

ANALYSIS ON TAXATION ASPECTS IN PUBLIC SERVICE AGENCIES

Siti Resmi¹⁾

E-mail : sitiresmiamp@yahoo.com

¹⁾Lecturer in STIM YKPN

ABSTRACT

As far as early November 2012, there were 143 Public Service Agencies in various types of service, i.e. health (hospitals), education (universities), research and examination institutions, fund managements, and finance managements (roll over funds for micro-small-medium business, loans, and housing savings). That number would increase in line with the Government's support for the establishment of Public Service Agencies as an effort to advance services to the society. The Public Service Agency would earn its income and spend its funds either for the purposes of investment need or routine finance.

Public Service Agencies was not a profit oriented organization but it run its activities flexibly in accordance with efficiency and productivity by implementing a healthy business practice. In line with the valid rules of taxation in Indonesia, over every matters (in the form of goods, services, activities, events) may be subject of tax. Thus, Public Service Agency could be subjected of tax based on the activities that it does. There are several types of taxes, i.e. the income tax, value added tax, sales tax on luxury goods, land and building tax, and others.

This article discussed the various aspects of taxation that exist in the public service Agencies. In fact, not all public service institutions have the same service types. That's why not all aspects of taxation were found in every public service institutions. As a public service institution, which claimed to be efficient and productive, it should have owned good and integrated systems. It would have an impact on the amount of the tax increase and its tax administration could be integrated.

Keywords: *public service institution, tax*

ABSTRAK

Sampai dengan awal November 2012 terdapat 143 Badan layanan umum (BLU) dengan berbagai tipe layanan yaitu kesehatan (rumah sakit), pendidikan (perguruan tinggi), lembaga penelitian dan pengujian, pengelolaan dana, dan pengelolaan keuangan (dana bergulir UMKM, pinjaman, dan tabungan perumahan). Jumlah tersebut akan bertambah sejalan dengan dukungan pemerintah atas pembentukan BLU sebagai upaya pemerintah untuk

meningkatkan layanan kepada masyarakat BLU memperoleh penghasilan dan membelanjakan dananya baik untuk keperluan investasi maupun keperluan pembiayaan rutin.

BLU bukan merupakan organisasi profit tetapi menjalankan kegiatan secara fleksibel berdasarkan efisiensi dan produktivitas dengan menerapkan praktek bisnis yang sehat. Sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia, atas segala sesuatu (berupa barang, jasa, kegiatan, peristiwa) dapat dikenakan pajak. Dengan demikian BLU dapat dikenakan pajak berdasar pada kegiatan yang dilakukannya. Terdapat beberapa jenis pajak yaitu pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, pajak penjualan atas barang mewah, pajak bumi dan bangunan, dan lain-lain.

Artikel ini membahas tentang berbagai aspek perpajakan yang ada pada badan layanan umum. Tidak semua BLU mempunyai tipe layanan sama, maka tidak semua aspek perpajakan dijumpai pada setiap BLU. Sebagai BLU, yang dituntut untuk efisien dan produktif seharusnya mempunyai sistem yang sudah baik dan terintegrasi. Hal ini akan berdampak pada jumlah pajak meningkat dan administrasinya dapat terintegrasi.

Kata kunci : badan layanan umum, pajak,

PENDAHULUAN

Sejak diundangkannya Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005, banyaklah bermunculan instansi pemerintah yang berubah bentuk menjadi Badan Layanan Umum (BLU). Jumlah BLU menurut Direktorat Pembinaan Pengelolaan Keuangan Badan layanan Umum Perbendaharaan Kementerian Keuangan RI pada awal November 2012 mencapai 143 terdiri atas 41 BLU rumah sakit, 3 BLU pengelola kawasan, 7 BLU pengelola dana, 73 BLU pendidikan pelatihan, 8 BLU medis lainnya, dan 11 BLU barang dan jasa lainnya. Jumlah tersebut tidak termasuk BLU yang ada di wilayah kabupaten/kota yang dinamakan badan layanan umum daerah (BLUD). Hampir seluruh rumah sakit umum daerah berubah

status menjadi BLUD termasuk puskesmas yang ada di wilayah kecamatan.

Jumlah tersebut semakin meningkat seiring dengan dukungan pemerintah dalam bentuk memberi kesempatan secara khusus kepada satuan kerja pemerintah yang melaksanakan tugas operasional pelayanan publik seperti layanan kesehatan, pendidikan, pengelolaan kawasan, dan pengelolaan dana. dalam rangka meningkatkan efisiensi dan produktivitas instansi pemerintah

Terbentuknya BLU diharapkan tidak sekedar sebagai format baru dalam pengelolaan APBN/APBD tetapi BLU diharapkan sebagai wadah dalam pembaharuan manajemen keuangan sektor publik untuk meningkatkan pelayanan pemerintah kepada masyarakat. Untuk itu BLU diberi fleksibilitas

dalam pengelolaan keuangan terkait dengan pengelolaan pendapatan dan belanja, aktiva, utang, dan hal lain yang menunjang peningkatan kinerja BLU seperti remunerasi dan perekrutan pegawai PNS dan non PNS. Sebagai pengimbang terhadap fleksibilitas tersebut, BLU dikendalikan secara ketat dalam perencanaan dan penganggaran serta pertanggungjawabannya.

