



Department of Digital Business

Journal of Artificial Intelligence and Digital Business (RIGGS)

Homepage: <https://journal.ilmudata.co.id/index.php/RIGGS>

Vol. 5 No. 1 (2026) pp: 9252-9259

P-ISSN: 2963-9298, e-ISSN: 2963-914X

Efektivitas Insentif Pajak Pendidikan Dalam Pemenuhan Hak Konstitusional Atas Pendidikan Di Indonesia

Luluk Kamalia¹, Triana Komalasaei Rezki²

^{1,2}Program Studi Magister Ilmu Hukum, Universitas Pancasila

luluk.kamalia82@gmail.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan mengevaluasi efektivitas kebijakan insentif pajak pendidikan di Indonesia sebagai instrumen fiskal dalam rangka memenuhi hak konstitusional atas pendidikan sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 31 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Dalam perspektif negara kesejahteraan, pendidikan merupakan hak ekonomi, sosial, dan budaya yang mewajibkan negara untuk bertindak aktif melalui kebijakan publik, termasuk kebijakan perpajakan. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual untuk menganalisis sinkronisasi antara regulasi perpajakan, seperti fasilitas Super Tax Deduction, pembebasan Pajak Pertambahan Nilai atas jasa pendidikan, serta pengecualian objek Pajak Penghasilan bagi lembaga pendidikan nirlaba, dengan mandat konstitusional pemenuhan hak atas pendidikan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara normatif kebijakan insentif pajak telah mencerminkan fungsi regulerend pajak sebagai alat rekayasa sosial untuk mendorong partisipasi sektor swasta dalam pengembangan sumber daya manusia. Namun, implementasinya belum sepenuhnya efektif karena tingginya kompleksitas administratif, biaya kepatuhan yang besar, serta kecenderungan kebijakan yang berorientasi pada sisi penyedia (supply-side oriented). Kondisi tersebut menyebabkan manfaat fiskal lebih banyak dinikmati oleh institusi besar, sementara akses pendidikan bagi kelompok marginal belum meningkat secara signifikan. Selain itu, kebijakan pembebasan PPN tanpa pengkreditan pajak masukan menimbulkan beban biaya tersembunyi yang tetap dibebankan kepada masyarakat. Dengan demikian, kebijakan insentif pajak pendidikan perlu direorientasi dari sekadar instrumen ekonomi menjadi mekanisme pemenuhan hak asasi manusia berbasis konstitusi, melalui penguatan akuntabilitas, penyederhanaan prosedur, serta pengaitan langsung antara pemberian insentif dan peningkatan akses pendidikan yang adil dan merata.

Kata kunci: Insentif Pajak, Hak atas Pendidikan, Hukum Tata Negara

1. Latar Belakang

Eksistensi pendidikan dalam sebuah negara hukum kesejahteraan (welfare state) bukan sekadar instrumen teknis pembangunan, melainkan merupakan fondasi etis-filosofis dari martabat manusia. Dalam tradisi konstitusionalisme Indonesia, cita-cita untuk "mencerdaskan kehidupan bangsa" yang termaktub dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) memposisikan pendidikan sebagai prasyarat mutlak bagi terwujudnya keadilan sosial (Asshiddiqie, 2010). Secara filosofis, pendidikan adalah sarana emansipasi yang membebaskan warga negara dari belenggu ketidaktahuan dan kemiskinan, sehingga negara memiliki kewajiban moral dan yuridis untuk menjamin aksesibilitasnya bagi setiap individu tanpa terkecuali. Kewajiban ini merupakan perwujudan dari kontrak sosial antara rakyat dan negara, di mana negara berjanji untuk menyelenggarakan sistem pendidikan nasional guna meningkatkan keimanan, ketakwaan, serta akhlak mulia (Mahfud, 2012).

Secara teoretis, hak atas pendidikan dalam Pasal 31 UUD 1945 diklasifikasikan sebagai hak-hak ekonomi, sosial, dan budaya (*economic, social, and cultural rights*) yang bersifat positif (*positive rights*). Berbeda dengan hak sipil dan politik yang menuntut negara untuk tidak campur tangan (*negative obligations*), hak positif mewajibkan negara untuk bertindak secara aktif (*to act*) dan mengalokasikan sumber daya (*positive obligations*) guna pemenuhannya (Manan, 2001). Dalam perspektif hukum tata negara, hal ini berkaitan erat dengan konsep *bestuurszorg*, yakni kewajiban pemerintah untuk menyelenggarakan kesejahteraan umum. Namun, pemenuhan hak-hak sosial ini seringkali dibatasi oleh doktrin *progressive realization*, di mana negara diwajibkan untuk memenuhi hak tersebut secara bertahap sesuai dengan kemampuan sumber daya yang tersedia (Rahardjo, 2014). Di sinilah letak urgensi kebijakan fiskal sebagai instrumen untuk menjembatani antara mandat konstitusi yang absolut dengan realitas ketersediaan anggaran yang terbatas.

