

WRAWahana Riset Akuntansi
Vol. 7, No 1, April 2019, Hal 1379-1396ISSN : 2338-4786 (Print)
ISSN : 2656-0348 (Online)
<http://ejournal.unp.ac.id/index.php/wra/issue/archive>

Studi Fenomenologis Mekanisme Pemungutan Pajak yang Bersumber dari Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (Studi Kasus pada Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman)

Rescy Herrico¹, Charoline Cheisviyanny²¹Alumni Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi UNP, email:hrescy@yahoo.com²Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi UNP, email: c_cheisviyanny@yahoo.com

Abstract: *This study discusses the understanding and knowledge of treasurers about taxation, problems related to tax collection from APBD funds and solutions to tax problems in the Padang Pariaman District Secretariat using an institutional theory perspective. The research approach used is descriptive-qualitative. This study discusses from three different perspectives, namely the rule makers represented by the Pariaman KP2KP and the KPP Pratam Padang Satu, The implementation rules are represented by the shipping partner. Questionnaires, interviews and documentation are used for the data collection process, known as triangulation. The results showed that the treasurer's understanding and knowledge were at a sufficient level. The problem of tax collection from APBD funds is the lack of understanding of taxation, treasurer violates the rules, treasurer negligent of obligations, there has never been socialization and unclear rules regarding PPN, the solution related to tax collection from APBD funds is a transaction with a PKP partner and has an NPWP, partners are asked to take care of SKB and increase socialization, and conduct gross up.*

Keywords: *Taxation Problems from APBD, Institutional theory*

How to cite (APA 6th style)

Herrico, R; Cheisviyanny, C. (2019). Studi Fenomenologis Mekanisme Pemungutan Pajak yang Bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (Studi Kasus pada Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman). *Wahana Riset Akuntansi*, 7(1), 1379-1396.

1. PENDAHULUAN

Mengurangi risiko dan kelemahan yang timbul dari *self assesment system* pemerintah juga menerapkan *withholding system* dalam sistem pemungutan pajak di Indonesia artinya dimana pihak ketiga diberikan kewenangan untuk melaksanakan kewajiban memotong atau memungut pajak atas penghasilan yang dibayarkan kepada penerima penghasilan, sekaligus menyetorkannya ke kas negara (Halim 2014 dalam Cheisviyanny 2015). *Withholder* mempunyai tugas untuk memungut dan memotong, serta membayarkan pajak seorang wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Menurut Rahmawati, dkk (2015) kelemahan dalam pemungutan pajak menggunakan *withholding system* salah satunya adalah badan atau orang yang wajib melakukan pemotongan pajak diharuskan menyetorkan pajak yang dipotongkan itu dalam kas negara dalam jangka waktu tertentu, tetapi untuk melakukan hal tersebut pihak ketiga ini tidak menerima upah pungut atau

collecteloon, bahkan apabila ia berbuat keliru ia akan dijatuhi sanksi administrasi atau sanksi pidana bergantung pada kesalahannya.

Sesuai dengan ketentuan yang berlaku di bidang perpajakan, pihak yang melakukan pemotongan dan pemungutan pajak atas pengeluaran yang berasal dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah bendaharawan pemerintah. Bendahara pemerintah mempunyai kewajiban perpajakan yang agak berbeda dengan wajib pajak badan dan orang pribadi. Hal ini terjadi karena bendahara pemerintah hanya mempunyai kewajiban pemotongan dan pemungutan atas pengeluaran/belanja barang/jasa/modal yang sumber dananya berasal dari APBN dan/atau APBD. Ada dua jenis pajak dan tergolong pajak pusat yang wajib dikuasai oleh bendahara pemerintah karena selalu berhubungan dalam transaksi sehari-hari. Kedua jenis pajak tersebut adalah pajak penghasilan (PPH) dan pajak pertambahan nilai (PPN).

Pemahaman terhadap peraturan perpajakan sangat berpengaruh terhadap

besaran pajak yang disetorkan ke kas negara. Faktor pertama penyebab bendaharawan instansi pemerintah tidak menyetor pajak yang dipungut adalah rendahnya pemahaman terhadap kewajiban perpajakan (Yusmaidi dkk, 2014). Ketelitian dari pemotong pajak sangat membantu besaran pajak yang diterima sebuah negara. Pemotong pajak hendaknya menyimpan berkas-berkas yang berhubungan dengan pajak yang disetor, sehingga arsip selalu ada apabila sewaktu-waktu diperlukan (Rahmawati, dkk 2015).

Besaran penerimaan pajak yang bisa diambil dari pelaksanaan APBN atau APBD dalam dua tahun terakhir berkisar antara 7-8% dari anggaran yang terkena pajak setiap tahunnya, angka ini masih tergolong kecil. Banyak faktor yang diduga menyebabkan rendahnya angka tersebut diantaranya diduga para bendaharawan tidak paham, namun tidak menutup kemungkinan ada yang sengaja tidak patuh membayar pajak, baik PPN atau PPh (*Kontan.co.id, 12 September 2017*).

Mekanisme perhitungan untuk PPh 21 telah sesuai dengan undang-undang perpajakan yang berlaku saat ini, namun ada beberapa kesulitan yang dihadapi yakni berubahnya status wajib pajak (Setyawati 2008 dalam Watung 2013). Hal ini juga menjadi kendala di pemerintahan daerah, perubahan status wajib pajak seperti naik pangkat atau golongan yang menyebabkan kenaikan honor dan tunjangan daerah, namun pegawai yang bersangkutan terlambat melaporkan ke bendahara pengeluaran. Hal ini menyebabkan pajak yang seharusnya dipotong menjadi berkurang dan berpotensi merugikan negara.

Menurut Ratnafuri dan Herawati (2012) masalah lain yang juga timbul dari pemungutan pajak yang bersumber dari APBD adalah diketahui bahwa pada kenyataannya masih banyak bendaharawan daerah yang terindikasi melakukan pengelapan pajak. Modus operandinya adalah memotong PPh atas belanja barang dan jasa, gaji, atau honorarium, namun tidak menyetorkan pajak yang dipungutnya, hal ini sudah menjadi ranah pidana sedangkan Menurut Ratnafuri dan Herawati (2012) juga ditemukan sejumlah kekeliruan pengenaan pajak, salah jenis pajak, pengenaan tarif pajak dan dasar pengenaan pajak, serta objek pajak yang tidak dipungut.

Menurut Isnan Wijarno dalam blognya <http://isnan-wijarno.com/tag/belanja-tidak>

dipecah-pecah/03/2011 menyatakan bahwa PMK 154/PMK.03.2010 pasal 3 “pembayaran yang jumlahnya paling banyak Rp.2.000.000,- (dua juta rupiah) dan tidak merupakan pembayaran yang terpecah-pecah”. Pada peraturan tersebut tidak ada penjelasan lebih lanjut kriteria terpecah-pecah atas belanja sehari, seminggu, sebulan dan sebagainya karena tidak ada penjelasan khusus, maka ada kemungkinan peluang bendahara tersebut menghindari kewajiban pemungutan pajak.

Faktor-faktor diatas diperparah oleh minimnya sosialisasi oleh KP2KP dan KPP Pratama Padang Satu. Jika sosialisasi perpajakan disampaikan dengan jelas, benar, dan nyaman oleh petugas pajak maka wajib pajak akan memiliki pengetahuan tentang arti pentingnya membayar pajak dan tanpa adanya sosialisasi yang efektif kepada wajib pajak maka wajib pajak akan mengalami kesulitan dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Menurut Wardani dan Wati (2018) sosialisasi perpajakan berpengaruh positif terhadap pengetahuan perpajakan, dan kepatuhan wajib pajak.

Pembayaran pajak dari dana yang bersumber dari APBD juga terkesan menambah ribetnya birokrasi di Indonesia, padahal uang yang dibayarkan tersebut berasal dari kas negara. Dengan kata lain, uang tersebut hanya dipindahkan dari saku kanan ke saku sebelah kiri, sementara saat pemungutan dan pemotongannya banyak penyimpangan-penyimpangan yang terjadi. Pertama pajak yang dipotong harus diinput ke dalam software yang digunakan perangkat daerah tersebut, kemudian dilakukan pengisian Surat Setoran Eletronik (SSE) secara online yang terkadang bermasalah di jaringannya. Langkah selanjutnya adalah pajak yang dipotong dan telah dibuatkan surat setoran eletroniknya juga harus disetor ke bank yang memakan waktu karena proses antrinya.

Penelitian ini sangat berbeda dengan penelitian sebelumnya yang berfokus pada wajib pajak pribadi dan entitas bisnis atau perusahaan, sedangkan permasalahan tersebut juga terdapat di organisasi sektor publik. Penelitian terdahulu menunjukkan pemahaman terhadap peraturan perpajakan yang oleh manajemen sebuah perusahaan baru mencapai 77,6% dan kepatuhan tentang kepatuhan wajib perpajakan badan baru mencapai 79,6% artinya baru mencapai level memahami (Khomsiyah, dkk 2010).

