

# Analisis Hambatan Pengawasan terhadap Pemungut Pajak Pertambahan Nilai atas Perdagangan Melalui Sistem Elektronik

Fakhri Jamal Yusuf Siregar<sup>1</sup>

Siti Nuryanah<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia

\*Correspondences : [fakhrisiregar@gmail.com](mailto:fakhrisiregar@gmail.com)

## ABSTRAK

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melakukan perubahan terhadap tugas dan fungsi pengawasan KPP Badan dan Orang Asing (Badora) untuk melakukan pengawasan terhadap pelaku usaha Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE). Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis hambatan yang dialami oleh *Account Representative* (AR) di KPP Badora dalam melaksanakan pengawasan terhadap Pemungut Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas PMSE dengan menggunakan model ADKAR. Pendekatan studi kasus dengan *mix method* digunakan dalam penelitian ini dengan pengumpulan data melalui kuesioner dan wawancara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pada aspek *awareness* dan *desire* tidak terdapat hambatan bagi AR dalam melaksanakan tugas pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Namun sebaliknya, pada aspek *knowledge*, *ability*, dan *reinforcement* terdapat hambatan. Pada aspek *knowledge*, AR belum memahami proses bisnis pemungut PPN PMSE. Pada aspek *ability*, terdapat beberapa hambatan yaitu belum adanya data pembanding nilai transaksi dan jumlah *traffic*, sistem informasi pengawasan yang belum mendukung, dan penerapan sanksi yang belum dapat ditindaklanjuti. Pada aspek *reinforcement*, AR belum didukung dengan proses bisnis pengawasan yang sesuai dengan karakteristik pemungut PPN PMSE.

Kata Kunci: *Account Representative*; ADKAR; Pengawasan; PPN; PMSE.

## *Analysis of Obstacles in Supervision of Value Added Tax Collectors on Trading Through Electronic Systems*

### ABSTRACT

The Directorate General of Taxes (DGT) made a change to the duty and function of the supervision of KPP Badan dan Orang Asing (Badora) to supervise the business actors of Trading Through Electronic Systems (TTES). This research aims to analyze the obstacles faced by Account Representatives (AR) at KPP Badora in supervising TTES VAT collectors using the ADKAR model. A case study approach with mixed methods was employed in this research, with data collected through questionnaires and interviews. The results showed that ARs experienced obstacles in supervising TTES VAT collectors based on the ADKAR model. While no obstacles were identified in the aspects of awareness and desire, challenges were evident in the aspects of knowledge, ability, and reinforcement. In the knowledge aspect, ARs lacked a comprehensive understanding of the business processes of TTES VAT collectors. In the ability aspect, obstacles included the absence of comparative data on transaction values and traffic volume, an insufficiently supportive supervisory information system, and unenforceable sanctions. Finally, in the reinforcement aspect, ARs were not supported by a supervisory business process tailored to the specific characteristics of TTES VAT collectors.

Keywords: *Account Representative*; ADKAR; Supervision; VAT; TTES.

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 35 No. 2  
Denpasar, 28 Februari 2025  
Hal. 340-357

DOI:  
10.24843/EJA.2025.v35.i02.p03

**PENGUTIPAN:**  
Siregar, F. J. Y., &  
Nuryanah, S. (2025). Analisis  
Hambatan Pengawasan  
terhadap Pemungut Pajak  
Pertambahan Nilai atas  
Perdagangan Melalui Sistem  
Elektronik.  
*E-Jurnal Akuntansi*,  
35(2), 340-357

**RIWAYAT ARTIKEL:**  
Artikel Masuk:  
10 Desember 2024  
Artikel Diterima:  
9 Januari 2025

## PENDAHULUAN

Lahirnya Peraturan Pemerintah Pengganti Undang – Undang (Perpu) No. 1 Tahun 2020 merupakan awal dari kebijakan pemerintah dalam mengatur ketentuan perpajakan atas Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE). Pada awalnya, materi perpajakan atas PMSE merupakan bagian dalam rancangan UU *omnibus law* perpajakan (Latuputty, 2020). Namun, dikarenakan dampak pandemi covid-19 terhadap perekonomian Indonesia, perpajakan atas PMSE ditetapkan melalui Perpu No. 1 Tahun 2020 sebagai salah satu langkah pemerintah dalam mengoptimalkan penerimaan negara. Selain itu, pengenaan pajak atas PMSE merupakan bagian dari upaya pemerintah untuk menciptakan kesetaraan berusaha (*level playing field*) bagi pelaku usaha konvensional dan pelaku usaha digital baik di dalam negeri maupun di luar negeri (DJP, 2020).

Jenis perpajakan yang diatur dalam Perpu No. 1 Tahun 2020 adalah pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penghasilan (PPh). Pengenaan PPN atas PMSE yaitu pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud dan/atau jasa kena pajak dari luar negeri ke dalam Indonesia. Aturan pelaksanaan pengenaan PPN atas PMSE diatur dalam PMK No. 48/2020 yang dicabut dan digantikan dengan PMK No. 60/2022. Sedangkan PPh atas PMSE dikenakan terhadap pelaku usaha di luar negeri yang memenuhi syarat kehadiran ekonomi signifikan. Pengenaan PPh atas pelaku usaha PMSE belum dapat berjalan karena aturan pelaksanaan yang belum diterbitkan oleh pemerintah. Staf Ahli Menteri Keuangan, Yon Aرسال menyatakan bahwa pengenaan PPh atas PMSE akan mengikuti pilar perpajakan internasional sehingga akan menunggu kesepakatan internasional agar pengenaan PPh ini dapat diterapkan (Santia, 2023).

Dalam pengenaan PPN atas PMSE, Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan penunjukan terhadap pelaku usaha PMSE untuk menjadi pemungut PPN PMSE yaitu apabila pelaku usaha PMSE telah memenuhi batasan kriteria tertentu. Batasan kriteria tertentu yang dimaksud adalah apabila telah memenuhi batasan nilai transaksi dan/atau jumlah *traffic*/pengakses di Indonesia sebagaimana diatur dalam PER-12/2020. Pelaku usaha yang ditetapkan sebagai pemungut PPN PMSE berkewajiban untuk memungut, menyetorkan, dan melaporkan PPN yang telah dipungut dari transaksi penjualan ke Indonesia.

Dalam rangka meningkatkan kepatuhan dan mengoptimalkan penerimaan dari PPN PMSE, DJP perlu untuk meningkatkan fungsi pengawasan. Pengawasan kepatuhan wajib pajak merupakan salah satu peran penting yang dijalankan oleh DJP sebagai akibat dari penerapan sistem *self assessment*. Adapun tujuan dari fungsi pengawasan berdasarkan SE-05/2022 yaitu untuk kepatuhan wajib pajak yang berkelanjutan atas peraturan perpajakan dan mendukung penerimaan pajak yang optimal.

Untuk meningkatkan fungsi pengawasan terhadap pelaksanaan pemungutan PPN PMSE, DJP melakukan perubahan terhadap tugas dan fungsi pengawasan pada KPP Badan dan Orang Asing (Badora). Sebelumnya, berdasarkan PER-10/2018, KPP Badora hanya melaksanakan tugas dan fungsi pengawasan terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT) dan orang asing. Namun melalui PER-07/2020, DJP melakukan perubahan tugas dan fungsi pengawasan KPP Badora yaitu dengan menambah tugas dan fungsi pengawasan terhadap pelaku usaha PMSE. Perubahan tersebut berdampak secara langsung terhadap *Account Representative* (AR) pada KPP Badora yang bertugas dalam melaksanakan pengawasan kepatuhan wajib pajak.