Pajak, sebagai instrumen fiskal utama, tidak hanya dipandang dari sudut pandang fungsi budgetair sebagai sumber penerimaan negara semata. Dalam pemikiran hukum pajak modern, pajak memiliki fungsi regulerend (mengatur) yang berfungsi sebagai alat rekayasa sosial (*social engineering*) (Brokodjodjo, 1991). Melalui fungsi ini, negara menggunakan otoritas perpajakannya untuk memberikan insentif atau disinsentif guna mengarahkan perilaku masyarakat dan sektor usaha menuju tujuan nasional tertentu. Kebijakan insentif pajak pendidikan, seperti pengurangan pajak penghasilan (*tax deduction*) dan pembebasan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas jasa pendidikan, secara teoretis dimaksudkan untuk mengurangi beban biaya pendidikan yang ditanggung oleh masyarakat serta mendorong partisipasi sektor swasta dalam investasi modal manusia (*human capital investment*) (Ilyas & Burton, 2013). Negara berasumsi bahwa dengan memberikan keringanan fiskal kepada penyelenggara pendidikan dan dunia industri, akan tercipta efek pengganda (*multiplier effect*) berupa peningkatan kualitas dan keterjangkauan pendidikan.

Secara normatif, Pemerintah Indonesia telah mengundang berbagai regulasi untuk mengimplementasikan kebijakan ini. Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2019 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 diperkenalkan sebagai terobosan hukum yang menawarkan *Super Tax Deduction* bagi wajib pajak yang menyelenggarakan kegiatan praktik kerja, pemagangan, atau pembelajaran berbasis kompetensi (Peraturan Pemerintah Nomor 45, 2019). Selain itu, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan tetap memosisikan jasa pendidikan sebagai sektor yang mendapatkan fasilitas dibebaskan dari penerapan PPN (Pasal 4A ayat (3) huruf g Undang-Undang Nomor 7, 2021). Namun, kehadiran norma-norma ini menyisakan persoalan analitis mengenai konsistensi dan efektivitasnya. Apakah instrumen fiskal yang bersifat teknokratis ini telah selaras dengan paradigma konstitusional yang memandang pendidikan sebagai hak asasi, ataukah ia justru terjebak dalam logika pasar yang memandang pendidikan sebagai komoditas ekonomi?

Terdapat ketegangan argumentatif antara tujuan efisiensi ekonomi dalam kebijakan pajak dengan kewajiban keadilan konstitusional. Insentif pajak yang ada saat ini cenderung bersifat supply-side oriented, di mana fasilitas diberikan kepada korporasi dan lembaga penyelenggara dengan harapan akan ada dampak "tetesan ke bawah" (*trickle-down effect*) kepada peserta didik (Prastowo, 2020). Akan tetapi, kenyataan empiris menunjukkan adanya ketimpangan akses. Lembaga pendidikan yang mampu mengakses insentif pajak seringkali adalah lembaga-lembaga elit yang memiliki kapasitas manajemen pajak yang mumpuni, sementara lembaga pendidikan di wilayah tertinggal atau yang melayani kelompok marginal tetap terpinggirkan dari manfaat fiskal tersebut. Hal ini menimbulkan research gap yang krusial, yakni terdapat kekosongan analisis yuridis mengenai sejauh mana insentif pajak pendidikan mampu menjawab persoalan ketimpangan akses pendidikan yang diamanatkan oleh konstitusi.

Kritik terhadap kebijakan ini juga menyorot pada aspek akuntabilitas hukum. Dalam hukum pajak, setiap insentif atau pengeluaran pajak (*tax expenditure*) pada hakikatnya adalah potensi penerimaan negara yang dilepaskan. Oleh karena itu, pelepasan potensi pendapatan ini harus dapat dibenarkan secara konstitusional dengan adanya manfaat publik yang setara (Mardiasmo, 2019). Jika negara memberikan pengurangan pajak hingga 200% kepada perusahaan melalui skema Super Tax Deduction, namun tidak ada jaminan hukum bahwa perusahaan tersebut berkontribusi secara signifikan terhadap peningkatan ketersediaan akses bagi siswa tidak mampu, maka telah terjadi kegagalan fungsi pajak dalam mendistribusikan keadilan (Hidayat, 2026). Implikasi hukum dari diskoneksi ini adalah potensi terjadinya inkonstitusionalitas dalam kebijakan fiskal, di mana instrumen hukum pajak justru memperlebar jurang pemisah antara hak warga negara dan kewajiban negara.

Mengingat kompleksitas hubungan antara otoritas fiskal negara dan hak asasi warga negara, diperlukan sebuah kajian mendalam yang menguji efektivitas instrumen pajak ini melalui kacamata hukum tata negara dan hukum pajak. Hal ini penting untuk memastikan bahwa kebijakan fiskal tidak hanya berfungsi sebagai pemuas kepentingan ekonomi sektoral, tetapi benar-benar menjadi katalisator bagi pemenuhan hak asasi manusia yang merata. Berdasarkan diskursus tersebut, penelitian ini bertujuan untuk mengkaji secara analitis mengenai bagaimana sinkronisasi pengaturan insentif pajak pendidikan dalam hukum positif Indonesia dengan mandat Pasal 31 UUD 1945, serta sejauh mana implementasi kebijakan tersebut mampu secara efektif menjawab tantangan pemerataan akses pendidikan bagi seluruh lapisan masyarakat tanpa diskriminasi.

