

**ANALISIS DASAR PENGENAAN, PERHITUNGAN, DAN PEMOTONGAN PAJAK  
PENGHASILAN PASAL 23 ATAS JASA AERONAUTIKA DAN JASA NON-AERONAUTIKA  
(Studi Kasus Pada Kantor Cabang PT. "X")**

**Sarjono Eka Putra**

**Siti Ragil Handayani**

**Bayu Kaniskha**

**(PS Perpajakan, Jurusan Administrasi Bisnis, Fakultas Ilmu Administrasi, Universitas Brawijaya)**

[125030400111015@mail.ub.ac.id](mailto:125030400111015@mail.ub.ac.id)

**ABSTRACT**

*The branch office of PT. "X" is a company works in the business world with its main products, namely aeronautical services and non-aeronautical services. Research conducted at the branch office of PT. "X" is done in order to determine the suitability of bases, calculation and deduction of Income Tax Article 23 for services of aeronautical and non-aeronautical services are adjusted on the basis of Law No. 36 Year 2008 on Income Tax. This research is descriptive research. Based on the research that has been done has been found that this class of services aeronautics not included in the object of Article 23 Income Tax on the supporting services in the field of aviation and airports, and there is one treatment taxing both bases, calculation, and tax cuts for the provision of care of electricity, water and telephone provided by branches of PT. "X".*

**Keywords:** *Aeronautical Services, Non-Aeronautical Services, Income Tax Article 23*

**ABSTRAK**

Kantor cabang PT. "X" adalah perusahaan yang berkicimpung di dunia bisnis dengan produk utamanya, yaitu jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika. Penelitian yang dilakukan di kantor cabang PT. "X" ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui kesesuaian dasar pengenaan, perhitungan, dan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika yang disesuaikan dengan dasar Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Penelitian ini adalah jenis penelitian deskriptif. Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan telah ditemukan bahwa golongan jasa aeronautika tidak dimasukkan kedalam objek Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara, dan terdapat salah perlakuan pemajakan baik dasar pengenaan, perhitungan, dan pemotongan pajak untuk jasa penyediaan perawatan listrik, air, dan telepon yang diberikan oleh kantor cabang PT. "X".

**Kata Kunci:** *Jasa Aeronautika, Jasa Non-Aeronautika, Pajak Penghasilan Pasal 23*

**Pendahuluan**

Pajak merupakan sumber penerimaan terbesar dalam Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN). Berdasarkan data yang berasal dari Departemen Keuangan Republik Indonesia, kontribusi pajak dalam penerimaan APBN memiliki presentase lebih dari 70% pada tahun 2010-2014. Penghasilan yang diterima oleh negara diterima dari berbagai jenis. Salah satu jenis penerimaan negara yang mempunyai kontribusi terbesar adalah Pajak Penghasilan. Pajak Penghasilan adalah pajak yang harus dibayar oleh siapapun yang menerima penghasilan dalam bentuk apapun dalam tahun pajak (Resmi, 2009:88).

Pajak Penghasilan memiliki banyak jenis jika ditinjau dari dasar hukumnya, antara lain Pajak Penghasilan Pasal 21, Pasal 22, Pasal 23, Pasal 24, Pasal 25, Pasal 25. Salah satu jenis Pajak Penghasilan yang mempunyai objek pajak yang

banyak adalah Pajak Penghasilan Pasal 23. Pajak Penghasilan Pasal 23 ialah salah satu jenis pajak penghasilan yang mempunyai sifat pemotongan, dimana pemotongannya dilakukan dari penghasilan yang sumbernya dari modal, penyerahan jasa, dan penyelenggaraan kegiatan yang tidak dipotong oleh Pajak Penghasilan Pasal 21 (Mardiasmo, 2011:235). Sifat dari Pajak Penghasilan yang berupa pemotongan, ini membuat Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 menetapkan pihak-pihak yang dapat melakukan pemotongan pajak tersebut.

Penghasilan yang dikenai oleh Pajak Penghasilan Pasal 23 adalah jasa lain yang tidak dipotong oleh Pajak Penghasilan Pasal 21. Jenis jasa lain tersebut dijelaskan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 141/PMK.03/2015. Salah satu jenis jasa lain yang disebutkan dalam peraturan menteri tersebut adalah jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika.