Perubahan merupakan sesuatu yang diperlukan bagi organisasi untuk dapat terus berkembang (Galli, 2018). Perubahan organisasi mengacu pada inisiatif perubahan yang disengaja dan terencana untuk meningkatkan kinerja atau pengembangan organisasi (Wang et al., 2023). DJP sebagai organisasi lembaga pemerintah tidak luput dalam melakukan perubahan. Perubahan tugas dan fungsi pengawasan pada KPP Badora yang dilakukan oleh DJP bertujuan untuk memaksimalkan fungsi pengawasan dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan pemungut PPN PMSE sehingga dapat mengoptimalkan penerimaan negara.

Perubahan yang berhasil berakar pada sesuatu yang jauh lebih sederhana yaitu bagaimana memfasilitasi perubahan pada satu orang (Hiatt, 2006). Perubahan tugas dan fungsi pengawasan pada KPP Badora sangat berdampak pada AR sebagai pelaksana tugas pengawasan di KPP Badora. Oleh karena itu, keberhasilan dalam perubahan tugas pengawasan sangat dipengaruhi bagaimana DJP memfasilitasi AR KPP Badora untuk dapat menjalankan tugas barunya untuk melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

Dalam pelaksanaan pemungutan PPN PMSE, terdapat indikasi adanya hambatan yang dialami oleh AR KPP Badora dalam melakukan pengawasan. Hal ini dapat terlihat dari realisasi penerimaan PPN PMSE yang dikumpulkan oleh KPP Badora tidak sebanding dengan potensi pajak yang seharusnya. Kementerian Keuangan menyatakan bahwa nilai transaksi barang digital dengan menggunakan basis data pada tahun 2017 mencapai Rp104,4 triliun dengan potensi PPN PMSE sebesar Rp10,4 triliun dan potensi ini akan meningkat setiap tahunnya (Santoso & Hidayat, 2020). Namun, pada tahun pertama diberlakukan, tahun 2020, KPP Badora hanya dapat mengumpulkan penerimaan PPN PMSE sebesar Rp731,4 milyar. Pada tahun 2021 dan selanjutnya, realisasi penerimaan PPN PMSE semakin meningkat namun tidak sebanding dengan peningkatan potensi yang seharusnya. Realisasi penerimaan PPN atas PMSE dari tahun 2020 s.d. 2023 disajikan pada gambar 1.



**Gambar 1. Realisasi Penerimaan PPN PMSE**

Sumber : Direktorat Jenderal Pajak, 2024

Komite Pengawas Perpajakan (Komwasjak) dan Pusat Kajian Anggaran, Setjen DPR RI memberikan catatan atas pelaksanaan pemungutan PPN PMSE. Akademisi Universitas Indonesia, Haula Rosdiana yang juga merupakan anggota Komwasjak menyatakan bahwa DJP belum memiliki ketersediaan data dalam pelaksanaan pemungutan pajak atas transaksi digital (Wildan, 2021). Pusat Kajian Anggaran, Setjen DPR RI juga menyatakan bahwa DJP masih terbatas dalam memperoleh informasi pelaku usaha PMSE di luar negeri dan terbatas untuk mengakses data transaksi pelaku

usaha PMSE (Pratiwi & Liana, 2021). Sehingga, keterbatasan ini akan menghambat DJP untuk terus melakukan penunjukan pemungut PPN PMSE sebagai upaya pemerintah dalam menciptakan *level playing field* dengan pedagang konvensional (Rini & Murwendah, 2020).

Dari permasalahan di atas mengindikasikan bahwa pada pelaksanaan pemungutan PPN atas PMSE, AR KPP Badora menghadapi tantangan sehingga belum optimal dalam menjalankan tugas pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Untuk dapat mengidentifikasi hambatan yang dialami oleh AR KPP Badora dalam perubahan tugas pengawasan, ADKAR dapat digunakan untuk mengidentifikasi kendala bagi individu pada mata rantai atau elemen dalam perubahan (Al-Alawi et al., 2019). Model ADKAR menyajikan informasi "*barrier point*" yang memberikan kesempatan bagi organisasi untuk mengidentifikasi dengan jelas hambatan yang dihadapi oleh pegawai sehingga organisasi mampu mengambil tindakan untuk membantu pegawainya melewati setiap tahapan dengan baik (Kazmi & Naarananoja, 2013). Oleh karena itu, ADKAR *framework* dapat digunakan sebagai alat *problem diagnosis* pada perubahan pelaksanaan tugas AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

Beberapa penelitian terdahulu menggunakan model ADKAR untuk mengidentifikasi hambatan yang dialami individu dalam perubahan. Wuryaningsih & Nuryanah (2024) dalam penelitiannya menggunakan model ADKAR sebagai alat *problem diagnosis* untuk mengidentifikasi kendala yang dialami oleh AR dalam menerapkan *arm's length principles*. Al-Alawi et al. (2019) menggunakan model ADKAR untuk menginvestigasi hambatan pada manajemen perubahan di lembaga pendidikan sektor publik. Almuqwishy & Rosli (2024) menggunakan model ADKAR untuk menganalisis hambatan pada individu dalam perubahan organisasi.

ADKAR *framework* merupakan model yang tepat digunakan dalam penelitian ini karena fokus terhadap individu yang dalam penelitian ini adalah AR pada KPP Badora yang menjalankan perubahan tugas dan fungsi pengawasan. Oleh karena itu model ADKAR dapat digunakan sebagai *framework* untuk menganalisis hambatan yang dialami oleh AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. ADKAR terdiri dari lima aspek yaitu *awareness, desire, knowledge, ability, dan reinforcement* (Hiatt, 2006).

Penelitian atas hambatan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE masih terbatas. Harjo et al. (2023) menyatakan dalam hasil penelitiannya bahwa pengawasan pemungut PPN atas PMSE masih belum optimal dan minimnya data yang dimiliki oleh DJP untuk dapat menunjuk pemungut PPN PMSE. Sirait & Abbas (2024) menyatakan bahwa regulasi dan sistem informasi perlu dilakukan perbaikan agar pengawasan wajib pajak *online marketplace* semakin optimal. Hendo & Marfiana (2024) dalam hasil penelitiannya menyatakan bahwa DJP dalam pengawasannya masih menghadapi kendala dalam penilaian transaksi digital. Penelitian yang dilakukan Ramadhanti & Ismail (2023) menjelaskan bahwa sulit untuk mengidentifikasi identitas dan lokasi pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi *e-commerce*, sehingga menyulitkan proses penegakan hukum bagi pihak-pihak yang tidak patuh dalam pemungutan dan pembayaran pajak. Wandani & Wijaya (2023) menyatakan bahwa pengawasan diperlukan bagi penyelenggara luar negeri karena masih banyak penyelenggara luar negeri yang melakukan aktivitas transaksi digital yang cukup besar namun belum ditunjuk sebagai pemungut PPN PMSE. Agung et al. (2022) menyatakan bahwa tingkat efektivitas penerimaan dari PPN PMSE pada tahun 2020 dan 2021 sudah sangat efektif,

namun terdapat kelemahan dalam penerapan PPN PMSE yaitu tidak adanya pengenaan sanksi atas ketidakpatuhan pemungut PPN PMSE. Kusumabangsa (2021) melakukan evaluasi terhadap pelaksanaan pemungutan PPN atas kegiatan PMSE dimana hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pemungutan PPN PMSE di Indonesia belum memenuhi asas kepastian, karena ketidakpastian dalam prosedur perpajakan dan pemberlakuan denda.