2. Metode Penelitian

Metode penelitian yang digunakan dalam penulisan artikel ini adalah metode penelitian hukum yuridis normatif, yakni penelitian hukum yang meletakkan hukum sebagai sebuah sistem norma yang terdiri dari asas-asas, norma, kaidah dari peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, serta doktrin (Soekanto, 2015; Marzuki, 2017). Pemilihan metode ini didasarkan pada objek kajian penelitian yang memfokuskan pada sinkronisasi vertikal dan horizontal antara norma-norma hukum pajak dengan hak-hak konstitusional yang dijamin dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Penelitian ini bersifat preskriptif, yang bertujuan untuk

memberikan argumentasi atas hasil penelitian mengenai bagaimana seharusnya suatu norma atau kebijakan diatur agar mencapai tujuan keadilan hukum (Ibrahim, 2006).

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari dua jenis pendekatan utama. Pertama adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), yang dilakukan dengan menelaah seluruh peraturan perundang-undangan yang bersangkutan paut dengan isu hukum yang sedang ditangani, khususnya regulasi mengenai Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, serta peraturan pelaksana mengenai insentif pajak (Amiruddin & Asikin, 2004). Kedua adalah pendekatan konseptual (*conceptual approach*), yang beranjak dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum (Marzuki, 2017). Melalui pendekatan ini, penulis membedah konsep fungsi pajak regulerend, teori negara kesejahteraan, serta doktrin hak asasi manusia dalam bidang ekonomi, sosial, dan budaya guna membangun argumentasi hukum terhadap efektivitas kebijakan fiskal di sektor pendidikan.

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Bahan hukum primer merupakan bahan hukum yang bersifat autoritatif, meliputi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2019 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan, serta putusan-putusan Mahkamah Konstitusi terkait hak atas pendidikan (Marzuki, 2017). Sementara itu, bahan hukum sekunder mencakup seluruh publikasi tentang hukum yang bukan merupakan dokumen resmi, seperti buku-buku teks hukum pajak dan hukum tata negara, kamus hukum, jurnal ilmiah bereputasi, serta laporan resmi dari lembaga internasional seperti World Bank dan UNESCO (Ibrahim, 2006).

Teknik pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi dokumen (*documentary study*) terhadap bahan pustaka yang relevan (Soekanto, 2015). Seluruh bahan hukum yang telah terkumpul kemudian diolah dan dianalisis secara kualitatif dengan menggunakan metode logika deduktif (Sunggono, 2003). Analisis dilakukan dengan cara menarik kesimpulan dari suatu permasalahan yang bersifat umum, yakni prinsip-prinsip konstitusional dan kebijakan fiskal makro, menuju pada permasalahan yang bersifat konkret, yaitu implementasi dan efektivitas insentif pajak pendidikan bagi masyarakat. Hasil analisis kemudian disajikan secara deskriptif-analitis untuk memberikan pemahaman yang komprehensif mengenai isu yang dikaji.

3. Hasil dan Diskusi

Hasil penelitian dan pembahasan dalam bagian ini diarahkan untuk menguraikan secara komprehensif temuan yuridis mengenai kebijakan insentif pajak pendidikan dalam sistem hukum positif Indonesia serta menganalisis efektivitasnya melalui kacamata hukum tata negara. Sebagai instrumen kebijakan fiskal yang memuat fungsi regulerend, insentif pajak tidak boleh dipandang secara terisolasi dari mandat konstitusional yang mewajibkan negara untuk mencerdaskan kehidupan bangsa (UUD 1945). Oleh karena itu, analisis dalam bab ini akan mengintegrasikan pendekatan normatif terhadap regulasi perpajakan kontemporer dengan landasan teoretis mengenai tanggung jawab negara (*state responsibility*) dalam pemenuhan hak asasi manusia di bidang pendidikan (Asshiddiqie, 2010). Hal ini krusial untuk menguji sejauh mana instrumen teknokratis tersebut mampu bertransformasi menjadi sarana perwujudan keadilan sosial sebagaimana dikehendaki oleh Pasal 31 UUD 1945, ataukah justru hanya berhenti pada tataran formalitas administratif yang kering akan substansi perlindungan hak warga negara.

1. Pengaturan Insentif Pajak Pendidikan dalam Hukum Pajak Indonesia

Secara teoretis, kebijakan insentif pajak berakar pada fungsi regulerend atau fungsi mengatur dari pajak. Dalam teori hukum pajak modern, pajak tidak hanya dipandang sebagai instrumen untuk mengumpulkan penerimaan negara, tetapi juga sebagai alat kebijakan publik yang digunakan untuk mengarahkan perilaku ekonomi dan sosial masyarakat (Mardiasmo, 2019). Jika fungsi budgetair menitikberatkan pada pengumpulan dana bagi kas negara untuk membiayai pengeluaran umum, maka fungsi regulerend menggunakan instrumen perpajakan untuk mencapai tujuan-tujuan di luar bidang keuangan, seperti tujuan sosial, ekonomi, dan politik (Rosdiana & Irianto, 2012). Melalui fungsi ini, negara dapat memberikan insentif atau disinsentif guna mendorong aktivitas tertentu yang dianggap memiliki manfaat publik yang lebih luas dibandingkan dengan kepentingan individual wajib pajak. Dalam konteks negara kesejahteraan (*welfare state*), fungsi regulerend memiliki posisi yang sangat penting karena menjadi sarana bagi negara untuk melakukan rekayasa sosial (*social engineering*) dalam rangka mewujudkan keadilan distributif (Asshiddiqie, 2010).

