

BAB IV

PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Perusahaan

1. Sejarah Singkat RSUD KLM

RSUD KLM merupakan salah satu instansi yang bergerak di bidang kesehatan. RSUD KLM terletak disalah satu Kabupaten di Jawa Timur yang diresmikan oleh Gubernur Jawa Timur. Seiring dengan perkembangan jaman, RSUD KLM telah menjadi rumah sakit tipe B non-pendidikan berdasarkan Surat Keputusan Menteri Kesehatan RI No. 447/MenKes/SK/1997.

Pada Tahun 2003 RSUD KLM telah mendapat akreditasi tingkat lanjut yaitu 12 pelayanan yang ditetapkan dengan Surat Keputusan Menteri Kesehatan Nomor YM. 00.03.2.2.135 tertanggal 22 Januari 2003, dua belas pelayanan yang mendapat akreditasi tersebut meliputi: 1) Administrasi dan Manajemen; 2) Pelayanan Keperawatan; 3) Pelayanan Medis; 4) Rekam Medis; 5) Instalasi Gawat Darurat; 6) Kamar Operasi; 7) Pelayanan Perinatal Resiko Tinggi; 8) Pengendalian Infeksi Nosokomial; 9) Radiologi; 10) Laboratorium; 11) Pelayanan Sterilisasi; 12) Pencegahan Kebakaran Keselamatan Kerja dan Kewaspadaan Bencana (K3). Bulan November 2006 RSUD KLM telah mendapatkan Sertifikat Sistem Manajemen Mutu ISO 9001/2000 terhadap 5 (lima) instalasi, yaitu: 1) Instalasi Rawat Darurat; 2)

Instalasi Radiologi; 3) Instalasi Laboratorium; 4) Instalasi Gizi; 5) Instalasi Farmasi.

2. Visi dan Misi RSUD KLM

RSUD KLM sebagai instansi dibidang kesehatan memiliki keyakinan dasar bekerja dengan giat, fokus pada pelanggan, kerjasama dan empati.

a. Visi

Rumah sakit unggulan yang menjadi pilihan utama masyarakat di wilayah Kediri dan sekitarnya.

b. Misi

- 1) Menyelenggarakan pelayanan kesehatan terbaik, bermutu, profesional dan terjangkau bagi semua lapisan masyarakat.
- 2) Menyelenggarakan sistem manajemen keuangan dan pengelolaan sumber daya secara efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.
- 3) Membangun kerjasama dengan berbagai pihak dalam upaya meningkatkan pelayanan, sumber daya manusia dan IPTEK di bidang kesehatan.

RSUD KLM memiliki moto dan budaya organisasi untuk mewujudkan visi dan misi instansi. Moto RSUD KLM adalah kepuasan konsumen, kebanggaan kami. Budaya organisasi yang mengedepankan kejujuran, kerja keras, dan integritas. Tujuan instansi yang memberikan pelayanan prima dalam bidang kesehatan untuk semua lapisan masyarakat, serta meningkatkan dan melengkapi pelayanan dan peralatan penunjang medik canggih agar sesuai

dengan perkembangan IPTEK sehingga menjadi rujukan bagi rumah sakit dan institusi sekitarnya.

3. Data Dokter (PNS) RSUD KLM

Dokter (PNS) RSUD KLM ada 60 Dokter pada tahun 2015 dan 2016, dari 60 Dokter tersebut terdiri dari 2 (dua) golongan (PNS), yaitu golongan III merupakan Dokter umum dan Dokter gigi, Golongan IV merupakan Dokter spesialis. Berikut data Dokter (PNS) RSUD KLM tahun 2015 dan 2016:

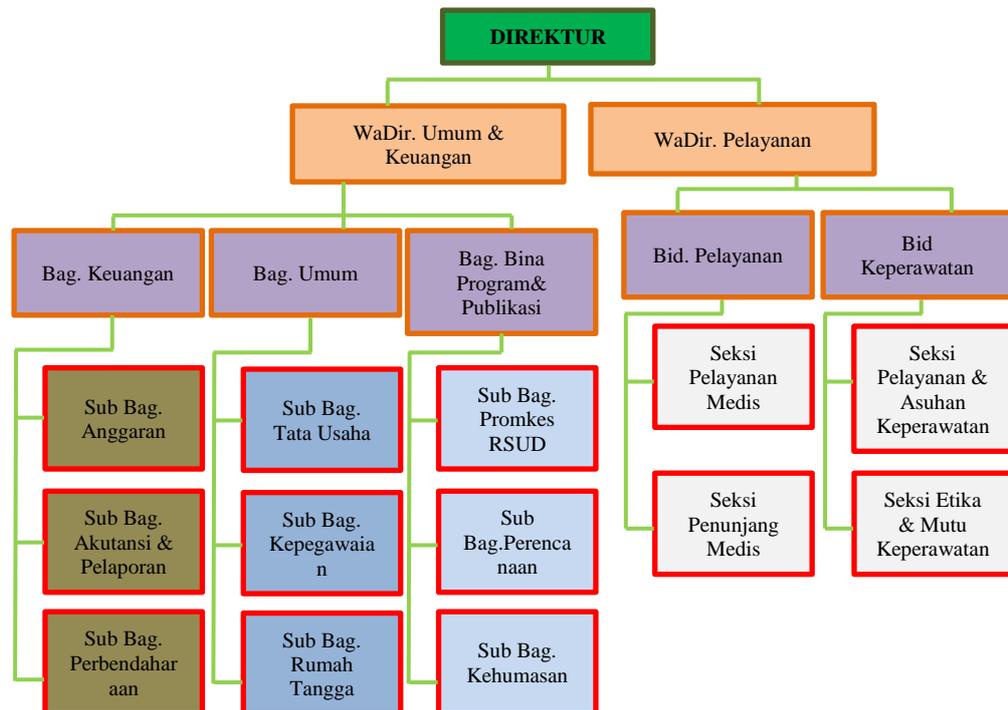
Tabel 4.1: Data Dokter (PNS) RSUD KLM

No	Golongan (PNS)	Anggota (Dokter)
1	IV	37
2	III	23
3	II	-
4	I	-

Sumber: RSUD KLM, diolah peneliti, 2017.

4. Struktur Organisasi RSUD KLM

RSUD KLM merupakan salah satu organisasi yang terdiri dari sekumpulan orang dalam suatu lingkup kerja yang bekerja sama untuk mencapai tujuan tertentu. Tujuan tersebut dapat dicapai dengan berbagai cara salah satunya dengan pegian tugas, pokok dan fungsi yang disebut dengan struktur organisasi. Struktur organisasi berfungsi sebagai alat untuk pelaksanaan tugas, hubungan, dan komunikasi yang dapat menyatukan pekerjaan dari masing-masing individu. Struktur organisasi pada RSUD KLM adalah sebagai berikut:



Gambar 4.1 Struktur Organisasi

Sumber: RSUD KLM, 2017.

Penjelasan mengenai tugas dari setiap bagian yang ada didalam struktur organisasi RSUD KLM seperti gambar 4.1 adalah sebagai berikut:

a. Direktur

Direktur mempunyai tugas memimpin, menentukan kebijakan, membina, mengkoordinasikan, mengawasi dan mengendalikan pelaksanaan tugas dan fungsi RSUD sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

b. Wakil Direktur Umum dan Keuangan

Wakil Direktur Umum dan Keuangan mempunyai tugas memimpin, menentukan kebijakan, membina, mengkoordinasikan, mengawasi dan

mengendalikan pelaksanaan tugas dan fungsi bagian keuangan, umum, perencanaan program dan rekam medis, serta tugas-tugas lainnya yang diberikan oleh atasan langsung.

c. Wakil Direktur Pelayanan

Wakil direktur pelayanan mempunyai tugas memimpin, menentukan kebijakan, membina, mengkoordinasikan, mengawasi dan mengendalikan pelaksanaan kegiatan dibidang pelayanan dan keperawatan, serta tugas-tugas lainnya dari atasan langsung.

d. Bagian Keuangan

Bagian keuangan mempunyai tugas untuk menyiapkan perumusan kebijakan, koordinasi, pembinaan, pengawasan, dan pengendalian, serta bertanggungjawab terhadap kelancaran kegiatan pelaksanaan anggaran, mobilisasi, dan perbendaharaan, serta tugas-tugas lainnya dari atasan langsung.

e. Bagian Umum

Bagian umum mempunyai tugas untuk menyiapkan perumusan kebijakan, koordinasi, pembinaan, pengawasan, dan pengendalian serta bertanggungjawab terhadap kelancaran pelaksanaan kegiatan ketatausahaan, kepegawaian, dan rumah tangga.

f. Bagian Bina Program dan Publikasi

Bagian bina program dan publikasi mempunyai tugas untuk menyiapkan perumusan kebijakan, koordinasi, pembinaan, pengawasan dan pengendalian, serta bertanggungjawab terhadap kelancaran pelaksanaan kegiatan rekam medis, perencanaan, kehumasan, serta tugas-tugas lainnya dari atasan langsung.

g. Bidang Pelayanan

Bidang pelayanan mempunyai tugas menyiapkan perumusan kebijakan, koordinasi, pembinaan, pengawasan, pengendalian dan perencanaan dan pelaporan kegiatan pelayanan medis dan penunjang medis, serta tugas-tugas lainnya yang diberikan atasan langsung.

h. Bidang Keperawatan

Bidang keperawatan mempunyai tugas untuk menyiapkan perumusan kebijakan, koordinasi, pembinaan, pengawasan dan pengendalian mutu pelayanan dan pembekalan, serta tugas-tugas lainnya yang diberikan atasan langsung.

i. Sub Bagian Anggaran

Membantu kepala bagian keuangan dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, pengawasan, dan pengembangan kegiatan pelaksanaan anggaran, verifikasi anggaran RSUD.

- 1) Koordinasi RBA, DPA SKPD;
- 2) Pembuatan anggaran kas;
- 3) Verifikasi penerimaan dan pengeluaran;
- 4) Koordinasi dalam penyusunan dan perencanaan biaya-biaya pada RSUD;
- 5) Melaksanakan penatausahaan keuangan;
- 6) Meneliti kelengkapan dokumen dan keabsahan dokumen dan bukti-bukti pengeluaran;
- 7) Menguji kebenaran perhitungan atas pengeluaran;
- 8) Menghitung dan menguji PPn dan PPh;
- 9) Mengusulkan pengesahan DPA BLU ke PPKAD.

j. Sub Bagian Tata Usaha

Membantu kepala bagian umum dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, pengawasan, dan pengembangan kegiatan pelayanan ketatausahaan, perpustakaan, dan kearsipan.

k. Sub Bagian Promkes Rumah Sakit

Membantu kepala bagian bina program dan publikasi dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, dan pengawasan pelaksanaan kegiatan, promosi kesehatan di RSUD.

l. Seksi Pelayanan Medis

Membantu kepala bidang pelayanan dalam perencanaan, pengadaan, penyelenggaraan, pengembangan dan pembinaan kegiatan penyelenggaraan pelayanan medis, rujukan, kebutuhan tenaga medis, dan penggunaan fasilitas

pelayanan. Perumusan kebijakan strategi pelayanan medik di UPF/indtalasi, rawat jalan, rawat inap, rawat darurat, rawat bedah dan rawat intensif.

m. Seksi Pelayanan dan Asuhan Keperawatan

Membantu kepala bidang keperawatan dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, pengawasan, dan pengembangan kegiatan pelayanan asuhan keperawatan, logistik keperawatan, ketenagaan dan fasilitas keperawatan.

n. Sub Bagian Akutansi dan Pelaporan

Membantu kepala bagian keuangan dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, pengawasan dan pengembangan kegiatan pembukuan, akutansi, pengelolaan asset dan laporan RSUD.

o. Sub Bagian Kepegawaian

Membantu kepala bagian umum dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, pengawasan dan pengembangan kegiatan administrasi kepegawaian, Pendidikan dan latihan, perencanaan kebutuhan rumah sakit serta peningkatan disiplin pegawai.

p. Sub Bagian Perencanaan

Membantu kepala bagian bina program dan publikasi dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, pengawasan dan pengembangan kegiatan penyusunan program, perencanaan strategi bisnis, perencanaan bisnis anggaran serta evaluasi program kegiatan di RSUD.

- 1) Perencanaan program kerja sub bagian perencanaan;
- 2) Perencanaan program kegiatan dan anggaran RSUD secara periodik dalam bentuk RBA/renja, RBS/renstra;
- 3) Perencanaan dan penyusunan kebutuhan RT, sarana dan prasarana RSUD;

q. Seksi Penunjang Medis

Membantu kepala bidang pelayanan dalam perencanaan, pengadaan, penyelenggaraan, pengembangan, dan pembinaan kegiatan penyelenggaraan pelayanan penunjang medis, kebutuhan tenaga medis.

- 1) Perencanaan kegiatan penunjang medis;
- 2) Pengawasan dan pengendalian pelaksanaan kegiatan pelayanan di instalasi-instalasi penunjang medis (radiologi, laboratorium, farmasi, gizi dan rehabilitasi medis);
- 3) Koordinasi dalam pelaksanaan kegiatan penunjang medis;

r. Seksi Etika dan Mutu Keperawatan

Membantu kepala bidang keperawatan dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, pengawasan dan pengembangan etika dan mutu keperawatan, serta penyuluhan kesehatan.

s. Sub Bagian Perbendaharaan

Membantu kepala bagian keuangan dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, pengawasan dan pengembangan kegiatan perencanaan penerimaan, pengeluaran dan penyimpanan keuangan RSUD serta ketatausahaannya, pengelolaan utang dan piutang RSUD.