Urgensi penelitian ini adalah untuk melengkapi *research gap* pada penelitian sebelumnya dimana belum ada penelitian yang menganalisis hambatan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE berdasarkan persepsi AR menggunakan model ADKAR. Penelitian ini penting dilakukan untuk dapat mengidentifikasi hambatan yang dialami oleh AR sehingga dapat memberikan rekomendasi kepada DJP untuk dapat mengatasi hambatan tersebut agar dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan mengoptimalkan penerimaan dari PPN PMSE. Objek penelitian pada penelitian ini hanya KPP Badora karena KPP Badora merupakan satu - satunya KPP yang melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan studi kasus *problem diagnose* yang bertujuan untuk mencari penyebab masalah dalam suatu kasus (Ellet, 2018). Metode penelitian yang digunakan adalah metode kombinasi (*mixed method*). Creswell & Cresswell (2023) menyatakan bahwa *mixed method research* dilakukan dalam mengumpulkan data kuantitatif dan kualitatif. Desain penelitian kombinasi yang digunakan adalah *explanatory sequential design*. Dalam desain ini fase pertama melibatkan pengumpulan data kuantitatif, menganalisis hasil, dan kemudian mengumpulkan data kualitatif untuk menjelaskan hasil kuantitatif secara lebih rinci (Creswell & Cresswell, 2023). Pengumpulan data dilakukan melalui kuesioner dan wawancara. Kuesioner digunakan untuk mengetahui perspektif responden dan wawancara dilakukan untuk mengonfirmasi hasil perspektif responden kuesioner. Data kuesioner dan wawancara yang dihasilkan dari berbagai sumber merupakan teknik triangulasi data (Sekaran & Bougie, 2020). Objek pada penelitian ini adalah KPP Badan dan Orang Asing yang merupakan satu-satunya KPP yang mengadministrasikan dan melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

Kuesioner digunakan untuk memperoleh informasi berdasarkan perspektif dari AR terkait hambatan yang dialami dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE dengan menggunakan model ADKAR. Teknik *purposive sampling* digunakan dalam penentuan responden kuesioner. *Purposive sampling* digunakan untuk memilih responden berdasarkan keahlian dalam bidang yang sedang diteliti (Sekaran & Bougie, 2020). Target responden kuesioner adalah seluruh AR yang bertugas pada KPP Badora yaitu berjumlah 52 orang. Kuesioner berbentuk *googleform* yang disebar dalam bentuk *link* survei melalui *whatsapp group* AR KPP Badora. Sebelum dilakukan penyebaran kuesioner, *pilot testing* dilakukan kepada tiga responden AR KPP Badora. *Pilot testing* dilakukan untuk mengevaluasi dan memperbaiki pertanyaan, format, dan instruksi pada instrumen penelitian (Creswell & Cresswell, 2023). Kuesioner terdiri dari 28 pertanyaan tertutup dengan menggunakan skala *likert* 1 s.d. 6 dimana skala 1: "Sangat Tidak Setuju" yang merupakan poin terendah dan 6 : "Sangat Setuju" yang merupakan poin tertinggi.

Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini merupakan pengembangan dari kuesioner penelitian sebelumnya yaitu penelitian Wuryaningsih & Nuryanah (2024) yang berjudul *“Why Is It Challenging to Apply Arm’s Length Principle on Intragroup Financing in Indonesia? A Tax Officials Perspectives”* dan Al-Alawi et al. (2019) yang berjudul *“Investigating the Barriers to Change Management in Public Sector Educational Institutions”*. Untuk kebutuhan penelitian, pertanyaan kuesioner dilakukan penyesuaian terhadap beberapa poin yang relevan.

Penelitian ini menganalisis hasil jawaban kuesioner dengan menggunakan teknik statistik deskriptif. Data yang dihasilkan pada kuesioner dideskripsikan sesuai kondisi. Setiap pertanyaan kuesioner dilakukan perhitungan dengan menjumlah total nilai kemudian dibagi dengan total responden untuk memperoleh nilai rata-rata atas setiap butir pertanyaan yang kemudian dikategorikan sesuai interval rata - rata berdasarkan rumus Jaggia & Kelly (2019). Interval kategori hasil kuesioner adalah sebagai berikut:

**Tabel 1. Kategori hasil kuesioner**

Nilai Rata-Rata	Kategori Hasil
1,00 - 1,83	Sangat Tidak Setuju
1,84 - 2,67	Tidak Setuju
2,68 - 3,51	Agak Tidak Setuju
3,52 - 4,35	Agak Setuju
4,36 - 5,19	Setuju
5,20 - 6,00	Sangat Setuju

Sumber: Data Penelitian, 2024

Wawancara digunakan untuk mengonfirmasi hasil jawaban responden kuesioner. Penelitian ini menggunakan wawancara mendalam (*in-depth-interview*) dengan pertanyaan semi-terstruktur. Dalam wawancara semi-terstruktur, pertanyaan akan berkembang dengan menyertakan pertanyaan tambahan seiring dengan jawaban narasumber (Baden & Major, 2023). Wawancara dilakukan terhadap narasumber AR pada KPP Badora dan pegawai pada kantor pusat DJP. Pemilihan narasumber wawancara menggunakan *convenience sampling* yaitu mengacu pada pengumpulan informasi dari anggota populasi yang bersedia memberikan informasi (Sekaran & Bougie, 2020). Narasumber AR merupakan pihak yang melakukan pengawasan langsung terhadap pemungut PPN PMSE dan narasumber dari kantor pusat DJP merupakan narasumber yang terlibat dalam proses pengawasan tidak langsung dan memahami perumusan kebijakan terkait pemungutan PPN PMSE.

Pertanyaan wawancara yang digunakan merupakan pengembangan dari hasil kuesioner sehingga mendapatkan informasi yang lebih rinci terkait permasalahan penelitian. Analisis data hasil wawancara dilakukan dengan melakukan transkrip wawancara, mereduksi data yang kurang relevan, melakukan verifikasi ulang dengan jawaban narasumber yang lain, dan menarik kesimpulan.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner disebarkan kepada 52 Account Representative (AR) pada KPP Badora dalam bentuk *google form*. Namun hanya 28 kuesioner atau 53,84% yang terisi. *Response rate* kuesioner tersebut telah memenuhi kriteria sebagai sampel penelitian.

Uji validitas dan reabilitas dilakukan untuk menguji apakah kuesioner yang digunakan sebagai instrumen penelitian, *valid dan reliable*. Hasil pengujian validitas dan reabilitas disajikan pada Tabel 2.

**Tabel 2. Hasil Uji Validitas dan Reabilitas**

Aspek	Validitas (Pearson Correlation)		Jumlah Item		Reliabilitas (Cronbach's Alpha)
	r hitung	r tabel	Valid	Tidak Valid	
<i>Awareness</i>	0.783-0.903	0.374	6	-	0.902
<i>Desire</i>	0.765-0.940	0.374	5	-	0.907
<i>Knowledge</i>	0.846-0.898	0.374	4	-	0.889
<i>Ability</i>	0.465-0.899	0.374	9	-	0.868
<i>Reinforcement</i>	0.815-0.941	0.374	4	-	0.889

Sumber: Data Penelitian, 2024

Pada Tabel 2, r hitung pada setiap aspek memiliki nilai lebih besar dibandingkan nilai r tabel. Oleh karena itu, alat ukur yang digunakan sudah valid. Nilai cronbach alpha pada setiap aspek memiliki nilai lebih besar dari 0.60 sehingga dapat disimpulkan bahwa alat ukur yang digunakan *reliable*.

Persepsi AR terhadap tugas pengawasan atas pemungut PPN PMSE dibagi ke dalam lima aspek model ADKAR. Hasil nilai rata - rata *likert* untuk setiap aspek disajikan pada Tabel 3.