Dalam konteks pendidikan, insentif pajak dipandang sebagai bentuk *tax expenditure* atau pengeluaran pajak, yaitu kebijakan di mana negara secara sadar melepaskan sebagian potensi penerimaan fiskalnya untuk memberikan dukungan tidak langsung kepada sektor yang dinilai strategis bagi pembangunan nasional (Prastowo, 2020).

Konsep tax expenditure didasarkan pada asumsi bahwa tidak semua tujuan pembangunan harus dicapai melalui belanja langsung dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, tetapi dapat pula dilakukan melalui pengurangan beban pajak yang diberikan kepada pihak tertentu. Landasan filosofis dari pemberian insentif ini adalah prinsip keadilan distributif, di mana negara mengalokasikan beban pajak secara berbeda untuk mendorong investasi pada sektor yang memiliki eksternalitas positif bagi masyarakat, seperti pendidikan, kesehatan, dan penelitian (World Bank, 2020). Pendidikan dipandang sebagai investasi pada human capital, yang dalam jangka panjang akan meningkatkan produktivitas tenaga kerja, memperluas kesempatan kerja, serta mempercepat pertumbuhan ekonomi nasional (OECD, 2022). Oleh karena itu, kebijakan insentif pajak pendidikan secara teoretis merupakan bagian dari strategi pembangunan yang berorientasi pada peningkatan kualitas sumber daya manusia.

Secara normatif, pengaturan insentif pajak pendidikan di Indonesia tersebar dalam berbagai instrumen hukum positif, terutama dalam ranah Pajak Penghasilan (PPh) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Dalam struktur Pajak Penghasilan, kebijakan yang paling progresif saat ini adalah fasilitas Super Tax Deduction yang diatur dalam Pasal 29B Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2019. Ketentuan ini memberikan pengurangan penghasilan bruto paling tinggi 200% (dua ratus persen) dari jumlah biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak untuk kegiatan praktik kerja, pemagangan, dan/atau pembelajaran dalam rangka pembinaan dan pengembangan sumber daya manusia berbasis kompetensi tertentu (PP No. 45 Tahun 2019). Kebijakan ini kemudian diperjelas melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 128/PMK.010/2019 yang merinci prosedur, syarat administratif, serta bidang kompetensi yang dapat memperoleh fasilitas tersebut, mulai dari sektor manufaktur, teknologi informasi, hingga ekonomi digital (PMK No.128/PMK.010/2019).

Secara yuridis, kebijakan Super Tax Deduction merupakan bentuk intervensi fiskal yang bertujuan untuk menyelaraskan dunia pendidikan dengan kebutuhan dunia usaha dan dunia industri (DUDI). Pemerintah berasumsi bahwa dengan memberikan insentif kepada perusahaan yang berpartisipasi dalam pendidikan vokasi atau pelatihan kerja, akan tercipta hubungan yang lebih erat antara lembaga pendidikan dan sektor industri, sehingga lulusan yang dihasilkan memiliki kompetensi yang sesuai dengan kebutuhan pasar kerja (Wibowo, 2021). Pendekatan ini sejalan dengan teori pembangunan sumber daya manusia yang menekankan pentingnya keterampilan praktis dan kompetensi profesional dalam meningkatkan daya saing nasional (World Bank, 2020). Namun, pendekatan tersebut juga menimbulkan perdebatan dalam perspektif hukum tata negara, karena orientasi yang terlalu kuat pada kebutuhan pasar dapat berpotensi menggeser tujuan pendidikan sebagai hak asasi manusia menjadi sekadar alat produksi ekonomi (Yulia, 2019).

Selanjutnya, dalam instrumen Pajak Pertambahan Nilai, sektor pendidikan juga mendapatkan fasilitas khusus. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, jasa pendidikan termasuk dalam kategori jasa yang dibebaskan dari pengenaan PPN. Pasal 16B ayat (1) huruf a UU tersebut menegaskan bahwa pembebasan diberikan untuk mendukung pembangunan nasional, khususnya dalam rangka meningkatkan kualitas sumber daya manusia melalui pemerataan akses pendidikan (OECD, 2022). Secara normatif, kebijakan pembebasan PPN dimaksudkan untuk menjaga agar biaya pendidikan tidak meningkat akibat pengenaan pajak konsumsi, sehingga masyarakat tetap dapat mengakses layanan pendidikan tanpa terbebani pajak tambahan (Ilyas & Burton, 2013).

Namun demikian, secara teknis hukum pajak, pembebasan PPN memiliki konsekuensi bahwa pajak masukan atas barang dan jasa yang digunakan untuk menyelenggarakan pendidikan tidak dapat dikreditkan. Akibatnya, biaya pembangunan gedung, pembelian peralatan, serta pengadaan sarana pembelajaran tetap mengandung unsur PPN yang tidak dapat dipulihkan oleh penyelenggara pendidikan. Dalam praktiknya, beban tersebut sering kali dialihkan kepada peserta didik melalui kenaikan biaya pendidikan, sehingga tujuan awal kebijakan pembebasan pajak menjadi tidak sepenuhnya tercapai (Rosdiana & Irianto, 2012). Fenomena ini dikenal sebagai hidden tax burden, yaitu beban pajak yang tidak terlihat secara langsung tetapi tetap mempengaruhi harga akhir yang dibayar oleh masyarakat (OECD, 2022).