Dengan menggunakan kerangka teori institusional, riset ini bertujuan untuk menjelaskan masalah dan solusi terkait pemungutan pajak dari dana APBD, sehingga judul dari penelitian ini adalah “Studi Fenomenologis Mekanisme Pemungutan Pajak Yang Bersumber Dari Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (Studi Kasus Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman)”.

Berdasarkan latar belakang diatas rumusan masalah dari penelitian ini yaitu (1) bagaimana pemahaman dan pengetahuan bendaharawan tentang ketentuan perpajakan? (2) apa saja masalah terkait dengan pemungutan pajak dari dana yang bersumber dari APBD? (3) apa solusi yang cocok untuk mengatasi masalah pajak dari dana yang bersumber dari APBD?

2. TELAAH LITERATUR DAN HIPOTESIS PENELITIAN

2.1 Teori Institusional

Teori institusional telah banyak digunakan untuk menjelaskan fenomena serta memberikan pandangan yang kompleks dan kaya dalam lingkungan organisasi sektor publik (Bawono, 2015). Teori institusional memaknai keberadaan organisasi dipengaruhi oleh tekanan normatif yang kadang-kadang timbul dari sumber eksternal seperti lingkungan, namun bisa juga timbul dari dalam (internal) organisasi itu sendiri. Kaitannya dengan mekanisme pemungutan perpajakan dana yang bersumber dari APBD adalah bahwa menjadi mungkin dapat ditemukan aspek-aspek yang mendukung dan menghambatnya.

Menurut Oliver (1991) menyatakan terdapat lima tipe respon yang ditunjukkan oleh anggota organisasi berkaitan dengan tekanan institusional, baik di sektor publik maupun sektor swasta yaitu: patuh, kompromi, penghindaran, perlawanan, dan manipulasi. Patuh adalah ketika suatu organisasi menjalankan peraturan sepenuhnya sesuai aturan yang berlaku.

Kompromi adalah ketika suatu organisasi menerima aturan yang baru, namun disertai dengan beberapa negosiasi untuk memodifikasinya sesuai dengan kepentingannya. Penghindaran adalah ketika suatu organisasi berusaha mencari celah untuk tidak mengikuti peraturan yang sedang berlaku. Perlawanan adalah ketika suatu organisasi menentang aturan main yang telah

ditetapkan secara aktif dan terbuka. Respon yang paling berbahaya adalah manipulasi, dimana organisasi terlihat seperti menjalankan peraturan dengan baik, namun dibalik itu semua hanyalah sebuah tipuan belaka. Kerangka teori institusional ini nantinya akan menjelaskan permasalahan yang dihadapi dari mekanisme pemungutan pajak dana yang bersumber dari APBD.

2.2 Pengertian Pajak

Defenisi pajak menurut undang-undang perpajakan pasal 1 UU No. 6 tahun 1983 kemudian direvisi menjadi UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan diperbaharui lagi menjadi UU No 16 Tahun 2009 pasal 1 adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Menurut Sommerfeld dalam Watung (2013) menjelaskan bahwa pajak adalah suatu pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah, bukan akibat pelanggaran hukum, namun wajib dilaksanakan, berdasarkan ketentuan yang ditetapkan lebih dahulu, tanpa mendapatkan imbalan yang langsung dan proporsional, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya untuk menjalankan pemerintahan. Selain itu pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*. Soemitro dalam Watung (2013).

Kedua pendapat diatas menjelaskan bahwa pajak berasal dari rakyat ke pemerintah dan uangnya digunakan untuk menjalankan roda pemerintahan, namun sebagaimana sama-sama diketahui bahwa ada subjek pajak seperti bendahara pemerintah yang berkewajiban membayar pajak untuk pemerintah, namun dana yang digunakan justru dana yang bersumber dari pemerintah juga yakni APBD. Untuk itu, perlu dilakukan penelitian yang lebih mendalam apakah hal ini efektif dan efisien mengingat dalam praktek pemungutan pajak dari dana yang bersumber dari APBD mengalami beberapa kelemahan.

2.3 Kewajiban Perpajakan Bendahara Pemerintah

Bendahara pemerintah wajib mendaftarkan diri ke kantor pelayanan pajak (KPP) yang sesuai dengan tempat kedudukan unit kerja dengan tata cara pendaftaran mengisi formulir pendaftaran wajib pajak untuk wajib pajak bendahara yang tersedia di KPP dengan melampirkan fotokopi surat penunjukan sebagai bendahara tersebut dan KPP menerbitkan NPWP yang terdiri dari 15 digit dan surat keterangan terdaftar paling lama 1(satu) hari sejak kerja permohonan diterima secara lengkap, NPWP akan diterbitkan oleh KPP dengan nama bendahara unit/satuan kerja.

2.3.1 Melakukan Pemotongan PPh dan PPN

2.3.1.1 Pemotongan PPh Pasal 21

Pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 adalah cara pelunasan pajak dalam tahun berjalan melalui pemotongan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak orang pribadi dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, jasa, dan kegiatan. Bendahara pemerintah yang membayar gaji, upah, tunjangan, honorarium, dan pembayaran lainnya dengan nama apapun sehubungan dengan pekerjaan/jasa/kegiatan wajib melakukan pemotongan PPh 21.

Pengertian pembayaran gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lainnya sehubungan dengan pekerjaan adalah pembayaran gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran sejenis lainnya dengan nama dan dalam bentuk apapun yang dilakukan oleh bendahara pemerintah kepada ASN, pegawai honorer, anggota TNI atau POLRI, pejabat negara, atau pegawai tidak tetap.

Pengertian pembayaran upah atau imbalan jasa dan pembayaran dengan nama apapun sehubungan dengan jasa adalah pembayaran upah atau imbalan jasa atau pembayaran atas jasa dengan nama dan dalam bentuk apapun yang dilakukan oleh bendahara pemerintah kepada pihak pemberi jasa, termasuk narasumber atau orang yang memberikan jasa pelatihan. Sedangkan yang dimaksud dengan pembayaran lainnya dengan nama apapun sehubungan dengan kegiatan adalah pembayaran berupa uang saku, uang representasi, uang rapat, honorarium atau imbalan sejenis, dengan nama dan dalam bentuk apapun kepada peserta suatu kegiatan

(rapat, sidang, seminar, lokakarya/workshop, pendidikan, pertunjukan, atau perlombaan).

Penerima penghasilan yang wajib dipotong PPh Pasal 21 oleh bendahara pemerintah adalah:

- Pegawai, yaitu PNS (termasuk CPNS), pegawai yang diusulkan menjadi CPNS (Pegawai magang), anggota TNI atau POLRI, pegawai honorer, dan pegawai tidak tetap;
- Bukan pegawai, yaitu pihak pemberi jasa dalam segala bidang, termasuk narasumber acara atau trainer suatu kegiatan
- Peserta kegiatan yang diadakan oleh instansi pemerintah atau satuan kerja

Penerima penghasilan yang berstatus pegawai dapat dikategorikan sebagai pegawai tetap dan pegawai tidak tetap, sedangkan kriteria pegawai tidak tetap adalah:

- Memiliki perjanjian atau kontrak pelaksanaan pekerjaan tertentu dalam suatu jangka tertentu.
- Menerima penghasilan apabila yang bersangkutan bekerja berdasarkan jumlah hari kerja, jumlah unit hasil pekerjaan yang dihasilkan, atau penyelesaian suatu jenis pekerjaan yang diminta oleh pemberi kerja.

Tarif PPh atas penghasilan yang dikenai PPh yang tidak bersifat final, sesuai dengan Pasal 17 UU PPh adalah sebagai berikut:

Lapisan PKP	Tarif
<Rp50.000.000	5
>Rp50.000.000 s.d. Rp250.000.000	15%
>Rp 250.000.000 s.d. Rp500.000.000	25%
>Rp500.000.000,00	30%

Tarif PPh atas penghasilan yang dikenai PPh yang bersifat final berupa honorarium atau imbalan tidak tetap dan teratur lainnya yang menjadi beban APBN atau APBD dan dibayarkan kepada PNS (termasuk CPNS) adalah sebagai berikut:

- Sebesar 0% (nol persen) dari jumlah bruto honorarium atau imbalan lain bagi PNS golongan I dan golongan II, anggota TNI dan anggota POLRI golongan pangkat tamtama dan bintara, dan pensiunannya;
- Sebesar 5% (persen) dari jumlah bruto honorarium atau imbalan lain bagi PNS golongan III, anggota TNI dan anggota POLRI golongan pangkat perwira pertama, dan pensiunannya;

- c. Sebesar 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto honorarium atau imbalan lain bagi pejabat negara, PNS Golongan IV, anggota TNI dan anggota POLRI golongan pangkat perwira menengah dan perwira tinggi, dan pensiunannya.