- 1) Menyelenggarakan pembukuan dan pencatatan rekening kas;

- 2) Melakukan dan melaksanakan transaksi melalui pengeluaran rekening kas;
- 3) Merencanakan penerimaan kas dan pengeluaran kas;
- 4) Merencanakan penarikan dana sesuai ketentuan dari sumber non pendapatan langsung;
- 5) Melaksanakan pemungutan pendapatan dan tagihan;
- 6) Menerbitkan cek;
- 7) Melaporkan pengelolaan kas;
- 8) Menghitung dan menyetorkan pajak ke kas negara.

t. Sub Bagian Rumah Tangga

- 1) Membantu kepala bagian umum dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan, pengawasan dan pengembangan kegiatan;
- 2) Mengkoordinasikan pelaksanaan pemeliharaan kebersihan sarana, prasarana, dan keindahan lingkungan RSUD;
- 3) Melaksanakan tugas kedinasan lainnya yang berkaitan dengan kerumah tanggaan.

u. Sub Bagian Kehumasan

Membantu kepala bagian bina program dan publikasi dalam perencanaan, penyelenggaraan, pembinaan dan pengawasan pelaksanaan kegiatan yang berhubungan dengan kehumasan, protokoler, penyelenggaraan hukum dan advokasi serta regulasi di RSUD.

5. Prosedur Pembayaran dan Pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21

Prosedur ini mencakup dari proses pembuatan laporan pajak, pembayaran dan pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang berawal dari bagian personalia, bagian perpajakan, bagian keuangan, bank, dan kantor pajak.

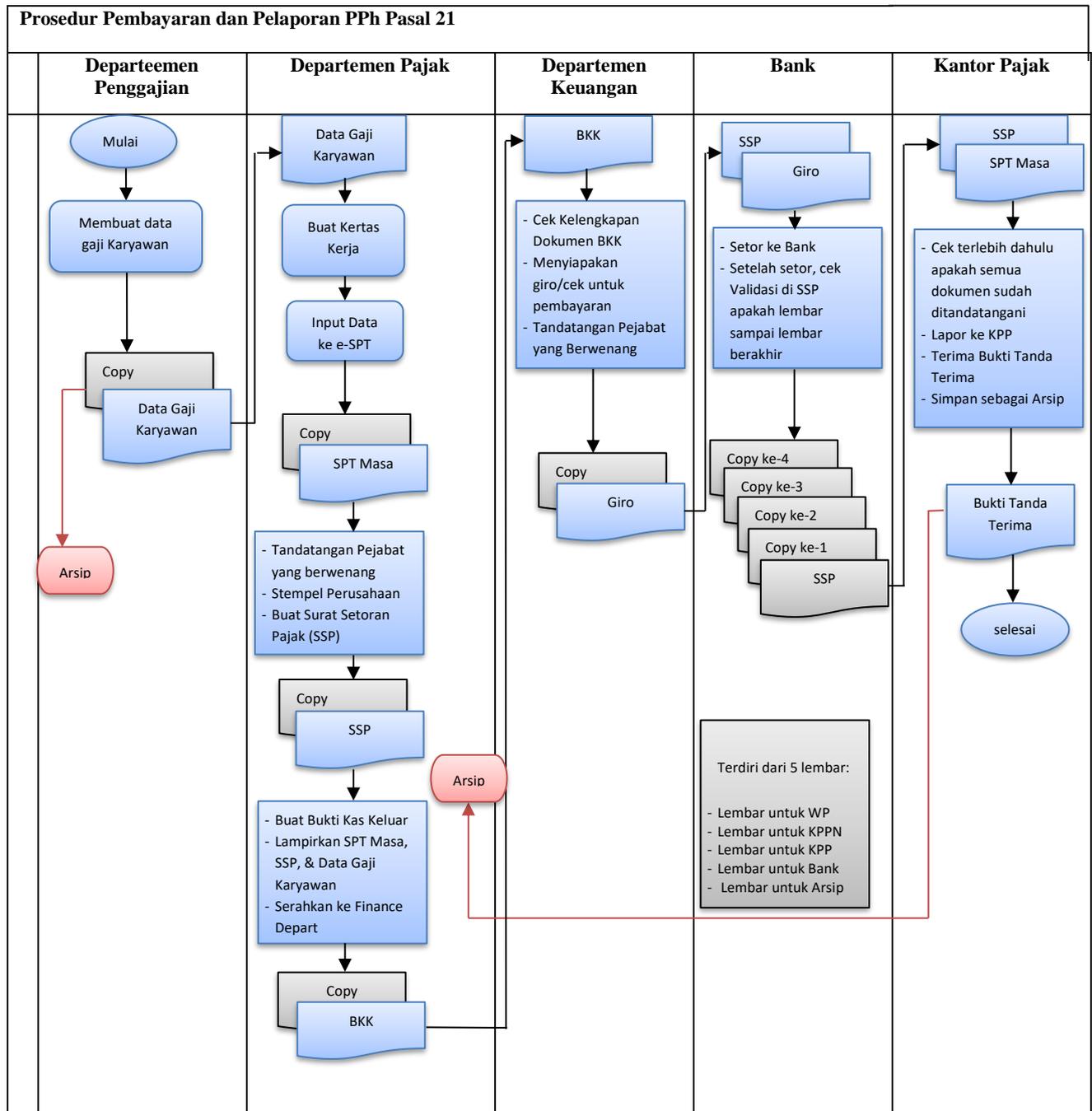
Dokumen-dokumen yang terkait di dalam prosedur ini adalah sebagai berikut:

- (1) Data gaji karyawan adalah dokumen yang berisi tentang data karyawan dan juga gaji yang diterima selama 1 bulan.
- (2) Surat Pemberitahuan (SPT) adalah dokumen perpajakan yang berfungsi sebagai sarana untuk melaporkan pajak yang terutang.
- (3) Surat Setoran Pajak (SSP) adalah dokumen perpajakan yang berfungsi sebagai sarana untuk menyetorkan atau membayar pajak yang terutang.
- (4) Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) adalah nomor yang diberikan kepada wajib pajak sebagai sarana administrasi perpajakan digunakan sebagai identitas wajib pajak.
- (5) Bukti tanda terima adalah dokumen yang menyatakan bahwa dokumen perpajakan telah diterima oleh kantor pajak.

Berikut adalah prosedur pembayaran dan pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 suatu perusahaan:

- (1) Dari bagian *Payroll* membuat data gaji karyawan dan memberikan data tersebut ke bagian perpajakan.

- (2) Setelah menerima data gaji dari bagian *payroll* maka bagian perpajakan membuat kertas kerja yang berisi perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 karyawan, lalu input ke dalam sistem e-SPT pajak dan *print-out* SPT masa Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21.
- (3) Kemudian tandatangani oleh pejabat yang berwenang dan beri stempel perusahaan.
- (4) Setelah SPT masa selesai buat SSP lalu buat bukti kas keluar sebagai dokumen permintaan kas kebagian keuangan.
- (5) Setelah BKK diterima oleh bagian keuangan, maka terlebih dahulu dicek kelengkapan BKK dan tandatangani oleh pejabat berwenang di bagian pengeluaran kas.
- (6) Setelah semua selesai, siapkan giro pembayaran untuk BKK tersebut dan bayarlah ke bank.
- (7) Siapkan giro pembayaran dan SSP, setor ke bank dan terima SSP yang sudah divalidasi bank.
- (8) Setelah pajak disetor ke bank maka laporkan SPT masa disertai lembar ke-3 SSP yang sudah divalidasi ke KPP dan pastikan menerima tanda terima dari KPP.
- (9) Jurnal pengeluaran kas otomatis tercatat disistem ketika ada pembayaran.



Gambar 4.2: Arus Bagan Pembayaran dan Penyetoran PPh 21

Sumber: Bendahara Pengeluaran RSUD KLM, 2017

B. Penyajian Data

1. Mekanisme Perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final atas Dokter (PNS) di RSUD KLM yang sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010

Pajak merupakan iuran wajib yang dibayarkan oleh masyarakat kepada negara sesuai dengan peraturan undang-undang perpajakan, termasuk Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21. Mekanisme perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 di RSUD KLM dilakukan dengan menganut *Withholding tax system*, yaitu perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 harus dilakukan oleh pemberi kerja dan/atau orang yang ditunjuk sebagai pemotong pajak dalam hal ini yang merupakan bendaharawan, tujuan dilakukannya perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 adalah untuk mempermudah pemotongan pajak terutang. Penghasilan yang diberikan RSUD KLM kepada Dokter (PNS), yaitu berupa honorarium. Berikut kutipan wawancara dengan informan 1 selaku bendahara gaji melalui hasil wawancara kesatu dengan peneliti, berikut ini:

“Penghasilan yang diterima berupa gaji dan jasa pelayanan umum, namun penghasilan yang diberikan RSUD hanya jasa pelayanan umum, untuk gaji itu bagian Pemerintah Kabupaten.” (wawancara di RSUD KLM, 24 Juli 2017, pukul 09:15 WIB).

Sesuai dengan hasil wawancara tersebut, menjelaskan bahwa RSUD KLM bukan pihak yang berkewajiban memberikan gaji kepada Dokter (PNS). RSUD KLM hanya memberikan honorarium berupa jasa pelayanan umum kepada Dokter (PNS). Jasa pelayanan umum diberikan kepada Dokter (PNS) tanggal 20 setiap perbulannya, hal ini ditegaskan melalui hasil wawancara

kedua, peneliti dengan informan 4 selaku Dokter (PNS) di RSUD KLM sebagai berikut:

“Kalau gaji yang PNS ya tanggal 1 awal bulan, kalau yang jasa medik ya akhir bulan gitu biasanya tanggal 20.” (wawancara di RSUD KLM, 25 Juli 2017, pukul 10:30 WIB).

Perhitungan dan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 21 atas honorarium ini bersifat final, seperti yang telah dijelaskan dalam tinjauan pustaka pada halaman 36, bahwa penghasilan honorarium atau imbalan lain dengan nama apapun yang menjadi beban APBN atau APBD dipotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 dan bersifat final. Dalam perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas honorarium yang diterima Dokter (PNS) RSUD KLM yang bersifat final tidak dapat diperhitungkan dengan penghasilan-penghasilan lainnya.

Menghitung Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 bersifat final di RSUD KLM yaitu dengan cara penghasilan bruto dikalikan tarif 5%, berikut adalah perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final atas jasa pelayanan umum Dokter (PNS) di RSUD KLM tahun 2015 dan tahun 2016 yang ditampilkan pada tabel 4.2 dan 4.3, sebagai berikut:

Tabel 4.2: Perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final atas Jasa Pelayanan Umum Dokter (PNS) di RSUD KLM bulan Januari tahun 2015 (Dalam Rupiah)

NO	NAMA	JASA R.INAP BPJS BULAN JANUARI 2015	TARIF (PPh 21)	PAJAK (PPH 21) TERUTANG
1	drg. KFT	1,116,720	5%	55,836
2	drg. IDB	75,600	5%	3,780
3	drg. IRS	75,600	5%	3,780
4	dr. KLL	109,558,170	5%	5,477,909
5	dr. HES	8,178,480	5%	408,924
6	dr. EOH	2,715,840	5%	135,792
7	dr. AMT	2,569,200	5%	128,460
8	dr. AWL	2,308,320	5%	115,416
9	dr. NMH	1,833,840	5%	91,692
10	dr. OKS	1,710,720	5%	85,536
11	dr. OTS	1,710,720	5%	85,536
12	dr. YOT	1,648,080	5%	82,404
13	dr. ODD	1,336,080	5%	66,804
14	dr. OYW	1,116,720	5%	55,836
15	dr. OMS	1,049,760	5%	52,488
16	dr. NWI	927,120	5%	46,356
17	dr. HRN	927,120	5%	46,356
18	dr. IDR	927,120	5%	46,356
19	dr. UWH	927,120	5%	46,356
20	dr. GDD	822,420	5%	41,121
21	dr. HIH	822,420	5%	41,121
22	dr. ALM	822,420	5%	41,121
23	dr. YNT	822,420	5%	41,121
24	dr. ONH	58,320	5%	2,916
	JUMLAH	144,060,330		7,203,017

Sumber: RSUD KLM, diolah peneliti, 2017.

Tabel 4.3: Perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final atas Jasa Pelayanan Umum Dokter (PNS) di RSUD KLM bulan Januari tahun 2016 (Dalam Rupiah)

NO	NAMA	JASA R.INAP BPJS BULAN JANUARI 2016	TARIF (PPh 21)	PAJAK (PPh 21) TERUTANG
1	dr. WIT	1,813,560	5%	90,678
2	dr. UNB	1,711,920	5%	85,596
3	dr. NLE	1,213,200	5%	60,660
4	dr. OSS	928,800	5%	46,440
5	dr. OBS	616,500	5%	30,825
6	dr. ZFH	266,880	5%	13,344
7	dr. KLL	74,932,980	5%	3,746,649
8	dr. OTS	69,156,390	5%	3,457,819
9	dr. EOH	32,950,388	5%	1,647,519
10	dr. ODD	26,013,725	5%	1,300,686
11	dr. HIH	25,572,907	5%	1,278,645
12	dr. UHW	24,132,219	5%	1,206,610
13	drg. OYW	19,891,391	5%	994,569
14	dr. KYI	16,332,386	5%	816,619
15	dr. HKN	14,038,250	5%	701,912
16	dr. NWI	14,034,479	5%	701,723
17	dr. YNT	12,766,515	5%	638,325
18	dr. Rudy	12,682,915	5%	634,145
19	dr. HRN	10,742,753	5%	537,137
20	dr. HES	10,463,160	5%	523,158
21	dr. ASG	9,524,668	5%	476,233
22	dr. GDD	8,067,508	5%	403,375
23	dr. ONH	6,013,380	5%	300,669
24	dr. OKS	3,648,961	5%	182,448
	J U M L A H	397,515,835		19,875,784

Sumber: RSUD KLM, diolah peneliti, 2017.