Selain kedua skema tersebut, hukum pajak Indonesia juga memberikan perlakuan khusus bagi lembaga pendidikan yang berbentuk badan nirlaba. Pasal 4 ayat (3) huruf m Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan menetapkan bahwa sisa lebih yang diperoleh badan atau lembaga pendidikan nirlaba tidak termasuk objek pajak sepanjang digunakan kembali untuk pembangunan sarana dan prasarana pendidikan dalam jangka waktu paling lama empat tahun (UU No.36 Tahun 2008). Ketentuan ini merupakan bentuk pengakuan terhadap peran masyarakat dalam penyelenggaraan pendidikan, yang dalam sistem negara kesejahteraan dipandang sebagai bagian dari tanggung jawab bersama antara negara dan masyarakat (Manan, 2001). Syarat reinvestment requirement dimaksudkan agar keuntungan yang diperoleh tidak dibagikan kepada individu, tetapi dipergunakan kembali untuk meningkatkan kualitas layanan pendidikan (Pudyatmoko, 2009).

Meskipun kerangka regulasi tersebut tampak komprehensif, efektivitasnya dalam praktik masih menghadapi berbagai kendala. Salah satu masalah utama adalah tingginya compliance cost atau biaya kepatuhan yang harus ditanggung oleh wajib pajak untuk memperoleh insentif (Suandy, 2017). Persyaratan administratif yang kompleks, kewajiban pelaporan yang rinci, serta prosedur verifikasi yang panjang sering kali menjadi hambatan bagi lembaga pendidikan kecil atau perusahaan menengah untuk memanfaatkan fasilitas yang tersedia (Prastowo, 2020). Kondisi ini menciptakan ketidakadilan prosedural, karena insentif yang secara normatif terbuka bagi semua pihak pada praktiknya lebih banyak dimanfaatkan oleh institusi besar yang memiliki sumber daya profesional di bidang perpajakan (Hidayat, 2016).

Selain itu, terdapat inkonsistensi antara tujuan pembebasan pajak dengan realitas implementasi di lapangan. Pembebasan PPN atas jasa pendidikan memang menghilangkan pajak di tingkat konsumen akhir, tetapi tidak menghapus beban pajak pada tahap produksi atau penyelenggaraan pendidikan. Akibatnya, biaya pendidikan tetap tinggi dan tidak sepenuhnya terjangkau bagi kelompok masyarakat berpenghasilan rendah (World Bank, 2020). Hal ini menunjukkan bahwa kebijakan fiskal di bidang pendidikan masih bersifat parsial dan belum sepenuhnya mempertimbangkan aspek keadilan sosial secara menyeluruh.

Implikasi hukum dari kondisi tersebut adalah terbentuknya rezim insentif pajak yang bersifat fasilitatif-kondisional. Artinya, hak untuk memperoleh insentif tidak diberikan secara otomatis, tetapi bergantung pada kemampuan wajib pajak dalam memenuhi persyaratan administratif dan substansi yang ditentukan pemerintah (Asshiddiqie, 2010). Dalam perspektif teori hukum, kondisi ini menunjukkan bahwa kebijakan fiskal masih berorientasi pada kepastian hukum bagi investor, tetapi belum sepenuhnya berorientasi pada perlindungan hak konstitusional warga negara (Marzuki, 2017). Bagi lembaga pendidikan berbasis masyarakat, ketentuan yang terlalu ketat justru dapat menimbulkan risiko hukum, misalnya apabila syarat penanaman kembali sisa lebih tidak terpenuhi dalam jangka waktu yang ditentukan, maka seluruh sisa lebih tersebut menjadi objek pajak beserta sanksinya (UU No.36 Tahun 2008).

Oleh karena itu, diperlukan harmonisasi lebih lanjut antara kebijakan perpajakan dan mandat konstitusi, khususnya Pasal 31 UUD 1945 yang mewajibkan negara untuk menjamin terselenggaranya pendidikan bagi seluruh warga negara. Insentif pajak seharusnya tidak hanya dipandang sebagai alat efisiensi fiskal, tetapi juga sebagai instrumen konstitusional untuk mewujudkan keadilan sosial melalui pemerataan akses pendidikan (Sari, 2017). Dengan demikian, reformasi kebijakan insentif pajak pendidikan perlu diarahkan pada paradigma yang lebih berorientasi pada pemenuhan hak asasi manusia, sehingga kebijakan fiskal benar-benar berfungsi sebagai sarana untuk mencapai tujuan konstitusional negara, yaitu mencerdaskan kehidupan bangsa secara adil dan merata (Yulia, 2019).

