I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pukesmas merupakan suatu unit jasa yang memberikan jasa pelayanan di bidang kesehatan. Salah satu upaya yang dilakukan oleh pengelola puskesmas yaitu memberikan pelayanan yang berkualitas guna meningkatkan jumlah konsumen. Puskesmas juga diharapkan mampu memenuhi harapan dari konsumen terhadap jasa yang dihasilkan oleh pihak puskesmas dengan kualitas pelayanan yang optimal, sehingga puskesmas mampu memperoleh keuntungan yang maksimal. Hal ini tentu tidak lepas dari peranan dokter dan perawat sebagai sumber daya pokok bagi puskesmas dalam melakukan kegiatan produksinya, yaitu pelayanan jasa kesehatan.

Puskesmas BTS merupakan salah satu contoh unit jasa yang bergerak di bidang pelayanan jasa kesehatan khususnya kesehatan ibu dan anak, yang melayani pasien rawat jalan dan rawat inap, baik itu dari pasien umum maupun dari pasien langganan seperti peserta BPJS dan sejenisnya. Tentu saja pelayanan tersebut didukung oleh dokter yang berpengalaman dan fasilitas yang cukup memadai. Dokter dan perawat yang praktik di puskesmas BTS terikat kontrak kerjasama jangka panjang dengan pihak puskesmas.

Elemen-elemen yang menjadi sumber pendapatan Puskesmas BTS yaitu berasal dari Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS), Program Penyuluhan Kesehatan Masyarakat (P2KM) dan Retribusi yang mencakup rawat inap dan rawat jalan. Adapun pembagian kelas rawat inap terdiri dari pelayanan kamar yang berlaku untuk pasien bayi, anak, dan dewasa. Pada layanan jasa rawat inap, penerimaan pendapatan terdiri dari tindakan dokter, *visitasi*, jasa konsultasi, jasa tindakan medis, pelayanan kamar, obat-obatan dan biaya administrasi pasien. Pada layanan jasa rawat jalan penerimaan pendapatan berasal dari biaya administrasi, jasa konsultasi dokter, jasa tindakan dokter dan lain-lain.

Seorang yang memberikan jasa keahlian dan tenaganya untuk keperluan orang lain berhak menerima upah, demikian pula seorang dokter dan perawat. Uang yang diterima oleh dokter dan perawat tidak diberi nama upah atau gaji,

melainkan honorarium atau imbalan jasa. Karena sifatnya yang mulia besarnya imbalan tergantung beberapa faktor yaitu keadaan tempat, kemampuan pasien, lama dan sifat pertolongan yang diberikan serta sifat pelayanan umum atau spesialistik. Dokter dan perawat termasuk profesi tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas dan memperoleh imbalan atas pemberian jasa. Oleh karena itu, pajak penghasilan dokter maupun perawat dihitung menggunakan ketentuan PPh pasal 21 tenaga ahli, yakni perhitungan pajak penghasilan bagi bukan pegawai. Namun ada beberapa kesalahan yang seringkali terjadi dalam proses perhitungan pajak penghasilan pasal 21 atas honorarium atau imbalan jasa yang diterima oleh seorang dokter maupun perawat. Sehingga KAP ZK melakukan pemeriksaan ulang terhadap perhitungan yang dilakukan oleh Puskesmas BTS, dan juga ada beberapa bulan yang mana pajak penghasilan pasal 21 tahun 2019 tidak dilaporkan oleh puskesmas BTS.

Menurut Peraturan Direkur Jendral Pajak Nomor PER-16/PJ/2016, pemotongan pajak atas imbalan jasa medis yang diterima dokter maupun perawat menerapkan perhitungan Pajak Penghasilan pasal 21 bagi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri untuk tenaga ahli yang berstatus bukan pegawai. Undang-undang PPh Pasal 21 juga mengatur subjek pajak, objek pajak, serta cara menghitung, melunasi pajak yang terhutang dan pelaporan yang dilakukan pada saat akhir masa pajak.

Berdasarkan uraian di atas, maka penulis tertarik untuk menyajikan tugas akhir dengan judul “Perhitungan dan Pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas Imbalan Jasa Kesehatan pada Puskesmas BTS”.