BLU diberi kebebasan untuk menjalankan kegiatan operasionalnya dalam mengoptimalkan pendapatan yang berasal dari layanan umum tetapi tetap pada prinsip bahwa BLU tidak bertujuan mencari keuntungan. BLU memperoleh pendapatan dari alokasi APBN/APBD, hasil layanan umum, hasil kerja sama dengan pihak lain, hasil usaha lainnya, dan hibah terikat yang semuanya dilaporkan sebagai pendapatan/penerimaan pemerintah melalui instansi induknya.

Pemerintah mempunyai dua peran pokok yaitu mengumpulkan sumber daya dan mengalokasikannya lagi kepada masyarakat. Selain berperan sebagai fungsi alokasi, BLU juga bisa dilihat dari sisi perpajakannya. Kalau kita telaah kembali pos-pos dalam *I-Account* sesuai dengan PMK No. 91/PMK.06/2007 tentang Bagan Akun Standar, pendapatan negara berasal dari penerimaan pajak, penerimaan negara bukan pajak dan hibah. Jadi jelaslah bahwa negara sangat mengandalkan penerimaan dari sektor pajak (Zahid, 2012).

Aspek perpajakan yang timbul pada kegiatan instansi pemerintah dimungkinkan berbeda dengan aspek perpajakan pada BLU sehubungan dengan perbedaan pengelolaan

keuangan. BLU menerima pendapatan di luar APBN/APBD dan melakukan penyerahan barang/jasa kena pajak. Dengan demikian BLU tidak hanya sebagai pemotong/pemungut pajak juga sebagai subjek pajak dan pengusaha kena pajak.

Norpratiwi (2012) menyatakan bahwa rumah sakit BLU berpotensi memiliki kewajiban memungut PPN dan dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak (PKP). Zahid (2012) menyatakan bahwa berkaitan dengan PP No. 23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan BLU, apabila suatu badan pemerintah sudah mendapat penetapan sebagai BLU, karena seluruh penerimaan dan pembelanjaan masuk APBN/APD, maka BLU tersebut bukan merupakan subyek pajak sehingga tidak memiliki kewajiban membayar PPh Badan (pasal 25 dan PPh 29). Namun demikian BLU tetap memiliki kewajiban sebagai pemungut pajak PPh pasal 21, 23, 26, dan pasal 4 ayat (2) berkaitan dengan aktivitas pembayaran gaji, honor, jasa, sewa, dll kepada karyawan dan pihak ketiga. Berkaitan dengan transaksi penyerahan obat kepada pasien, BLU juga berpotensi memiliki kewajiban memungut PPN (pajak pertambahan nilai) dan dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak.

Penerimaan BLU baik dari APBN/APBD maupun non APBN/APBD dikategorikan sebagai penerimaan Negara bukan pajak (PNBP) sementara pajak merupakan penerimaan negara dari sektor pajak. Tanpa membedakan kelompok penerimaan dalam APBN/APBD, pendapatan BLU merupakan

penerimaan Negara. Artikel ini selanjutnya menganalisis pajak apa saja yang dipotong/dipungut oleh BLU dan yang menjadi kewajiban BLU sendiri.

BADAN LAYANAN UMUM

Badan layanan umum (BLU) merupakan instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

Pembentukan BLU bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas, dan penerapan praktek bisnis sehat (Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005). Praktik sehat yang dimaksud adalah menjalankan kegiatan berdasarkan kaidah manajemen yang baik mencakup perencanaan, pengorganisasian, pelaksanaan, pengendalian, dan pertanggungjawaban.

Untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, instansi pemerintah yang melaksanakan tugas operasional pelayanan publik perlu diberikan kesempatan khusus untuk mengelola sumber daya yang menjadi tanggungjawabnya. Hal ini dimaksudkan pula untuk membedakan instansi atau satuan kerja tersebut dari fungsi pemerintah

sebagai regulator. Dengan pengelolaan ala bisnis (*business like*), pembentukan instansi tertentu sebagai BLU diharapkan dapat meningkatkan pelayanan yang diberikan.

Pola pengelolaan keuangan BLU memberikan fleksibilitas dalam rangka pelaksanaan anggaran termasuk pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan kas, pengelolaan piutang dan utang, pengelolaan investasi, akuntansi, remunerasi, surplus/defisit, status kepegawaian (PNS dan non PNS). Sebagai pengimbang atas fleksibilitas tersebut, BLU dikendalikan secara ketat dalam perencanaan dan penganggaran serta dalam pertanggungjawabannya. BLU dapat dikatakan sebagai agen dari instansi induk terkait. Dalam Pasal 3 PP No. 23 Tahun 2003 dinyatakan bahwa asas BLU meliputi:

1. BLU beroperasi sebagai unit kerja kementerian negara/lembaga/ pemerintah daerah (sebagai instansi induk) untuk memberikan layanan umum yang pengelolaannya berdasar kewenangan yang didelegasikan oleh instansi induk yang bersangkutan;
2. Status hukum BLU tidak terpisah dari instansi induknya;
3. Instansi induk bertanggungjawab atas pelaksanaan kebijakan penyelenggaraan pelayanan umum yang didelegasikannya kepada BLU dari segi manfaat layanan yang dihasilkan;
4. Pejabat pengelola BLU bertanggungjawab atas pelaksanaan kegiatan

- pemberian layanan umum yang didelegasikan kepadanya;
5. BLU menyelenggarakan kegiatan tanpa mengutamakan pencarian keuntungan;
 6. Rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan BLU disusun dan disajikan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari induknya;
 7. BLU mengelola penyelenggaraan layanan umum sejalan dengan praktik bisnis yang sehat.