Pemotongan PPh pasal 21 adalah cara pelunasan pajak dalam tahun berjalan melalui pemotongan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak orang pribadi dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, atas, dan kegiatan. Bendahara pemerintah yang membayar gaji, upah, honarium, tunjangan, tambahan penghasilan pegawai dan pembayaran lainnya sehubungan dengan pekerjaan/jasa/kegiatan wajib melakukan pemotongan PPh pasal 21.

2.3.1.2 Pemotongan PPh Pasal 22

Pemungutan Pajak Penghasilan PPh Pasal 22 dilakukan sehubungan dengan pembayaran atas pembelian barang seperti: komputer, mebel, mobil dinas, ATK dan barang lainnya oleh pemerintah kepada wajib pajak penjual barang. Peraturan terkait pelaksanaan pemungutan PPh pasal 22 diantaranya adalah pasal 22 undang-undang PPh, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 16/PMK.010/2016 dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 31/PJ/2015. Besarnya PPh pasal 22 yang wajib dipungut adalah 1,5% dari harga beli (tidak termasuk PPN) dan pemungutan PPh Pasal 22 dilakukan oleh:

- a. Bendahara pemerintah dan Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) sebagai pemungut pajak pada pemerintah pusat, pemerintah daerah, instansi atau lembaga pemerintah dan lembaga-lembaga negara lainnya berkenaan dengan pembayaran atas pembelian barang.
- b. Bendahara pengeluaran untuk pembayaran yang dilakukan dengan mekanisme uang persediaan (UP).
- c. Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) atau Pejabat Penerbit Surat Perintah Membayar yang diberi delegasi oleh KPA, untuk pembayaran kepada pihak ketiga yang dilakukan dengan mekanisme pembayaran langsung (LS).

Pemungutan PPh pasal 22 atas belanja barang tidak dilakukan dalam hal:

- a. Pembelian barang dengan nilai pembelian paling banyak Rp2.000.000,00 (dua juta rupiah) dengan tidak dipecah-pecah dalam beberapa faktur.

- b. Pembelian bahan bakar minyak, listrik, gas, pelumas, air minum/PDAM dan benda-benda pos dan
- c. Pembayaran untuk pembelian barang sehubungan dengan penggunaan dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS).

2.3.1.3 Pemotongan PPh Pasal 23

Pemotongan PPh pasal 23 adalah cara pelunasan pajak dalam tahun berjalan melalui pemotongan pajak atas penghasilan yang dibayarkan oleh bendahara kepada pihak lain. Peraturan-peraturan terkait pelaksanaan pemotongan PPh pasal 23 adalah pasal 23 Undang-undang PPh dan Peraturan Menteri Keuangan nomor 141/PMK.03/2015. Penghasilan yang dibayarkan tersebut antara lain:

- a. Royalti, hadiah/penghargaan.
- b. Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta.
- c. Imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konsultan dan jasa lain. Jasa lain yang menjadi objek pemotongan PPh Pasal 23.

Besarnya pemotongan PPh Pasal 23 adalah Sebesar 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto atas royalti dan hadiah/penghargaan dan sebesar 2% (dua persen) dari jumlah bruto atas sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, serta imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konsultan dan jasa lain.

2.3.1.4 Pemotongan PPh Pasal 4 ayat (2)

Pemotongan atau pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 4 ayat (2) adalah cara pelunasan pajak dalam tahun berjalan antara lain melalui pemotongan atau pemungutan pajak yang bersifat final atas penghasilan tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.

Berikut ini adalah penghasilan tertentu yang dikenai Pajak Penghasilan bersifat final adalah

- a. Persewaan tanah dan/atau bangunan, besarnya PPh final yang dipotong adalah 10% (sepuluh persen) dari jumlah bruto nilai persewaan, baik yang menyewakan wajib pajak orang pribadi maupun badan
- b. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, besarnya PPh dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan 2,5% dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah

- dan/ atau bangunan selain pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa rumah sederhana atau rumah susun sederhana yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dan 0% atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah, badan usaha milik negara yang mendapat penugasan khusus dari pemerintah, atau badan usaha milik daerah yang mendapat penugasan khusus dari kepala daerah sesuai UU yang mengatur mengenai pengadaan tanah bagi pembangunan untuk kepentingan umum.
- c. Jasa Konstruksi yang terdiri atas pekerjaan konstruksi, perencanaan konstruksi, pelaksanaan konstruksi dan pengawasan konstruksi.
 - d. Penghasilan dari usaha yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu

2.3.1.5 Pemotongan PPN

Pemungutan pajak pertambahan nilai atau PPN merupakan pelunasan pajak yang dikenakan atas setiap transaksi pembelian barang atau perolehan jasa dari pihak ketiga, misal pembelian alat tulis kantor, pembelian seragam untuk keperluan dinas, pembelian komputer, pembelian mesin absensi pegawai, perolehan jasa konstruksi, perolehan jasa pemesanan mesin absensi, perolehan jasa perawatan AC kantor, dan perolehan jasa atas tenaga keamanan.

Secara umum, atas setiap transaksi pembelian barang dan perolehan jasa dari pihak ketiga/rekan yang dibayar oleh bendahara harus dipungut PPN. Namun demikian, Terdapat beberapa transaksi pembelian barang dan perolehan jasa dari pihak ketiga yang tidak perlu dipungut PPN oleh bendahara yaitu:

- a. Pembayaran yang jumlahnya paling banyak Rp.1000.000,00 (satu juta rupiah) dan tidak merupakan pembayaran yang dipecah-pecah.
- b. Pembayaran untuk pembebasan tanah, kecuali pembayaran atas penyerahan tanah oleh *real estate* atau *industrial estate*.
- c. Pembayaran atas penyerahan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak yang menurut ketentuan perundang-undangan yang berlaku, mendapat fasilitas pajak pertambahan nilai tidak dipungut dan/atau dibebaskan dari pengenaan pajak tambahan nilai.

- d. Pembayaran atas penyerahan bahan bakar minyak dan bukan bahan bakar minyak oleh PT. Pertamina (Perseroan).
- e. Pembayaran atas rekening telepon.
- f. Pembayaran atas jasa angkutan udara yang diserahkan oleh perusahaan penerbangan.
- g. Pembayaran lainnya untuk penyerahan barang atau jasa menurut ketentuan perundang-undangan yang berlaku tidak dikenakan pajak pertambahan nilai.

Apabila terjadi kesalahan pemungutan pajak pertambahan nilai berupa pemungutan pajak pertambahan nilai yang lebih besar dari pada yang seharusnya atau kesalahan pemungutan yang bukan merupakan objek pajak pertambahan nilai, maka atas kelebihan pembayaran PPN yang seharusnya tidak terutang tersebut dapat dimintakan pengembaliannya.

2.3.1.6 Melakukan penyeteroran PPh dan PPN

Kewajiban bendahara pemerintah selanjutnya adalah menyetorkan PPh dan/atau PPN melalui sistem pembayaran pajak elektronik (*e-billing*) dan/atau layanan pada loket/teller pada kantor pos, bank devisa, atau bank penerima pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan, dan melaporkan SPT Masa PPh dan/atau PPN ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat wajib pajak bendahara terdaftar sesuai batas waktu yang telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2014 tentang Surat Pemberitahuan (SPT).

Batas waktu pembayaran/penyetoran pajak yang sudah dipotong dan/ atau dipungut oleh bendahara pemerintah serta tanggal pelaporan Surat Pemberitahuan Masa adalah sebagai berikut:

Pasal	Tanggal Penyetoran	Tanggal Pelaporan
PPH pasal 21	Paling lama tanggal 10 bulan berikutnya setelah masa pajak berakhir	Paling lama 20 hari setelah masa pajak berakhir
PPH Pasal 22 yang dipungut	Pada hari yang sama dengan pembayaran	Paling lama 14 hari setelah Masa Pajak

KPA atau PPSPM sebagai Pemungut PPh Pasal 22	kepada PKP rekanan pemerintah melalui KPPN	berakhir
PPh Pasal 22 yang dipungut Bendahara an	Paling lama 7 hari setelah tanggal pelaksanaan pembayaran	Paling lama 14 hari setelah Masa Pajak berakhir
PPh Pasal 4 ayat (2)	Paling lama tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya setelah Masa Pajak berakhir	Paling lama 20 hari setelah Masa Pajak berakhir
PPN atau PPN dan PPnBM yang dipungut PPSPM sebagai Pemungut PPN	Pada hari yang sama dengan pelaksanaan pembayaran kepada PKP rekanan pemerintah melalui KPPN	Paling lama akhir bulan berikutnya setelah Masa Pajak berakhir.
PPN atau PPN dan PPnBM yang dipungut Bendahara Pengeluaran an	Paling lama 7 hari setelah tanggal pembayaran kepada PKP rekanan pemerintah melalui KPPN	Paling lama akhir bulan berikutnya setelah Masa Pajak berakhir
PPh Pasal 23	Paling lama tanggal 10 bulan berikutnya setelah Masa Pajak berakhir	Paling lama 20 hari setelah Masa Pajak berakhir

3. METODE PENELITIAN

3.1 Jenis dan Paradigma Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian deskriptif-kualitatif, yaitu suatu penelitian yang bertujuan untuk menjelaskan bagaimana fenomena mekanisme pemungutan pajak dari dana APBD dengan berfokus pada tingkat dan pemahaman tentang ketentuan perpajakan, masalah yang dihadapi dan solusi yang dapat ditawarkan terkait pemungutan pajak dari dana APBD.