Perusahaan yang bergerak di bidang jasa tersebut adalah kantor cabang PT. "X". Kantor cabang PT. "X" merupakan perusahaan jasa, dimana jasa-jasa yang dilakukan digolongkan dalam jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika. Kantor cabang PT. "X" yang melakukan penyerahan jasa dan memperoleh penghasilan nantinya akan dipotong yang harus mencermati bagaimana pelaksanaan pemotongan dan pengadministrasian pajak tersebut, sehingga tidak terjadi kesalahan dalam pelaksanaan perpajakan atas jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika tersebut. Atas dasar penjelasan tersebut, tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui sudah sesuai atau belum sesuaiinya dasar pengenaan, perhitungan, dan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008.

### **Tinjauan Pustaka**

#### **Pajak**

Pajak adalah jumlah nominal yang harus dibayarkan masyarakat kepada negara yang sifatnya adalah memaksa, dimana dasar aturannya adalah Undang-Undang dimana hasilnya tidak dirasakan secara langsung yang digunakan dengan tujuan untuk membiayai pengeluaran negara (Sumarsan, 2013:3).

#### **Fungsi Pajak**

Pajak mempunyai dua fungsi, yaitu:

1. Fungsi Pembiayaan (*Budgetair*), dimana pajak digunakan sebagai sumber dana untuk membiayai pelaksanaan roda pemerintahan.
2. Fungsi Mengatur (*Regulerend*), dimana pajak sebagai salah dasar untuk melaksanakan kebijakan untuk kehidupan sosial masyarakat (Waluyo, 2011:6).

#### **Pajak Penghasilan**

Penghasilan dalam pandangan akuntansi adalah naiknya manfaat ekonomi dalam satu periode akuntansi yang berupa pemasukan aktiva atau berkurangnya kewajiban yang akhirnya dapat menyebabkan naiknya ekuitas yang tidak bersumber dari penanaman modal (Tjahjono dan Husein, 2009:117).

Pajak penghasilan adalah pungutan kepada negara yang wajib dibayarkan oleh setiap subyek pajak yang menerima penghasilan dari manapun dan dalam bentuk apapun dalam tahun pajak berjalan (Radianto, 2010:1).

#### **Pajak Penghasilan Pasal 23**

Pajak Penghasilan Pasal 23 adalah pajak yang dipotong dari penghasilan yang diberikan atas penyerahan jasa seperti penyertaan modal, penyerahan jasa, dan penyelenggaraan kegiatan, dimana pendapatan yang diperoleh tersebut sebelumnya tidak termasuk yang dipotong Pajak Penghasilan Pasal 21 (Waluyo, 2005:11).

#### **Pajak Penghasilan Pasal 23 atas Jasa Aeronautika dan Jasa Non-Aeronautika**

Jasa aeronautika dan jasa aeronautika merupakan bagian dari industri bisnis di bidang jasa pelayanan penerbangan. Jasa aeronautika sendiri mempunyai pengertian yaitu jasa yang aktifitasnya berkenaan langsung dengan kegiatan penerbangan. Sedangkan jasa non-aeronautika adalah jasa yang aktifitasnya tidak berkenaan langsung dengan kegiatan penerbangan. Jenis jasa lain yang dipotong sebesar 2% dari jumlah penghasilan bruto yang tertulis di dalam Pasal 23 tersebut dijelaskan oleh PMK 141/PMK.03/2015, dimana salah satu jenis jasa lain tersebut adalah jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika.

#### **Metode Penelitian**

##### **Jenis Penelitian**

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif adalah salah satu bentuk penelitian yang mempunyai tujuan untuk mendeskripsikan fenomena-fenomena yang terjadi, baik fenomena alami atau fenomena yang sengaja dibuat (Sukmadinata, 2006:72). Dalam arti lain penelitian dengan metode deskriptif adalah penelitian yang memusatkan perhatian kepada masalah-masalah sebagaimana adanya saat penelitian dilaksanakan (Nazir, 2005:54).

##### **Teknik Pengumpulan Data**

Teknik pengumpulan data adalah cara yang telah disiapkan oleh peneliti untuk mendapatkan yang digunakan sebagai bahan penelitiannya (Sugiyono, 2013:224). Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan wawancara tidak terstruktur dan dokumentasi.

##### **Fokus Penelitian**

Fokus penelitian ini digunakan untuk membatasi studi dalam penelitian sehingga objek yang diteliti tidak melebar dan menyimpang dari rumusan masalah yang telah ditetapkan. Fokus penelitian ini yaitu:

1. Dasar pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 23 yang dikenakan atas penyerahan jasa

aeronautika dan jasa non-aeronautika yang dilakukan oleh kantor cabang PT. "X".