**Tabel 3. Hasil Nilai Rata - Rata Likert Kuesioner**

No	Aspek	Hasil Nilai Rata - Rata Likert	Kategori Hasil
1	<i>Awareness</i>	5,26	Sangat Setuju
2	<i>Desire</i>	5,17	Setuju
3	<i>Knowledge</i>	4,73	Setuju
4	<i>Ability</i>	4.29	Agak Setuju
5	<i>Reinforcement</i>	4.61	Setuju

Sumber: Data Penelitian, 2024

Berdasarkan hasil kuesioner Tabel 3, aspek *awareness* memiliki nilai rata - rata *likert* tertinggi daripada aspek lainnya yaitu dengan nilai 5,26 atau "Sangat Setuju". Sedangkan aspek *ability* memiliki nilai rata - rata *likert* terendah yaitu sebesar "4,73" atau "Agak Setuju". Pada aspek lainnya, *desire* memiliki rata - rata *likert* sebesar 5,17 atau "Setuju", *knowledge* dengan nilai 4,73 atau "Setuju", dan *reinforcement* dengan nilai 4,61 atau "setuju". Kemudian dari hasil kuesioner tersebut dilakukan konfirmasi kepada narasumber wawancara dengan rincian dan kode narasumber yang disajikan pada Tabel 4.

**Tabel 4. Rincian Pelaksanaan Wawancara**

No.	Narasumber	Kode	Tanggal	Durasi	Media
1	<i>Account Representative</i>	AR1	Selasa, 1 Oktober 2024	01:32:14	Tatap Muka
2	<i>Account Representative</i>	AR2			
3	<i>Account Representative</i>	AR3			
4	Direktorat Potensi Kepatuhan dan Penerimaan	PK	Jumat, 4 Oktober 2024	00:33:57	Zoom
5	Direktorat Ekstensifikasi dan Penilaian	EP	Senin, 7 Oktober 2024	01:12:25	Zoom
6	Direktorat Peraturan Perpajakan I	PP	Selasa, 8 Oktober 2024	00:23:53	Zoom

Sumber: Data Penelitian, 2024

Berdasarkan hasil kuesioner dan wawancara ditemukan bahwa dalam perubahan tugas dan fungsi pengawasan, AR KPP Badora mengalami beberapa hambatan dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Analisis hambatan dalam kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh AR terhadap pemungut PPN PMSE dijabarkan pada setiap aspek model ADKAR yaitu *awareness*, *desire*, *knowledge*, *ability*, dan *reinforcement*.

#### **Awareness**

Aspek *awareness* tercapai ketika AR memahami dan menyadari alasan dan tujuan dilakukannya pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Hasil kuesioner aspek *awareness* menghasilkan rata-rata *likert* sebesar 5,26 atau dikategorikan sebagai "Sangat Setuju". Hasil ini menunjukkan bahwa aspek *awareness* telah dimiliki oleh AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Rincian rata-rata *likert* dari hasil kuesioner untuk aspek *awareness* disajikan pada Tabel 5.

**Tabel 5. Hasil Kuesioner Aspek Awareness**

Kode	Pertanyaan	Rata - Rata (Skala 1-6)	Hasil
AW1	Saya memahami proses bisnis pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.	5,43	Sangat Setuju
AW2	Saya merasa proses bisnis pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE telah diketahui oleh seluruh AR.	5,18	Setuju
AW3	Saya merasa DJP telah menyediakan sarana komunikasi yang sesuai untuk menginformasikan proses bisnis pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE kepada seluruh AR	4,68	Setuju
AW4	Saya memahami alasan ditetapkannya KPP Badora untuk melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.	5,43	Sangat Setuju
AW5	Saya memahami tujuan dilakukannya pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE adalah untuk kepatuhan yang berkelanjutan dan optimalisasi penerimaan pajak.	5,46	Sangat Setuju
AW6	Saya memahami tugas dan fungsi saya sebagai AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.	5,39	Sangat Setuju
Rata - Rata <i>Likert</i>		5,26	Sangat Setuju

Sumber: Data Penelitian, 2024

Dari hasil keseluruhan, aspek *awareness* tidak memberikan hambatan bagi AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Berdasarkan hasil wawancara dengan ketiga narasumber AR, diketahui bahwa AR telah memahami tujuan dilakukannya pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE yaitu untuk kepatuhan wajib pajak dan optimalisasi penerimaan pajak dimana hal ini sesuai tujuan dari pengawasan wajib pajak yang diatur dalam SE-05/2022.

Pertanyaan AW3 memiliki nilai rata-rata terendah yaitu sebesar 4,68 pada aspek *awareness* sehingga perlu dilakukan konfirmasi kepada narasumber AR. Menurut ketiga narasumber AR bahwa proses bisnis pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE telah dilakukan sosialisasi oleh kantor pusat DJP pada awal penetapan PER-07/2020 yang menugaskan KPP Badora untuk menjalankan tugas dan fungsi pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Kemudian, AR yang baru bergabung ke KPP Badora dilakukan *in house training* oleh AR senior di KPP Bador terkait materi pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE

Berdasarkan hasil analisis kuesioner dan wawancara dapat disimpulkan bahwa aspek *awareness* sepenuhnya telah dimiliki oleh AR. AR telah memahami tujuan dan



alasan dilakukannya perubahan tugas dan fungsi pengawasan KPP Badora untuk melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. AR juga telah memahami proses bisnis, tugas dan fungsi sebagai AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Oleh karena itu aspek *awareness* bukan merupakan hambatan bagi AR untuk melaksanakan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

#### **Desire**

Aspek *desire* mengukur keinginan dalam mendukung dan berpartisipasi dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. *Desire* tidak dapat dirasakan sebelum *awareness* dimiliki oleh individu karena kesadaran akan perlunya perubahan yang akan menstimulasi keinginan individu terhadap perubahan. Oleh karena itu berdasarkan penjelasan sebelumnya, aspek *awareness* sepenuhnya telah dimiliki oleh AR dalam memahami dan menyadari perlunya pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE sehingga *awareness* yang telah dimiliki oleh AR akan mendorong keinginan AR untuk mendukung dan berpartisipasi dalam pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

Hasil kuesioner aspek *desire* menghasilkan rata-rata *likert* sebesar 5,17 atau dikategorikan sebagai "Setuju". Hal ini menunjukkan bahwa aspek *desire* terhadap pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE sudah dimiliki oleh AR. Rincian hasil kuesioner aspek *desire* disajikan pada Tabel 6.

**Tabel 6. Rata-Rata Likert Hasil Kuesioner Aspek Desire**

Kode	Pertanyaan	Rata - Rata (Skala 1-6)	Hasil
DE1	Saya merasa puas dengan kinerja saya dalam pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.	4,96	Setuju
DE2	Saya merasa kinerja saya dalam pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE sudah optimal	4,86	Setuju
DE3	Saya berusaha untuk memikirkan cara - cara yang efektif dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE	5,32	Sangat Setuju
DE4	Saya merasa puas dengan struktur tim dalam pelaksanaan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.	5,25	Sangat Setuju
DE5	Saya memiliki tanggung jawab dalam melakukan pengawasan yang optimal terhadap pemungut PPN PMSE.	5,46	Sangat Setuju
Rata-Rata <i>Likert</i>		5,17	Setuju

Sumber: Data Penelitian, 2024

Pertanyaan DE1 dan DE2 memiliki nilai rata - rata *likert* terendah dibandingkan pertanyaan lainnya pada aspek *desire* sehingga perlu dilakukan konfirmasi kepada narasumber. Pertanyaan DE1 dan DE2 memiliki hubungan terkait motivasi.

Berdasarkan pernyataan dari ketiga narasumber AR bahwa belum optimalnya kinerja AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE dikarenakan faktor pendukung eksternal yang secara khusus akan dibahas pada aspek *ability* dan *reinforcement*. Namun berdasarkan motivasi internal pada aspek *desire*, ketiga narasumber AR menyatakan bahwa meskipun belum optimal dalam melakukan pengawasan, AR tetap termotivasi untuk melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE karena ini merupakan tugas AR untuk mengumpulkan penerimaan negara.