Suatu satuan kerja pemerintah diijinkan mengelola keuangan dengan pola pengelolaan keuangan BLU apabila memenuhi syarat persyaratan substantif, persyaratan teknis dan persyaratan administratif. Persyaratan substantif terpenuhi apabila instansi pemerintah menyelenggarakan layanan umum yang berhubungan dengan penyediaan barang dan jasa layanan umum, pengelolaan wilayah, pengelolaan dana khusus. Persyaratan teknis terpenuhi apabila kinerja pelayanan di bidang tugas pokok dan fungsinya akan meningkat melalui BLU, kinerja keuangan satuan kerja instansi yang bersangkutan adalah sehat. Persyaratan administratif terpenuhi apabila instansi pemerintah tersebut dapat menyajikan seluruh dokumen berupa pernyataan kesanggupan meningkatkan kinerja pelayanan, keuangan, dan manfaat bagi masyarakat; pola tata kelola; rencana strategis bisnis; laporan keuangan pokok; standar pelayanan minimum; laporan audit dan pernyataan bersedia diaudit oleh auditor eksternal.

BLU dibentuk untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Kekayaan BLU merupakan kekayaan negara/daerah yang tidak dipisahkan serta dikelola dan dimanfaatkan sepenuhnya untuk menyelenggarakan kegiatan BLU. Pembinaan BLU Pemerintah Pusat dilakukan oleh Menkeu, sedangkan pembinaan teknis dilakukan oleh Menteri yang bersangkutan.

Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) serta laporan keuangan & kinerja BLU disusun dan disajikan sebagai bagian yg tidak terpisahkan dari RKA serta laporan keu & kinerja Kementerian

Negara/Lembaga/Pemda. Pendapatan dan Belanja BLU dalam RKA tahunan dikonsolidasikan dalam RKA Kementerian Negara/Lembaga/Pemda. Pendapatan BLU sehubungan dengan layanan yg diberikan merupakan pendapatan negara/daerah. Pendapatan dimaksud dapat digunakan untuk membiayai belanja BLU yang bersangkutan.

Pendapatan BLU dari hibah terikat diperuntukkan sesuai persyaratan pemberi hibah. Pendapatan yang dapat dikelola langsung sesuai RAB, yaitu hasil layanan BLU, hasil kerja sama dengan pihak lain, hasil usaha lainnya, dan alokasi APBN.

Pengelolaan BLU dikelompokkan menjadi sebagai berikut:

1. BLU layanan rumah sakit.
Contoh: RS Cipto Mnagunkusumo Jakarta, RS Fatmawati Jakarta, RS Anak

Bersalin Harapan Kita, dan lain-lain.

2. BLU layanan pendidikan dan pelatihan. Contoh: Universitas Islam Negeri Sunan Kalijaga Yogyakarta, Sekolah Tinggi Akuntansi Negara, Balai Besar Pengembangan Latihan Kerja Dalam Negeri Bandung, Universitas Negeri Surabaya, dan lain-lain.
3. BLU layanan barang dan/jasa lainnya. Contoh: Balai Riset dan Standardisasi Industri Bandar Lampung, Balai Besar Industri Agro, Lembaga Layanan Pemasaran-KUKM Jakarta, dan lain-lain.
4. BLU layanan medis lainnya. Contoh: Balai Besar Laboratorium Kesehatan Palembang, Balai Besar Laboratorium Kesehatan Palembang, Balai Kesehatan Mata Masyarakat Makassar, dan lain-lain.
5. BLU pengelola dana. Contoh: Pusat Investasi Pemerintah, Lembaga Pengelola Dana Bergulir Jakarta, Pusat Pembiayaan Pembangunan Hutan, Pusat Pembiayaan Perumahan, dan lain-lain.
6. BLU pengelola kawasan. Contoh: Pusat Pengelolaan Komplek Kemayoran (PPKK) Jakarta, Pusat Pengelolaan Kompleks Gelora Bung Karno, Badan Pengusahaan Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelabuhan Bebas Batam, dan lain-lain.

PAJAK DI INDONESIA

Di Indonesia terdapat berbagai macam pajak. Pajak dapat dikelompokkan berdasar lembaga pemungutnya dan berdasar jenisnya. Berdasar lembaga pemungutnya, pajak dikelompokkan menjadi pajak pusat dan pajak daerah. Pajak daerah merupakan pajak-pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah diatur dalam UU Nomor 20 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Contoh pajak daerah adalah pajak kendaraan bermotor, bea balik nama kendaraan bermotor, pajak rokok, pajak air permukaan tanah, pajak hotel, pajak restoran, dan lain-lain. Dengan berlakunya UU No. 20 Tahun 2009, Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) yang semula merupakan pajak pusat dialihkan menjadi pajak daerah. Sesuai Undang-Undang tersebut pemerintah kabupaten/kota harus memungut PBB per 1 Januari 2014 sementara BPHTB per 1 Januari 2011. Jenis dan ketentuan pemungutan pajak daerah diatur dalam peraturan daerah masing-masing kabupaten/kota.

Pajak pusat (pajak Negara) merupakan pajak-pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat. Pajak pusat terdiri atas pajak penghasilan (PPh), pajak pertambahan nilai (PPN), dan pajak penjualan atas barang mewah (PPnBM).

Pajak Penghasilan

Pajak penghasilan (PPh) merupakan pajak yang dikenakan atas penghasilan. Menurut UU No.