Perhitungan diatas merupakan mekanisme perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 bersifat final atas penghasilan berupa jasa pelayanan umum yang diberikan Dokter (PNS) pada Januari 2015 dan Januari

2016 yang dilakukan RSUD KLM yang diterapkan dan ditetapkan setiap bulan untuk Dokter (PNS).

RSUD KLM dalam melakukan perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas honorarium yang diterima semua Dokter (PNS) disesuaikan dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 akan dikenai tarif pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 sesuai dengan golongan (PNS), lain halnya dengan Dokter (PNS) yang tidak memiliki NPWP akan dikenai tarif pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 lebih tinggi 20% (dua puluh persen), serta dalam melakukan perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final juga dijelaskan oleh informan 1 selaku bendahara gaji dalam hasil wawancara ketiga yang mengatakan sebagai berikut:

“Perhitungan PPh Pasal 21 dihitung oleh saya sendiri bagian bendahara gaji dengan menggunakan komputerisasi untuk menghitung pajak penghasilan atas jasa pelayanan umum yang diterima Dokter yakni dengan cara jasa pelayanan umum tersebut dikalikan tarif 5% saja yakni tarif tersebut berdasarkan golongan PNS, jadi PPh Pasal 21 atas jasa pelayanan umum ini bersifat final” (wawancara di RSUD KLM, 24 Juli 2017, pukul 09:15 WIB).

Berdasarkan penjelasan tersebut dapat diketahui bahwa perhitungan yang dilakukan oleh bendahara gaji RSUD KLM atas jasa pelayanan umum Dokter (PNS) seluruhnya dikalikan 5% berdasarkan tarif golongan (PNS). Dalam memberikan penghasilan perbulannya, RSUD KLM menggunakan sistem komputerisasi untuk kelengkapan administrasinya. RSUD KLM dalam melakukan perhitungan, pemotongan, dan penyetoran telah berpedoman pada peraturan yang berlaku, hal ini ditegaskan dalam hasil wawancara keempat

peneliti dengan informan 1 selaku bendahara gaji di RSUD KLM, sebagai berikut:

“Iya dalam melakukan perhitungan, pemotongan, dan penyetoran kita berpedoman pada peraturan yang berlaku.” (wawancara di RSUD KLM, 24 Juli 2017, pukul 09:15 WIB).

Bendahara gaji di RSUD KLM yang bertugas sebagai pihak yang menghitung Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas jasa pelayanan umum Dokter (PNS), untuk meminimalisir kesalahan dalam menghitung yakni bendahara gaji harus memahami dan mengerti mengenai Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 dan peraturan terkait Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang berlaku. Hal tersebut disampaikan dalam hasil wawancara kelima oleh peneliti dengan informan 1 sebagai berikut:

“PPh Pasal 21 itu penghasilan orang pribadi yang dipotong pajak, untuk peraturannya ya yang ada di buku kemaren itu.” (wawancara di RSUD KLM, 24 Juli 2017, pukul 09:15 WIB).

Berdasarkan pernyataan tersebut, dapat diketahui bahwa bendahara gaji RSUD KLM telah memahami dan mengerti mengenai Pajak Penghasilan Pasal 21 dan peraturan terkait Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 seperti yang tertera di buku yaitu PMK-262/PMK.03/2010.

2. Mekanisme Pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final atas Dokter (PNS) di RSUD KLM yang sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010

Mekanisme pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas Dokter (PNS) RSUD KLM menggunakan *withholding tax system*, melalui *withholding tax system* yakni dalam hal ini bendahara pengeluaran RSUD KLM sebagai

juru bayar yang akan melakukan perhitungan, pemotongan, penyetoran, dan pelaporan pajak terutang dari penghasilan Dokter (PNS) setiap bulannya. Bendahara pengeluaran dalam melakukan pemotongan pajak akan mencatatnya dalam Buku Kas Umum (BKU) yang diolah dengan sistem komputerisasi dengan menggunakan *Microsoft Excel*.

Berdasarkan lampiran 7, Buku Kas Umum (BKU) ini digunakan untuk mencatat semua transaksi penerimaan dan pengeluaran kas. Pencatatan transaksi potongan pajak dibukukan disisi penerimaan Buku Kas Umum (BKU), sedangkan untuk pencatatan transaksi penyetoran pajak dibukukan disisi pengeluaran Buku Kas Umum (BKU). Buku Kas Umum (BKU) berfungsi untuk catatan pemeriksaan kas yang dilakukan oleh pengguna anggaran yang melakukan pemeriksaan kas bendahara pengeluaran. Hal tersebut seperti yang dijelaskan dalam hasil wawancara keenam oleh peneliti dengan informan 2 selaku bendahara pengeluaran, berikut ini:

“Jadi BKU ini sebagai pencatatan transaksi penerimaan dan pengeluaran kas RSUD, dalam BKU ini saya mencatat pemotongan pajak dan penyetoran pajak, setelah dibuat BKU ini, BKU akan disetor ke pengguna anggaran untuk dilakukan pemeriksaan kas.”

Hasil wawancara ketujuh peneliti dengan informan 2 selaku bendahara pengeluaran yang menyatakan sebagai berikut:

“Ya setelah PPh Pasal 21 atas jasa pelayanan umum Dokter dihitung oleh bagian bendahara gaji, perhitungannya diberikan ke saya. Sebelum jasa pelayanan umum diberikan kepada Dokter, saya selaku bendahara pengeluaran memotong PPh Pasal 21 terlebih dahulu, setelah itu tiap Dokter akan diberikan bukti potong. selanjutnya jasa pelayanan umum yang sudah dipotong PPh Pasal 21 diserahkan ke masing-masing Dokter secara tunai, terakhir pajak yang sudah dipotong disetor ke bank jatim” (wawancara di RSUD KLM, 24 Juli 2017, pukul 10.00 WIB).

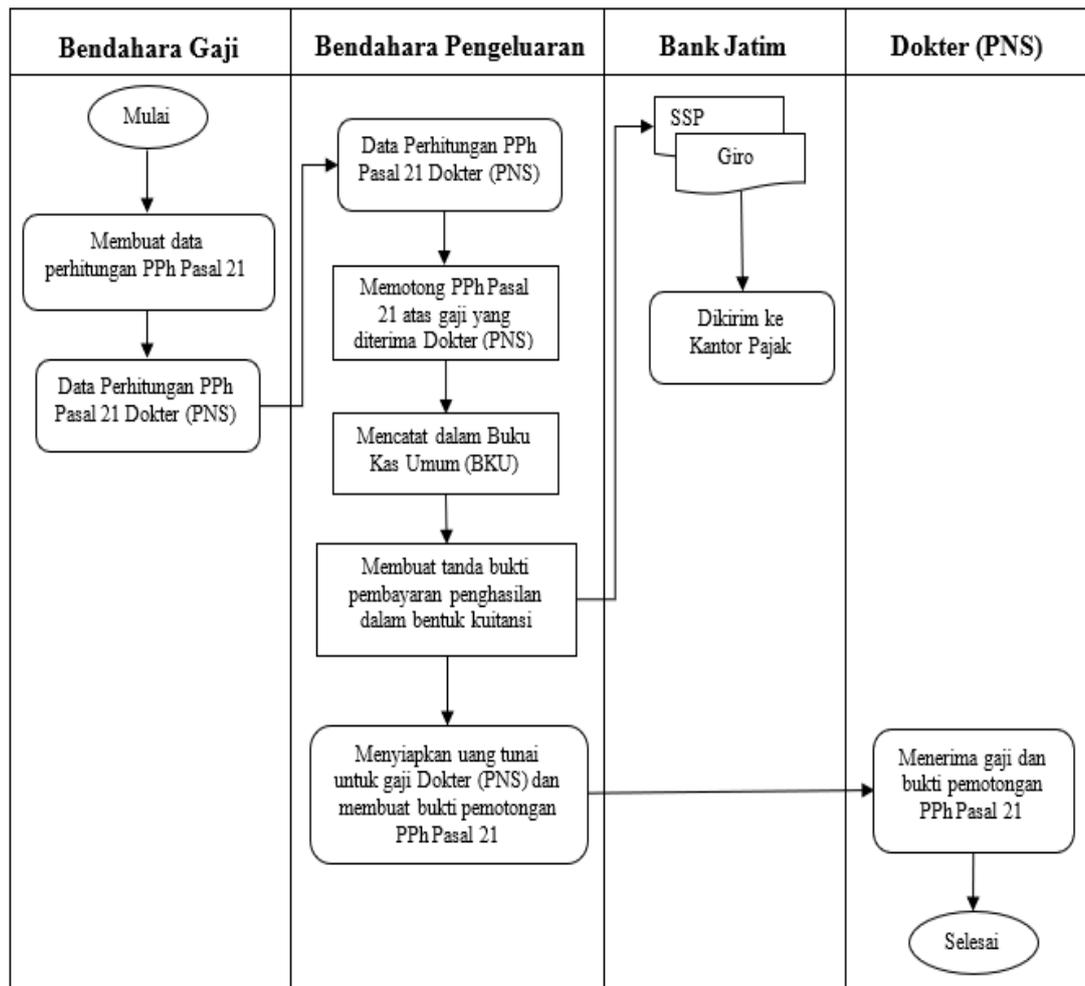
Sebagai pemotong pajak, bendahara pengeluaran RSUD KLM sudah mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak dengan syarat fotokopi surat penunjukan sebagai bendahara dan fotokopi Kartu Tanda Penduduk (KTP). Hal tersebut yang dijelaskan dalam hasil wawancara kedelapan oleh peneliti dengan informan 2 selaku bendahara pengeluaran, berikut ini:

“Iya, saya sudah mendaftar ke Kantor Pelayanan Pajak. Syaratnya hanya menyerahkan fotokopi surat penunjukan sebagai bendahara dan fotokopi Kartu Tanda Penduduk (KTP)” (wawancara di RSUD KLM, 24 Juli 2017, pukul 10.00 WIB).

Pemotongan pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 atas Dokter (PNS) di RSUD KLM dengan cara sebagai berikut:

- a. Bagian bendahara gaji menghitung besarnya pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 terutang atas setiap Dokter (PNS).
- b. Bendahara pengeluaran memotong pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 atas gaji yang diterima Dokter (PNS) yang telah dihitung oleh bagian bendahara gaji. Bendahara pengeluaran dalam melakukan pemotongan pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 dilakukan dengan mencatatnya dalam Buku Kas Umum (BKU).
- c. Bendahara pengeluaran selanjutnya akan menyetor pembayaran penghasilan ke Bank Jatim.
- d. Bendahara pengeluaran akan membuat tanda bukti pembayaran penghasilan dalam bentuk kuitansi.
- e. Selanjutnya, para Dokter (PNS) dapat mengambil penghasilan yang berupa jasa pelayan umum yang telah dipotong pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 secara tunai melalui bendahara pengeluaran.

- f. Bendahara pengeluaran memberikan bukti potong pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 kepada Dokter (PNS) dengan menggunakan formulir 1721-A2.
- g. Pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 yang telah dipotong disetor ke Bank Jatim.



Gambar 4.3: Arus Bagan Pemotongan PPh 21

Sumber: Bendahara Pengeluaran RSUD KLM, 2017.

Mekanisme pemotongan pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 di RSUD KLM dilakukan secara teratur, dengan menjalankan tugas sesuai bagian yang telah ditentukan. Hal tersebut bertujuan untuk mengurangi kesalahan yang

akan dilakukan sehingga proses pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final berjalan dengan semestinya. Mekanisme pemotongan pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 final RSUD KLM disesuaikan dengan peraturan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang berlaku yakni PMK Nomor: 262/PMK.03/2010.

Bukti pemotongan pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang bersifat final menurut PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 harus diberikan setiap akhir bulan saat dilakukannya pembayaran penghasilan, bendahara pengeluaran RSUD KLM sebagai pihak pemotong yang bertugas memberikan bukti pemotongan pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 final atas Dokter (PNS) tersebut diberikan setiap akhir tahun kalender berakhir. Hal ini sama dengan hasil wawancara kesembilan yang disampaikan oleh informan 2 selaku pihak pemotong, sebagai berikut:

“Iya, tapi rata-rata diminta akhir tahun, karena Dokter disini kalau dikasih bukti potongnya tiap bulan pasti hilang dan nanti minta lagi ke saya.” (wawancara pada hari senin, 24 juli 2017, pukul 10.00 WIB).

Berdasarkan pernyataan diatas menjelaskan bahwa Dokter (PNS) yang meminta kepada bendahara pengeluaran untuk memberikan bukti potong setiap akhir tahun, sebagaimana dinyatakan oleh informan 3 selaku Dokter (PNS) di RSUD KLM melalui hasil wawancara kesepuluh peneliti, sebagai berikut:

“Saya tidak minta setiap bulan, hanya kalau waktunya melaporkan pajak saja saya mintanya.” (wawancara pada hari selasa, 25 juli 2017, pukul 10.30 WIB)

Berdasarkan lampiran 8 merupakan rincian arsip bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang bersifat final. RSUD KLM

membuat bukti pemotongan salah satu Dokter (PNS) golongan IV dengan mencantumkan jumlah bruto dan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang dipotong dengan jumlah yang tidak sesuai dengan didata perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21, yakni daftar penerimaan jasa pelayanan umum.