Berdasarkan hasil kuesioner dan wawancara dapat disimpulkan bahwa aspek *desire* sepenuhnya telah dimiliki oleh AR. Meskipun pelaksanaan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE masih banyak tantangan, AR tetap melakukan upaya yang

maksimal dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE karena itu sudah menjadi tanggung jawab AR untuk tetap dapat melakukan tugas pengawasan. Hal ini juga didukung oleh struktur tim yang mendukung dalam melaksanakan tugas pengawasan. Dimana untuk mendukung pelaksanaan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE, KPP Badora membentuk tim *one on one meeting* dan tim optimalisasi penerimaan pajak PPN PMSE. Oleh karena itu aspek *desire* bukan menjadi hambatan bagi AR untuk tetap mendukung dan berpartisipasi dalam melaksanakan tugas pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

### **Knowledge**

Aspek *knowledge* mencakup pelatihan dan pendidikan yang dibutuhkan AR untuk melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. *Knowledge* tidak dapat mendahului *desire* karena individu tidak akan mencari tahu bagaimana melakukan sesuatu yang tidak mereka ingin lakukan. Oleh karena itu, pada penjelasan sebelumnya bahwa aspek *desire* sepenuhnya telah dimiliki oleh AR sehingga AR membutuhkan *knowledge* untuk dapat menjalankan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

Hasil kuesioner aspek *knowledge* menghasilkan rata-rata *likert* sebesar 4,73 atau dikategorikan sebagai "Setuju". Hasil rata-rata tersebut menandakan bahwa aspek *knowledge* terhadap pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE sudah dimiliki oleh AR. Rincian hasil kuesioner aspek *knowledge* disajikan pada Tabel 7.

**Tabel 7. Hasil Kuesioner Aspek Knowledge**

Kode	Pertanyaan	Rata - Rata (Skala 1-6)	Hasil
KN1	Saya merasa DJP telah cukup memberikan pelatihan kepada AR terkait pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE	4,29	Agak Setuju
KN2	Saya merasa ada pertanyaan yang belum terjawab terkait pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE pada pelatihan yang diselenggarakan.	4,68	Setuju
KN3	Saya mengetahui terdapat pedoman yang dapat saya ikuti dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.	5,04	Setuju
KN4	Saya merasa pengetahuan yang saya miliki saat ini sudah memadai untuk melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE	4,93	Setuju
Rata - Rata <i>Likert</i>		4,73	Setuju

Sumber: Data Penelitian, 2024

Pertanyaan KN1 memiliki nilai rata-rata *likert* terendah pada aspek *knowledge* yaitu 4,29 atau "Agak Setuju". Kemudian pada pertanyaan KN2 menghasilkan rata-rata *likert* yang menyatakan "Setuju" atas pernyataan bahwa masih ada pertanyaan yang belum terjawab pada pelatihan yang diberikan. Kedua pertanyaan tersebut memiliki keterkaitan tentang pelatihan yang diselenggarakan. Hal ini telah dilakukan konfirmasi kepada ketiga narasumber AR. Menurut ketiga narasumber AR bahwa AR masih belum sepenuhnya memahami proses bisnis pelaku usaha PMSE. Transaksi penjualan yang begitu luas dan jenis produk digital yang begitu beragam membuat AR belum sepenuhnya memahami proses bisnis pelaku usaha PMSE. Hal ini mengakibatkan pengetahuan AR tidak maksimal dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

Berdasarkan hasil analisis kuesioner dan wawancara dapat disimpulkan bahwa aspek *knowledge* belum sepenuhnya dimiliki oleh AR. AR merasa terdapat pedoman

yang dapat diikuti dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE dan memiliki pengetahuan yang memadai untuk melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Namun, AR belum memahami proses bisnis pelaku usaha PMSE. Pemahaman atas proses bisnis pelaku usaha PMSE akan membantu AR dalam melakukan penunjukan pemungut PPN PMSE dan pengawasan pembayaran dan pelaporan SPT. Oleh karena itu, pada aspek *knowledge*, AR mengalami hambatan dalam memahami proses bisnis pemungut PPN PMSE.

### **Ability**

Aspek *ability* merupakan kemampuan untuk melaksanakan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE agar tercapai tingkat kinerja yang diinginkan. Kemampuan adalah saat pengetahuan diaplikasikan menjadi suatu tindakan. Pada penjelasan sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa AR telah memiliki *knowledge* yang dibutuhkan dalam pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE sehingga dapat mengaplikasikan dalam tindakan akan tetapi terdapat hambatan dalam memahami proses bisnis pelaku usaha PMSE. Hambatan pada aspek *knowledge* akan memberikan dampak tidak optimalnya aspek *ability*.

Hasil kuesioner aspek *ability* menghasilkan rata-rata *likert* sebesar 4,29 atau dikategorikan sebagai “Agak Setuju”. Hal ini menunjukkan bahwa aspek *ability* terhadap pelaksanaan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE belum sepenuhnya dimiliki oleh AR. Rincian hasil kuesioner aspek *ability* disajikan pada Tabel 8.

**Tabel 8. Hasil Kuesioner Aspek Ability**

Kode	Pertanyaan	Rata - Rata (Skala 1-6)	Hasil
AB1	Saya memiliki akses data dan informasi yang diperlukan untuk melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE	3,93	Agak Setuju
AB2	Saya merasa sistem informasi pengawasan (SIDJP, Approweb, dan Apportal) saat ini telah mendukung dalam pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.	4,07	Agak Setuju
AB3	Saya mampu menindaklanjuti daftar nominatif calon pemungut PPN PMSE untuk ditunjuk sebagai pemungut.	5,00	Setuju
AB4	Saya mampu mengidentifikasi batasan kriteria tertentu berupa nilai transaksi dan jumlah pengakses pada pelaku usaha PMSE.	4,18	Agak Setuju
AB5	Saya mampu melakukan pengawasan terhadap jumlah yang seharusnya disetor oleh pemungut PPN PMSE.	3,25	Agak Tidak Setuju
AB6	Saya mampu mengidentifikasi pelaporan triwulanan pemungut PPN PMSE yang tidak benar.	4,07	Agak Setuju
AB7	Saya memerlukan upaya ekstra untuk melakukan pengawasan secara optimal terhadap pemungut PPN PMSE	5,32	Sangat Setuju
AB8	Saya mampu menindaklanjuti penerapan sanksi terhadap pemungut PPN PMSE yang tidak memenuhi kewajiban.	3,25	Agak Tidak Setuju
AB9	Saya merasa pimpinan saya suportif dan membantu dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE	5,32	Sangat Setuju
Rata - Rata <i>Likert</i>		4,29	Agak Setuju

Sumber: Data Penelitian, 2024

Aspek *ability* memiliki nilai rata - rata terendah dari aspek lainnya pada model ADKAR. Hasil ini mengindikasikan bahwa aspek *ability* merupakan hambatan terbesar bagi AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

Pada pertanyaan AB1 terkait data dan informasi pendukung dan AB4 terkait identifikasi batasan kriteria tertentu, memiliki keterkaitan dalam proses penunjukan pemungut PPN PMSE. Kedua pertanyaan tersebut memiliki hasil "Agak Setuju". Berdasarkan konfirmasi kepada ketiga narasumber AR bahwa AR tidak mampu untuk mengidentifikasi pelaku usaha yang telah memenuhi batasan kriteria tertentu berdasarkan PER-12/2020 karena tidak adanya data pendukung nilai transaksi dan jumlah *traffic*. Saat ini AR hanya bisa memperoleh informasi dari pelaku usaha PMSE apakah mereka sudah memenuhi *threshold* atau tidak. Sehingga AR hanya dapat menindaklanjuti pelaku usaha PMSE yang secara *voluntary* bersedia untuk ditunjuk sebagai pemungut. Hal ini tentunya menjadi tantangan bagi AR untuk dapat terus menunjuk pemungut PPN PMSE untuk menciptakan *level playing field*. Narasumber EP dari Direktorat Ekstensifikasi dan Penilaian juga menyatakan untuk saat ini DJP belum memiliki data terkait nilai transaksi dan *traffic* pelaku usaha PMSE.