2. Penghasilan yang diterima oleh kantor cabang PT. "X" dari jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika yang telah dipotong oleh pengguna jasa yang dapat dilihat dari bukti potong yang diterima.

### Teknis Analisis Data

Analisis data memegang peranan yang penting dalam sebuah penelitian. Analisis data merupakan cara yang digunakan untuk mengolah data yang diperoleh dalam penelitian yang nantinya digunakan untuk menjawab rumusah masalah yang telah ditentukan sebelumnya. Penelitian ini menggunakan analisis data yang terdiri dari reduksi data (*data reduction*), penyajian data, menarik kesimpulan (Miles and Huberman, 2009:5-7). Tahapan analisis dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Menganalisis penghasilan jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika kantor cabang PT. "X".
  - a. Mengetahui jasa-jasa yang dilakukan oleh kantor cabang PT. "X" yang termasuk ke dalam golongan jasa aeronatika dan jasa non-aeronautika.
  - b. Mengetahui pendapatan kantor cabang PT. "X" dari penyerahan jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika.
2. Analisis pemajakan baik dasar pengenaan, perhitungan, dan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika yang dilakukan oleh mitra usaha kepada kantor cabang PT. "X".
3. Menarik kesimpulan dan memberikan saran atas perlakuan perpajakan yang terjadi di kantor cabang PT. "X".

### HASIL DAN PEMBAHASAN

#### 1. Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas Jasa Aeronautika dan Jasa Non-Aeronautika pada Kantor Cabang PT. "X"

Dasar yang dijadikan pedoman dan dasar dalam penelitian ini adalah UU PPh No. 36 Tahun 2008 dalam menganalisis dasar pengenaan pajak atas jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika yang dilakukan oleh mitra usaha kepada kantor cabang PT. "X". Jenis usaha yang dilakukan oleh kantor cabang PT. "X" dapat dibagi kedalam dua golongan jasa, yaitu golongan jasa aeronautika yang terdiri dari pelayanan jasa pendaratan, penempatan, dan penyimpanan pesawat udara (PJP4U), pelayanan jasa penumpang pesawat udara (PJP2U), jasa *aviobridge*, pemakaian *counter* dan *conveyor*. Golongan jasa aeronautika tersebut semuanya

merupakan objek dari Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara yang dijelaskan dalam PMK 141/PMK.03/2015. Golongan jasa kedua yaitu jasa non-aeronautika. Golongan jasa non-aeronautika ini antara lain: penyediaan dan perawatan telepon, listrik, air, dan layanan data, parkir kendaraan, anjungan, pas dan ruang tunggu, *event* dan promosi, sewa-sewa, konsesi, gudang (*warehousing*), dan jasa lainnya. Golongan jasa non-aeronautika yang merupakan objek Pajak Penghasilan Pasal 23 di kantor cabang PT. "X", yaitu penyediaan dan perawatan listrik, telepon, air, dan layanan data dan konsesi. Apabila mengacu pada penjelasan di PMK 141/PMK.03/2015, jasa non-aeronautika tersebut merupakan objek pajak atas jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara. Tetapi kenyataannya tidak dimasukkan dalam objek pajak tersebut dikarenakan jasa non-aeronautika yang dilakukan oleh kantor cabang PT. "X" berbeda dengan jasa yang dijelaskan dalam PMK 141/PMK.03/2015.

Objek Pajak Penghasilan Pasal 23 dari golongan jasa aeronautika menurut kantor cabang PT. "X" yang pertama adalah jasa penyediaan dan perawatan air, telepon, listrik, dan layanan data. Jika dilihat kedalam kontrak kerjasama antara kantor cabang PT. "X" dan mitra usaha, jasa penyediaan dan perawatan air, telepon, listrik, dan layanan data ini adalah bagian dari sewa tanah dan/atau ruangan. Pasal 4 ayat 2 UU PPh No. 36 tahun 2008 menyebutkan bahwa penghasilan dari sewa tanah dan/atau bangunan dikenai pajak final sebesar 10% dari jumlah penghasilan bruto. Maksud dari nilai persewaan dan pasal tersebut adalah seluruh biaya yang dikeluarkan terkait kegiatan persewaan tersebut walaupun perjanjiannya dibuat secara terpisah. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa jasa penyediaan dan perawatan air, telepon, listrik dan layanan data adalah bagian dari objek Pajak Pasal 4 ayat 2 bukan objek Pajak Penghasilan Pasal 23.