36 tahun 2008, penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang 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 dalam bentuk apa pun. Penghasilan dikelompokkan menjadi:

1. penghasilan sehubungan dengan kerja dan pekerjaan bebas seperti gaji, upah, honorarium, dan lain-lain;
2. penghasilan dari usaha dan kegiatan seperti laba usaha;
3. penghasilan dari modal seperti bunga, sewa, dividen, keuntungan penjualan harta, dan lain-lain;
4. penghasilan lain seperti pembebasan utang dan hadiah.

PPH dikenakan kepada setiap subjek pajak yang menerima penghasilan dan telah memenuhi syarat diwajibkan membayar pajak. Subjek pajak meliputi orang pribadi dalam negeri maupun luar negeri dan badan yang didirikan di Indonesia sebagai subjek pajak dalam negeri maupun luar negeri dalam bentuk usaha tetap. Suatu badan dikatakan bukan subjek pajak dalam negeri apabila merupakan unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria sebagai berikut (Pasal 2 ayat (3) huruf b UU No. 36 Tahun 2008):

1. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
2. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan

dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;

3. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah;
4. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional Negara.

Pengecualian subjek pajak penghasilan untuk kantor perwakilan Negara asing beserta pejabat terkait dan organisasi internasional beserta pejabat terkait diatur lebih rinci dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 15/PMK.03/2010.

Besarnya pajak yang dipotong/dipungut, dibayar, dan dilaporkan dipengaruhi oleh jenis dan penerima penghasilan. Orang pribadi atau badan bisa sebagai wajib pajak atas penghasilan sendiri dan/atau sebagai pemotong/pemungut penghasilan yang diterimakan kepada pihak lain.

Orang pribadi atau badan sebagai wajib pajak atas penghasilan sendiri mempunyai kewajiban menghitung, menyetor, dan melaporkan PPh atas penghasilan sendiri. Pembayaran pajak ini dilakukan melalui angsuran bulanan yang dinamakan PPh Pasal 25. Pada akhir tahun wajib pajak berkewajiban menghitung kembali besarnya penghasilan yang diterima beserta pajak yang telah dibayarkan untuk menentukan kurang atau lebih bayar pada akhir tahun tersebut dinamakan PPh Pasal 29.

Orang pribadi atau badan sebagai wajib pajak atau bukan wajib pajak mempunyai kewajiban untuk

menghitung, memotong/memungut, menyetor, dan melaporkan pajak-pajak atas penghasilan yang diterima pada pihak lain. Kewajiban perpajakan ini dikelompokkan dalam PPh Pasal 21, PPh Pasal 22, PPh Pasal 23, dan PPh Pasal 4 ayat (2).

Pajak Penghasilan Pasal 21

PPh Pasal 21 merupakan pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, dan kegiatan yang diterima oleh orang pribadi dalam negeri. Penghasilan yang dimaksud berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain dengan nama dan dalam bentuk apapun. Penghitungan PPh Pasal 21 sangat bervariasi tergantung pada jenis penghasilan dan kelompok penerimanya. Tata cara penyetoran, pemotongan, pembayaran, dan pelaporan PPh Pasal 21 diatur dalam Peraturan Dirjen Pajak PER-31/Pj/2009 dan PER-57/Pj/2009.

PPh Pasal 21 dihitung, dipotong, disetor, dan dilaporkan oleh pihak yang membayarkan penghasilan. Penghitungan PPh Pasal 21 dibedakan menjadi penghitungan PPh Pasal 21 atas penghasilan teratur yang diterima oleh pegawai tetap (gaji, tunjangan, honorarium lain yang diterima pegawai tetap PNS atau non PNS secara teratur); PPh Pasal 21 atas penghasilan yang diterima pegawai tetap secara tidak teratur, PPh Pasal 21 atas penghasilan yang berasal dari dana APBN/APBD; PPh Pasal 21 khusus untuk tenaga ahli (dokter, akuntan, arsitek, dan lain-lain); honorarium yang diterima oleh pegawai harian lepas; dan lain-lain.

PPh Pasal 21 dipotong oleh pihak yang memberikan penghasilan pada saat penghasilan tersebut dibayarkan. Penerima penghasilan pegawai tetap PNS atau non PNS yang menerima penghasilan teratur akan dibuatkan bukti pemotongan pajak setiap tahun takwim. Penerima penghasilan selain pegawai tetap dibuatkan bukti pemotongan pajak setiap menerima penghasilan. Pemotong pajak akan menyetor dan melaporkan seluruh pajak yang telah dipotong selama satu bulan pada bulan berikutnya sesuai ketentuan yang berlaku.

Pajak Penghasilan Pasal 22

PPh Pasal 22 merupakan pajak atas impor barang; pengadaan barang oleh instansi atau lembaga pemerintah dan lembaga Negara lainnya; penjualan hasil industri oleh industri tertentu; dan lain-lain.

PPh Pasal 22 atas pengadaan barang oleh instansi pemerintah dan lembaga Negara lainnya dihitung, dipungut, disetor, dan dilaporkan oleh pemungut pajak yang dalam hal ini adalah bendahara pemerintah maupun kuasa pengguna anggaran (KPA).

Setiap pembayaran atas pengadaan barang oleh bendaharawan pemerintah dan lembaga Negara lainnya dikenakan PPh Pasal 22 kecuali pembelian barang dengan jumlah kurang atau sama dengan Rp2.000.000; pembayaran untuk pembelian bahan bakar minyak, listrik, gas, pelumas, air minum, benda-benda pos; dan lain-lain. Pemungutan PPh Pasal 22 atas pembelian barang dilakukan oleh pemungut pajak pada saat pembayaran. Jumlah pajak yang

dipungut akan disetorkan dan dilaporkan sesuai ketentuan yang berlaku.