Berdasarkan hasil analisis hasil kuesioner dan wawancara dari narasumber dapat disimpulkan bahwa AR mengalami hambatan dalam mengidentifikasi pelaku usaha yang telah memenuhi batasan kriteria tertentu berdasarkan PER-12/2020 untuk ditunjuk sebagai pemungut. Sehingga saat ini AR hanya bisa mendapatkan informasi dari pernyataan pelaku usaha PMSE apakah mereka sudah memenuhi batasan kriteria tertentu atau tidak. Tidak ada data yang dapat digunakan untuk menguji kebenaran dari pernyataan pelaku usaha PMSE tersebut. Sehingga saat ini AR hanya dapat menindaklanjuti pelaku usaha PMSE yang secara *voluntary* bersedia untuk ditunjuk sebagai pemungut. Hambatan ini terlihat sebagaimana data KPP Badora (2024), bahwa sampai dengan Desember 2023, KPP Badora telah menerima daftar nominatif sebanyak 318 pelaku usaha PMSE dari Direktorat PKP. Namun hanya 165 pelaku usaha PMSE yang ditunjuk sebagai pemungut PPN PMSE. Keterbatasan AR dalam proses penunjukan pemungut PPN PMSE ini memperkuat penelitian yang dilakukan Wandani & Wijaya (2023) yang menyatakan bahwa masih banyak pelaku usaha PMSE yang melakukan penjualan ke Indonesia namun belum ditunjuk sebagai pemungut dan juga penelitian yang dilakukan oleh Ramadhanti & Ismail (2023) yang menyatakan bahwa DJP masih menghadapi tantangan yaitu sulitnya mengidentifikasi identitas dan lokasi pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi digital.

Pertanyaan AB2 terkait sistem informasi pendukung pengawasan, memiliki rata - rata *likert* 4,07 atau "Agak Setuju". Berdasarkan konfirmasi dengan ketiga narasumber AR bahwa sistem informasi pengawasan (SIDJP, Apportal, dan Approweb) saat ini hanya sebatas untuk melihat apakah pemungut PPN PMSE sudah atau belum melakukan kewajiban penyetoran dan pelaporan. Sehingga sistem informasi pengawasan saat ini belum dapat digunakan untuk pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE secara optimal. Narasumber EP dari kantor pusat DJP juga menyatakan bahwa sistem informasi pengawasan saat ini belum mendukung AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

Berdasarkan hasil analisis hasil kuesioner dan wawancara dari narasumber, dapat disimpulkan bahwa AR mengalami hambatan dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE dikarenakan sistem informasi pengawasan (apportal, SIDJP, dan approweb) yang belum mendukung dalam proses pengawasan. Hal ini

selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh Sirait & Abbas (2024) bahwa sistem informasi DJP perlu dilakukan perbaikan untuk dapat mendukung AR dalam melakukan pengawasan terhadap transaksi *e-commerce*.

Pada pertanyaan AB5 terkait pengawasan pembayaran, memiliki rata-rata *likert* sebesar 3,25 atau "Agak Tidak Setuju" dan merupakan nilai terendah pada aspek *ability*. Dan pada pertanyaan AB6 terkait pengawasan pelaporan, memiliki rata-rata *likert* sebesar 4,07 atau "Agak Setuju". Kedua pertanyaan ini memiliki keterkaitan terkait pengawasan pembayaran dan pelaporan. Berdasarkan penjelasan ketiga narasumber AR bahwa AR tidak dapat menguji kebenaran nilai pembayaran PPN dan pelaporan pemungut PPN PMSE dikarenakan data pembanding pembayaran yang belum tersedia. Narasumber EP dari kantor pusat DJP menyatakan bahwa DJP saat ini belum memiliki data pembanding.

Terkait pelaporan triwulanan, disebutkan pada PER-12/2020 bahwa pemungut melaporkan SPT triwulanan dengan paling sedikit memuat jumlah pembeli, jumlah pembayaran (tidak termasuk PPN yang dipungut), jumlah PPN yang dipungut, dan jumlah PPN yang telah disetor. Pada ketentuan tersebut tidak mewajibkan untuk melampirkan rincian tiap transaksi penjualan, sehingga AR tidak bisa melakukan pengawasan atas nilai transaksi yang dilaporkan. Oleh karena itu, tidak adanya data pembanding nilai transaksi dan tidak diwajibkannya melampirkan rincian transaksi pada pelaporan membuat kemampuan AR untuk melakukan pengawasan pembayaran dan pelaporan menjadi tidak optimal.

Berdasarkan hasil analisis kuesioner dan wawancara tersebut dapat disimpulkan bahwa AR mengalami hambatan dalam melakukan pengawasan penyerahan dan pelaporan terhadap Pemungut PPN PMSE. Tidak adanya data pembanding nilai transaksi menyebabkan AR tidak dapat menguji kebenaran PPN yang seharusnya terutang. Terkait pelaporan triwulanan yang diatur pada PER-12/2020 tidak mewajibkan untuk melampirkan rincian tiap transaksi penjualan, membuat AR tidak bisa melakukan pengawasan dengan optimal. Tidak adanya data pembanding nilai transaksi yang dapat digunakan oleh AR dalam melakukan pengawasan pembayaran pemungut PPN PMSE selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh Hendo & Marfiana (2024) yang menyatakan DJP masih kesulitan dalam menilai jumlah transaksi digital.

Pada pertanyaan AB8 terkait tindak lanjut penerapan sanksi memiliki nilai rata-rata *likert* terendah yaitu 3,25 atau "Agak Tidak Setuju". Ketiga narasumber AR menyatakan bahwa saat ini AR belum bisa menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) atas tindak lanjut penerapan sanksi terhadap pemungut PPN PMSE yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan. Hal ini juga dipertegas oleh narasumber kantor pusat DJP bahwa aturan pelaksanaan penerapan sanksi belum ada. Narasumber PP dari Direktorat PP 1 menyatakan bahwa penerapan sanksi yang diatur dalam Pasal 32 UU KUP sudah bisa dikenakan. Namun berdasarkan Pasal 44E UU KUP bahwa dalam penerapan sanksi tersebut diatur lebih lanjut dalam PMK dimana PMK tersebut belum ada. Narasumber EP dari Direktorat EP juga menyatakan penerapan sanksi penerbitan hak akses belum bisa dilakukan karena belum ada PMK yang mengatur tata caranya.

Berdasarkan hasil analisis kuesioner dan wawancara, dapat disimpulkan bahwa AR mengalami hambatan dalam menindaklanjuti sanksi terhadap pemungut PPN PMSE dikarenakan belum ada aturan pelaksanaannya. Berdasarkan Pasal 7 Perpu No 1 Tahun 2020 bahwa pemungut PPN PMSE yang tidak melakukan kewajiban perpajakan dapat dikenakan sanksi administratif dan sanksi penerbitan hak akses. Dimana

pengenaan sanksi juga diatur dalam Pasal 32 A ayat (3) dan (4) UU KUP. Namun, ketentuan tersebut belum dapat dijalankan oleh AR dikarenakan belum ada PMK yang mengatur tata caranya. Hal ini berdampak tidak berjalannya prinsip kepastian berdasarkan rekomendasi OECD (2015) dimana tidak adanya konsekuensi atas ketidakpatuhan wajib pajak. Hal ini juga sesuai dengan penelitian Kusumabangsa (2021) yang menyatakan bahwa tidak berjalannya pengenaan sanksi terhadap pemungut PPN PMSE tidak memberikan kepastian hukum berdasarkan teori *four maxim* sehingga pelaku usaha PMSE tidak memahami konsekuensi atas ketidakpatuhan kewajiban perpajakan. Belum berjalannya pengenaan sanksi juga tidak sejalan dengan rekomendasi OECD (2015) terkait prinsip netralitas yaitu dimana pengenaan sanksi seharusnya juga berlaku untuk penjual domestik dan luar negeri.