1.2 Tujuan

Tujuan yang ingin dicapai dalam Tugas Akhir, adalah untuk:

1. Menjelaskan perhitungan pajak penghasilan pasal 21 terhadap tenaga ahli yang berstatus bukan pegawai di puskesmas BTS tahun 2019.
2. Menjelaskan perhitungan pajak penghasilan pasal 21 terhadap tenaga ahli yang berstatus bukan pegawai di puskesmas BTS tahun 2019 menurut Peraturan Direkur Jendral Pajak Nomor PER-16/PJ/2016.

3. Menjelaskan perbandingan perhitungan pajak penghasilan pasal 21 yang dilakukan oleh puskesmas BTS terhadap tenaga ahli yang berstatus bukan pegawai di tahun 2019 dengan Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-16/PJ/2016.
4. Menjelaskan pelaporan pajak penghasilan pasal 21yang dilakukan oleh puskesmas BTS terhadap tenaga ahli yang berstatus bukan pegawai di tahun 2019.

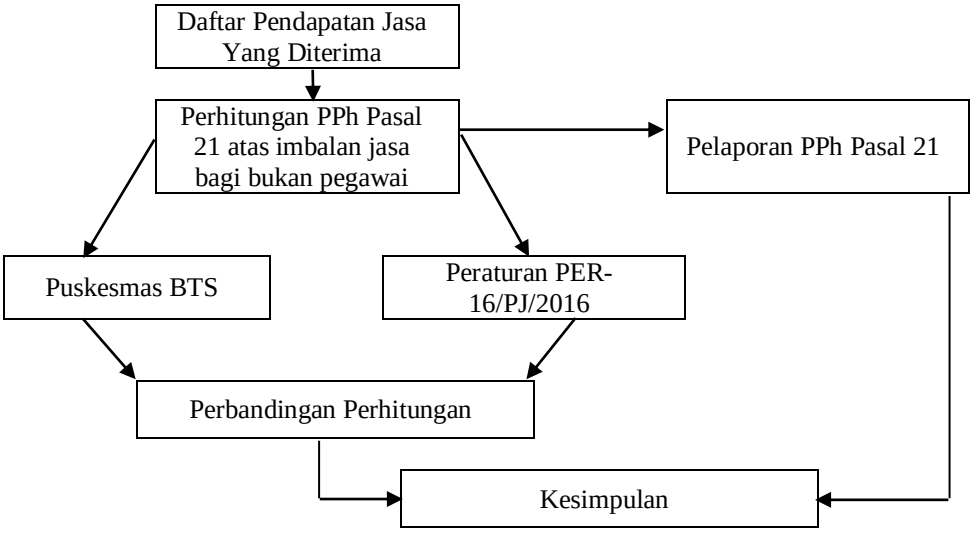
1.3 Kerangka Pemikiran

Dokter merupakan salah satu profesi yang termasuk dalam kategori tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas. Pekerjaan bebas adalah pekerjaan yang dilakukan orang pribadi yang mempunyai keahlian khusus. Tenaga ahli tidak dimasukkan dalam kategori pegawai, sekalipun sebagian mereka menerima penghasilan secara berkesinambungan. Dokter memperoleh penghasilan berupa imbalan atas jasa yang diberikan kepada pasien.

Menurut Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-16/PJ/2016, imbalan kepada bukan pegawai adalah penghasilan dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang terutang atau diberikan kepada bukan pegawai sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan yang dilakukan, antara lain berupa honorarium, komisi, *fee,* dan penghasilan sejenis lainnya. Penghasilan yang dibayarkan kepada dokter yaitu dengan berdasarkan perjanjian atau *MoU* yang berisi kontrak kerja serta persentase bagi hasil yang telah disepakati oleh pihak puskesmas dan dokter maupun perawat. Adapun cara perhitungan PPh Pasal 21 atas penghasilan yang dibayarkan kepada tenaga ahli yaitu dengan cara menerapkan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a UU PPh atas jumlah kumulatif 50% (lima puluh persen) dari jumlah penghasilan bruto yang dibayarkan atau terutang dalam 1 (satu) tahun kalender. Selain melakukan perhitungan atas PPh Pasal 21, tenaga ahli juga berkewajiban dalam melaporkan PPh Pasal 21 yang mana batas waktu pelaporan surat pemberitahuan masa yaitu pada tanggal 20 berikutnya. Untuk mengetahui apakah perhitungan yang dilakukan oleh puskesmas sesuai dengan peraturan PPh Pasal 21 yang berlaku atau tidak, yaitu dengan cara melakukan penyesuaian