3.2 Tempat dan Waktu Penelitian

Unit analisis studi empiris ini adalah Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman. Sebagai salah satu organisasi sektor publik di Kabupaten Padang Pariaman. memiliki 10 bendahara pengeluaran dan yang dari 10 bagian dan masing-masing bendahara memegang SIMDA dan memiliki kewajiban melakukan pemotongan pajak. Untuk rekanan lokasi penelitian disesuaikan dengan keberadaan subjek, sedangkan Kantor Pelayanan Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan (KP2KP) beralamat di Jl. Jend. Sudirman, No. 165, Ampalu, Pariaman Utara, Kota Pariaman, Sumatera Barat, serta Kantor Pelayanan Pajak Pratama Padang Satu (KPP Pratama Satu) Jl. Bagindo Aziz Chan No.26 Sawahan, Kota Pariaman, Sumatera Barat.

Jadi terdapat tiga *stakeholders* dalam penelitian ini yang merupakan salah satu metode triangulasi dan digunakan demi menghilangkan bias persepsi dalam hasil wawancara nantinya. Waktu penelitian ini yaitu mulai dari bulan Desember s/d bulan Maret 2019.

3.3 Jenis dan Teknik Pengumpulan Data

Jenis data adalah data primer dan data dikumpulkan melalui pengisian kuesioner oleh 10 bendahara pada bulan Desember 2018 s/d Januari 2019, wawancara dengan 14 informan dari bulan Januari s/d Maret 2019. Jenis wawancara yang digunakan adalah wawancara terstruktur. Teknik pengumpulan data yang ketiga adalah dokumentasi pada bulan Februari 2019 terhadap dokumen SPJ dan SP2D salah satu bagian.

Demi meningkatkan tingkat keterandalan data dan menangkap gambaran yang jauh lebih mendalam mengenai fenomena mekanisme pemungutan pajak dari dana APBD di Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman teknik pengumpulan data yang digunakan yaitu triangulasi antar metode dan triangulasi antar informan. Triangulasi antar metode meliputi kuesioner, wawancara dan dokumentasi, sedangkan triangulasi antar informan meliputi bendahara, KP2KP Pariaman/KPP Pratama Padang Satu dan rekanan bendahara Pemda.

3.4 Teknik Analisis Data

Perhitungan atas kuesioner dilaksanakan dengan menggunakan rumus Dean J. Champion seperti penelitian Rahmad (2017)

yaitu dengan menjumlahkan jumlah jawaban “Benar” kemudian dilakukan perhitungan dengan cara sebagai berikut:

$$\text{Persentase} = \frac{\sum \text{Jawaban X } 100\%}{\sum \text{Jumlah Pertanyaan}}$$

Selanjutnya untuk menganalisis data hasil wawancara terhadap informan direkam audio dan kemudian transkripkan dan dianalisis satu demi satu. Hasil transkrip wawancara akan dianalisis melalui proses *coding*. Beberapa tema utama dan hubungan antar tema akan disimpulkan untuk masing-masing individu dan proses *coding* ditinjau kembali untuk memastikan konsistensi informan.

4 HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Deskripsi Wilayah Penelitian

Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman terletak di Kantor Bupati Padang Pariaman, Nagari Parit Malintang, Kecamatan VI Lingkung Kabupaten Padang Pariaman, Provinsi Sumatera Barat. Sekretariat Daerah mempunyai tugas membantu Bupati dalam penyusunan kebijakan dan pengkoordinasian administratif terhadap pelaksanaan tugas perangkat daerah serta pelayanan administratif.

Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman terdiri dari 10 bagian dengan jumlah 77 ASN (Per 31 Desember 2018). Sekretariat Daerah dipimpin oleh seorang Sekretaris Daerah yang bertugas mengoordinasikan penyelenggaraan urusan pemerintahan daerah dan memimpin dan bertanggung jawab atas pelaksanaan tugas dan fungsi Sekretariat Daerah. Sekretaris Daerah dibantu oleh 3 orang asisten. Asisten tersebut terdiri atas asisten pemerintahan, asisten pembangunan dan asisten administrasi umum.

4.2 Hasil Penelitian

4.2.1 Tingkat Pemahaman dan Pengetahuan Bendahara Tentang Ketentuan Perpajakan

Peneliti membagikan kusioner yang terdiri atas 50 pertanyaan. Pertanyaan tersebut berisi tarif, objek, batas waktu penyetoran atau pelaporan atas PPN, PPh dan pajak restoran. Perhitungan atas kusioner dilaksanakan dengan menggunakan rumus Dean J.

Champion. Rata-rata skor yang diperoleh adalah 57,40 artinya secara keseluruhan tingkat pemahaman bendahara berada pada level “*pemahaman dan pengetahuan cukup memadai*”.

Tabel. 1
Tingkat Pemahaman dan Pengetahuan Bendahara

No	Responden	Skor
1	Responden A	34
2	Responden B	62
3	Responden C	44
4	Responden D	72
5	Responden E	50
6	Responden F	70
7	Responden G	54
8	Responden H	62
9	Responden I	52
10	Responden J	74

4.2.2 Masalah Terkait Pemungutan Pajak Dari Dana APBD

Berikut ini adalah beberapa permasalahan pemungutan pajak dari dana APBD yang dilakukan bendahara pemerintah. Permasalahan akan ditriangulasi menurut tiga sudut pandang yakni bendahara bagian Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman, rekanan (Non PKP) dan KP2KP Pariaman, serta KPP Partama Padang Satu. Jawaban kusioner, dokumentasi dan hasil wawancara dari informan nantinya akan ditarik sebuah kesimpulan.

4.2.2.1 Rendahnya Pemahaman Perpajakan

Level “*pemahaman dan pengetahuan cukup memadai*” dapat dilihat dari hasil secara rata-rata kusioner dan temuan non objek pajak yakni PPN dan PPh 22 tetap dipungut oleh bendahara Hasil dokumentasi terhadap dokumen ganti uang (GU2) tahun anggaran 2018 terdapat pengadaan 625 Al-quran program peningkatan pelayanan kehidupan beragama kegiatan peningkatan pelaksanaan pesantren dan safari ramadhan dengan total anggaran Rp.50.000.000. Total transaksi tersebut Rp.49.975.000,- (sudah termasuk pajak) dan bendahara membayarkan pemotongan PPN dan PPh 22 sebesar Rp.5.906.137,-.

Seharusnya berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 122/PMK/011/2013 menyatakan bahwa kitab suci bukan objek

pajak PPN dan PMK nomor 34/PMK.010/2017 yang menyatakan bahwa kitab suci adalah bukan objek. Hal yang tersebut juga didukung oleh pernyataan informan yang menyatakan kalau kitab suci adalah non objek pajak:

“Kalau sesuai PMK 122 tahun 2013 itu ada beberapa barang yang tidak termasuk objek pajak salah satunya adalah kitab suci. Kitab suci ini terbebas dari pajak atas transaksi apapun, jadi selagi ada transaksinya yang namanya kitab suci terbebas dari pajak, jadi kalau ada bendahara yang menarik PPN dan PPH atas transaksi kitab suci tersebut itu sudah jelas menyalahi aturan...”(Bapak Abdul Haris Lubis dari KP2KP Pariaman).

Temuan ini sama dengan penelitian yang pernah dilakukan oleh Wibowo (2014) yang menyatakan bahwa terdapat non objek PPh 22 yang tetap dipungut oleh bendahara RS.HJK

4.2.2.2 Bendahara Menyalahi Aturan

Peraturan Menteri Keuangan nomor 154/PMK/03/2010 pasal 3 seolah menjadi celah bagi bendahara dalam memecah SPJ dengan beragam motif diantaranya keterbatasan anggaran. Hal yang tersebut juga didukung oleh pernyataan seorang bendahara sebagai berikut:

“Saya pernah membagi 2 SPJ agar 2 kali bayar maksudnya untuk tidak kena pajak.”(Bapak A dari Bendahara 1)

“Saya pernah memecah SPJ, motifnya karena dana tidak mencukupi.”(Ibu C dari Bendahara 3).