### **Reinforcement**

Aspek *reinforcement* merupakan dukungan dan pengakuan agar pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE dilaksanakan secara optimal. *Reinforcement* tidak bisa muncul sebelum *ability* karena individu hanya bisa mengenali dan menghargai apa yang telah dicapai. Berdasarkan penjelasan sebelumnya, bahwa aspek *ability* belum sepenuhnya dimiliki oleh AR dan merupakan hambatan terbesar dari aspek lainnya sehingga kemampuan AR belum optimal untuk mencapai tingkat kinerja yang diinginkan. Oleh karena itu, pada aspek *reinforcement* perlu dilakukan analisis lebih lanjut bagaimana dukungan dan pengakuan terhadap kemampuan AR yang tidak optimal dalam pelaksanaan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.

Hasil kuesioner aspek *reinforcement* menghasilkan rata-rata *likert* sebesar 4,82 atau dikategorikan sebagai "Setuju". Hal ini menandakan bahwa aspek *reinforcement* terhadap pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE sudah dirasakan oleh AR. Rincian hasil kuesioner aspek *reinforcement* disajikan pada Tabel 9.

**Tabel 9. Hasil Kuesioner Aspek Reinforcement**

Kode	Pertanyaan	Rata - Rata (Skala 1-6)	Hasil
RE1	Saya merasa DJP secara konsisten melakukan perbaikan atas proses bisnis pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.	4.29	Agak Setuju
RE2	Saya merasa DJP selalu memperbarui kebijakan terkait pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE.	4.29	Agak Setuju
RE3	Saya merasa bahwa kinerja saya dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE telah dievaluasi secara berkala oleh atasan saya	5.21	Sangat Setuju
RE4	Saya merasa pengukuran kinerja AR terkait hasil pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE telah dilakukan	4.64	Setuju
Rata - Rata <i>Likert</i>		4.61	Setuju

Sumber: Data Penelitian, 2024

Pertanyaan RE1 terkait perbaikan atas proses bisnis dan RE2 terkait memperbarui kebijakan, sama - sama memiliki nilai rata - rata *likert* terendah yaitu 4,29 atau "Agak Setuju". Hal ini dilakukan konfirmasi dengan narasumber. Ketiga narasumber AR menyatakan bahwa belum ada kebijakan PPN PMSE yang diperbarui untuk mendukung kegiatan pengawasan. Perubahan kebijakan hanya terjadi pada PMK-48/2020 menjadi PMK-60/2022 mengenai perubahan tarif PPN 11% yang mulai berlaku 1 April 2022 sesuai dengan UU PPN. Kemudian terkait proses bisnis

pengawasan, ketiga narasumber AR menyatakan bahwa proses bisnis pengawasan yang berlaku masih menggunakan SE-05/2022 dimana aturan tersebut tidak sesuai dengan karakteristik pemungut PPN PMSE yang mayoritas berlokasi di luar negeri dan berbasis digital. Narasumber EP juga menyatakan bahwa saat ini belum ada kebijakan/aturan terkait pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE yang dapat digunakan oleh AR. Hal ini karena regulasi yang belum ada sehingga AR hanya bisa mengacu pada proses bisnis pengawasan yang diatur dalam SE-05/2022 yang berlaku kepada wajib pajak secara umum. Oleh karena itu, AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PSME belum didukung oleh proses bisnis pengawasan yang sesuai terhadap kondisi pemungut PPN PMSE.

Terkait pertanyaan RE3 tentang evaluasi kinerja dari atasan dan RE4 tentang pengukuran kinerja AR, perlu dilakukan konfirmasi lebih lanjut kepada narasumber wawancara mengingat aspek *ability* yang memberikan hambatan terbesar dalam pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE berdampak pada aspek *reinforcement*. Narasumber AR 1 menjelaskan bahwa saat ini tidak ada target secara khusus yang harus dicapai oleh AR atas hasil pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Oleh karena itu hasil kinerja atas pengawasan PPN PMSE akan digabungkan dengan pengawasan PPN secara keseluruhan. Meskipun tidak ditetapkan target secara khusus untuk PPN PMSE, hasil kinerja AR atas pengawasan pemungut PPN PMSE tetap dievaluasi oleh atasan berdasarkan hasil analisis yang dilakukan dan itu akan menjadi ukuran atasan dalam penilaian kinerja.

Berdasarkan hasil analisis kuesioner dan pernyataan narasumber dapat disimpulkan bahwa aspek *reinforcement* secara keseluruhan telah dirasakan oleh AR. Kinerja AR terkait pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE dilakukan evaluasi oleh atasan dan terdapat pengukuran kinerja AR. Namun terdapat hambatan pada aspek *reinforcement* yaitu AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PSME belum didukung oleh proses bisnis pengawasan yang sesuai terhadap karakteristik pemungut PPN PMSE. Karakteristik wajib pajak pemungut PPN PMSE yang berbeda dari wajib pajak lainnya, dibutuhkan aturan khusus terkait tata cara pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE agar AR dapat menjalankan tugas pengawasan secara optimal.

Terkait dengan aspek *ability* yang memberikan hambatan terbesar dan berdampak pada aspek *reinforcement*, dapat disimpulkan bahwa dengan tidak adanya target yang diberikan kepada AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE menyebabkan tidak ada indikator yang harus dicapai oleh AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Oleh karena itu tidak optimalnya pada aspek *ability* juga tetap membutuhkan dukungan dan pengakuan agar AR tetap dapat mengupayakan optimal dalam keterbatasan mengimplementasikan kemampuan dalam pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE .

## SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa perubahan tugas pengawasan AR untuk melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE masih mengalami hambatan karena belum sepenuhnya memenuhi aspek pada model ADKAR. Pada aspek *awareness* dan *desire*, tidak ditemukan adanya hambatan bagi AR dalam melaksanakan tugas pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Namun pada aspek *knowledge*, *ability*, dan *reinforcement* masih terdapat hambatan bagi AR untuk melaksanakan

pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Pada aspek *knowledge*, AR belum memahami proses bisnis pelaku usaha PMSE untuk mendukung dalam proses penunjukan pemungut dan pengawasan pembayaran/pelaporan. Pada aspek *ability* terdapat sejumlah hambatan yang dialami oleh AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE sehingga kemampuan AR dalam melakukan pengawasan menjadi kurang optimal. Hambatan tersebut antara lain adalah keterbatasan data *traffic*, tidak ada data pembanding nilai transaksi, sistem informasi yang belum mendukung, dan tindak lanjut pengenaan sanksi berdasarkan Pasal 32 A ayat 3 UU KUP dan Pasal 7 Perpu No 1 Tahun 2020 yang belum dapat dijalankan. Pada aspek *reinforcement*, AR belum didukung oleh proses bisnis pengawasan yang sesuai dengan karakteristik pemungut PPN PMSE. Rekomendasi yang dapat diberikan kepada DJP adalah agar memberikan pelatihan kepada AR, melakukan kerjasama dengan Kominfo, PPATK, Bank Indonesia untuk mendapatkan data pendukung, menerbitkan aturan pelaksanaan sanksi, menerbitkan peraturan terkait proses bisnis pengawasan pelaku usaha PMSE, dan merubah syarat kewajiban pelaporan SPT yang diatur dalam PER-12/2020.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu belum adanya analisis terhadap data sekunder berupa data penyetoran masa dan pelaporan triwulanan pemungut PPN PMSE dikarenakan keterbatasan izin akses. Berdasarkan teori yang digunakan, penelitian mungkin belum membahas seluruh hambatan yang dialami oleh AR dalam melakukan pengawasan terhadap pemungut PPN PMSE. Penelitian selanjutnya agar dapat melakukan analisis hambatan pengawasan secara komprehensif.