antara perhitungan pajak penghasilan bagi bukan pegawai yang dilakukan oleh Pukesmas BTS dengan peraturan pajak PPh pasal 21 yang berlaku. Setelah melakukan penyesuaian perhitungan PPh pasal 21, harus diketahui juga pencatatan transaksi pajak bagi pemotong/pemungut pajak. Setelah itu, melakukan perbandingan perhitungan yang dilakukan oleh Puskesmas dengan peraturan pajak yang berlaku. Selanjutnya, melakukan pelaporan atas PPh pasal 21 yang telah dihitung.

Tugas akhir ini penulis melakukan perhitungan kembali guna mengetahui apakah perhitungan pajaknya sesuai dengan peraturan pajak yang berlaku atau tidak, serta pelaporan yang dilakukan tepat waktu atau tidak. Sehingga apabila tidak sesuai atau tidak tepat waktu, maka akan dapat diperbaiki. Dapat dilihat pada gambar di bawah ini:



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

1.4 Kontribusi

Laporan tugas akhir ini diharapkan dapat memberikan kontribusi, yaitu:

1. Bagi perusahaan

   Sebagai bahan masukan bagi perusahaan untuk melakukan perhitungan pajak penghasilan dengan benar dan melaporkan pembayaran pajak penghasilan (PPh) pasal 21 tepat waktu.

2. Bagi penulis

Dapat mengembangkan ilmu atau wawasan pengetahuan baik teori maupun praktek dan belajar menganalisis dalam mengambil kesimpulan atau keputusan atas permasalahan yang terjadi dalam suatu perusahaan.

3. Bagi pembaca

   Meningkatkan pemahaman pembaca mengenai kecurangan terhadap laporan keuangan serta sebagai sumber referensi bahan perbandingan pembahasan lebih lanjut.

II. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Imbalan Jasa

2.1.1 Pengetian Imbalan Jasa

Ruky (2001) menyatakan bahwa imbalan jasa *(compensation)* mempunyai cakupan yang lebih luas dari pada upah atau gaji. Imbalan mencakup semua pengeluaran yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk pekerja dan diterima atau dinikmati oleh pekerja, baik secara langsung rutin atau tidak langsung pada suatu hari nanti.

2.1.2 Jenis-jenis Imbalan

Menurut Ruky (2001), imbalan jasa dibagi dalam dua kelompok besar yaitu:

1) Imbalan jasa langsung *(direct compensation)* terdiri dari upah gaji pokok, tunjangan tunai sebagai suplemen upah gaji yang diterima setiap bulan atau minggu, tunjangan hari raya THR dan gaji ke 13 dan 14, bonus yang dikaitkan atau tidak dikaitkan dengan prestasi kerja atau kinerja perusahaan, dan insentif sebagai penghargaan untuk prestasi.
2) Imbalan jasa tidak langsung *(indirect compensation)* adalah pemberian imbalan kepada karyawan sebagai tambahan yang didasarkan pada kebijakkan pimpinan untuk meningkatkan kesejahteraan karyawan. Imbalan jasa tidak langsung berkaitan dengan pekerjaan yang dilakukan karyawan, yang terdiri dari komponen imbalan yang tidak diterima secara rutin atau periodik, yang diterima nanti atau bila terjaadi sesuatu pada karyawan.

2.2 Pedoman Dasar Imbalan Jasa Dokter

Menurut Pedoman Pelaksanaan Kode Etik Kedokteran Indonesia tentang pedoman imbalan jasa dokter adalah sebagai berikut:

1) Imbalan jasa dokter sesuai dengan kemampuan pasien. Kemampuan pasien dapat diketahui dengan bertanya langsung dengan mempertimbangkan kedudukan/mata pencaharian, rumah sakit dan kelas dimana pasien dirawat.