Relevan dengan pernyataan bendahara berdasarkan hasil wawancara dengan rekanan yang tidak mau disebutkan namanya juga membenarkan hal tersebut.

“Saya pernah menemukan bendahara yang memecah SPJ alasannya adalah untuk biar menghindari pajak cara kerjanya SPJ dipecah jadi beberapa faktur, kadang dibikin fakturnya nominal dibawah 500 ribu atau dibawah 1 juta padahal sekali belanja, kadang 1 juta dibikin 5 faktur jadi bisa 5 juta. kalau 5 juta sekali faktur kan bisa kena pajak.”(Rekanan bendahara Pemda)

Hal seperti ini sangat disayangkan Pernyataan ini juga didukung oleh pernyataan informan dari KP2KP Pariaman sebagai berikut

“Diaturan kita sudah jelas ya seperti Bapak bilang tadi, ada kelemahan di PMK 154 ini yang menyatakan terkena pajak hanya nominal diatas 1 juta dan diatas 2 juta, terkadang bendahara-bendahara ini ada cara-cara bisa kita bilang tersembunyi dibelakang itu mereka dengan cara memecah kwitansi dan faktur pajaknya untuk menghindari pajak.....”(Bapak Abdul Haris Lubis dari KP2KP Pariaman)

Temuan ini sama dengan penelitian yang dilakukan oleh Syahrial (2016) yang menyatakan bahwa kasus yang pernah terjadi dalam hal pemungutan PPh 22 adalah kesengajaan bendahara untuk memecah faktur pembayaran atas suatu transaksi pembelian barang dengan tujuan menghindari pengenaan PPh 22 dan untuk kesalahan pemungutan PPN adalah sama halnya dengan kasus pemungutan PPh 22 yaitu kesengajaan bendahara untuk memecah faktur pembayaran atas suatu transaksi pembelian barang dengan tujuan menghindari pajak.

Sementara untuk penyelewengan yang lebih ekstrim dan bisa dikategorikan tindakan pidana yakni bendahara memungut pajak, namun tidak menyetorkannya ke kas negara saat ini tidak bisa dilakukan lagi. Sebelumnya hal ini pernah terjadi sesuai dengan penelitian Ratnafuri dan Herawati (2012) yang menyatakan tindak penggelapan pajak juga dilakukan oleh mantan bendaharawan pengeluaran Sekretariat Daerah (Setda) Kota Palembang dan Oknum Pegawai Negeri Sipil (PNS) Dinas Pendapatan Daerah (Dispenda) Kota Palembang tidak terjadi di Setdakab Padang Pariaman.

4.2.2.3 Bendahara Lalai Terhadap Kewajiban

Sesuai aturannya PMK 242/PMK.03/2014 setiap jenis pajak memiliki batas waktu tanggal penyetoran seperti PPh 21 paling lama disetor tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya, PPh 22 paling lama 7 (tujuh) hari setelah tanggal pelaksanaan pembayarannya, PPh 23 dan PPh pasal 4 ayat 2 paling lama tanggal 10 bulan berikutnya, serta PPN

dibayarkan paling lama 7 (tujuh) hari setelah tanggal pembayaran ke rekanan.

Dalam hal ini bendahara yang tidak melakukan pembayaran atau penyetoran pajak sesuai dengan tanggal jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2%/bulan dihitung dari tanggal jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran. Hasil wawancara terhadap 10 bendahara mereka mayoritas tidak mengetahui aturan bahwa pembayaran pajak memiliki batas waktu sesuai jenis pajak yang mereka pungut, sedangkan yang mengetahui menyebutkan batas waktu pembayaran pajak dengan salah. Berikut ini salah satu pernyataan salah seorang bendahara:

“Kalau PPH 21 bang paling lambat tanggal 10 setiap bulannya, PPh 22 dihari yang sama, PPh 23 tidak tau, PPh 4 ayat 2 dan PPN dihari yang sama saat transaksi.”(Bapak E dari Bendahara 4)

Temuan ini sama dengan penelitian yang dilakukan oleh Yusmadi, dkk (2014) yang menyatakan bahwa pelaksanaan kewajiban bendaharawan instansi pemerintah dalam pemungutan pajak penghasilan di Kabupaten Pidie belum berjalan sebagaimana mestinya hal ini ditunjukkan dengan adanya bendahara pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang terlambat dalam penyetoran pajak penghasilan karena bendaharawan yang tidak sepenuhnya melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku yang berakibat pada penerimaan negara dari sektor pajak juga mengalami kendala dan berpotensi merugikan Negara

SPT Masa adalah surat pemberitahuan untuk suatu masa pajak, sedangkan SPT tahunan adalah surat pemberitahuan untuk suatu tahun pajak atau bagian tahun pajak. Fungsi SPT masa adalah sebagai sarana wajib pajak untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan perhitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang, baik pribadi atau badan.

Hasil wawancara di Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman terhadap 10 bendahara pengeluaran menyatakan bahwa mereka tidak pernah melaporkan SPT masa dan SPT tahunan badan, padahal diaturannya jelas dan bisa dikenakan sanksi berupa denda. Temuan tersebut juga dibenarkan informan dari KP2KP Pariaman, berikut hasil wawancaranya

“Beda ya pembayaran dengan pelaporan. Kalau pembayaran 2%, pelaporan itu tersendiri untuk SPT PPN 500 ribu/bulan SPT PPH 100 ribu. Kalau pelaporan ini kenapa mungkin mereka tidak melaporkan, karena analogikanya seperti ini kalau mereka terkena sanksi itu uang dari negara dan dikembalikan ke negara lagi, jadi kalau mereka tidak lapor udah dibiasain aja.”(Bapak Abdul Haris Lubis dari KP2KP Pariaman)

Penelitian ini sama dengan penelitian Sorongan (2014) menyatakan bahwa pelaporan PPh Pasal 22 atas pengadaan barang tahun 2013 KPPN Kota Bitung tidak melaporkannya dalam bentuk SPT masa ke KPP setempat, dengan alasan karena KPP dimana KPPN Kota Bitung terdaftar tidak pernah memberikan sanksi kepada KPPN Kota Bitung atas tidak dilaporkannya SPT Masa PPh pasal 22 atas pengadaan barang selama tahun 2013 dan Penelitian Tumbel, dkk (2017) juga menyatakan pemotongan PPh pasal 22 atas pembelian ATK telah sesuai dengan pemotongan (tarif 1,5%) dan batas waktu pelaporan belum sesuai berdasarkan peraturan perpajakan dan pemotongan PPN atas pembelian barang telah dilakukan sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku dan untuk pelaporan PPN belum sesuai berdasarkan peraturan perpajakan

4.2.2.4 Tidak Pernah Ada Sosialisasi

Bendaharawan memiliki peran strategis dalam administrasi perpajakan dan berperan penting dalam mendukung terciptanya kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, namun sangat disayangkan hal tersebut tidak didukung oleh kegiatan sosialisasi perpajakan. Jika sosialisasi perpajakan disampaikan dengan jelas, benar, dan nyaman oleh petugas pajak maka wajib pajak akan memiliki pengetahuan tentang arti pentingnya membayar pajak yang secara otomatis akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak, namun kondisi ini berbeda yang terjadi di lapangan.

KP2KP Pariaman yang bertugas melakukan sosialisasi tidak pernah menjalankan fungsinya dengan maksimal. KP2KP tidak pernah melakukan sosialisasi perpajakan kepada bendahara Pemda dan hal ini juga dikeluhkan oleh bendahara Pemda.

Berikut ini adalah salah satu hasil wawancara bendahara Pemda

“Tidak pernah dilakukan Bimtek atau penyuluhan baik dari KP2KP atau BPKD, tetapi dahulu tahun 2015 dan 2016 waktu saya dibagian Pemerintahan Nagari Sekretariat Daerah Padang Pariaman pernah dilakukan, namun pesertanya adalah perangkat nagari.” (Ibu J dari Bendahara 10)

KP2KP Pariaman membenarkan hal tersebut karena fokus terhadap SPT tahunan berikut adalah hasil wawancaranya:

Untuk beberapa tahun belakangan ini instruksi atasan kita KPP Pratama Padang Satu tidak ada penyuluhan yang fokus untuk bendahara mengenai hal tersebut, jadi target selama ini hanya penyuluhan mengenai SPT tahunan.” (Bapak Abdul Haris Lubis dari KP2KP Pariaman)

Padahal hasil penelitian Warnadi, dkk (2018) yakni sosialisasi perpajakan berpengaruh positif terhadap pengetahuan perpajakan dan pengetahuan perpajakan berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak dan menyarankan perlu memperluas sosialisasi perpajakan kepada wajib pajak agar wajib pajak lebih paham terhadap hak dan kewajiban perpajakannya.