2. Efektivitas Insentif Pajak Pendidikan dalam Pemenuhan Hak Konstitusional atas Pendidikan

Diskursus mengenai efektivitas insentif pajak dalam bingkai konstitusionalisme menuntut pemahaman mendalam mengenai relasi antara kedaulatan fiskal negara dan hak subjektif warga negara. Secara teoretis, Pasal 31 UUD 1945 tidak sekadar memberikan hak kepada warga negara, tetapi juga menetapkan kewajiban konstitusional yang bersifat imperatif kepada negara untuk menyelenggarakan satu sistem pendidikan nasional yang inklusif (Asshiddiqie, 2010). Dalam perspektif hukum tata negara, kewajiban ini merupakan bagian dari tanggung jawab negara (state responsibility) untuk memenuhi hak-hak ekonomi, sosial, dan budaya (Manan, 2001). Ketika negara memilih untuk menggunakan instrumen pajak (insentif) sebagai sarana pemenuhan hak tersebut, maka validitas dan efektivitas instrumen tersebut harus diuji melalui parameter "Pemenuhan Progresif" (progressive realization) dan "Inti Kewajiban Minimum" (minimum core obligation) sebagaimana diadopsi dalam instrumen hukum internasional yang telah diratifikasi Indonesia (UN Committee on ESCR, 1999).

Penulis berargumentasi bahwa efektivitas insentif pajak pendidikan saat ini terhambat oleh paradigma supply-side yang terlalu dominan dalam hukum pajak Indonesia (Suandy, 2017). Kebijakan seperti Super Tax Deduction berasumsi bahwa pemberian fasilitas kepada korporasi secara otomatis akan meningkatkan kualitas SDM nasional. Namun, dari kacamata keadilan konstitusional, kebijakan ini berisiko menciptakan fenomena "subsidi bagi yang mampu" (Stiglitz, 2015). Secara analisis normatif, pemberian insentif pajak adalah bentuk pengalokasian sumber daya publik yang bersifat terbatas. Jika pengurangan pajak hingga 200% diberikan kepada perusahaan besar tanpa mekanisme kontrol yang memastikan peningkatan akses bagi peserta didik dari keluarga miskin, maka telah terjadi kegagalan dalam pendistribusian keadilan fiskal (Musgrave & Musgrave, 1989). Efektivitas hukum dalam hal ini tidak hanya diukur dari angka partisipasi industri, melainkan dari sejauh mana insentif tersebut mampu mereduksi hambatan ekonomi bagi warga negara dalam mengakses pendidikan (Rawls, 1971).

Lebih lanjut, analisis efektivitas dapat ditelaah melalui standar 4A (Availability, Accessibility, Acceptability, Adaptability) yang dikembangkan oleh PBB untuk mengukur pemenuhan hak atas pendidikan (Tomasevski,

2001). Terkait aspek Accessibility (Aksesibilitas), insentif pajak berupa pembebasan PPN atas jasa pendidikan secara normatif dimaksudkan untuk menjaga keterjangkauan harga. Namun, secara kritis, penulis menemukan adanya "inkonsistensi sistemik" dalam UU HPP. Pembebasan PPN mengakibatkan penyelenggara pendidikan tidak dapat mengkreditkan pajak masukan atas pembangunan infrastruktur sekolah (Ilyas & Burton, 2013). Implikasi hukumnya, beban pajak masukan tersebut tetap "menetes" (shifting) ke dalam komponen biaya pendidikan atau SPP. Dengan demikian, instrumen pajak ini gagal memberikan perlindungan maksimal terhadap daya beli masyarakat strata bawah (OECD, 2022). Negara seolah memberikan kemudahan di satu sisi, namun tetap membebani sektor pendidikan melalui ketidakmampuan pemulihan pajak masukan di sisi lain.

Ketidakefektifan juga terlihat dalam dimensi Acceptability (Akseptabilitas) dan kualitas. Insentif pajak yang didesain untuk mendorong pendidikan vokasi cenderung menyempitkan makna pendidikan menjadi sekadar pelatihan keterampilan teknis demi kepentingan pasar kerja (World Bank, 2020). Secara filosofis-konstitusional, pendidikan nasional bertujuan untuk mencerdaskan kehidupan bangsa secara utuh, termasuk aspek moral dan spiritual (Tilaar, 2012). Jika hukum pajak memberikan preferensi fiskal hanya pada bidang kompetensi yang laku di industri, maka terjadi distorsi terhadap tujuan pendidikan nasional. Penulis memandang perlunya reorientasi fungsi regulerend pajak agar insentif tidak hanya diberikan pada sektor yang berorientasi laba, tetapi juga mencakup insentif bagi pendidikan inklusif, pendidikan di daerah tertinggal, serta pendidikan bagi penyandang disabilitas yang sering kali memiliki biaya operasional tinggi namun minim daya tarik bagi investor swasta (Suryadi, 2014).

Dari aspek hukum administrasi negara, efektivitas insentif sering kali terbentur pada masalah "ketidakadilan prosedural". Kompleksitas persyaratan formal dalam pengajuan Super Tax Deduction menciptakan barrier to entry bagi institusi pendidikan atau perusahaan menengah-kecil (Prastowo, 2020). Hal ini berujung pada akumulasi manfaat pajak pada segelintir entitas besar yang memiliki kapasitas manajemen pajak profesional. Secara teoretis, hukum pajak yang efektif harus memenuhi asas convenience of payment dan efisiensi administratif (Adam Smith, 1776). Ketika prosedur untuk mendapatkan hak konstitusional melalui jalur fiskal menjadi terlalu birokratis, maka esensi dari insentif tersebut sebagai stimulus pemenuhan hak warga negara menjadi luntur dan berubah menjadi sekadar beban administratif tambahan bagi negara maupun wajib pajak (Mardiasmo, 2019).