2) Dan segi medik, imbalan jasa dokter, ditetapkan dengan mengingat karya dan tanggung jawab dokter.
3) Besarnya imbalan jasa dokter diomunikasikan dengan jelas kepada pasien. Khususnya untuk tindakan yang diduga memerlukan biaya banyak, besarnya imbalan jasa dapat dikemukakankepada pasien sebelum tindakan dilakukan, dengan mempertimbangkan kedaan pasien. Pemberitahuan ini harus dilakukan secara bijaksana agar tidak menimbulkan rasa cemas atau kebingungan pasien.
4) Imbalan jasa dokter sifatnya tidak mutlak dan pada dasarnya tidak dapat diseragamkan. Imbalan jasa dapat diperingan atau sama sekali dibebaskan, misalnya:
   - Jika ternyata bahwa biaya pengobatan seluruhnya terlalu besar untuk pasien.
   - Karena penyulit-penyulit yang tidak terduga, biaya pengobatan jauh diluar perhitungan semula. Dalam hal pasien dirawat di rumah sakit dan jika biaya pengobatan seluruhnya menjadi terlalu berat, maka imbalan jasa dapat diperingan atau dibebaskan sama sekali sesuai kebijaksanaan pengelola rumah sakit.
5) Bagi pasien yang mengalami musibah akibat kecelakaan, pertolongan pertama lebih diutamakan dan pada imbalan jasa.
6) Seorang pasien dapat mengajukan permohonan untuk, keringanan imbalan jasa dokter langsung pada dokter yang merawat. Jika perlu dapat melalui Ikatan Dokter Indonesia setempat.
7) Dalam hal ada ketidakserasian mengenai imbalan jasa dokter yang diajukan kepada Ikatan Dokter Indonesia, Ikatan Dokter Indonesia akan mendengarkan kedua belah pihak sebelum menetapkan keputusannya.
8) Imbalan dokter spesialis yang lebih besar bukan saja didasarkan atas kelebihan pengetahuan dan keterampilan spesialis, melainkan juga atas kewajiban/keharusan spesialis menyediakan alat kedokteran khusus untuk menjalankan tugas spesialisasinya.

9) Imbalan jasa dapat ditambah dengan biaya perjalanan jika dipanggil ke rumah pasien.
10) Selanjutnya, jasa yang diberikan pada malam hari atau waktu libur dinilai lebih tinggi dan biaya konsultasi biasa. Imbalan jasa dokter, disesuaikan dengan keadaan, maka ketentuan imbalan jasa ini dapat berubah. Tentu saja segala sesuatu mengenal uang jasa sama sekali tidak mutlak sifatnya. Dokter harus mempertimbangkan kemampuan keuangan pasien yang kurang atau tidak mampu, dibebaskan sebagian atau seluruhnya dan pembayaran. Dalam hal tersebut, ikutilah perasaan perikemanusiaan. Janganlah menuntut imbalan jasa yang lebih besar dan pada yang disanggupi pasien karena keuntungan dan penderitaan orang lain. Adalah tidak sesuai dengan martabat jabatan kalau seorang dokter menerima imbalan jasa yang besarnya jauh melebihi dari pada lazimnya. Menerima yang berlebih-lebih itu, sedikit banyak mengurangi wibawa dan kebebasan bertindak dokter tersebut terhadap pasien. Lain halnya dan tidak bertentangan dengan etik, kalau seorang pasien sebagai kenang-kenangan dan tanda terima kasih dengan ikhlas memberikan sesuatu kepada dokternya.
11) Tidak dibenarkan memberikan sebagian dan imbalan jasa kepada teman sejawatnya yang mengirimkan pasien untuk konsultasi (*dichotomy*) atau komisi untuk orang yang langsung ataupun tidak menjadi perantara dalam hubungannya dengan pasien. Misalnya pengusaha hotel, bidan, perawat dan sebagainya yang mencarikan pasien.
12) Imbalan jasa dokter yang bertugas memelihara kesehatan para karyawan atau pekerja suatu perusahaan, dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu banyaknya karyawan dan keluarganya, frekuensi kunjungan kepada perusahaan tersebut dan sebagainya. Tidak jarang tidak mengunjungi perusahaan secara berkala, hanya menerima karyawan yang sakit ditempat prakteknya. Ada imbalan yang tetap besarnya (*fixum*) tiap bulan, ada yang menurut banyaknya konsultasi atau kombinasi dan kedua cara tersebut.
13) Imbalan jasa pertolongan darurat dan pertolongan sederhana tidak diminta dari :