Pajak Penghasilan Pasal 23

PPh Pasal 23 merupakan pajak atas penghasilan yang berasal dari penyertaan modal yang dilakukan oleh orang pribadi maupun badan. PPh Pasal 23 juga dikenakan atas penghasilan yang berasal dari penyerahan jasa dan penyelenggaraan kegiatan yang dilakukan oleh badan. Penghasilan yang dipotong PPh Pasal 23 terdiri atas bunga, sewa, dividen, royalti, hadiah penghargaan, dan imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konsultan dan lain-lain.

PPh Pasal 23 dipotong oleh pihak yang memberikan penghasilan meliputi badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, dan lain-lain yang selanjutnya disebut pemotong pajak. Pemotong pajak mempunyai kewajiban menghitung, memotong, menyetor, dan melaporkan PPh Pasal 23 tersebut sesuai ketentuan yang berlaku. Pemotong PPh Pasal 23 berkewajiban memberikan bukti pemotongan pajak kepada orang pribadi atau badan yang dibebani pajak yang dipotong.

Pajak Penghasilan Pasal 4 Ayat (2)

PPh Pasal 4 ayat (2) merupakan pajak atas penghasilan tertentu seperti bunga deposito/tabungan dan diskonto SBI/SBN, penghasilan pengalihan hak atas tanah dan/bangunan, sewa tanah dan/atau bangunan, hadiah undian, dan lain-lain. Penerima penghasilan tersebut berkewajiban

untuk membayar pajak baik melalui pemotongan oleh pemberi penghasilan maupun dibayarkan sendiri. Pemungutan PPh Pasal 4 ayat (2) bersifat final artinya tidak diperhitungkan dalam pelaporan pajak tahunan.

Dalam hal pemberi penghasilan bukan sebagai pemotong pajak, penerima penghasilan (penyedia jasa) berkewajiban menyetor pajak sendiri. Sebaliknya pemberi penghasilan yang memotong pajak berkewajiban menyetor pajak yang telah dipotong, memberikan bukti potong kepada penerima penghasilan, dan melaporkan pajak yang telah dipotong dan disetor. Pemberi penghasilan sebagai pemotong PPh Pasal 4 ayat (2) meliputi orang pribadi atau badan termasuk badan pemerintah.

Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

PPN merupakan pajak atas nilai tambah suatu barang dan/atau jasa. PPN dikenakan pada setiap penyerahan/impor/pemanfaatan/ekspor barang kena pajak/jasa kena pajak/barang kena pajak tidak berujud; kegiatan membangun sendiri tidak dalam rangka kegiatan usaha, penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan. Pada dasarnya setiap barang dan jasa merupakan barang kena pajak dan jasa kena pajak, kecuali yang diatur dalam peraturan perundangan pajak sebagai barang tidak kena pajak dan jasa tidak kena pajak. Barang tidak kena pajak diantaranya adalah barang-barang kebutuhan pokok untuk memenuhi kebutuhan rakyat banyak

seperti beras, kedelai, garam, telur, susu, buah-buahan, sayur-sayuran, dan lain-lain; makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, yang diserahkan oleh jasa boga/catering; dan lain-lain.

PPN merupakan pajak tidak langsung artinya pajak dapat dialihkan pada pihak ketiga yaitu pembeli/pengguna barang/jasa. PPN dipungut oleh pengusaha kena pajak (PKP) pada saat penyerahan barang (disebut PPN Keluaran) kemudian disetorkan ke kas Negara. Apabila pada saat pembelian/perolehan barang/jasa dibayarkan pajak kepada pemasok (disebut PPN Masukan), jumlah tersebut dapat dikreditkan dari Pajak Keluaran. Jumlah yang dibayarkan ke kas Negara oleh PKP sebesar pajak yang dipungut (PPN keluaran) dikurangi pajak yang dibayarkan (PPN Masukan). Penghitungan pajak seperti ini dinamakan mekanisme kredit pajak masukan.

PPnBM adalah pajak yang dikenakan atas penjualan barang kena pajak tergolong mewah. Barang kena pajak tergolong mewah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 620/PMK.02/2004, diantaranya lemari pendingin, pemanas air, mesin pencuci piring, dan lain-lain.

Pengenaan PPN berbeda dengan PPnBM. PPN dikenakan pada setiap jalur distribusi sedangkan PPnBM hanya dikenakan sekali pada saat diserahkan oleh produsen. PPnBM tidak mengenal mekanisme kredit pajak masukan.

PPN dan PPnBM bisa dipungut oleh PKP sendiri atau Pemungut PPN (dalam hal ini bendaharawan pemerintah dan KPPN). Setiap penyerahan

barang/jasa kena pajak dan/atau barang kena pajak tergolong mewah kepada pemerintah, PPN dan/atau PPnBM secara otomatis dipungut oleh bendaharawan sebagai pemungut PPN. Pajak yang dipungut tersebut disetor oleh pemungut PPN atas nama PKP yang bersangkutan menggunakan setoran pajak (SSP). PKP rekanan akan menerima SSP sebagai bukti potong pajak. Pemungut PPN tidak memungut PPN dan/atau PPnBM terhadap PKP rekanan yang menyerahkan barang/jasa yang tidak dipungut PPN.