4.2.2.5 Ketidakjelasan Aturan Terkait PPN

Petunjuk mengenai tata cara pemungutan penyetoran dan pelaporan PPN terdapat dalam Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-563/KMK.03/2003, namun PMK tersebut hanya secara khusus mengatur transaksi dengan Pengusaha Kena Pajak (PKP), sementara tidak adanya aturan yang jelas tentang transaksi dengan non PKP. Kondisi yang ditemui di lapangan tidak mendukung, ada kalanya barang dan jasa yang dibutuhkan hanya tersedia oleh non PKP disitu terkadang bendahara Pemda mengalami dilema antara memungut atau tidak, seperti yang dirasakan bendahara Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman.

Berdasarkan hasil wawancara dengan 10 bendahara disimpulkan seluruh bendahara tetap memungut PPN jika bertransaksi dengan rekanan non PKP dan didukung oleh hasil wawancara dengan rekanan non PKP yang membenarkan hal tersebut

Sebenarnya jika bendahara Pemda memungut PPN atas transaksi tersebut tidak akan merugikan negara justru akan menguntungkan negara, namun jika PPN tetap dipungut akan menimbulkan pajak ganda karena rekanan sudah dikenakan PPN atas barang yang mereka beli, namun tidak bisa mengkreditkan PPN masukan, kemudian bendahara tetap memungut PPN karena konsumen terakhir atas barang atau jasa tersebut. Hal ini diperparah karena terdapat multi penafsiran terkait pemungutan PPN atas transaksi dengan non PKP akibat ketidakjelasan PMK-563/KMK.03/2003. Berikut ini hasil wawancara dengan KPP Pratama Padang Satu yang menyatakan bahwa rekanan non PKP tidak diwajibkan dipungut PPN oleh bendahara Pemda.

“Kalau dia bukan PKP gak usah dipungut pak karna dia bukan PKP jadi tidak ada kewajiban bendahara untuk memungut PPN.” (Ibu Nivia dari Kasi Pelayanan, KPP Pratama Padang Satu)

Sebuah tayangan youtube dengan Bapak Heri Widiato Kasi Walon 1 KPP Pratama Pondok Aren, Jakarta juga menyatakan tidak ada kewajiban bendahara memungut PPN terhadap rekanan non PKP, Berikut adalah hasil wawancaranya:

“Bahwa sesuai dengan ketentuan PMK/197/03/2013 jelas-jelas mengatur bahwa batasan pengusaha kena pajak yang terbaru adalah 4,8 Milyar dbawah itu dia tidak diwajibkan menjadi PKP. Mereka boleh memilih menjadi PKP atau menggunakan haknya untuk tidak menjadi PKP. Sesuai ketentuan sepanjang dia belum PKP dan tidak mendaftar untuk menjadi PKP, maka bendahara tidak diwajibkan untuk memungut PPN karena implikasi memungut PPN adalah pembuatan faktur pajak. Faktur pajak hanya bisa dibuat oleh mereka yang sudah jadi PKP.” (Bapak Heri Widiato Kasi Walon 1 KPP Pratama Pondok Aren, Jakarta)

Hasil ini justru sedikit berbeda dengan hasil wawancara staf KP2KP Pariaman yang mewajibkan bendahara untuk memungut PPN terhadap rekanan non PKP. Berikut hasil wawancaranya

“Kalau misalnya yang bendahara bertransaksi dengan non-PKP sesuai dengan PMK no 563 tahun 2003, bendahara itu wajib memungut atas transaksi apapun selagi transaksi itu adalah BKP ataupun JKP.....”(Bapak Abdul Haris Lubis dari KP2KP Pariaman)

Persis dengan hasil wawancara staf KP2KP Pariaman yang mewajibkan bendahara untuk memungut PPN terhadap rekanan non PKP, KPP Pratama Padang Satu juga menyatakan hal tersebut. Sedikit unik kali ini yang diwawancarai adalah dengan Waskon 1, namun berbeda pendapat dengan Ibu Nivia Kasi Pelayanan. Berikut adalah hasil wawancaranya:

“Setau saya bendahara transaksi dengan non PKP kewajiban memungutnya tetap ada, walaupun rekananya bukan PKP bendahara kewajibanya tetap ada tapi ngk ada faktur pajaknya. Peraturannya. Dasarnya keputusan menteri keuangan no 563/PMK/03/2003.....”(Ibu Ayu dari Waskon 1, Kantor Pelayanan Pajak Pratama Padang Satu)

Ketidakjelasan aturan menyebabkan perbedaan cara pemahaman masing-masing perangkat terkait terhadap aturan yang ada. Untuk itu, diharapkan di masa akan datang pemerintah juga mengeluarkan peraturan yang menyatakan secara jelas terkait transaksi antara bendahara pengeluaran dengan rekanan non PKP agar tidak terjadi multitafsir.

4.3 Solusi Terkait Pemungutan Pajak Dari Dana APBD

4.3.1 Transaksi Dengan Rekanan PKP dan Memiliki NPWP

Ada beberapa manfaat bendahara Pemda bertransaksi dengan PKP dibandingkan dengan non PKP. Selain untuk penerimaan negara, pemungutan PPN rekanan yang PKP oleh bendahara berfungsi sebagai alat kontrol terhadap penyelewengan belanja pemerintah, memudahkan pelacakan belanja fiktif atau dikorupsi. Belanja oleh kantor pemerintah akan dikonfirmasi dengan laporan pajak rekanan. Dilihat kesesuaian profil usaha, jenis belanja kantor pemerintah dan jenis barang yang dijual oleh rekanan, dan sebagainya. Meskipun omset rekanan belum mencapai syarat untuk menjadi PKP, tetapi pengusaha kecil yang belum

mencapai pendapatan segitu juga boleh menjadi PKP atas permintaan sendiri. Berikut pernyataan informan dari KP2KP Pariaman:

“Kalau misalnya ternyata bendahara pemda bertransaksi dengan rekanan non PKP Bendahara bisa memberikan masukan dan arahan kepada rekanan tersebut untuk menjadi PKP. Walaupun syaratnya tertulis omsetnya harus di atas 4,8 Miliar bisa kok mengajukan PKP tanpa omset diatas 4,8 m tetapi harus atas kemauan sendiri dari rekanan tersebut. jadi mungkin bendahara member masukan dan pengetahuan kepada rekanan tersebut agar mendaftar atau mengunggah diri sebagai PKP.”(Bapak Abdul Haris Lubis dari KP2KP Pariaman)

Fungsi NPWP yang paling utama adalah sebagai alat dalam segala macam bentuk administrasi perpajakan. Fungsi NPWP dalam perpajakan adalah sebagai tanda pengenal diri atau identitas wajib pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. NPWP sendiri dicantumkan dalam setiap dokumen perpajakan dengan NPWP wajib pajak dapat menjaga ketertiban dalam pembayaran pajak dan pengawasan administrasi perpajakan.

Menurut penelitian Rahmawati, dkk (2015) menyatakan bahwa kesadaran hukum masyarakat mempengaruhi tingkat ketaatan hukumnya, kaitannya dengan *withholding system* adalah dimana masyarakat dengan kesadaran mendaftarkan diri sebagai wajib pajak dengan memiliki NPWP. Setelah menjadi wajib pajak yang sadar akan kewajiban melakukan pembayaran pajak, maka akan mempengaruhi tingkat ketaatan wajib pajak untuk membayar pajak tepat waktu dan sesuai dengan ketentuan. Temuan ini juga didukung oleh pernyataan informan dari KP2KP Pariaman, berikut hasil wawancaranya

“Kewajiban rekanan setelah memiliki NPWP yaitu memperhitungkan, membayar dan melaporkan. Jadi kalau dia pengusaha dia wajib menghitung omset perbulannya, lalu wajib menyeter sesuai tarif kita PP 23 tahun 2018 yaitu 0.5% dari omset, lalu mereka wajib melaporkan SPT

tahunan setahun sekali yang dilaporkan maksimal akhir maret tahun berikutnya. Tujuannya biar tertib aja, ada yang lapor dan bayar.”(Bapak Abdul Haris Lubis dari KP2KP Pariaman)

Jadi rekanan yang memiliki NPWP selain dikenakan pemotongan pajak yang lebih rendah dibandingkan yang tidak memiliki NPWP, diharapkan setelah memiliki NPWP rekanan tersebut juga akan melaksanakan kewajiban perpajakannya yakni pembayaran dan pelaporan pajak. Selain membayar pajak, rekanan juga diwajibkan melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) wajib pajak badan paling lambat 4 bulan setelah tahun pajak berakhir. Imbas dari semua ini adalah diharapkan dapat meningkatnya pendapatan negara dari sektor perpajakan

4.3.2 Rekanan Diminta Mengurus Surat Keterangan Bebas

Kenyataan di lapangan masih banyak rekanan yang kurang paham terhadap penunjukan bendahara sebagai pemungut pajak, sehingga setiap bertransaksi dengan bendahara Pemda dikenakan pajak. Mereka tidak membedakan antara bendahara dengan konsumen yang lain. Padahal aturannya sudah dijelaskan bahwa bendahara menjadi pemungut pajak dari dana yang bersumber dari APBD.