- Korban kecelakaan.
- Teman sejawat termasuk dokter gigi dan apoteker serta keluarga yang menjadi tanggung jawabnya.
- Mahasiswa kedokteran, bidan dan perawat.
- Dan siapapun yang dikehendakinya. Biaya-biaya bahan alat terbuang yang cukup mahal serta rawatan yang ditentukan kemudian setelah pertolongan selesai diberikan.

14) Perkiraan imbalan jasa dokter ditentukan bersama oleh Kepala Kantor Wilayah Departemen Kesehatan/Dinas Kesehatan dan Ikatan Dokter Indonesia setempat.

2.3 Pajak

2.3.1 Pajak Penghasilan Pasal 21

Pajak penghasilan (PPh) pasal 21 menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-16/PJ/2016 adalah pajak atas penghasilan berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan dan pembayaran lain dengan nama dan dalam bentuk apapun yang sehubungan dengan pekerjaan atau jabatan, jasa, dan kegiatan yang dilakukan oleh orang pribadi subyek pajak dalam negeri. Dalam hukum perhitungan dan pemotongan PPh ini merujuk:

- UU No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-16/PJ/2016.
- Peraturan Menteri Keuangan No. 101/PMK.010/2016 dan 102/PMK.010/2016.
- Peraturan/UU lainnya yang memuat tentang Pajak Penghasilan.

Pelaku penerima penghasilan yang dipotong PPh pasal 21 adalah orang pribadi yang merupakan:

1. Pegawai;
2. Penerima uang pesangon, pensiun, atau uang manfaat pensiun, tunjangan hari tua, atau jaminan hari tua, termasuk ahli warisnya juga merupakan peserta wajib pajak PPh;

3. Wajib pajak PPh 21 kategori bukan pegawai yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan pemberian jasa;
4. Wajib pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan keikutsertaannya dalam suatu kegiatan;
5. Anggota dewan komisaris atau dewan pengawas tidak merangkap sebagai Pegawai Tetap pada perusahaan yang sama; dan
6. Mantan pegawai;

Dari pengertian diatas diambil kesimpulan bahwa Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 merupakan pajak yang dikenakan atas penghasilan (Obyek Pajak) yang diterima oleh kegiatan atau pekerjaan yang dilakukan Wajib Pajak. PPh Pasal 21 dibayarkan oleh Wajib Pajak melalui pemotongan oleh pihak lain yaitu pemberi kerja (Pemotong Pajak).

2.3.2 PPh Pasal 21 Bagi Orang Pribadi yang Berstatus sebagai Bukan Pegawai

Penghitungan Pajak Penghasilan atas penghasilan yang diterima oleh bukan pegawai sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan, antara lain meliputi:

1) Tenaga ahli pengacara, akuntan, arsitek, dokter, konsultan, notaris, penilai, dan aktuaris;
2) Pemain musik, pembawa acara, penyanyi, pelawak, penari dan seniman lainnya;
3) Olahragawa;
4) Penasehat, pengajar, pelatih, penceramah, penyuluh, dan moderator;
5) Pengarang, peneliti, dan penerjemah;
6) Pemberi jasa dalam segala bidang;
7) Agen iklan;
8) Pengawas atau pengelola proyek;
9) Pembawa pesanan atau yang menemukan langganan atau yang menjadi perantara;
10) Petugas penjaja barang dagangan;
11) Petugas dinas luar asuransi;

12) Distributor perusahaan *multilevel marketing* atau *direct selling* dan kegiatan jenis lainnya;