ASPEK PERPAJAKAN PADA BADAN LAYANAN UMUM

BLU memperoleh pendapatan dari APBN/APBD, jasa layanan umum, hibah terikat, hasil kerja sama dengan pihak lain, dan usaha lainnya. Sebagai instansi yang menerima dana dari APBN/APBD, BLU tidak berkewajiban membayar pajak atas penghasilan yang diterimanya sendiri. BLU tidak berkewajiban memenuhi PPh Pasal 25 (angsuran bulanan yang dibayar sendiri oleh BLU) dan/atau PPh Pasal 29 (kurang bayar akhir tahun). Dengan demikian BLU bukan subjek pajak. Hal ini sesuai dengan Pasal 4 ayat (3) UU PPh di mana instansi pemerintah yang memenuhi keempat kriteria berikut dikecualikan dari subjek pajak. Kriteria tersebut adalah:

1. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
2. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau

- Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
3. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
 4. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional Negara.

Pendapatan BLU tidak hanya berasal dari alokasi APNB/APBD, tetapi berasal dari komponen lain diantaranya jasa layanan umum. BLU layanan rumah sakit memperoleh pendapatan dari hasil layanan BLU berupa jasa layanan rumah sakit terdiri atas jasa rawat jalan, rawat inap, tindakan medis, jasa operasional unit penunjang (radiologi, laboratorium, fisioterapi, farmasi, dan lain-lain), pendapatan operasional lain (pendidikan dan latihan, penelitian/litbang, dan lain-lain), dan pendapatan non operasional (sewa ruang, pendapatan investasi, dan lain-lain).

BLU layanan pendidikan dan latihan (perguruan tinggi) memperoleh pendapatan dari hasil layanan BLU berupa sumbangan pembangunan dan sumbangan pendidikan mahasiswa, pendaftaran mahasiswa baru, wisuda, legalisir, hasil-hasil penelitian, dan lain-lain.

Dana tersebut tidak berasal dari APBN/APBD sehingga sesuai ketentuan pasal 4 ayat (3) UU PPh, BLU adalah subjek pajak atau diperlakukan sebagaimana entitas bisnis lainnya. Dalam hal BLU menerima pendapatan di luar APBN/APBD terutama yang berasal dari jasa layanan umum, kewajiban perpajakan atas penghasilan BLU sendiri juga tidak ada. Hal ini sesuai

dengan prinsip pengelolaan BLU, yaitu bahwa BLU merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari kementerian/lembaga/pemerintah daerah sebagai instansinya. Perencanaan dan anggaran BLU yang dituangkan dalam rencana bisnis dan anggaran (RBA) BLU mengacu pada rencana strategis instansi induknya, seluruh aset BLU adalah milik pemerintah, seluruh pendapatan dan biaya dimasukkan dalam laporan keuangan BLU sehingga tercatat dalam APBN/APBD melalui konsolidasi laporan keuangan instansi induknya, laporan keuangan BLU diaudit oleh auditor independen dan aparat pengawas fungsional negara. Seluruh pendapatan BLU merupakan penerimaan negara bukan pajak sehingga tidak perlu dipungut pajak yang notabene adalah penerimaan negara. Seluruh pendapatan BLU kecuali hibah terikat dapat dikelola secara langsung oleh BLU.

BLU melakukan kegiatan dalam bentuk memberikan layanan barang dan/atau jasa kepada masyarakat. Sebagai konsekuensi kegiatan tersebut, BLU melakukan belanja barang/jasa dalam bentuk membayarkan gaji, upah, honorarium, dan imbalan lainnya; melakukan pengadaan barang dan/atau jasa; melakukan transaksi lain yang mendukung kinerja operasional BLU tersebut. Atas kegiatan-kegiatan tersebut, BLU mempunyai kewajiban untuk menghitung, memotong/memungut, menyetor, dan melaporkan pajak-pajak yang terkait. Pajak-pajak yang terkait dengan kegiatan BLU adalah pajak penghasilan pasal 21 (PPh Pasal 21), pajak penghasilan pasal 22

(PPh Pasal 22), pajak penghasilan pasal 23 (PPh Pasal 23), pajak penghasilan tertentu bersifat final (PPh Pasal 4 ayat (2)), dan pajak pertambahan nilai (PPN). Terhadap pajak-pajak tersebut, BLU menjadi pemotong/pemungut pajak.

PPh Pasal 21 dijumpai hampir di semua jenis layanan BLU. BLU membayarkan gaji, upah, tunjangan, honorarium bersifat teratur dan tidak teratur. BLU dimungkinkan mempunyai pegawai tetap PNS, non PNS, pegawai lepas harian, dan penerima imbalan lainnya. Terhadap penghasilan yang bersifat teratur, penghitungan PPh Pasal 21 bagi pegawai tetap dengan status PNS dan non PNS pada dasarnya sama. Perbedaan penghitungan PPh Pasal 21 antara PNS dan non PNS terjadi dalam hal menerima honorarium. Pembayaran honorarium dibedakan dari sumber dana maupun penerimanya. Kompleksitas penghitungan PPh Pasal 21 yang dipotong atas pembayaran imbalan kepada penerimanya tergantung pada jenis BLU. Penghitungan BLU rumah sakit dan perguruan tinggi lebih bervariasi dibanding BLU dana bergulir atau lembaga penelitian dan pengembangan. BLU rumah sakit mempunyai kelompok pegawai bervariasi, terdiri dari tenaga medis (dokter), paramedis, dan manajemen termasuk unsur penunjang. Pembayaran gaji/honorarium dokter di rumah sakit BLU dapat meliputi: dokter yang menjabat sebagai pimpinan rumah sakit; dokter sebagai pegawai tetap rumah sakit, dokter sebagai pegawai harian lepas rumah sakit; dokter bukan pegawai tetap tetapi mempunyai jadwal praktek

tetap; dokter tamu yang hanya merawat pasien yang dititipkan ke rumah sakit; dokter yang menyewa ruangan rumah sakit untuk praktek. Pembayaran gaji/honorarium pegawai selain dokter di rumah sakit BLU dapat meliputi pegawai tetap, pegawai lepas harian, pegawai honorer, dan lain-lain. PPh Pasal 21 atas honorarium untuk masing-masing jenis pegawai tersebut dihitung dengan cara yang berbeda.