Bagi wajib pajak penerima penghasilan yang tidak mau dipotong atau dipungut pajak oleh bendahara Pemda dapat mengurus Surat Keterangan Bebas (SKB). SKB diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak, Direktorat Jenderal Pajak. Dengan memperlihatkan SKB, pemotong atau pemungut PPh dan/atau PPN tidak lagi melakukan kewajiban pemotongan. Secara tidak langsung, SKB memberitahukan kepada pemotong atau pemungut pajak bahwa untuk wajib pajak ini tidak perlu lagi dipotong atau dipungut. Pedoman ini berlaku setelah disahkannya peraturan pelaksanaan PP 23 Nomor 2018 menggantikan PP Nomor 46 Tahun 2013. Petunjuk seperti ini juga dibenarkan informan dari KP2KP Pariaman, berikut hasil wawancaranya.

‘SKB itu sesuai namanya surat keterangan bebas, SKB ini diatur di PP 46 tahun 2013. Jadi SKB itu adalah mengurangi tarif pajak. Itu digunakan harus 2 pasal yaitu pasal 22 dan 23. Pasal 22 tarifnya 1,5%

pasal 23 tarifnya 2%. Dengan adanya SKB ini si wajib pajak ini hanya dipotong 1% bukan 1,5 atau 2% lagi tapi 1% saja dengan cara mengajukan permohonan SKB di KPP terdaftar. Dan kita ada peraturan terbaru lagi yaitu PP 23 tahun 2018 yang isinya lebih memudahkan lagi bukan 1% tapi hanya 0,5%. Jadi si wajib pajak ini hanya di potong 0,5% dan masa berlakunya kalau pribadi itu berlakunya sampai dengan 7 tahun, yang berbentuk CV/firma berlakunya sampai 4 tahun dan kalau yang PT berlaku sampai dengan 3 tahun.....”(Bapak Abdul Haris Lubis dari KP2KP Pariaman)

Dengan demikian, adanya SKB membuat uang tunai rekanan Pemda tidak akan dipotong atau dipungut pajaknya. Rekanan Pemda tersebut menjadi punya tambahan kemampuan *cash* yang digunakan untuk pengembangan modal usaha. Tagihan penghasilan atas transaksi dengan bendahara Pemda menjadi utuh diterima. Adanya SKB juga menjadi pegangan bagi bendahara untuk tidak memotong pajak dan bendahara juga aman dari sanksi dari pemeriksa keuangan, jadi SKB sama-sama menguntungkan kedua pihak yang bertransaksi.

4.3.3 Peningkatan Sosialisasi

Mengingat bahwa penerimaan pemerintah dari sektor pajak sangat dominan, sementara disisi lain masih banyak kebutuhan negara yang bersumber dari penerimaan pajak, maka perlu dilakukan optimalisasi sosialisasi dan pemeriksaan-pemeriksaan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak kepada pemotong dan pemungut pajak pada lingkungan instansi pemerintah untuk memaksimalkan penerimaan pajak.

Fungsi tersebut merupakan fungsi perbendaharaan dan pihak yang sangat berperan dalam melaksanakan fungsi perbendaharaan tentunya adalah bendaharawan karena bendaharawan memiliki peran strategis dalam sistem administrasi perpajakan dan berperan penting dalam mendukung terciptanya kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Adanya sosialisasi dapat mengatasi masalah terutama mengenai rendahnya pemahaman bendahara dan bendahara yang sering

menyalahi aturan terkait batas waktu pembayaran dan adanya pelaporan SPT masa dan SPT tahunan karena bendahara beralasan tidak mengetahui aturan tersebut .

Dalam pelaksanaannya tidak dapat dipungkiri banyak sekali permasalahan oleh karena itu diharapkan adanya kegiatan sosialisasi, hal ini didukung oleh penelitian Rahmawati, dkk (2015) menyarankan sebaiknya pemerintah memberikan sosialisasi kepada *withholder*, maupun kepada wajib pajak mengenai perpajakan baik itu melalui pelatihan-pelatihan maupun melalui seminar-seminar tentang pajak. Hal ini dapat meningkatkan pengetahuan dan wawasan pemungut pajak yang dapat membantu proses pemungutan atau pemotongan pajak itu sendiri, senada dengan itu Baguna, dkk (2017) menyatakan bahwa mengikuti setiap sosialisasi peraturan perundangan perpajakan yang dilakukan oleh kantor pajak, agar tidak terjadi kesalahan potong baik lebih bayar atau kurang bayar yang mengakibatkan kesalahan pembayaran.

Berbanding terbalik dengan hal tersebut, hasil wawancara terhadap bendahara Pemda di Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman dan KP2KP Pariaman menyatakan bahwa sosialisasi tidak pernah dilakukan alasannya mereka lebih fokus ke SPT tahunan dan tidak ada perintah dari KPP Pratama Padang Satu. Untuk itu diharapkan tahun yang akan datang sosialisasi perlu dilakukan terhadap bendahara pemerintah, mengingat aturan-aturan perpajakan sering berubah setiap saat

4.3.4 Melakukan *Gross up*

Gross up pajak merupakan cara untuk dapat menentukan jumlah kas yang diterima di awal dengan cara meningkatkan nilai objek pajak sebesar beban pajak. Ini adalah cara terakhir yang ditempuh bendahara Pemda jika rekanan tetap menolak dipungut pajaknya, sementara bendahara Pemda diwajibkan untuk memungut pajak atas transaksi tersebut. Cara kerjanya adalah Dasar Pengenaan Pajak (DPP) ditambahkan dengan besaran pajak yang akan dipotong, sehingga menghasilkan DPP baru yang lebih besar dan digunakan sebagai dasar pengenaan pajak.

Pada dasarnya tidak ada ketentuan yang mengatur mengenai *Gross-up* untuk PPh selain tunjangan pajak PPh 21, namun dalam praktiknya banyak bendahara Pemda

dihadapkan pada kondisi rekanan atau penyedia jasa tidak mau dipotong PPh 22 dan PPh 23 atas penghasilan yang diterimanya dan tidak mau juga untuk melakukan pengurusan SKB. Penolakan pemotongan dari rekanan menyebabkan pajak menjadi tanggungan dari bendahara Pemda sebagai pemotong pajak. Sangat umum dilakukan oleh beberapa bendahara Pemda memotong dengan metode *gross-up*, hal ini dilakukan agar rekanan tetap menerima full pembayaran dan bendahara tetap melaksanakan kewajibannya sebagai pemungut pajak atas transaksi yang menggunakan dana APBD.

Berdasarkan hasil wawancara hampir semua bendahara Pemda menemukan rekanan seperti itu. Berikut ini adalah salah satu hasil wawancara terhadap bendahara Pemda tersebut:

“Saya tidak setuju dengan gross up karena pajaknya dibebankan ke Negara. Saya pernah menemukan rekanan seperti itu yakni saat service AC dimana rekanan tidak ingin dopiting PPh pasal 23.” (Ibu I dari Bendahara9)

Pernyataan tersebut juga didukung oleh pernyataan rekanan bendahara Pemda, berikut hasil wawancaranya:

“Saya untuk menutupi pembayaran pajak. Kemudian karena penjualan saya kan secara kredit, jadi kalau dipakai harga toko saya harus menutupi bayar pajak. Makanya harus dinaikan harganya.” (Rekanan bendahara Pemda)

Metode *gross up* biasanya banyak diterapkan di perusahaan-perusahaan untuk tujuan menghemat pajak perusahaan tersebut. Menurut Ashriana (2017) dengan menggunakan metode *gross up*, maka perusahaan dapat melakukan penghematan pajak karena tunjangan pajak penghasilan yang dikeluarkan oleh perusahaan dapat diakui sebagai pengurang pendapatan kena pajak artinya PPh pasal 21 dibebankan kepada perusahaan. Saat ini metode *gross up* juga sering dilakukan saat bendahara Pemda bertransaksi dengan rekanan. Berikut adalah hasil wawancara dengan narasumber dari KP2KP Pariaman:

“Kalau mengenai gross up itu murni kebijakan dari rekanan karena jika mereka tetap ingin mendapatkan untung yang sama tapi ada pajak di

dalam nya terpaksa mereka melakukan gross up. Dan bagi kita dari segi pajak itu tidak masalah.....” (Bapak Abdul Haris Lubis dari KP2KP Pariaman)

Dengan demikian, *gross up* terjadi karena rekanan Pemda tidak mau dipotong pajaknya dan tidak mau pula mengurus SKB. *Gross up* akan berpengaruh terhadap pembayaran ke rekanan dan pajak, serta proses pencatatannya artinya harus ada kesepakatan terlebih dahulu antara pihak yang bertransaksi tersebut. Jadi *gross up* bukanlah menanggung pajak atau membayarkan pajak penerima penghasilan, namun memberikan tunjangan pajak sebesar pajak yang terutang dan harus dipotong