Pemotongan PPh Pasal 21 bagi wajib pajak Orang Pribadi dalam negeri yang berstatus sebagai bukan pegawai terbagi menjadi 3, yaitu:

a. Pemotongan PPh Pasal 21 bagi Tenaga Ahli yang melakukan Pekerjaan Bebas

PPh Pasal 21 atas penghasilan yang dibayarkan kepada tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas dihitung dengan cara menerapkan Tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a Undang-Undang PPh atas jumlah kumulatif 50% dari jumlah penghasilan bruto yang dibayarkan atau terutang dalam 1 (satu) tahun kalender. Dalam hal tenaga ahli tersebut adalah dokter yang melakukan praktik di rumah sakit dan/atau klinik. Besarnya jumlah penghasilan bruto adalah sebesar jasa dokter yang dibayar oleh pasien melalui rumah sakit dan/atau klinik sebelum dipotong biaya-biaya atau bagi hasil oleh rumah sakit dan/atau klinik.

b. Pemotongan PPh 21 bagi Orang Pribadi Dalam Negeri Bukan Pegawai, selain Tenaga Ahli, atas Imbalan yang Bersifat Berkesinambungan

Imbalan kepada Bukan Pegawai yang Bersifat Berkesinambungan adalah imbalan kepada Bukan Pegawai yang dibayar atau terutang lebih dari satu kali dalam satu tahun kalender sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan.

Bagi Wajib Pajak yang Telah Memiliki NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak) dan hanya menerima penghasilan dari Pemotong Pajak bersangkutan, PPh Pasal 21 dihitung dengan menerapkan menerapkan Tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a Undang-Undang PPh atas jumlah kumulatif PKP (Penghasilan Kena Pajak). Besarnya PKP adalah sebesar penghasilan bruto dikurangi PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) per bulan.

Bagi Wajib Pajak yang Tidak Memiliki NPWP atau Menerima Penghasilan dari selain Pemotong Pajak yang bersangkutan, PPh Pasal 21 dihitung dengan menerapkan Tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a Undang-Undang PPh atas jumlah kumulatif penghasilan bruto dalam tahun kalender yang bersangkutan.

c. Pemotongan PPh Pasal 21 bagi Orang Pribadi Dalam Negeri Bukan Pegawai Selain Tenaga Ahli, atas Imbalan yang Tidak Bersifat Berkesinambungan

PPh Pasal 21 dihitung dengan menerapkan Tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a UU PPh atas jumlah penghasilan bruto untuk seiap pembayaran imbalan.

Tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut:

Tabel 1. Tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a UU PPh.

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif
Rp 0 s/d Rp 50.000.000	5%
Rp 50.000.000 s/d Rp 250.000.000	15%
Rp 250.000.000 s/d Rp 500.000.000	25%
Diatas Rp 500.000.000	30%

2.4 Pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT)

Surat pemberitahuan (SPT) adalah surat yang oleh wajib pajak digunakan untuk melaporkan perhitungan dan pembayaran pajak, objek pajak dan bukan objek pajak atau harta dan kewajiban menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Mardiasmo 2018). Dalam hal ini fungsi SPT (Mardiasmo 2018) adalah sebagai berikut:

1. Fungsi SPT bagi wajib pajak penghasilan:
   a. Sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan perhitungan jumlahpajak yang sebenarnya terutang.
   b. Untuk melaporkan pembayaran atau pelunasan pajak yang telah dilaksanakan sendiriatau melalui pemotong pajak atau pengumutan pajak lain dalam tahun pajak.
   c. Untuk melaporkan pembayaran dari pemotong atau pemungut tentang pemotonganatau pengumutan pajak orang pribadi atau badan lain dalam satu masa pajak.
2. Fungsi SPT bagi pengusaha kena pajak:

a. Sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan perhitungan jumlahpajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah yang sebenarnyaterutang.
b. Untuk melaporkan pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran.
c. Untuk melaporkan pembayaran atau pelunasan pajak yang telah dilaksanakan olehpengusaha kena pajak atau melalui pihak lain dalam satu masa pajak.

3. Fungsi SPT bagi pemotong atau pemungut pajak

Sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan pajak yang dipotongatau dipungut dan disetorkannya.