Jasa non-aeronautika selanjutnya yang dikenai Pajak Penghasilan Pasal 23 adalah konsesi. Keputusan direksi PT. "X" No: KEP. 88/KB.03/2011 menjelaskan yang dimaksud royalti di PT. "X" baik kantor pusat dan cabang adalah penghasilan yang didapat dari pengalihan hak pengelolaan dan perusahaan kegiatan usaha PT. "X" kepada mitra usaha untuk dioperasikan selama jangka waktu tertentu berupa prosentase omset bruto. Dasar pengenaan pajak atas konsesi di kantor cabang PT. "X" ini disamakan dengan royalti. Dasar yang menjadi acuan yang menyamakan konsesi

dan royalti adalah penjelasan royalti menurut sudut pandang perpajakan yang tertuang dalam penjelasan Pasal 4 ayat 1 UU PPh No. 36 Tahun 2008, dimana disebutkan royalti adalah suatu jumlah yang dibayarkan atau terutang dengan cara atau perhitungan apapun, baik dilakukan secara berkala maupun tidak, sebagai imbalan atas salah satunya dari penggunaan atau hak menggunakan peralatan / perlengkapan industrial, komersial, atau ilmiah. Dasar pengenaan pajak atas konsesi yang disamakan dengan royalti ini dikarenakan kantor cabang PT. "X" menjual hak usaha / izin usaha kepada mitra usaha untuk dapat menggunakan peralatan / perlengkapan untuk kegiatan komersial di kawasan bandar udara yang dikelola oleh kantor cabang PT. "X".

## **2. Perhitungan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas Jasa Aeronautika dan Jasa Non-Aeronautika pada Kantor Cabang PT. "X"**

Kantor cabang PT. "X" sebagai perusahaan penyedia jasa dan yang menerima penghasilan akan dipotong oleh pemakai jasa atau pemberi penghasilan. Golongan jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika yang dilakukan oleh kantor cabang PT. "X" perhitungannya berbeda-beda berdasarkan jenis jasa yang diberikan dan tidak semuanya dimasukkan dalam kategori objek pajak atas jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara. Hal tersebut seperti disampaikan dalam wawancara dengan Ibu Larmi selaku staf *treasury section* pada tanggal 20 Januari 2016 pukul 14.20 WIB, beliau menyampaikan bahwa:

"untuk jasa non-aeronautika di kantor cabang PT. "X" ini tidak dipajaki sama seperti jasa aeronautika tapi dimasukkan jenis Pajak Penghasilan Pasal 23 yang lain, yaitu royalti dan jasa perbaikan / perawatan / pemeliharaan mesin, peralatan listrik, telepon, air, gas, AC, TV kabel, alat transportasi / kendaraan, dan/atau bangunan, selain yang dilakukan oleh wajib pajak yang ruang lingkupnya di bidang konstruksi dan mempunyai izin dan/atau sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi. Ini dikarenakan jasa non-aeronautika yang dilakukan PT. "X" kebanyakan penghasilannya dari konsesi atau pemberian hak usaha yang konsepnya seperti bagi hasil dan PT. "X" juga menerima penghasilan dari sewa, perbaikan, dan penyediaan berbagai fasilitas seperti listrik, telepon, air, layanan data, dan lain-lain mas."

Jenis jasa yang termasuk dalam golongan jasa aeronautika yang dilakukan oleh kantor cabang PT. "X" semuanya sudah tercakup didalam PMK 141/PMK.03/2015 sehingga perhitungan pemotongannya sebesar 2% dari jumlah penghasilan bruto dengan keterangan di bukti potongnya adalah pemotongan atas jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara. Golongan jasa non-aeronautika yang dilakukan oleh kantor cabang PT. "X" yang pertama adalah jasa penyediaan dan perawatan listrik, telepon, air, dan layanan data merupakan bagian dari objek Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat 2 yang bersifat final yang akan dipotong sebesar 10%. Jasa aeronautika selanjutnya adalah konsesi. Dalam pembahasan bagaimana dasar pemajakan atas konsesi telah disebutkan pemajakannya disamakan dengan royalti yang termasuk objek Pajak Penghasilan Pasal 23 yang penghasilannya akan dipotong sebesar 15%.