Selain itu, terdapat tantangan mengenai akuntabilitas dan pengawasan. Dalam struktur hukum perpajakan Indonesia, belum terdapat mekanisme yang menghubungkan secara langsung antara besaran tax expenditure (potensi pajak yang hilang) dengan capaian indikator pendidikan nasional (OECD, 2010). Penulis menekankan bahwa setiap rupiah yang dilepaskan melalui insentif pajak merupakan "uang rakyat" yang seharusnya kembali dalam bentuk peningkatan kualitas layanan publik. Tanpa adanya audit konstitusional terhadap dampak insentif pajak, kebijakan fiskal pendidikan hanya akan menjadi instrumen ekonomi makro yang kering akan substansi perlindungan hak asasi manusia (Sen, 1999). Oleh karena itu, diperlukan transformasi paradigma dari pajak sebagai alat penerimaan semata menjadi pajak sebagai instrumen pemenuhan janji konstitusi yang terukur dan berkeadilan.

Implikasi hukum dari seluruh analisis di atas menunjukkan bahwa diperlukan sinkronisasi kebijakan antara otoritas fiskal dan otoritas pendidikan. Penulis menyarankan adanya integrasi kriteria pemenuhan hak konstitusional ke dalam regulasi teknis perpajakan. Misalnya, syarat untuk mendapatkan fasilitas pajak bagi lembaga pendidikan harus dikaitkan dengan persentase kuota bagi siswa tidak mampu atau tingkat kualitas akreditasi yang dicapai (Marzuki, 2017). Dengan demikian, hukum pajak tidak lagi berdiri di menara gading ekonomi, tetapi benar-benar "membumi" sebagai pelayan konstitusi. Efektivitas sejati dari insentif pajak pendidikan hanya akan tercapai jika instrumen tersebut mampu menjamin bahwa setiap anak bangsa, terlepas dari latar belakang ekonominya, dapat menikmati hak dasarnya untuk tumbuh dan berkembang melalui pendidikan yang berkualitas (UUD 1945).

4. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah diuraikan pada bab sebelumnya mengenai efektivitas insentif pajak pendidikan dalam bingkai konstitusionalisme Indonesia, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut: Pertama, pengaturan insentif pajak pendidikan dalam hukum positif Indonesia, sebagaimana termaktub dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), serta Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2019 (Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008; Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021; Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2019) yang secara normatif telah mengadopsi fungsi regulerend pajak untuk mendukung sektor pendidikan. Namun, terdapat diskoneksi mendasar antara logika teknokratis-ekonomi yang melandasi regulasi perpajakan tersebut dengan paradigma hak asasi manusia yang terkandung dalam Pasal 31 UUD 1945 (UUD NRI 1945). Fasilitas fiskal seperti Super Tax Deduction dan pembebasan PPN atas jasa pendidikan (Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan; Peraturan Menteri Keuangan Nomor 128/PMK.010/2019) saat ini masih bersifat fasilitatif-

kondisional, di mana hak atas insentif tersebut hanya dapat dinikmati oleh subjek pajak yang memiliki kapasitas administratif dan finansial tertentu. Secara analisis yuridis, pengaturan ini belum sepenuhnya selaras dengan mandat konstitusi karena menempatkan negara lebih sebagai "fasilitator bagi sektor swasta" daripada sebagai "pemenuh hak dasar warga negara". Pengaturan yang ada cenderung memperlakukan pendidikan sebagai sektor industri yang diberi stimulus fiskal, bukan sebagai layanan publik yang harus dijamin aksesibilitasnya secara absolut melalui instrumen perpajakan yang redistributif. Kedua, implementasi insentif pajak pendidikan di Indonesia belum efektif dalam menjamin pemenuhan hak konstitusional atas pendidikan yang berkualitas bagi seluruh lapisan masyarakat, terutama kelompok ekonomi rentan. Ketidakefektifan ini bersumber dari tiga anomali hukum utama: 1.) Adanya bias supply-side oriented yang membuat manfaat fiskal berhenti di tingkat penyelenggara atau korporasi tanpa mekanisme trickle-down effect yang terukur ke tingkat peserta didik (Wibowo, 2021; Prastowo, 2020); 2.) Terjadinya fenomena beban pajak tersembunyi akibat kebijakan pembebasan PPN yang tidak diikuti dengan skema pengkreditan pajak masukan bagi lembaga pendidikan, sehingga biaya operasional tetap tinggi dan dibebankan kepada masyarakat (Rosdiana & Irianto, 2012; Mardiasmo, 2019); serta 3.) Rendahnya akuntabilitas konstitusional dalam pemberian insentif, di mana tidak ada korelasi yuridis wajib antara besaran pengurangan pajak yang diterima perusahaan dengan peningkatan aksesibilitas bagi siswa tidak mampu (Hidayat, 2016; Sari, 2017). Implikasi hukum dari kondisi ini adalah terciptanya "ketidakadilan fiskal vertikal", di mana instrumen hukum pajak yang seharusnya menjadi alat rekayasa sosial untuk pemerataan kesejahteraan, justru berpotensi memperlebar jurang kesenjangan kualitas pendidikan antara institusi elit dan institusi marginal (Asshiddiqie, 2010; World Bank, 2020). Jika negara terus mempertahankan skema insentif tanpa evaluasi dampak hak asasi manusia, maka negara berisiko melakukan pengabaian terhadap tanggung jawab konstitusionalnya (state's neglect) untuk mencerdaskan kehidupan bangsa secara adil dan merata (Yulia, 2019). Implikasi Kebijakan: Negara memerlukan reorientasi fundamental terhadap kebijakan fiskal pendidikan melalui transformasi dari paradigma ekonomi murni menuju Human Rights-Based Approach in Fiscal Policy (UNESCO, 2015; OECD, 2022). Diperlukan sinkronisasi regulasi yang mewajibkan setiap penerima insentif pajak untuk memenuhi "kontrak akuntabilitas konstitusional", di mana pemberian fasilitas keringanan pajak dikaitkan secara langsung dengan indikator capaian pendidikan nasional, seperti kuota beasiswa penuh atau peningkatan sarana di daerah tertinggal. Selain itu, kebijakan pembebasan PPN perlu dikaji ulang menuju skema zero-rated agar pajak masukan dapat dipulihkan, sehingga biaya pendidikan benar-benar dapat ditekan secara riil bagi masyarakat luas (Rosdiana & Irianto, 2012; OECD, 2022). Tanpa sinkronisasi ini, insentif pajak pendidikan hanya akan tetap menjadi instrumen formalitas hukum yang kehilangan ruh keadilan sosialnya.