BLU diberi kewenangan untuk melakukan belanja operasional maupun investasi sesuai RBA yang telah disetujui oleh instansi induknya. Bendahara BLU yang melakukan pembayaran atas belanja barang merupakan pemotong PPh Pasal 22. Setiap terjadi pembayaran, BLU berkewajiban untuk menghitung, memotong, menyetor, dan melaporkan besarnya PPh Pasal 22 yang dipungut. Dikecualikan dari kewajiban tersebut adalah apabila nilai belanja barang tidak melebihi Rp2.000.000 tidak dalam bentuk yang dipecah-pecah. BLU tertentu seperti rumah sakit, perguruan tinggi, balai litbang melakukan pengadaan barang-impur melalui pihak ketiga (importir) sehingga PPh Pasal 22 atas impor barang menjadi kewajiban importir yang bersangkutan.

PPh Pasal 23 yang dipotong oleh BLU meliputi pajak atas pengadaan jasa seperti jasa audit, jasa konsultan manajemen, jasa kebersihan (*cleaning service*), jasa katering (tata boga), jasa sewa selain tanah dan/atau bangunan, dan lain-lain. Pengenaan imbalan jasa tersebut dikenakan PPh Pasal 23 apabila penyedia jasa adalah badan. BLU yang memotong PPh Pasal 23 berkewajiban menyetor dan

melaporkannya sesuai ketentuan yang berlaku.

Seperti halnya pajak penghasilan yang lain, BLU juga berkewajiban memotong, menyetor, dan melaporkan PPh Pasal 4 ayat (2) seperti sewa tanah dan/atau bangunan, pemberian hadiah undian, dan lain-lain. Di samping sebagai pemotong PPh Pasal 4 ayat (2), BLU dimungkinkan menerima penghasilan berupa bunga simpanan di bank, sewa tanah dan bangunan, sewa peralatan lain yang dimiliki, dan lain-lain. Pajak atas penghasilan tersebut telah dipotong pajak oleh penyedia jasa.

BLU yang melakukan penyerahan barang/jasa kena pajak berpotensi untuk memungut PPN dan berkewajiban sebagai pengusaha kena pajak (PKP). BLU rumah sakit mempunyai instalasi farmasi (apotik). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-21/PJ.52/1998 menegaskan bahwa instalasi farmasi (kamar obat) merupakan suatu tempat untuk mengadakan dan menyimpan obat-obatan, gas medik alat-alat kesehatan serta bahan kimia yang bukan berdiri sendiri tetapi merupakan satuan organik yang tidak terpisahkan dari keseluruhan organisasi Rumah Sakit. Dengan demikian penyerahan obat-obatan yang dilakukan oleh instalasi farmasi (kamar obat) tidak terutang PPN. Kenyataannya, instalasi farmasi dalam rumah sakit melayani obat untuk pasien rawat inap, pasien rawat jalan, dan pasien gawat darurat bahkan rumah sakit tertentu melayani pembelian obat pasien luar rumah sakit yang bersangkutan. Hal ini berarti instalasi farmasi melakukan pelayanan kepada pasien

di luar rawat inap sebagaimana lazimnya sebuah apotik, maka atas penyerahan obat-obatan oleh instalasi farmasi kepada pasien rawat jalan tetap terutang PPN. Apotik memenuhi kriteria sebagai usaha pedagang eceran karena melakukan perdagangan dengan cara menyerahkan barang kena pajak langsung kepada konsumen akhir di sebuah tempat penjualan (kios); menyediakan barang kena pajak yang diserahkan di tempat penjualan secara eceran; melakukan transaksi jual beli secara spontan tanpa didahului dengan penawaran tertulis, kontrak atau lelang dan pada umumnya bersifat tunai; dan pembeli pada umumnya datang ke tempat penjualan tersebut langsung membawa sendiri barang kena pajak yang dibelinya. Dengan demikian apabila apotik atau instalasi farmasi melayani penyerahan obat kepada pasien rawat jalan dan/atau pasien di luar rumah sakit dengan omset tertentu sesuai yang disyaratkan dalam ketentuan perpajakan, maka apotik tersebut menjadi pengusaha kena pajak eceran dan memungut PPN 2% dari nilai penyerahan. Namun demikian perlu dipertimbangkan bahwa seluruh PPN akan dipungut dan disetorkan ke pemerintah.