## **3. Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas Jasa Aeronautika dan Jasa Non-Aeronautika pada Kantor Cabang PT. "X"**

Kantor cabang PT. "X" adalah pihak yang menerima penghasilan dari aktifitas penyerahan jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika nantinya akan dipotong pajak oleh pihak pemotong pajak. Terdapat kesalahan dalam pelaksanaan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 yang dilakukan pihak pengguna jasa kepada kantor cabang PT. "X". Salah pemotongan dialami oleh kantor cabang PT. "X" untuk jasa penyediaan perawatan listrik, telepon, air, dan layanan data yang seharusnya termasuk Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat 2 yang dipotong 10% dan bersifat final, bukan dimasukkan ke dalam Pajak Penghasilan Pasal 23 yang dipotong sebesar 2% dari jumlah penghasilan bruto.

## **Kesimpulan**

1. Kantor cabang PT. "X" yang memperoleh penghasilan dari jasa aeronautika dipotong Pajak Penghasilan sebesar 2% dengan keterangan di bukti potong yaitu pemotongan atas penghasilan dari jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara.
2. Salah pemajakan baik dasar pengenaan, perhitungan, dan pemotongan pajak terjadi pada kantor cabang PT. "X" yang dilakukan mitra usaha atas jasa penyediaan dan perawatan listrik, telepon, air, dan layanan data yang seharusnya dikenai pajak final yang dipotong 10% bukan dipotong 2%.
3. Jasa aeronautika dan jasa non-aeronautika pada kantor cabang PT. "X" tidak semuanya dimasukkan dalam objek Pajak Penghasilan

Pasal 23 atas jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara seperti yang dijelaskan di dalam PMK 141/PMK.03/2015, ini dikarenakan jasa yang dilakukan oleh kantor cabang tidak semuanya tercakup dalam penjelasan di dalam peraturan menteri tersebut.

#### Saran

1. Kantor cabang PT. "X" harus berkoordinasi dengan kantor pusat PT. "X" terkait salah pemotongan yang terjadi di kantor cabang.
2. Kantor cabang PT. "X" juga harus aktif mencari informasi dan berkonsultasi ke kantor pajak terkait pelaksanaan pemajakan yang terjadi di dalam aktifitas bisnis perusahaan.
3. Kantor cabang PT. "X" harus meminta pembetulan bukti potong kepada pihak pemotong pajak guna dapat melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan (SPT) dari kedua belah pihak.
4. Kantor cabang PT. "X" harus aktif menagih bukti potong apabila pemotongan pajak telah dilakukan supaya proses pengkreditan pajak untuk kantor pusat dapat berjalan dengan baik.
5. Pemerintah sebagai regulator juga harus memberikan sosialisasi dan penjelasan kepada wajib pajak sehingga kedepannya diharapkan tidak terjadi salah pemahaman mengenai peraturan perpajakan yang berlaku.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan Edisi Revisi 2011*. Yogyakarta: Andi.
- Miles, Matthew B. & A. Mitchel Huberman. 2009. *Analisis Data Kualitatif*. Jakarta: UI-Press.
- Nazir, Mohammad. 2005. *Metode Penelitian*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Radianto. 2010. *Memahami Pajak Penghasilan dalam sehari-konsep dan aplikasi praktis disesuaikan dengan UU Pajak Penghasilan No. 36 tahun 2008*. Edisi Pertama. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Republik Indonesia, 2008. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
- Republik Indonesia. 2002. Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 120/KMK.03/2002 tentang Perubahan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 394/KMK.04/1996 tentang Pelaksanaan Pembayaran dan Pemotongan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Persewaan Tanah dan atau Bangunan.
- Republik Indonesia. 2002. Peraturan Pemerintah Nomor 5 Tahun 2002 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 1996 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Persewaan Tanah dan/atau Bangunan.
- Republik Indonesia. 2015. Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 141/PMK.03/2015 tentang Jenis Jasa Lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 Ayat (1) Huruf c Angka 2 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.
- Resmi, Siti. 2009. *Perpajakan: Teori dan Kasus*. Buku Satu. Jakarta: Salemba Empat.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Sukmadinata, 2006. *Metode Penelitian Pendidikan*. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Sumarsan. 2012. *Perpajakan Indonesia*. Edisi Dua. Jakarta : Indeks.
- Tjahjono, Achmad dan Muhammad Fakhri Husein. 2009. *Perpajakan (Pembahasan berdasarkan UU dan Aturan Pajak Terbaru)*. Yogyakarta : UPP STIM YKPN.
- Waluyo. 2005. *Perpajakan Indonesia: Pembahasan Sesuai dengan Ketentuan Perundang-undangan Perpajakan dan Aturan Pelaksanaan Perpajakan Terbaru*. Jakarta: Salemba Empat.
- \_\_\_\_\_. 2011. *Perpajakan Indonesia Edisi 10 Buku 1*. Jakarta: Salemba Empat.