Referensi

1. Amiruddin dan Zainal Asikin, 2004, Pengantar Metode Penelitian Hukum, RajaGrafindo Persada, Jakarta.
2. Asshiddiqie, Jimly, 2006, Perkembangan dan Konsolidasi Lembaga Negara Pasca Reformasi, Konstitusi Press, Jakarta.
3. Asshiddiqie, Jimly, 2010, Konstitusi Ekonomi, Kompas, Jakarta.
4. Brokodjodjo, Rochmat Soemitro, 1991, Asas dan Dasar Perpajakan, Eresco, Bandung.
5. Hadjon, Philipus M., 1987, Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia, Bina Ilmu, Surabaya.
6. Hidayat, Syarif, 2016, "Politik Hukum Pajak dalam Mewujudkan Kesejahteraan Rakyat", Jurnal Hukum dan Peradilan, Vol. 5, No. 2, Juli.
7. Ibrahim, Johnny, 2006, Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif, Bayumedia Publishing, Malang.
8. Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton, 2013, Hukum Pajak, Salemba Empat, Jakarta.
9. Manan, Bagir, 2001, Perkembangan Pemikiran dan Pengaturan Hak Asasi Manusia di Indonesia, Alumni, Bandung.
10. Mardiasmo, 2019, Perpajakan, Penerbit Andi, Yogyakarta.
11. Marzuki, Peter Mahmud, 2017, Penelitian Hukum: Edisi Revisi, Kencana, Jakarta.
12. MD, Moh. Mahfud, 2012, Konstitusi dan Hukum dalam Kontroversi Isu, Rajawali Pers, Jakarta.
13. OECD, 2022, Tax Policy Reforms: Indonesia's Path to Fiscal Sustainability, OECD Publishing, Paris.
14. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 128/PMK.010/2019 tentang Pemberian Pengurangan Penghasilan Bruto atas Penyelenggaraan Kegiatan Praktik Kerja, Pemagangan, dan/atau Pembelajaran dalam rangka Pembinaan dan Pengembangan Sumber Daya Manusia Berbasis Kompetensi Tertentu (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 1024).
15. Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2019 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 Tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak Dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 119).
16. Prastowo, Yustinus, 2020, "Evaluasi Kebijakan Insentif Pajak di Indonesia", Jurnal Ekonomi dan Keuangan, Vol. 12, No. 1, Januari.
17. Pudyatmoko, Y. Sri, 2009, Pengantar Hukum Pajak, Andi Offset, Yogyakarta.
18. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 011/PUU-III/2005 perihal Pengujian Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
19. Rahardjo, Satjipto, 2014, Ilmu Hukum, Citra Aditya Bakti, Bandung.
20. Rosdiana, Haula dan Edi Slamet Irianto, 2012, Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia, Rajawali Pers, Jakarta.
21. Sari, Indah, 2017, "Hak Konstitusional Warga Negara dalam Memperoleh Pendidikan", Jurnal Lex Jurnalica, Vol. 14, No. 3, Desember.
22. Soekanto, Soerjono, 2015, Pengantar Penelitian Hukum, UI Press, Jakarta.
23. Suandy, Erly, 2017, Hukum Pajak, Salemba Empat, Jakarta.
24. Sunggono, Bambang, 2003, Metodologi Penelitian Hukum, RajaGrafindo Persada, Jakarta.
25. UNESCO, 2015, Education for All National Review Report: Indonesia, UNESCO, Jakarta.
26. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

27. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893).
28. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736).
29. Wibowo, Ari, 2021, "Analisis Implementasi Super Tax Deduction bagi Pendidikan Vokasi", *Jurnal Pajak Indonesia*, Vol. 4, No. 2, Agustus.
30. World Bank, 2020, *Fiscal Policy and Inequality in Indonesia*, World Bank Group, Washington DC.
31. Yulia, Fitri, 2019, "Kedudukan Hak atas Pendidikan sebagai Hak Konstitusional di Indonesia", *Jurnal Hukum Respublica*, Vol. 18, No. 2.