Pajak penghasilan (PPh) Pasal 21 final terutang RSUD KLM pada tahun 2015 dan 2016 berjumlah sebesar Rp 223,970,909 dan Rp 288,562,191, terlihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 4.4: Jumlah Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang terutang yang dipotong oleh RSUD KLM Tahun 2015

NO	Masa Pajak	Pajak yang dipotong
1	Januari	Rp 7,203,017
2	Februari	Rp 22,716,325
3	Maret	Rp 21,358,739
4	April	Rp 21,469,421
5	Mei	Rp 21,992,134
6	Juni	Rp 18,508,347
7	Juli	Rp 15,963,723
8	Agustus	Rp 18,686,077
9	September	Rp 16,649,166
10	Oktober	Rp 20,621,539
11	November	Rp 18,927,396
12	Desember	Rp 19,875,025
	Total	Rp 223,970,909

Sumber: RSUD KLM. Diolah peneliti, 2017.

Tabel 4.5: Jumlah Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang terutang yang dipotong oleh RSUD KLM Tahun 2016

NO	Masa Pajak	Pajak yang dipotong
1	Januari	Rp 19,875,784
2	Februari	Rp 22,439,888
3	Maret	Rp 23,429,213
4	April	Rp 39,842,396
5	Mei	Rp 25,570,147
6	Juni	Rp 18,656,513
7	Juli	Rp 31,725,009
8	Agustus	Rp 16,035,923
9	September	Rp 22,664,777
10	Oktober	Rp 23,700,774

NO	Masa Pajak	Pajak yang dipotong
11	November	Rp 22,981,143
12	Desember	Rp 21,640,624
	Total	Rp 288,562,191

Sumber: RSUD KLM, diolah peneliti, 2017.

Dari tabel 4.4 dan 4.5 dapat dilihat besar Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang telah dipotong pada tahun 2015 dan 2016 dari 24 (dua puluh empat) Dokter (PNS), dalam hal ini juru bayar RSUD KLM yang menghitung dan memotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final setiap bulannya.

3. Mekanisme Penyetoran dan Pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final atas Dokter (PNS) di RSUD KLM yang sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010

a) Mekanisme Penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final

RSUD KLM sebagai pihak pemotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas Dokter (PNS), selain menghitung dan memotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final terutang, RSUD KLM juga memiliki kewajiban menyetor jumlah Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final terutang ke Bank Jatim, selaras dengan pernyataan informan 1 selaku bendahara gaji RSUD KLM melalui hasil wawancara kesebelas peneliti, sebagai berikut:

“Ya pada saat ada pencairan jasa pelayanan umum itu kita langsung potong langsung setor tanggal 20 setiap bulannya, dan bayarnya lewat bank jatim.” (wawancara di RSUD KLM, 24 Juli 2017, pukul 09:15 WIB).

Mekanisme penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang dilakukan oleh RSUD KLM, adalah sebagai berikut:

- a. Setelah Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final dihitung oleh bendahara gaji dan dipotong oleh bendahara pengeluaran pada setiap bulan, kemudian bendahara pengeluaran menyetorkan ke Bank Jatim.
- b. Penyetoran dilakukan dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP) ke Bank Jatim, selambat-lambatnya tanggal 10 bulan takwim berikutnya. Surat Setoran Pajak (SSP) diisi sesuai jumlah seluruh Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21.
- c. Surat Setoran Pajak (SSP) yang digunakan terdiri dari 5 (lima rangkap):
 - 1) Lembar 1 untuk arsip wajib pajak.
 - 2) Lembar 2 untuk Kantor Perbendaharaan Negara (KPPN).
 - 3) Lembar 3 untuk dilaporkan ke salah satu Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang ada di Jawa Timur.
 - 4) Lembar 4 untuk Bank Jatim, sebagai tempat penyetoran.
 - 5) Lembar 5 untuk arsip pemotong pajak.
- d. Setelah melakukan penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final, Surat Setoran Pajak (SSP) yang digunakan untuk menyetor di-*scan* dan diarsipkan.

Selaras dengan pernyataan informan 2 selaku bendahara pengeluaran

RSUD KLM melalui hasil wawancara keduabelas peneliti, sebagai berikut:

“Penyetorannya setelah PPh Pasal 21 dihitung dan dipotong setiap bulannya kemudian kita setorkan ke bank jatim, jadi kita menyetorkannya pada saat ada pencairan jasa pelayanan umum itu kita langsung potong langsung setor dengan menggunakan SSP. Kita sistemnya pakai e-billing. Untuk SSP yang digunakan terdiri dari 5 rangkap yaitu, lembar 1 untuk RSUD, lembar 2 untuk Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN), lembar 3 untuk dilaporkan masing-masing Dokter ke Kantor Pelayanan Pajak, lembar 4 untuk

Bank Jatim sebagai tempat penyetoran PPh Pasal 21, lembar 5 untuk arsip pemungut pajak. Setelah itu SSPnya kita scan untuk diarsipkan.” (wawancara di RSUD KLM, 24 Juli 2017, pukul 10:00 WIB).

RSUD KLM melakukan penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final disesuaikan dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010, hal tersebut bertujuan untuk mengurangi kesalahan yang akan dilakukan, sehingga proses penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final berjalan dengan semestinya.

b) Mekanisme Pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final

RSUD KLM menganut *Withholding Tax System*, disesuaikan dengan PMK-262/PMK.03/2010 maka pihak RSUD KLM yang akan menghitung, memotong, menyetor, dan melaporkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final atas Dokter (PNS) yang berperan sebagai pemotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas Dokter (PNS), setelah Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final terutang dihitung oleh bendahara pengeluaran RSUD KLM, selanjutnya bendahara pengeluaran selaku juru bayar RSUD KLM melakukan pemotongan dan penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final terutang. RSUD KLM tidak melakukan pelaporan atas Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final atas Dokter (PNS). Hal ini selaras dengan pernyataan dari informan 4 selaku Dokter (PNS) RSUD KLM yang menyatakan dalam wawancara ketigabelas peneliti sebagai berikut:

“Ya saya melaporkan PPh Pasal 21 sendiri lewat web.” (wawancara di RSUD KLM, 25 Juli 2017, pukul 10:30 WIB).

Pernyataan tersebut ditegaskan oleh informan 2 selaku bendahara pengeluaran yang menyatakan dalam wawancara keempat belas peneliti, sebagai berikut:

“Sejauh ini masing-masing Dokter yang melaporkan sendiri pajaknya. Tapi pernah ada kejadian disini, ada salah satu Dokter yang tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 dan orang pajak datang ke RSUD menanyakan perihal masalah itu ke kita, ya langung kita jawab bahwa pihak kami tidak bertanggungjawab atas pelaporan pajak Dokter tersebut.” (wawancara di RSUD KLM, 24 Juli 2017, pukul 10:00 WIB).

Berdasarkan pernyataan tersebut penulis mendapat penjelasan bahwa RSUD KLM tidak melakukan pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final atas Dokter (PNS), yang melakukan pelaporan atas Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yakni masing-masing Dokter (PNS) yang bersangkutan.

C. Pembahasan

1. Mekanisme Perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final atas Dokter (PNS) di RSUD KLM yang sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010

RSUD KLM sebagai perusahaan yang bergerak dibidang kesehatan, seperti yang disampaikan pada halaman 57 bahwa RSUD KLM mempunyai misi memberikan pelayanan yang terbaik dan kenyamanan kepada masyarakat yang membutuhkan pengobatan, sehingga masyarakat akan merasa terjamin dengan fasilitas dan jasa yang diberikan oleh pihak RSUD KLM, jika banyak masyarakat yang berobat ke RSUD KLM, maka RSUD KLM akan menerima pemasukan dari masyarakat yang membayar atas jasa dan fasilitas yang sudah

diterimanya. RSUD KLM membentuk pelayanan administrasi dan manajemen yang sudah mendapat akreditasi guna untuk mengelolah pemasukan yang diterima oleh RSUD KLM dan mengelolah pembiayaan berbagai pengeluaran-pengeluaran yang dibutuhkan, salah satu pengeluaran tersebut yakni untuk membayar jasa pelayanan umum kepada Dokter (PNS).

Pihak RSUD KLM yang bertugas memberikan pelayanan administrasi dan manajemen untuk mengatur perhitungan, pemotongan, dan penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) pasal 21 seperti yang disampaikan dalam struktur organisasi yakni bagian perbendaharaan pada halaman 64. Bagian perbendaharaan tersebut merupakan pemotong pajak seperti yang dijelaskan oleh (Supamono dan Damayanti, 2015:79), yang biasa disebut sebagai pemotong pajak terdiri dari:

- 1) Pemberi kerja yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan oleh pegawai atau bukan pegawai.
- 2) Bendahara pemerintah yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sehubungan dengan pekerja, jasa atau kegiatan.
- 3) Badan yang membayar honorarium atau pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan jasa termasuk jasa tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas
- 4) Penyelenggara kegiatan yang melakukan pembayaran sehubungan dengan pelaksanaan suatu kegiatan.

Sesuai dengan teori tersebut, bagian perbendaharaan telah melakukan kewajibannya sebagai pemotong pajak, yakni membayar honorarium sebagai imbalan sehubungan dengan jasa yang diberikan Dokter (PNS) untuk masyarakat yang membutuhkan pengobatan di RSUD KLM. Kewajiban bagian perbendaharaan ini yakni menghitung, memotong, menyetor, dan

melaporkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas masing-masing Dokter (PNS), seperti yang disampaikan dalam prosedur pembayaran dan pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 pada halaman 68, dalam prosedurnya memperlihatkan bahwa tugas dari pemotong pajak yaitu menyetorkan dan melaporkan, namun bagian perbendaharaan tidak melakukan pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final atas Dokter (PNS).

Berdasarkan hasil data Dokter (PNS) halaman 58, RSUD KLM memiliki 60 Dokter (PNS). Berdasarkan hasil wawancara pertama dengan informan 1 selaku bendahara gaji pada tahun 2017 pada halaman 69 penghasilan yang akan diberikan RSUD KLM kepada Dokter (PNS) yakni berupa jasa pelayanan umum. Jasa pelayanan/insentif adalah imbalan yang diterima oleh semua komponen yang dalam rangka observasi, diagnosis, pengobatan, konsultasi, visite/pengawasan medis, dan/ atau pelayanan lainnya yang diberikan oleh tenaga medis, tenaga non medis, dan semua komponen yang terlibat dalam mendukung pelayanan kesehatan di rumah sakit (Danardono dan Pribadi, 2016:8). Berdasarkan hasil wawancara kedua dengan informan 1 selaku bendahara gaji pada halaman 70 menjelaskan bahwa jasa pelayanan umum diberikan kepada Dokter (PNS) tanggal 20 setiap perbulannya.

Jasa pelayanan umum tersebut akan dipotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final, karena jasa pelayanan umum merupakan objek pajak seperti yang dijelaskan oleh (Sumarsan, 2015:115) Objek Pajak Penghasilan adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau

diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan bentuk apapun, termasuk: penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya.

Dokter (PNS) sebagai pegawai di RSUD KLM merupakan subjek pajak, maka setiap penghasilan teratur berupa gaji dan penghasilan yang diterima berupa honorarium akan dipotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21, seperti yang dijelaskan oleh (Resmi, 2014:184) subjek pajak yakni meliputi:

- 1) Pegawai;
- 2) Penerima uang pesangon pensiun atau uang manfaat pensiun, tunjangan hari tua, atau jaminan hari tua, termasuk ahli warisnya;
- 3) Bukan pegawai yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan pemberian jasa;
- 4) Anggota dewan komisaris atau dewan pengawas yang tidak merangkap sebagai pegawai tetap pada perusahaan yang sama;
- 5) Mantan pegawai;
- 6) Peserta kegiatan yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan keikutsertaannya dalam suatu kegiatan.

Honorarium yang diberikan RSUD KLM kepada Dokter (PNS) setiap bulan yakni berupa jasa pelayanan umum akan dikenai Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21. Sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 Pasal 3 “atas penghasilan berupa honorarium atau imbalan lain dengan nama apapun yang menjadi beban APBN atau APBD akan dipotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 dan bersifat final bagi Pejabat Negara, PNS, Anggota TNI, Anggota

Polri, dan Pensiunanya,”. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka pihak RSUD KLM harus melakukan pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas penghasilan berupa jasa pelayanan umum yang diterima Dokter (PNS) setiap bulan yang bersumber dari APBN/APBD. Pihak RSUD KLM sebagai pihak pemberi kerja telah menganut *withholding tax system*. Hal ini senada dengan makna *withholding tax system* menurut (Mardiasmo, 2009:7) *withholding tax system* adalah sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan wajib pajak yang bersangkutan) untuk menghitung, melapor dan menyetor besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak. Terkait dengan hal tersebut, Pihak RSUD KLM berkewajiban menghitung, memotong, menyetor, dan melaporkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas Dokter (PNS).

Berdasarkan perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 bersifat final atas Jasa Pelayanan Umum Dokter (PNS) di RSUD KLM bulan Januari tahun 2015 dan bulan Januari tahun 2016 pada tabel 4.2 dan tabel 4.3 yang didukung dari hasil wawancara ketiga oleh informan 1 selaku bendahara gaji pada halaman 73, menunjukkan adanya ketidaksesuaian perhitungan yang dilakukan pihak RSUD KLM dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010, ditemukan adanya kesalahan dalam penerapan tarif untuk perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21, dimana perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final di RSUD KLM atas Dokter (PNS) seluruhnya dihitung sama yakni penghasilan bruto dikalikan tarif 5% berdasarkan tarif untuk golongan PNS, sedangkan Dokter (PNS) di RSUD KLM terbagi menjadi 2 (dua)

golongan PNS yakni golongan III dan golongan IV seperti yang telah disebutkan di data Dokter (PNS) RSUD KLM pada halaman 58, dan yang mendapatkan jasa pelayanan umum merupakan Dokter (PNS) golongan III dan golongan IV. Hal tersebut tidak sesuai dengan ketentuan tarif Pasal 9 PMK Nomor: 262/PMK.03/2010.