## REFERENSI

- Agung, P. H., Andayani, E., & Kumala, R. (2022). Effectiveness of PMSE Vat in the New Normal Era in KPP Badan dan Orang Asing (KPP Badora). *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 3(2), 150–161. <https://doi.org/10.52728/ijtc.v3i2.466>
- Al-Alawi, A. I., Abdulmohsen, M., Al-Malki, F. M., & Mehrotra, A. (2019). Investigating the barriers to change management in public sector educational institutions. *International Journal of Educational Management*, 33(1), 112–148. <https://doi.org/10.1108/IJEM-03-2018-0115>
- Almuqwish, M. A., & Rosli, R. B. (2024). Managing Strategic Change in Business World. *International Journal on Recent Trends in Business and Tourism*, 08(03), 58–63. <https://doi.org/10.31674/ijrtbt.2024.v08i03.005>
- Baden, M. S., & Major, C. H. (2023). *Qualitative Research : The Essential Guide to Theory and Practice*. Taylor & Francis. <https://doi.org/https://doi.org/10.4324/9781003377986>
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2023). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Method Approaches (Sixth Edition)*. SAGE Publications, Inc.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). *Produk Digital dari Luar Negeri Dipungut PPN Mulai 1 Juli 2020*. <https://pajak.go.id/siaran-pers/produk-digital-dari-luar-negeri-dipungut-ppn-mulai-1-juli-2020>
- Ellet, W. (2018). *The Case Study Handbook a Student's Guide (Revised Edition)*. Harvard Business School Publishing.
- Galli, B. J. (2018). Change Management Models: A Comparative Analysis and Concerns. *IEEE Engineering Management Review*, 46(3), 124–132. <https://doi.org/10.1109/EMR.2018.2866860>



- Harjo, D., Abdullah, A., & Arimbhi, P. (2023). Analysis Of The Effectiveness Of Collection Of Value-Added Tax On Trade Through Electronic Systems In Efforts To Optimize Tax Revenue In The Covid-19 Pandemi at The Directorate General of Taxes. *Sinergi International Journal of Economics*, 1(1). <https://doi.org/https://doi.org/10.61194/economics.v1i1.27>
- Hendo, N. F., & Marfiana, A. (2024). Dampak Penunjukan Pemungut Pajak Pertambahan Nilai Perdagangan Melalui Sistem Elektronik terhadap Kepatuhan Perpajakan di Indonesia. *Jurnalku*, 4(3). <https://doi.org/https://doi.org/10.54957/jurnalku.v4i3.898>
- Hiatt, J. M. (2006). *ADKAR: A Model for change in business, government and our community*. Prosci Inc.
- Jaggia, S., & Kelly, A. (2019). *Business Statistics: Communicating with Numbers (Third Edition)*. McGraw-Hill.
- Kazmi, S. A. Z., & Naarananoja, M. (2013). *Collection of Change Management Models-An Opportunity to Make the Best Choice from the Various Organizational Transformational Techniques*. [https://doi.org/10.5176/2010-4804\\_2.4.250](https://doi.org/10.5176/2010-4804_2.4.250)
- Kusumabangsa, G. (2021). Evaluation of VAT Collection on Trading Through Electronic System. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 18(2), 183–203. <https://doi.org/10.21002/jaki.2021.10>
- Latuputty, R. B. (2020). *PMSE: Pajak di Era Normal Baru*. <https://www.pajak.go.id/id/artikel/pmse-pajak-di-era-normal-baru>
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-12/PJ/2020 Tentang Batasan Kriteria Tertentu Pemungut Serta Penunjukan Pemungut, Pemungutan, Penyetoran, Dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai Atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Dan/Atau Jasa Kena Pajak Dari Luar Daerah Pabean Di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik, Direktorat Jenderal Pajak (2020).
- Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2020 Tentang Kebijakan Keuangan Negara Dan Stabilitas Sistem Keuangan Untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 (Covid-19) Dan/Atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman Yang Membahayakan Perekonomian Nasional Dan/Atau Stabilitas Sistem Keuangan, Pemerintah Pusat (2020).
- Pratiwi, D. R., & Liana, D. (2021). *Analisis RKP dan Pembicaraan Pendahuluan APBN: Optimalisasi Penerapan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Kegiatan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE)*. <https://berkas.dpr.go.id/pa3kn/analisis-apbn/public-file/analisis-apbn-public-59.pdf>
- Ramadhanti, S., & Ismail, T. (2023). The Imposition of Digital Taxes in E-commerce. *Sociological Jurisprudence Journal*, 6, 50–55. <https://doi.org/10.22225/scj.6.1.2023.50-55>
- Rini, E. S., & Murwendah. (2020, November 19). Taxing the Smart Retail: Value Added Tax Policy Analysis on Digital Transactions in Indonesia. *7th International Conference on ICT for Smart Society: AIoT for Smart Society, ICISS 2020 - Proceeding*. <https://doi.org/10.1109/ICISS50791.2020.9307601>

- Santia, T. (2023). *Pungutan PPh PMSE Belum Jalan Juga, Ternyata Ini Masalahnya*. <https://www.liputan6.com/bisnis/read/5283648/pungutan-pph-pmse-belum-jalan-juga-ternyata-ini-masalahnya?page=3>
- Santoso, Y. I., & Hidayat, K. (2020). *Potensi Penerimaan Pajak Digital Bisa Sampai Rp 10,4 Triliun*. <https://nasional.kontan.co.id/news/potensi-penerimaan-ppn-dari-pajak-digital-bisa-sampai-rp-104-triliun>
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2020). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach (8th Ed)* (Asia Edition Hoboken). John Wiley & Sons.
- Sirait, S. T. H., & Abbas, Y. (2024). Evaluasi Pengawasan Wajib Pajak Online Marketplace di KPP Pratama Jakarta Pasar Rebo. *Owner*, 8(2), 1465–1476. <https://doi.org/10.33395/owner.v8i2.2042>
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-05/PJ/2022 Tentang Pengawasan Kepatuhan Wajib Pajak, Direktorat Jenderal Pajak (2022).
- Wandani, F., & Wijaya, S. (2023). Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Terhadap Transaksi Digital Game Online di Indonesia. *Educoretax*, 3(2). <https://doi.org/https://doi.org/10.54957/educoretax.v3i2.405>
- Wang, T., Olivier, D. F., & Chen, P. (2023). Creating individual and organizational readiness for change: conceptualization of system readiness for change in school education. *International Journal of Leadership in Education*, 26(6), 1037–1061. <https://doi.org/10.1080/13603124.2020.1818131>
- Wildan, M. (2021). *Evaluasi Pelaksanaan PPN PMSE, Ini Catatan Komwasjak*. <https://komwasjak.kemenkeu.go.id/in/post/evaluasi-pelaksanaan-ppn-pmse,-ini-catatan-komwasjak>
- Wuryaningsih, H., & Nuryanah, S. (2024). Why Is It Challenging to Apply Arm's Length Principle on Intragroup Financing in Indonesia? A Tax Officials Perspectives. *Jurnal Akuntansi Terapan Indonesia*, 07, 2–151. <https://doi.org/10.18196/jati.v7i2.227>