Apabila BLU diharuskan menjadi PKP sehingga berkewajiban memungut PPN atas penyerahan barang, sebenarnya terlalu mengada-ada. Sebagai ilustrasi: BLU X membeli barang kena pajak senilai Rp110 juta (termasuk PPN). Barang tersebut dijual dengan harga Rp143 juta (termasuk PPN). Jika BLU X dianggap PKP yang harus memungut PPN, pajak keluaran sebesar Rp13

juta sedangkan pajak masukan sebesar Rp10 juta. Dengan mekanisme kredit pajak masukan, besarnya PPN yang kurang disetor sebesar Rp3 juta. Atas transaksi ini, BLU memperoleh pendapatan Rp13 juta seluruhnya sebagai penerimaan APBN/D dari sumber penerimaan bukan pajak sementara Rp3 juta sebagai penerimaan pajak. Artinya secara keseluruhan menyumbang penerimaan APBN/D sebesar Rp13 juta. Pembebanan biaya atau kas yang dibayarkan kepada rekanan sebesar Rp10 juta. Apabila BLU X bukan PKP sehingga tidak berkewajiban memungut PPN pada saat penyerahan barang. Kas masuk sebesar Rp13 juta seluruhnya diterima sebagai penerimaan bukan pajak sedangkan kas yang dibayarkan kepada rekanan sebesar Rp10 juta. Dari kedua penghitungan tersebut, besarnya kontribusi terhadap APBN sama-sama sebesar Rp13 juta.

BLU bukan PKP juga didasarkan pada kenyataan bahwa pada umumnya output utama BLU merupakan jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN. Contohnya jasa pelayanan kesehatan dan medis, jasa pendidikan, dan jasa keuangan.

Dalam kaitan dengan PPN dan PPnBM, BLU merupakan pemungut pajak. Sebagai pemungut pajak, bendahara BLU berkewajiban untuk memungut, menyetor, dan melaporkan PPN dan PPnBM yang telah dipungut sesuai ketentuan yang berlaku.

Sejalan dengan tujuan pembentukan BLU yaitu untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan, BLU berusaha untuk

meningkatkan kinerjanya. Tuntutan adanya standar pelayanan minimum dan remunerasi merupakan dua hal yang mendukung peningkatan kinerja BLU. Dalam hal teknis, BLU dikendalikan secara ketat oleh instansi induk sedangkan dalam hal keuangan dikendalikan oleh Menteri Keuangan.

BLU diharuskan menerapkan sistem informasi manajemen keuangan sesuai kebutuhan dan praktek bisnis yang sehat. Setiap transaksi keuangan BLU harus diakuntansikan dan dokumen pendukungnya dikelola secara tertib. Laporan keuangan BLU diharuskan menggunakan standar akuntansi untuk menghasilkan setidaknya berupa laporan realisasi anggaran/laporan operasional, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan BLU secara periodik disampaikan kepada instansi induk terkait untuk selanjutnya dikonsolidasikan dengan laporan keuangan instansi terkait untuk diaudit oleh auditor eksternal. Mekanisme tersebut mengharuskan BLU mencatat setiap transaksi keuangan yang terjadi. Dengan demikian, seluruh pajak yang terkait dengan transaksi tersebut menjadi lebih mudah dipantau dan dapat terkumpul secara optimal.

KESIMPULAN

Pajak-pajak yang ada pada BLU tidak jauh berbeda dengan usaha pada umumnya. BLU mempunyai kewajiban lebih banyak dalam hal sebagai pemotong/pemungut pajak. Pajak-pajak yang dipotong/dipungut

meliputi PPh Pasal 21, PPh Pasal 22, PPh Pasal 23, PPh Pasal 4 ayat (2), dan PPN.

BLU tidak dikenakan pajak atas penghasilan sendiri meskipun memperoleh pendapatan di luar APBN/APBD yaitu yang berasal dari hasil layanan jasa umum. BLU bukan subjek pajak, di samping memenuhi kriteria sebagaimana disebut dalam Pasal 4 ayat (3) UU PPh juga bahwa BLU merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dengan instansi induknya. Laporan keuangan BLU dibuat dengan standar akuntansi keuangan yang dilaporkan secara berkala dan dikonsolidasikan dengan laporan keuangan instansi induknya. Dengan mekanisme seperti tersebut, seluruh pendapatan, biaya, dan aktiva BLU merupakan pendapatan, biaya, dan aktiva pemerintah.

BLU juga melakukan transaksi yang berkaitan dengan pengadaan barang/jasa kena pajak. Dalam hal BLU membeli barang/jasa kena pajak, diwajibkan memungut PPN atas pengadaan barang/jasa kena pajak. Selanjutnya menyetor dan melaporkannya dalam bentuk SPT PPN Pemungut.

DAFTAR PUSTAKA

- Direktorat Jenderal Pajak (2009), Peraturan Dirjen Pajak PER-57/Pj/2009 tentang Perubahan atas Peraturan Dirjen Pajak PER 31/Pj/2009 tentang Pedoman Teknis Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, dan Pelaporan PPh Pasal 21 sehubungan dengan pekerjaan, jasa, dan kegiatan orang pribadi.
- Kementerian Hukum dan HAM (2005), Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, Jakarta.
- Kementerian Hukum dan HAM (2008), Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi, Jakarta.
- Kementerian Hukum dan HAM (2007), Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Jakarta.
- Kementerian Keuangan (2009) Peraturan Menteri Keuangan No. 15/PMK.03/2010 tentang Penetapan Organisasi Internasional dan Pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional yang tidak termasuk subjek pajak penghasilan.
- Norpratiwi, AM Viany (2012), Aspek Value Added Rumah Sakit sebagai Badan Layanan Umum, diakses tanggal 5 Juli 2012.
- SCBD (Sustainable Capacity Building for Decentralization Project) (2011), Modul Pelatihan Pengelolaan Keuangan Daerah, Yogyakarta.
- Zahid, M. (2012), Permasalahan BLU, www.ptun-yogyakarta.go.id, diakses tanggal 7 November 2012.