Tabel 4.6: Tarif Pasal 9 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 262/PMK.03/2010

Golongan (PNS)	Tarif
Golongan I dan Golongan II	0%
Golongan III	5%
Golongan IV	15%

Sumber: PMK Nomor: 262/PMK.03/2010, diolah peneliti, 2017.

Perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang sesuai dengan tarif Pasal 9 PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 atas jasa pelayanan umum Dokter (PNS) di RSUD KLM dapat dilihat pada tabel 4.7 dan 4.8 sebagai berikut:

Tabel 4.7: Hasil Perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Bersifat Final bulan januari 2015 dengan Berdasarkan Tarif Pasal 9 PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 atas Jasa Pelayanan Umum Dokter (PNS) di RSUD KLM (Dalam Rupiah)

NO	NAMA	JASA R.INAP BPJS BULAN JANUARI 2015	TARIF (PPh 21)	PAJAK (PPH 21) TERUTANG
1	drg. KFT	1,116,720	5%	55,836
2	drg. IDB	75,600	5%	3,780
3	drg. IRS	75,600	5%	3,780
4	dr. KLL	109,558,170	15%	16,433,726
5	dr. HES	8,178,480	15%	1,226,772
6	dr. EOH	2,715,840	15%	407,376
7	dr. AMT	2,569,200	15%	385,380
8	dr. AWL	2,308,320	15%	346,248
9	dr. NMH	1,833,840	15%	275,076

NO	NAMA	JASA R.INAP BPJS BULAN JANUARI 2015	TARIF (PPh 21)	PAJAK (PPH 21) TERUTANG
10	dr. OKS	1,710,720	15%	256,608
11	dr. OTS	1,710,720	15%	256,608
12	dr. YOT	1,648,080	15%	247,212
13	dr. ODD	1,336,080	15%	200,412
14	dr. OYW	1,116,720	15%	167,508
15	dr. OMS	1,049,760	15%	157,464
16	dr. NWI	927,120	15%	139,068
17	dr. HRN	927,120	15%	139,068
18	dr. IDR	927,120	15%	139,068
19	dr. UWH	927,120	15%	139,068
20	dr. GDD	822,420	15%	123,363
21	dr. HIH	822,420	15%	123,363
22	dr. ALM	822,420	15%	123,363
23	dr. YNT	822,420	15%	123,363
24	dr. ONH	58,320	15%	8748
	JUMLAH	144,060,330		21,482,258

Sumber: Olahan peneliti, 2017.

Tabel 4.8: Hasil Perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Bersifat Final bulan januari 2016 dengan Berdasarkan Tarif Pasal 9 PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 atas Jasa Pelayanan Umum Dokter (PNS) di RSUD KLM (Dalam Rupiah)

NO	NAMA	JASA R.INAP BPJS BULAN JANUARI 2016	TARIF (PPh 21)	PAJAK (PPH 21) TERUTANG
1	dr. WIT	1,813,560	5%	90,678
2	dr. UNB	1,711,920	5%	85,596
3	dr. NLE	1,213,200	5%	60,660
4	dr. OSS	928,800	5%	46,440
5	dr. OBS	616,500	5%	30,825
6	dr. ZFH	266,880	5%	13,344
7	dr. KLL	74,932,980	15%	11,239,947
8	dr. OTS	69,156,390	15%	10,373,458
9	dr. EOH	32,950,388	15%	4,942,558
10	dr. ODD	26,013,725	15%	3,902,058
11	dr. HIH	25,572,907	15%	3,835,936

NO	NAMA	JASA R.INAP BPJS BULAN JANUARI 2015	TARIF (PPh 21)	PAJAK (PPH 21) TERUTANG
12	dr. UHW	24,132,219	15%	3,619,832
13	dr. OYW	19,891,391	15%	2,983,708
14	dr. KYK	16,332,386	15%	2,449,857
15	dr. HKN	14,038,250	15%	2,105,737
16	dr. NWI	14,034,479	15%	2,105,171
17	dr. YNT	12,766,515	15%	1,914,977
18	dr. Rudy	12,682,915	15%	1,902,437
19	dr. HRN	10,742,753	15%	1,611,412
20	dr. HES	10,463,160	15%	1,569,474
21	dr. ASG	9,524,668	15%	1,428,700
22	dr. GDD	8,067,508	15%	1,210,126
23	dr. ONH	6,013,380	15%	902,007
24	dr. OKS	3,648,961	15%	547,344
	JUMLAH	397,515,835		58,972,282

Sumber: Olahan peneliti, 2017.

Berdasarkan tabel 4.7 dan tabel 4.8 dapat dilihat bahwa perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang bersifat final dibulan Januari tahun 2015 dan tahun 2016 yang sesuai dengan tarif Pasal 9 PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 atas Jasa Pelayanan Umum Dokter (PNS) di RSUD KLM, menjelaskan mengenai perhitungan untuk Dokter (PNS) golongan III dengan dikenai tarif 5% dan Dokter (PNS) golongan IV dengan dikenai tarif 15%, sedangkan pada tabel 4.2 dan tabel 4.3 perhitungan besarnya Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang bersifat final atas jasa pelayanan umum seluruh Dokter (PNS) di RSUD KLM dikenakan tarif 5%. Hal tersebut menimbulkan selisih pajak, bulan Januari tahun 2015 dan bulan Januari tahun 2016 terdapat adanya selisih antara perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang dilakukan pihak RSUD KLM dan berdasarkan PMK Nomor:

262/PMK.03/2010. Selisih pajak tersebut dapat dilihat pada tabel 4.9 dan tabel

4.10 sebagai berikut:

Tabel 4.9: Selisih Perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Bersifat Final Bulan Januari 2015 menurut Pihak RSUD KLM dan Berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 atas Jasa Pelayanan Umum Dokter (PNS) di RSUD KLM (Dalam Rupiah)

No	Nama	Berdasarkan Perhitungan RSUD KLM	Berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010	Selisih
1	drg. KFT	55,836	55,836	0
2	drg. IDB	3,780	3,780	0
3	drg. IRS	3,780	3,780	0
4	dr. KLL	5,477,909	16,433,726	10,955,817
5	dr. HES	408,924	1,226,772	817,848
6	dr. EOH	135,792	407,376	271,584
7	dr. AMT	128,460	385,380	256,920
8	dr. AWL	115,416	346,248	230,832
9	dr. NMH	91,692	275,076	183,384
10	dr. OKS	85,536	256,608	171,072
11	dr. OTS	85,536	256,608	171,072
12	dr. YOT	82,404	247,212	164,808
13	dr. ODD	66,804	200,412	133,608
14	dr. OYW	55,836	167,508	111,672
15	dr. OMS	52,488	157,464	104,976
16	dr. NWI	46,356	139,068	92,712
17	dr. HRN	46,356	139,068	92,712
18	dr. IDR	46,356	139,068	92,712
19	dr. UWH	46,356	139,068	92,712
20	dr. GDD	41,121	123,363	82,242
21	dr. HIH	41,121	123,363	82,242
22	dr. ALM	41,121	123,363	82,242
23	dr. YNT	41,121	123,363	82,242
24	dr. ONH	2,916	8748	5,832
	JUMLAH	7,203,017	21,482,258	14,279,241

Sumber: Olahan peneliti, 2017.

Tabel 4.10: Selisih Perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final Bulan Januari 2016 menurut Pihak RSUD KLM dan Berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 atas Jasa Pelayanan Umum Dokter (PNS) di RSUD KLM (Dalam Rupiah)

N0	Nama	Berdasarkan Perhitungan RSUD KLM	Berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010	Selisih
1	dr. WIT	90,678	90,678	0
2	dr. UNB	85,596	85,596	0
3	dr. NLE	60,660	60,660	0
4	dr. OSS	46,440	46,440	0
5	dr. OBS	30,825	30,825	0
6	dr. ZFH	13,344	13,344	0
7	dr. KLL	3,746,649	11,239,947	7,493,298
8	dr. OTS	3,457,819	10,373,458	6,915,639
9	dr. EOH	1,647,519	4,942,558	3,295,039
10	dr. ODD	1,300,686	3,902,058	2,601,372
11	dr. HIH	1,278,645	3,835,936	2,557,291
12	dr. UHW	1,206,610	3,619,832	2,413,222
13	drg. OYW	994,569	2,983,708	1,989,139
14	dr. KY Y	816,619	2,449,857	1,633,238
15	dr. HKN	701,912	2,105,737	1,403,825
16	dr. NWI	701,723	2,105,171	1,403,448
17	dr. YNT	638,325	1,914,977	1,276,652
18	dr. Rudy	634,145	1,902,437	1,268,292
19	dr. HRN	537,137	1,611,412	1,074,275
20	dr. HES	523,158	1,569,474	1,046,316
21	dr. ASG	476,233	1,428,700	952,467
22	dr. GDD	403,375	1,210,126	806,751
23	dr. ONH	300,669	902,007	601,338
24	dr. OKS	182,448	547,344	364,896
	JUMLAH	19,875,784	58,972,282	39,096,498

Sumber: Olahan peneliti, 2017.

Merujuk pada tabel 4.9 dan tabel 4.10, jumlah pajak yang dihitung oleh RSUD KLM lebih kecil dibandingkan dengan pajak yang seharusnya

dihitung sesuai dengan ketentuan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010. Bulan Januari tahun 2015 terlihat adanya total selisih mencapai Rp14,279,241 dan bulan Januari tahun 2016 sebesar Rp39,096,498. Terlihat selisih Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 beberapa Dokter (PNS) dibulan Januari tahun 2015 dan bulan Januari tahun 2016 sebesar Rp.0,-, karena Dokter-Dokter (PNS) tersebut merupakan PNS golongan III dengan dikenai tarif 5% (lima persen), namun terdapat selisih perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang cukup signifikan dibulan Januari tahun 2015 dari dr. KLL sebesar Rp 10,955,817, dan dibulan Januari tahun 2016 terdapat selisih yang signifikan dari dr. KLL sebesar Rp 7,493,298 dan dari dr. OTS sebesar Rp 6,915,639.

Selisih pajak terjadi karena pihak RSUD KLM tidak mentaati pada peraturan pajak yang berlaku dalam melakukan perhitungan dan pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21. Menurut definisi pajak dalam (Husein, 2005:2) Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjukkan, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum yang berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan. Berkaitan dengan teori definisi pajak tersebut, Pihak RSUD KLM sebagai pihak pemotong pajak dalam menghitung pajak tidak mentaati pada peraturan yang berlaku yakni PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 dan membuat pajak yang disetorkan lebih kecil dari yang seharusnya disetorkan bulan Januari tahun 2015 dan bulan Januari tahun 2016, maka hal tersebut dapat berpengaruh

terhadap berkurangnya penerimaan negara dari sektor pajak sehingga biaya pengeluaran-pengeluaran negara untuk menyelenggarakan pemerintahan bulan Januari tahun 2015 dan bulan Januari tahun 2016 tidak optimal, karena total selisih pajak yang tidak disetorkan pihak RSUD KLM bulan Januari tahun 2015 sebesar Rp14,279,241 dan bulan Januari tahun 2016 sebesar Rp39,096,498. Jumlah total selisih pajak tersebut terbilang cukup besar yang apabila dilunasi oleh pihak RSUD KLM dapat membantu mengoptimalkan penerimaan negara.

Bendahara gaji RSUD KLM melakukan perhitungan penghasilan Dokter (PNS) setiap bulan, namun masih ditemukan tidak sesuai penerapan tarif Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang bersifat final untuk jasa pelayanan umum Dokter (PNS). Kesalahan perhitungan yang dilakukan bendahara gaji memperlihatkan bahwa pihak RSUD KLM belum dapat memberikan pelayanan administrasi dan manajemen dengan baik, serta belum dapat menyelenggarakan sistem manajemen keuangan secara efisien dan akuntabel. Kesalahan perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang dilakukan bendahara gaji RSUD KLM yakni dalam menghitung Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 tidak melakukannya dengan berdasarkan peraturan yang berlaku, yaitu PMK Nomor: 262/PMK.03/2010. Kesalahan hitung tersebut terjadi dikarenakan kurangnya pemahaman bendahara gaji RSUD KLM atas peraturan mengenai Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang berlaku.

Berdasarkan (Halim, Bawono dan Dara, 2016:90) terdapat 6 (enam)

hal yang menjadi kewajiban pemotong pajak, yaitu:

- 1) Pemotong PPh Pasal 21 wajib mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- 2) Pemotong PPh Pasal 21 wajib menghitung, memotong, menyetorkan, dan melaporkan PPh Pasal 21 yang terutang untuk setiap bulan takwim.
- 3) Pemotong PPh Pasal 21 wajib membuat catatan atau kertas kerja perhitungan PPh Pasal 21 untuk masing-masing penerima penghasilan yang menjadi dasar pelaporan PPh Pasal 21 yang terutang untuk setiap masa pajak dan wajib menyimpan catatan atau kertas kerja perhitungan tersebut sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- 4) Pemotong PPh Pasal 21 wajib membuat bukti pemotongan PPh Pasal 21 dan memberikan bukti pemotongan tersebut kepada penerima penghasilan yang dipotong pajak.
- 5) Pemotong PPh Pasal 21 harus memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pemotongan PPh Pasal 21 selain pegawai tetap dan penerima pensiun berkala, serta bukti pemotongan setiap kali melakukan pemotongan PPh Pasal 21.
- 6) Pemotong PPh Pasal 21 wajib melaporkan pemotongan dan penyetoran PPh Pasal 21 untuk setiap Masa Pajak yang dilakukan melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Masa PPh Pasal 21 ke Kantor Pelayanan Pajak tempat pemotong PPh Pasal 21 terdaftar, paling lama 20 hari setelah Masa Pajak berakhir.

