PPh Pasal 21 Saat Pandemi Covid19 terhadap Take Home Pay dan Pelaporan SPT Tahunan. *Jurnal Bisnis Terapan*, Volume 05 Nomor 02. <https://doi.org/10.24123/jbt.v5i2.4531>
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat atas Undang - Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.
- Waluyo. 2011. *Perpajakan Indonesia*. Edisi 10 Buku 1. Penerbit Salemba Empat.
- Warsito & Samputra P. Liandiasari (2020). Potensi Penurunan Pajak dan Strategi Kebijakan Pajak untuk Mengantisipasi Dampak Pandemi Covid-19: Perspektif Ketahanan Nasional. *Jurnal Ekonomi & Kebijakan Publik*, 11(2), 2020, 93 – 108.