5 KESIMPULAN, KETERBATASAN, SARAN

5.1 Kesimpulan

Fokus utama penelitian ini adalah “apa saja masalah terkait pemungutan pajak dari dana APBD”. Problematika yang terjadi dalam pemungutan pajak di Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman cukup kompleks, yaitu:

- Berdasarkan kuesioner yang dijalankan tingkat pemahaman dan pengetahuan bendahara tentang ketentuan perpajakan berada pada level “*pemahaman dan pengetahuan cukup memadai*”.
- Masalah terkait dengan pemungutan pajak dari dana APBD adalah rendahnya pemahaman bendahara yang terbukti dari adanya non objek PPh 22 yang tetap dipungut, bendahara yang menyalahi aturan, bendahara lalai terhadap kewajiban perihal batas waktu pembayaran dan tidak melaporkan SPT masa, serta SPT tahunan, dan tidak pernah ada kegiatan sosialisasi, serta ketidakjelasan aturan terkait PPN
- Solusi yang cocok untuk mengatasi masalah pajak dari dana APBD adalah bendahara diminta bertransaksi dengan rekanan PKP dan memiliki NPWP, rekanan diminta mengurus SKB dan peningkatan sosialisasi, serta melakukan *gross up*.

5.2 Keterbatasan

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah terbatasnya jumlah sampel yang hanya 1 OPD yakni Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman dan terbatasnya rekanan yang hanya

rekanan non PKP saja. Kemudian penelitian ini hanya sebatas Kabupaten Padang Pariaman saja.

5.3 Saran

Berdasarkan keterbatasan penelitian, maka saran untuk penelitian selanjutnya adalah pemilihan OPD yang lebih banyak atau dalam ruang lingkup Kabupaten atau Kota, serta Provinsi dan pemilihan rekanan juga ditambah dengan rekanan yang PKP atau perusahaan yang berskala besar seperti hotel berbintang dan lain sebagainya

Sekretariat Daerah Kabupaten Padang Pariaman sebaiknya mengangarkan pelatihan perpajakan atau bimbingan teknis setiap tahunnya dengan mengundang KP2KP dan KPP Pratama 1 Padang karena peraturan perpajakan yang sifatnya dinamis dan Inspektorat Kabupaten Padang Pariaman sebagai sisten pengendalian internal pemerintah hendaknya lebih tegas menindak bendahara-bendahara yang menyalahi aturan dan lalai terhadap kewajiban perpajakan

DAFTAR PUSTAKA

- Ashriana, Ahfi Nova.2017.”Analisa Perhitungan PPh 21 Dengan Menggunakan Metode *Gross Up* di CV. Mustika Mojokerto”.*Journal of Entrepreneurship, Business Development and Economic Educations Research, 1(1), 45-56.*
- Baguna, Nabella L.2017. “Analisis Perhitungan dan Pelaporan Pajak Penghasilan Pasal 21 Pegawai Tetap Pada PT.Bank Rakyat Indonesia Kota Manado”. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern, 12(2), 327-335.*
- Bawono, Andy Dwi Bayu.2015.*The Role of Performance Based Budgeting in The Indonesian Public Sector*.Disertasi.Sydney.Macquarie University
- Cheisviyanny, Charoline.2015. “Analisis Pelaksanaan Fungsi Bendahara Pemerintah Daerah Sebagai Pemungut PPN dan PPh Pasal di Provinsi Sumatera Barat (Studi Kasus Pada CV LPM, Distributor Motor Tiga Roda)”. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi (Infestasi), 11, 11-20.*

- Direktorat Jenderal Pajak.2016. *Bendahara Mahir Pajak*. Edisi Revisi.Tim Penyusun Direktorat Peraturan Perpajakan III.
- Kasmini, Ni Wayan Ayu, dkk.2017."Pengaruh Pendidikan, Kompensasi, Motivasi, dan Komitmen Organisasi Pada Kinerja Bendahara Sekolah Menengah di Kabupaten Gianyar".*Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 6(1), 109-136.
- Kotte, Jeniwati Caroline.2016."Pengaruh Pengetahuan Konsep Perpajakan Terhadap Etika Penggelapan Pajak".*Jurnal Universitas Kristen Immanuel*, 10(1), 102-108.
- Khomsiyah,dkk 2010. "Pemahaman Manajemen Perusahaan Tentang Peraturan Perpajakan dan Kepatuhan Wajib Pajak Badan (Studi kasus di Kota Metro)".*Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 1(1), 109-122
- MS,Soegijono.1993."Wawancara Sebagai Salah Satu Metode Pengumpulan Data".*Jurnal Media Litbangkes*, 3(1), 17-21.
- Nilamsari, Natalina.2014."Memahami Studi Dokumen Dalam Penelitian Kualitatif".*Jurnal Wacana*, 13(2), 177-181.
- Oliver, Christine.1991."Strategic Responses to Institutional Proceeces".*Academy of Management Review*, 16, 145-179.
- Rahmad, Andri.2017."Studi Penerapan Nilai-Nilai Islam dalam Sistem Perpajakan di Indonesia (Studi kasus pada wajib pajak yang terdaftar di KP2KP Kota Pariaman)".Tidak Diterbitkan.Fakultas Ekonomi.Universitas Putra Indonesia (YPTK):Padang.
- Rahmawati, Rista Dyah, dkk.2015."Efektivitas Pelaksanaan *Withholding System* Terhadap Pemungutan Pajak Penghasilan di Universitas Brawijaya".*Jurnal Hukum Universitas Brawijaya*,1-19.
- Ratnafuri, Kiki dan Herawati Nurul.2012."Malpraktek Pemotongan dan Pemungutan Pajak Oleh Bendahara pemerintah".*JurnalAkuntansi Multiparadigma*. 3(3), 471-492.
- Siamena, Elfin, dkk.2017." Pengaruh Sanksi Perpajakan dan Kesadaran Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Orang Pribadi di Manado".*Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*. 12(2), 917-927.
- Sorongan, Clifvan Thomas.2014."Perhitungan dan Pelaporan Pajak Penghasilan Pasal 22 Atas Pengadaan Barang Pada Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Kota Bitung". *Jurnal Ekonomi Manajemen Bisnis dan Akuntansi (EMBA)*, 2(1), 704-714.
- Supadmi, Ni Luh dan Andryani.2012."Analisis Tingkat Pemahaman Wajib Pajak Orang Pribadi Pada Pelaksanaan *Self Assesment System* Dalam Melaksanakan Kewajiban Perpajakan".*Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*. 7(1), 1-24.
- Syahrial, Ahmad.2016."Kesalahan Pemotongan dan Pemungutan Pajak Oleh Bendahara Pemerintah".Tidak Diterbitkan.
- Tumbel, Arnestha, dkk.2017."Evaluasi Mekanisme Pemotongan dan Pelaporan Pajak Oleh Bendahara Pemerintah Pada Badan Perencanaan Penelitian dan Pembangunan Kabupaten Minahasa Selatan".*Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 12(2), 553-564.
- Wardani, Dewi Kusuma & Wati Erma.2018."Pengaruh Sosialisasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Pengetahuan Perpajakan Sebagai Variabel *Intervening* (Studi Pada Wajib Pajak Orang Pribadi di KPP Pratama Kebumen)".*Jurnal Nominal*, 7(1), 33-54.
- Wahyuni.2016."Analisis Pemahaman dan Kesadaran Bendahara Pemerintah Terhadap Kewajiban Perpajakan (Studi Kasus di UIN Alauddin Makassar)".Tidak Diterbitkan.Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam.Universitas Islam Negeri Alauddin:Makassar.
- Walidin, Warul, dkk.2015."Metodologi Penelitian Kualitatif dan *Grounden Theory*.FTK Ar- Raniry Press:Banda Aceh.
- Watung, Debora Natalia.2013."Analisis Perhitungan dan Penerapan Pajak Penghasilan Pasal 21 Serta

- Pelaporanya". *Jurnal Ekonomi Manajemen Bisnis dan Akuntansi (EMBA)*, 1(2), 265-273.
- Wibowo, Muhhamad Lucky Satria. 2014. "Analisis Penerapan Pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 Pada RS.HJK". *Jurnal Bina Nusantara*.
- Wijarno, Isnan. 2013. "Pembayaran Tidak Dipecah-Pecah Update". 01 April 2013. (<http://isnawijarno.com/tag/belanja-tidak-dipecah-pecah/03/2011>, diakses 28 februari 2019).
- Yusmadi, dkk. 2014. "Hak dan Kewajiban Bendaharawan Instansi Pemerintah Dalam Pemungutan Pajak Penghasilan di Kabupaten Pidie". *Jurnal Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, 2 (1), 23-31.

Halaman ini sengaja dikosongkan