Penjelasan kewajiban pemotong pajak tersebut salah satunya yakni kewajiban menghitung, memotong, menyetorkan, dan melaporkan. Pihak RSUD KLM sebagai pemotong pajak melakukan kesalahan dalam kewajiban menghitung Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas Dokter, hal tersebut mengakibatkan total Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang akan dipotong dan disetorkan menjadi lebih kecil dari yang seharusnya.

Berdasarkan lampiran 9, pihak RSUD KLM dalam melakukan penyetoran pajak dengan menggunakan SSP (Surat Setoran Pajak). Surat Setoran Pajak (SSP) adalah bukti pembayaran atau penyetoran pajak yang

telah dilakukan dengan menggunakan formulir atau telah dilakukan dengan cara lain kekas negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri keuangan (Mardiasmo, 2013:37). Kesalahan hitung Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang dilakukan bendahara gaji membuat pajak yang disetorkan menjadi lebih kecil dari yang seharusnya, maka pihak RSUD KLM mempunyai kekurangan pembayaran Pajak yang terutang.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 9 menyatakan batas waktu penyetoran pajak sebagai berikut:

- (1) Jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk suatu masa pajak bagi masing-masing jenis pajak, paling lama 15 (lima belas) hari setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak.
- (2) Kekurangan pembayaran pajak berdasarkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) harus dibayar lunas sebelum SPT tersebut disampaikan.
- (3) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang dibayar bertambah, harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan.
- (4) Bagi Wajib Pajak usaha kecil dan Wajib Pajak di daerah tertentu, jangka waktu pelunasan pajak dapat diperpanjang paling lama menjadi 2 (dua) bulan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
- (5) Direktur Jendral Pajak atas permohonan Wajib Pajak dapat memberikan persetujuan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran pajak paling lama 12 (dua belas) bulan yang pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.

Berdasarkan batas waktu penyetoran pajak, pihak RSUD KLM seharusnya melunasi atas kekurangan pembayaran pajak berdasarkan SPT tahunan Pajak Penghasilan (PPh) sebelum SPT tersebut disampaikan, dan jika

sudah diterbitkan SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) maka seharusnya dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan, serta pihak RSUD KLM seharusnya membuat permohonan kepada Direktur Jendral Pajak (DJP) untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran pajak paling lama 12 (dua belas) bulan yang pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.

Kesalahan hitung yang dilakukan bendahara gaji juga akan berpengaruh pada pelaporan pajak, berdasarkan lampiran 5 menjelaskan bahwa pihak RSUD tidak melakukan pelaporan pajak, yang melakukan yakni masing-masing Dokter (RSUD KLM dengan pelaporan menggunakan SPT (Surat Pemberitahuan). Menurut (Diana dan Setiawati, 2014:89) Surat Pemberitahuan (SPT) adalah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak, dan/atau harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam penyampaian SPT sebagaimana disebutkan dalam (Suandy, 2011:161), adalah:

- (1) Wajib Pajak wajib mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan lengkap, jelas, dan mendatangkaninya.
- (2) SPT Wajib Pajak badan harus ditandatangani oleh pengurus atau direksi.
- (3) SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) bagi Wajib Pajak yang menyelenggarakan pembukuan wajib dilampiri dengan laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi, serta keterangan lain yang diperlukan untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP).

- (4) SPT yang disampaikan langsung oleh Wajib Pajak ke kantor Direktorat Jendral Pajak harus diberi tanggal penerimaan oleh pejabat yang ditunjuk dan kepada Wajib Pajak diberi bukti penerimaan.
- (5) SPT Masa Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 harus disetor paling lambat 20 (dua puluh) hari setelah masa pajak berakhir.
- (6) Penyampaian SPT dapat dikirim melalui pos dengan tanda bukti pengiriman surat atau dengan cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (7) Tanda bukti atau tanda pengiriman surat untuk penyampaian SPT dianggap sebagai tanda bukti dan tanggal penerimaan sepanjang SPT tersebut telah lengkap.

Berdasarkan poin kesatu pada ketentuan-ketentuan dalam penyampaian SPT. Kesalahan hitung Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang dilakukan bendahara gaji akan berdampak pada pelaporan yang dilakukan masing-masing Dokter (PNS) RSUD KLM yang disampaikan dalam SPT menjadi tidak lengkap dan jelas karena besaran pajak yang dipotong terbilang lebih kecil dari seharusnya. Hal tersebut akan mengakibatkan masing-masing Dokter (PNS) RSUD KLM dikenai sanksi.

Menurut (Sumarsan, 2015:49) berdasarkan UU No.28 tahun 2007 tentang KUP, apabila Wajib Pajak *alpa* dalam hal:

- (1) SPT tidak disampaikan; atau
- (2) Menyampaikan SPT, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara
- (3) Dan perbuatan tersebut diatas merupakan perbuatan yang kedua kali setelah perbuatan yang pertama kali Wajib Pajak tersebut telah wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.
- (4) Atas perbuatannya yang kedua kali, Wajib Pajak didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang

tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Sanksi bagi Dokter (PNS) RSUD KLM dalam menyampaikan SPT, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, jika hal tersebut merupakan perbuatan yang kedua kali setelah perbuatan yang pertama kali, Dokter (PNS) RSUD KLM tersebut telah wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.

2. Mekanisme Pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final atas Dokter (PNS) di RSUD KLM yang sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010

RSUD KLM menganut sistem pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 *withholding tax system*. bagian perbendaharaan RSUD KLM sebagai pihak pemotong pajak dalam melakukan mekanisme pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 sudah sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010, sebagai berikut:

- 1) Bendahara pemerintah yang melakukan pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 wajib mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) sesuai dengan ketentuan peraturan undang-undang pajak. Bendahara pemerintah wajib menghitung, memotong, menyetorkan dan melaporkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 terutang untuk setiap masa pajak.
- 2) Bendahara dan badan yang ditunjuk oleh perundang-undangan memberikan bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang bersifat final atas penghasilan berupa honorarium atau imbalan lain dengan nama apapun yang ditanggung oleh Pemerintah kepada Pejabat Negara, Anggota TNI, Anggota Polri, dan pensiunannya paling lama pada akhir bulan dilakukannya pembayaran penghasilan tersebut.

- 3) Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang dipotong oleh bendahara dan badan yang ditunjuk oleh perundang-undangan wajib disetorkan ke Kantor Pos atau bank yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan, dalam jangka waktu sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Bagian perbendaharaan RSUD KLM selaku pemotong pajak telah melakukan kewajibannya yaitu menghitung, memotong, dan menyetorkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 terutang untuk setiap masa pajak. Berdasarkan lampiran 7 dan berdasarkan hasil wawancara keenam dengan informan 2 selaku bendahara pengeluaran pada halaman 75, menjelaskan bahwa bendahara pengeluaran dalam melakukan pemotongan pajak akan mencatatnya dalam Buku Kas Umum (BKU).

Berdasarkan hasil wawancara ketujuh dengan informan 2 selaku bendahara pengeluaran pada halaman 75, menjelaskan bahwa bagian perbendaharaan selaku pemotong pajak RSUD KLM telah melakukan kewajiban sebagai pemotong pajak. Pihak RSUD KLM telah melakukan mekanisme pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 secara teratur dengan menjalankan tugas sesuai bagian yang telah ditentukan.

Berdasarkan (Halim, Bawono dan Dara, 2016:90) terdapat 6 (enam) hal yang menjadi kewajiban pemotong pajak, yaitu:

- 1) Pemotong PPh Pasal 21 wajib mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- 2) Pemotong PPh Pasal 21 wajib menghitung, memotong, menyetorkan, dan melaporkan PPh Pasal 21 yang terutang untuk setiap bulan takwim.
- 3) Pemotong PPh Pasal 21 wajib membuat catatan atau kertas kerja perhitungan PPh Pasal 21 untuk masing-masing penerima penghasilan yang menjadi dasar pelaporan PPh Pasal 21 yang terutang untuk setiap masa pajak dan wajib menyimpan catatan

atau kertas kerja perhitungan tersebut sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

- 4) Pemotong PPh Pasal 21 wajib membuat bukti pemotongan PPh Pasal 21 dan memberikan bukti pemotongan tersebut kepada penerima penghasilan yang dipotong pajak.
- 5) Pemotong PPh Pasal 21 harus memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pemotongan PPh Pasal 21 selain pegawai tetap dan penerima pensiun berkala, serta bukti pemotongan setiap kali melakukan pemotongan PPh Pasal 21.
- 6) Pemotong PPh Pasal 21 wajib melaporkan pemotongan dan penyetoran PPh Pasal 21 untuk setiap Masa Pajak yang dilakukan melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Masa PPh Pasal 21 ke Kantor Pelayanan Pajak tempat pemotong PPh Pasal 21 terdaftar, paling lama 20 hari setelah Masa Pajak berakhir.

Berdasarkan dalam struktur organisasi pada halaman 64, menjelaskan bahwa bagian perbendaharaan adalah pihak pemotong pajak RSUD KLM. Bagian perbendaharaan ini terdiri dari bendahara gaji dan bendahara pengeluaran.

Berdasarkan 6 (enam) hal kewajiban pemotong pajak menurut (Halim, Bawono dan Dara, 2016:90) yang sudah disebutkan, yaitu bagian perbendaharaan RSUD KLM sudah melakukan kewajiban mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak yang dilakukan bendahara pengeluaran dengan syarat fotokopi surat penunjukan sebagai bendahara dan fotokopi Kartu Tanda Penduduk (KTP). Bendahara gaji RSUD KLM sudah melakukan kewajiban menghitung Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas jasa pelayanan umum yang diberikan kepada Dokter (PNS), serta bendahara pengeluaran RSUD KLM sudah melakukan kewajiban memotong dan menyetorkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21, dan bagian pengeluaran RSUD KLM telah memberikan bukti potong kepada Dokter (PNS), yang terakhir bendahara pengeluaran tidak

melakukan Kewajiban mengisi, menandatangani, dan menyampaikan Surat Pemberitahuan.

Bagian perbendaharaan RSUD KLM yakni bendahara gaji dan bendahara pengeluaran sudah melakukan kewajiban sebagai pemotong pajak, namun masih ditemui ketidaksesuaian dalam proses pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010. Ketidaksesuaian tersebut yaitu berdasarkan lampiran 6 ditemukan selisih pajak dari tahun 2015-2016, dan bendahara pengeluaran RSUD KLM dalam memberikan bukti pemotongan tidak sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010.

Berdasarkan hasil wawancara kesembilan yang disampaikan oleh informan 2 selaku bendahara pengeluaran RSUD KLM pada halaman 78, menjelaskan bahwa bendahara pengeluaran RSUD KLM selaku pemotong pajak dalam memberikan bukti pemotongan pajak atas jasa pelayanan umum yang merupakan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 bersifat final kepada Dokter (PNS), yakni diberikan setiap akhir tahun masa pajak. Hal tersebut jelas tidak sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010, dijelaskan bahwa “Bendahara pemerintah dan badan yang ditunjuk sebagai pemotong pajak, memberikan bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang bersifat final atas penghasilan berupa honorarium atau imbalan lain dengan nama apapun paling lama pada akhir bulan dilakukannya pembayaran penghasilan tersebut”.

Menurut (Pandiangan, 2010:147) definisi Bukti pemotongan merupakan salah satu indikator atau bukti bahwa telah terjadi pemotongan pajak terhadap Wajib Pajak. Dengan adanya bukti pemotongan, sistem perpajakan telah berjalan, yang menyatakan bahwa orang pribadi yang dipotong pajaknya telah melakukan pembayaran, dalam (Pandiangan, 2010) tidak menjelaskan mengenai adanya sanksi atas ketidaksesuaian pemotong pajak dalam memberikan bukti pemotongan.

Menurut Aritonang menjelaskan bahwa Undang-Undang KUP tidak memberikan sanksi kepada pemotong pajak yang tidak memberikan bukti pemotongan kepada wajib pajak yang dipotong dalam (depkeu, 2015). Bendahara pengeluaran telah memberikan bukti pemotongan setiap tahunnya kepada masing-masing Dokter (PNS) di RSUD KLM, hal tersebut memperlihatkan dengan adanya bukti pemotongan menyatakan bahwa Dokter (PNS) yang dipotong pajaknya telah melakukan pembayaran, namun sistem perpajakan di RSUD KLM belum berjalan dengan baik, karena ditemui ketidaksesuaian dalam memberikan bukti pemotongan dengan peraturan yang berlaku. Sebagai pihak pemotong yang berpedoman pada peraturan pajak yang berlaku, sebaiknya bendahara pengeluaran RSUD KLM dalam memberikan bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 harus berdasarkan pada peraturan pajak yang berlaku, meskipun belum ada yang menjelaskan mengenai sanksi atas aturan pemberian bukti potong.

Berdasarkan lampiran 8, bendahara pengeluaran RSUD KLM tidak seharusnya membuat bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21

final atas dr. NMH dengan mencantumkan penghasilan bruto dan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang terpotong berbeda dengan didata perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final, dimana di data perhitungan dr. NMH (golongan IV) dikenai tarif 5% dengan dipotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 sebesar Rp 3,158,013, namun didalam bukti pemotongan dikenai tarif 15% dengan dipotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 sebesar Rp 9,474,041. Hal tersebut membuat adanya selisih pajak kurang bayar sebesar Rp 6,316,028, karena dr. NMH merupakan PNS golongan IV yang Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final dikenai tarif 15% sesuai dalam PMK Nomor: 262/PMK.03/2010, maka besarnya pajak yang tertera di bukti pemotongan yang akan dicantumkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) telah benar. Tindakan yang dilakukan bendahara pengeluaran RSUD KLM tersebut membuat dr. NMH tidak dapat mengoreksi kesesuaian pajak yang telah disetorkan dengan bukti pemotongan yang telah diterima dr. NMH.

Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 9 menyatakan batas waktu penyetoran pajak sebagai berikut:

- (1) Jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk suatu masa pajak bagi masing-masing jenis pajak, paling lama 15 (lima belas) hari setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak.
- (2) Kekurangan pembayaran pajak berdasarkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) harus dibayar lunas sebelum SPT tersebut disampaikan.
- (3) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan

- jumlah pajak yang dibayar bertambah, harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan.
- (4) Bagi Wajib Pajak usaha kecil dan Wajib Pajak di daerah tertentu, jangka waktu pelunasan pajak dapat diperpanjang paling lama menjadi 2 (dua) bulan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
 - (5) Direktur Jendral Pajak atas permohonan Wajib Pajak dapat memberikan persetujuan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran pajak paling lama 12 (dua belas) bulan yang pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.

Berdasarkan batas waktu penyetoran pajak tersebut, karena Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang disetorkan oleh bendahara pengeluaran atas dr. NMH kurang bayar, maka seharusnya dr. NMH mempunyai kewajiban untuk melunasi kekurangan pembayaran pajak sebelum SPT Tahunan disampaikan, dan jika sudah diterbitkan SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) maka seharusnya dilunasi oleh dr. NMH dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan, serta dr. NMH seharusnya membuat permohonan kepada Direktur Jendral Pajak (DJP) untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran pajak paling lama 12 (dua belas) bulan yang pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan. Penyampaian batas waktu penyetoran atas kurang bayar pajak tidak dilakukan oleh dr. NMH, karena besarnya pajak yang dipotong dalam bukti pemotongan yang diberikan oleh bendahara pengeluaran RSUD KLM kepada dr. NMH telah sesuai dengan ketentuan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010. Besarnya pajak yang dipotong dalam bukti pemotongan, oleh dr. NMH akan dicantumkan dalam SPT (Surat Pemberitahuan) pada saat melaporkan pajak dengan menyampaikan SPT.

Berdasarkan Ketentuan-ketentuan dalam penyampaian SPT sebagaimana disebutkan dalam (Suandy, 2011:161), adalah:

- (1) Wajib Pajak wajib mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan lengkap, jelas, dan mendatangnya.
- (2) SPT Wajib Pajak badan harus ditandatangani oleh pengurus atau direksi.
- (3) SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) bagi Wajib Pajak yang menyelenggarakan pembukuan wajib dilampiri dengan laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi, serta keterangan lain yang diperlukan untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP).
- (4) SPT yang disampaikan langsung oleh Wajib Pajak ke kantor Direktorat Jendral Pajak harus diberi tanggal penerimaan oleh pejabat yang ditunjuk dan kepada Wajib Pajak diberi bukti penerimaan. 5
- (5) SPT Masa Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 harus disetor paling lambat 20 (dua puluh) hari setelah masa pajak berakhir.
- (6) Penyampaian SPT dapat dikirim melalui pos dengan tanda bukti pengiriman surat atau dengan cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (7) Tanda bukti atau tanda pengiriman surat untuk penyampaian SPT dianggap sebagai tanda bukti dan tanggal penerimaan sepanjang SPT tersebut telah lengkap.

Berdasarkan ketentuan penyampaian SPT, dr. NMH dalam melaporkan SPT dengan berpedoman pada bukti pemotongan yang diberikan oleh bendahara pengeluaran RSUD KLM, sehingga pegawai pajak dalam mengoreksi antara pajak yang disetor dan dilaporkan sudah menganggap dr. NMH telah mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan lengkap. Hal tersebut akan membuat dr. NMH terhindar dari sanksi yang seharusnya diberikan kepadanya karena pajak yang disetorkan kurang bayar.

Berdasarkan UU No.28 tahun 2007 tentang KUP, apabila Wajib Pajak *alpa* dalam hal (Sumarsan, 2015:49):

- (1) SPT tidak disampaikan; atau

- (2) Menyampaikan SPT, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara
- (3) Dan perbuatan tersebut diatas merupakan perbuatan yang kedua kali setelah perbuatan yang pertama kali Wajib Pajak tersebut telah wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.
- (4) Atas perbuatannya yang kedua kali, Wajib Pajak dedenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Berdasarkan UU No.28 tahun 2007 tentang KUP poin kedua, maka seharusnya dr. NMH dikenai sanksi atas Menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara. Apabila perbuatan tersebut yang kedua kali setelah perbuatan yang pertama kali Wajib Pajak tersebut telah wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, atas penjelasan sanksi tersebut jika dr. NMH menyampaikan SPT yang isinya tidak jelas dan lengkap diulang kedua kalinya seharusnya dr. NMH membayar pajaknya yang kurang bayar sebesar Rp 6,316,028 dan membayar sanksi dengan dihitung atas kurang bayar pajaknya sebesar Rp 6,316,028 dikalikan tarif denda 200% yang totalnya sanksinya sebesar Rp 12,632,056, sehingga dr. NMH harus membayar kekurangan bayar pajak beserta sanksinya sebesar Rp 18,948,084.

Bendahara pengeluaran RSUD KLM melakukan pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 belum optimal, karena masih ditemukan selisih pajak yang sudah dipotong. Hal tersebut disebabkan oleh bendahara gaji RSUD KLM yang melakukan kesalahan perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21, yakni menghitung jasa pelayanan seluruh Dokter (PNS) dikalikan tarif 5%, seharusnya bendahara gaji RSUD KLM menghitung Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 terutang atas jasa pelayanan umum seluruh Dokter (PNS) dengan dikalikan tarif Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang bersifat final yang sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010. Kesalahan yang dilakukan RSUD KLM mengakibatkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang dipotong lebih kecil daripada yang seharusnya.

Tabel 4.11: Selisih Pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final menurut RSUD KLM dan berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 tahun 2015

Masa Pajak	Berdasarkan Perhitungan RSUD KLM	Berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010	Selisih
Januari	Rp 7,203,017	Rp 21,482,258	Rp 14,279,241
Februari	Rp 22,716,325	Rp 67,952,858	Rp 45,236,533
Maret	Rp 21,358,739	Rp 63,901,142	Rp 42,542,403
April	Rp 21,469,421	Rp 64,312,781	Rp 42,843,360
Mei	Rp 21,992,134	Rp 65,872,435	Rp 43,880,301
Juni	Rp 18,508,347	Rp 55,306,334	Rp 36,797,987
Juli	Rp 15,963,723	Rp 47,789,506	Rp 31,825,783
Agustus	Rp 18,686,077	Rp 55,804,864	Rp 37,118,787
September	Rp 16,649,166	Rp 49,780,928	Rp 33,131,762
Oktober	Rp 20,621,539	Rp 61,728,827	Rp 41,107,288
November	Rp 18,927,396	Rp 56,592,722	Rp 37,665,326
Desember	Rp 19,875,025	Rp 59,409,755	Rp 39,534,730
Total			Rp 445,963,501

Sumber: Data diolah peneliti, 2017.

Tabel 4.12: Selisih Pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final menurut RSUD KLM dan berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 tahun 2016

Masa Pajak	Berdasarkan Perhitungan RSUD KLM	Berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010	Selisih
Januari	Rp 19,875,784	Rp 58,972,282	Rp 39,096,498
Februari	Rp 22,439,888	Rp 66,471,261	Rp 44,031,373
Maret	Rp 23,429,213	Rp 69,151,629	Rp 45,722,416
April	Rp 39,842,396	Rp 117,436,137	Rp 77,593,741
Mei	Rp 25,570,147	Rp 75,445,434	Rp 49,875,287
Juni	Rp 18,656,513	Rp 54,844,924	Rp 36,188,411
Juli	Rp 31,725,009	Rp 93,822,785	Rp 62,097,776
Agustus	Rp 16,035,923	Rp 60,315,717	Rp 44,279,794
September	Rp 22,664,777	Rp 66,848,078	Rp 44,183,301
Oktober	Rp 23,700,774	Rp 69,805,299	Rp 46,104,525
November	Rp 22,981,143	Rp 67,518,220	Rp 44,537,077
Desember	Rp 21,640,624	Rp 63,775,991	Rp 42,135,367
Total			Rp 575,845,566

Sumber: Data diolah peneliti, 2017.

Merujuk pada tabel 4.11 dan tabel 4.12, jumlah pajak yang dipotong oleh RSUD KLM dari 24 (dua puluh empat) Dokter (PNS) yang bekerja di RSUD KLM lebih kecil dibandingkan dengan pajak yang seharusnya dipotong sesuai dengan ketentuan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010. Terlihat adanya selisih perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final dari 24 (dua puluh empat) Dokter (PNS), yang cukup besar yakni ditahun 2015 total selisih mencapai Rp 445,963,501 dan tahun 2016 mencapai Rp 575,845,566, sehingga terjadi Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 kurang bayar yang cukup besar.

Definisi Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 (Priantara, 2012:281) adalah pajak atas penghasilan berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain dengan nama dan dalam bentuk apapun sehubungan dengan

pekerjaan atau jabatan, jasa, dan kegiatan yang dilakukan oleh orang pribadi yang merupakan subjek pajak dalam negeri. Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 merupakan suatu kegiatan pemotongan Pajak Penghasilan yang wajib dilakukan oleh pemberi penghasilan kepada pekerja dengan jabatan, kedudukan, atau status apapun dan peserta kegiatan. Berkaitan dengan definisi Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 tersebut, faktor ketidaksesuaian pelaksanaan pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang dilakukan bagian perbendaharaan RSUD KLM dengan peraturan yang berlaku yakni PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 membuat adanya selisih pajak yang cukup besar, sehingga mengakibatkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final atas Dokter (PNS) RSUD KLM yang akan disetor lebih kecil dari seharusnya.

Menurut (Resmi, 2013:8) pajak memiliki 2 (dua) fungsi, yaitu:

(1) Fungsi *Budgetair* (Penerimaan)

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran baik rutin maupun pembangunan.

(2) Fungsi *Regulerend* (Mengatur)

Pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, serta mencapai tujuan-tujuan tertentu diluar bidang keuangan.

Berdasarkan fungsi pajak tersebut, adanya selisih pajak yang mengakibatkan terjadinya kurang bayar dari pihak RSUD KLM, kurang bayar tersebut dapat membuat berkurangnya penerimaan pajak, yakni kurang bayar dari pihak RSUD KLM ditahun 2015 total mencapai Rp 445,963,501 dan tahun 2016 mencapai Rp 575,845,566. Berkurangnya penerimaan pajak tersebut akan berdampak pada fungsi pajak. Fungsi *budgetair* (penerimaan), jika penerimaan pajak berkurang maka akan membuat sumber penerimaan pemerintah tidak optimal, sehingga dapat menghambat pembiayaan untuk

pengeluaran baik rutin maupun pembangunan ditahun 2015-2016 menjadi tidak dapat terealisasi sepenuhnya. Fungsi *Regulerend* (Mengatur), jika penerimaan pajak berkurang maka tidak dapat mengoptimalkan fungsi pajak untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi.

Pihak RSUD KLM belum dapat menyelenggarakan sistem manajemen keuangan secara efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, karena seperti yang sudah dijelaskan dalam analisis data mekanisme pemotongan pada halaman 102 bahwa bendahara pengeluaran selaku pemotong pajak tidak mentaati pada peraturan yang berlaku atas bukti pemotongan yang diberikan kepada masing-masing Dokter (PNS) RSUD KLM dan berdasarkan lampiran 8 bahwa terlihat bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final hanya dilampirkan untuk seluruh Dokter (PNS) RSUD KLM, namun bukti pemotongan atas Dokter (PNS) oleh bendahara pengeluaran RSUD KLM tidak dilampirkan seluruhnya untuk arsip pihak RSUD KLM.

Berdasarkan Jenis formulir bukti pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 21 menurut (pandiangan, 2010:148), adalah sebagai berikut:

- (1) Bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 (Final); kode formulir F.1.1.33.02. Formlir ini menginformasikan mengenai jenis penghasilan yang merupakan objek Pajak Penghasilan (PPh) yang bersifat final, oleh karena sifatnya final. Jumlah Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang dipotong bukan merupakan kredit pajak dalam SPT Tahunan PPh orang pribadi dari Wajib Pajak. Ada 2 (dua) lembar formulir; lembar 1 untuk pegawai dan lembar untuk pemotong pajak.
- (2) Bukti pemotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 bagi Pejabat Negara, PNS, Anggota TNI, Anggota Polri, dan para pensiunanya; kode formulir 1721-A2. Formulir ini mengenai perincian penghasilan dan perhitungan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21

selama satu tahun sesuai dengan formula/rumus perhitungannya. Bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 ini diperhitungkan sebagai kredit pajak dalam SPT Tahunan PPh orang pribadi dari wajib pajak. Ada (dua) lembar formulir; lembar 1 untuk pegawai dan lembar 2 untuk pemotong pajak.

Berdasarkan jenis formulir bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 poin pertama, yakni bendahara pengeluaran bukti pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final harus ada 2 (dua) lembar, lembar 1 untuk Dokter (PNS) dan lembar untuk pemotong pajak yakni sebagai arsip pihak RSUD KLM. Bukti pemotongan tersebut perlu untuk diarsipkan oleh pihak RSUD KLM guna mempermudah pihak ketiga atau pihak lain dalam mengawasi atau memeriksa atas kesesuaian pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang dilakukan oleh pihak RSUD KLM berdasarkan peraturan yang terkait. Bagian perbendaharaan RSUD KLM juga belum dapat menghitung dan menyetorkan pajak kekas negara yang sesuai dengan yang seharusnya disetorkan, karena masih ditemukan kekurangan bayar yang cukup besar atas pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final.

Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 9 menyatakan batas waktu penyetoran pajak sebagai berikut:

- (1) Jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk suatu masa pajak bagi masing-masing jenis pajak, paling lama 15 (lima belas) hari setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak.
- (2) Kekurangan pembayaran pajak berdasarkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) harus dibayar lunas sebelum SPT tersebut disampaikan.
- (3) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan

Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang dibayar bertambah, harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan.

- (4) Bagi Wajib Pajak usaha kecil dan Wajib Pajak di daerah tertentu, jangka waktu pelunasan pajak dapat diperpanjang paling lama menjadi 2 (dua) bulan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
- (5) Direktur Jendral Pajak atas permohonan Wajib Pajak dapat memberikan persetujuan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran pajak paling lama 12 (dua belas) bulan yang pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.

Berdasarkan batas waktu penyetoran seharusnya bendahara pengeluaran melunasi kekurangan pembayaran pajak berdasarkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) sebelum SPT tersebut disampaikan, namun berdasarkan lampiran 7 terlihat bahwa bendahara pengeluaran tetap menyetorkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final ditahun 2015 dan tahun 2016 dengan total pajak lebih kecil dari yang seharusnya disetorkan. Hal tersebut membuat pihak RSUD KLM akan berpotensi merugikan negara setiap tahunnya dari sisi sektor penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21.

3. Mekanisme Penyetoran dan Pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final atas Dokter (PNS) di RSUD KLM yang sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010

a. Penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final

Berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010, bahwa "Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang dipotong oleh bendahara dan badan yang ditunjuk oleh perundang-undangan wajib disetorkan ke Kantor Pos atau bank yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan, dalam jangka waktu sesuai dengan peraturan perundang-undangan". Hasil wawancara kesebelas peneliti dengan

informan 1 selaku bendahara gaji RSUD KLM pada halaman 80, menjelaskan bahwa pemotongan dan penyetoran langsung dilakukan oleh bagian perbendaharaan pada saat terdapat pencairan jasa pelayanan umum atas Dokter (PNS) ditanggal 20 setiap bulannya, serta bagian perbendaharaan menyetorkan jumlah Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang terutang ke Bank Jatim.

Berdasarkan hasil wawancara keduabelas peneliti dengan informan 2 selaku bendahara pengeluaran RSUD KLM pada halaman 81, menjelaskan bahwa setelah Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 dihitung dan dipotong oleh bagian perbendaharaan, selanjutnya bendahara pengeluaran menyetorkan ke Bank Jatim dengan menggunakan SSP, Surat Setoran Pajak (SSP) adalah bukti pembayaran atau penyetoran pajak yang telah dilakukan dengan menggunakan formulir atau telah dilakukan dengan cara lain kekas negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri keuangan (Mardiasmo, 2013:37).

Menurut (Sumarsan, 2015:53), SSP dibuat dalam rangkap 5 (lima) yang didistribusikan sebagai:

- (1) Untuk arsip wajib pajak;
- (2) Untuk Kantor Pelayanan Pajak (KPP) melalui Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN);
- (3) Untuk dilaporkan oleh wajib pajak ke KPP;
- (4) Untuk arsip Kantor Penerimaan Pembayaran;
- (5) Untuk arsip wajib pungut atau pihak lain.

Sesuai dengan teori menurut (Sumarsan, 2015:53) yang menjelaskan bahwa SSP dibuat dalam rangkap 5 (lima), bagian perbendaharaan RSUD KLM sudah membuat SSP yang digunakan terdiri dari 5 (lima) rangkap:

- 1) Lembar 1 untuk arsip wajib pajak.
- 2) Lembar 2 untuk Kantor Perbendaharaan Negara (KPPN).
- 3) Lembar 3 untuk dilaporkan ke salah satu Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang ada di Jawa Timur.
- 4) Lembar 4 untuk Bank Jatim, sebagai tempat penyetoran.
- 5) Lembar 5 untuk arsip pemotong pajak.

Berdasarkan tabel 4.2 dan 4.3 pada halaman 71-72 bahwa kesalahan yang terjadi pada proses perhitungan, serta berdasarkan tabel 4.11 dan 4.12 pada halaman 108-109 memperlihatkan bahwa pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas Dokter (PNS) RSUD KLM mengakibatkan jumlah pajak yang terutang tidak sesuai dengan yang seharusnya terutang dengan berpedoman PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 dan pajak yang disetor lebih kecil jika dibandingkan dengan jumlah pajak yang seharusnya disetor untuk tahun 2015 dan tahun 2016. Pihak RSUD KLM seharusnya lebih teliti dan menyesuaikan dengan peraturan pajak yang berlaku dalam melakukan perhitungan dan pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final. Pihak RSUD KLM meski dalam perhitungan dan pemotongan masih melakukan kesalahan, namun pihak RSUD KLM merupakan wajib pajak yang patuh dalam melakukan penyetoran pajak. Pada tabel 4.13 dapat dilihat kepatuhan

penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang dilakukan oleh bendahara pengeluaran RSUD KLM tahun 2015 dan tahun 2016.

Tabel 4.13: Kepatuhan Penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 RSUD KLM tahun 2015 dan tahun 2016

Bulan	Penyetoran tahun 2015		Penyetoran tahun 2016	
	Terlambat	Tidak Terlambat	Terlambat	Tidak Terlambat
Januari	-	√	-	√
Februari	-	√	-	√
Maret	-	√	-	√
April	-	√	-	√
Mei	-	√	-	√
Juni	-	√	-	√
Juli	-	√	-	√
Agustus	-	√	-	√
September	-	√	-	√
Oktober	-	√	-	√
November	-	√	-	√
Desember	-	√	-	√

Sumber: RSUD KLM, diolah peneliti, 2017.

Berdasarkan tabel 4.13 dapat diketahui bahwa, pihak RSUD KLM sudah patuh melakukan penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 yang terutang. RSUD KLM dalam melakukan penyetoran sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010, dimana penyetoran tersebut dilakukan setiap bulan sebelum tanggal 10 (sepuluh), maka atas kepatuhan pihak RSUD KLM dalam melakukan penyetoran pajak dan tidak melakukan keterlambatan akan terhindar dari dikenai sanksi denda administrasi bunga 2% (dua persen) sebulan dihitung dari tanggal jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan menurut (Sumarsan, 2015:53).

Pihak RSUD KLM sudah menjadi pemotong pajak yang efektif dan efisien, karena telah melakukan penyetoran sesuai batas waktu yang telah ditentukan di PMK Nomor: 262/PMK.03/2010 dan tidak pernah terlambat menyetor. Pihak RSUD KLM disisi lain belum mejadi pemotong pajak yang baik dan patuh, karena pajak yang disetorkan masih terdapat kurang bayar yang cukup besar.

Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 9 menyatakan batas waktu penyetoran pajak sebagai berikut:

- (1) Jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk suatu masa pajak bagi masing-masing jenis pajak, paling lama 15 (lima belas) hari setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak.
- (2) Kekurangan pembayaran pajak berdasarkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) harus dibayar lunas sebelum SPT tersebut disampaikan.
- (3) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang dibayar bertambah, harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan.
- (4) Bagi Wajib Pajak usaha kecil dan Wajib Pajak di daerah tertentu, jangka waku pelunasan pajak dapat diperpanjang paling lama menjadi 2 (dua) bulan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
- (5) Direktur Jendral Pajak atas permohonan Wajib Pajak dapat memberikan persetujuan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran pajak paling lama 12 (dua belas) bulan yang pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.

Berdasarkan batas waktu penyetoran pajak tersebut, karena Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final yang disetorkan oleh pihak RSUD KLM

kurang bayar, maka pihak RSUD KLM seharusnya mempunyai kewajiban untuk melunasi kekurangan pembayaran pajak sebelum SPT Tahunan disampaikan, dan jika sudah diterbitkan SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) maka seharusnya dilunasi oleh pihak RSUD KLM dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan, serta pihak RSUD KLM seharusnya membuat permohonan kepada Direktur Jendral Pajak (DJP) untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran pajak paling lama 12 (dua belas) bulan yang pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.

Berdasarkan lampiran 7 terlihat bahwa bendahara pengeluaran tetap menyetorkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 final ditahun 2015 dan tahun 2016 dengan total pajak lebih kecil dari yang seharusnya disetorkan, sehingga pihak RSUD KLM belum berkontribusi secara maksimal ke negara. Hal tersebut membuat pihak RSUD KLM akan berpotensi merugikan negara setiap tahunnya dari sisi sektor penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21.

b. Pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 Final

RSUD KLM sebagai pihak pemberi kerja menganut *withholding tax system*. Hal ini senada dengan makna *withholding tax system* menurut (Mardiasmo, 2009:7) *withholding tax system* adalah sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan wajib pajak yang bersangkutan) untuk menghitung, melapor dan menyetor besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak.

Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 9 menyatakan sebagai berikut:

- (1) Jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk suatu masa pajak bagi masing-masing jenis pajak, paling lama 15 (lima belas) hari setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak.
- (2) Kekurangan pembayaran pajak berdasarkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) harus dibayar lunas sebelum SPT tersebut disampaikan.
- (3) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang dibayar bertambah, harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan.
- (4) Bagi Wajib Pajak usaha kecil dan Wajib Pajak di daerah tertentu, jangka waktu pelunasan pajak dapat diperpanjang paling lama menjadi 2 (dua) bulan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
- (5) Direktur Jendral Pajak atas permohonan Wajib Pajak dapat memberikan persetujuan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran pajak paling lama 12 (dua belas) bulan yang pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.

Berdasarkan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010, dijelaskan bahwa “Bendahara dan badan yang ditunjuk oleh perundang-undangan wajib melaporkan pemotongan dan penyetoran Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 untuk setiap Masa Pajaknya dilakukan melalui penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Masa ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dalam jangka waktu sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan penjelasan diatas, bahwa pihak yang ditunjuk sebagai pemotong pajak wajib melaporkan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atas subjek Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21. Berdasarkan hasil wawancara ketigabelas peneliti dengan informan 4 selaku bendahara Dokter (PNS) RSUD

KLM pada halaman 82, menjelaskan bahwa pihak RSUD KLM sebagai pemotong pajak tidak melakukan pelaporan atas penghasilan yang diterima Dokter (PNS), sejauh ini yang melakukan pelaporan pajak yaitu pihak yang menerima penghasilan itu sendiri yakni Dokter (PNS) di RSUD KLM.

Berdasarkan hasil wawancara keempatbelas peneliti dengan informan 2 selaku bendahara pengeluaran RSUD KLM pada halaman 83, dijelaskan bahwa Pihak RSUD KLM pernah didatangi oleh pegawai pajak karena salah satu Dokter (PNS) yang bekerja di RSUD KLM tidak melaporkan SPT masa pajak hingga telat sampai batas waktu yang ditetapkan.

Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 3 ayat (3) menyatakan batas waktu penyampaian SPT sebagai berikut:

- (1) Untuk Surat Pemberitahuan Masa, paling lama 20 (dua puluh) hari setelah akhir Masa Pajak;
- (2) Untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak orang pribadi, paling lama 3 (tiga) bulan setelah akhir tahun pajak; atau
- (3) Untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan, paling lama 4 (empat) bulan setelah akhir tahun pajak.

Batas waktu untuk SPT Tahunan Untuk SPT Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak orang pribadi, paling lama 3 (tiga) bulan setelah akhir Tahun Pajak, sampai 3 bulan setelah akhir tahun pajak Dokter (PNS) RSUD KLM tersebut tidak melaporkan, sehingga Dokter (PNS) tersebut akan dikenai sanksi.

Menurut (Suandy, 2011:162) apabila SPT tidak disampaikan dalam jangka waktu yang telah ditetapkan, dikenakan sanksi administrasi berupa denda. Besarnya denda, adalah sebagai berikut:

- (1) Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPN dan PPnBM sebesar Rp 500.000,00-
- (2) Surat Pemberitahuan (SPT) Masa lainnya sebesar Rp 100.000,00-
- (3) Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) badan sebesar Rp 1.000.000,00-
- (4) Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) orang pribadi sebesar Rp 100.000,00-

Menurut UU No.28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan, Pasal 7 ayat (1), sebagai berikut:

- (1) Dikenai sanksi denda administrasi berupa denda sebesar 500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai.
- (2) Dikenai sanksi denda administrasi berupa denda sebesar Rp 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa lainnya.
- (3) Dikenai sanksi denda administrasi berupa denda sebesar Rp 1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan.
- (4) Dikenai sanksi denda administrasi berupa denda sebesar Rp 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak orang pribadi

Berdasarkan (Suandy, 2011:162) dan UU No.28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan, sanksi yang dikenakan atas Dokter (PNS) RSUD KLM yang telat menyampaikan SPT yakni dikenai denda sebesar Rp 100.000,00-. Pegawai Pajak tersebut mendatangi pihak RSUD KLM, karena pegawai pajak berfikir bahwa RSUD KLM yang bertanggungjawab dalam melaporkan SPT masa pajak atas masing-masing Dokter (PNS) yang bekerja di RSUD KLM.

Kesalahpahaman pegawai pajak yang beranggapan bahwa pihak RSUD KLM yang melaporkan pajak atas Dokter (PNS), hal tersebut terjadi karena pihak RSUD KLM sebagai pemotong pajak tidak mentaati pada PMK Nomor: 262/PMK.03/2010. Pihak RSUD KLM harus bertanggung jawab penuh atas kewajiban pajak dari seluruh Dokter (PNS) yang bekerja di RSUD KLM termasuk menyeter dan melaporkan pajak. Pihak RSUD KLM sebagai pihak pemotong pajak atas Dokter (PNS), seharusnya melaporkan pajak atas penghasilan yang diterima Dokter (PNS) untuk menghindari adanya pelanggaran atas keterlambatan penyampaian SPT masing-masing Dokter (PNS), karena hal tersebut wajib dilakukan pemotong pajak yang sesuai dengan PMK Nomor: 262/PMK.03/2010.