

**PENGHAPUSAN JASA PENDIDIKAN DARI JASA TIDAK KENA PAJAK
BERDASARKAN UNDANG-UNDANG NOMOR 7 TAHUN 2021
TENTANG HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN
*REMOVAL OF EDUCATIONAL SERVICES FROM NON-TAXABLE
SERVICES BASED ON LAW NUMBER 7 YEAR 2021 CONCERNING
HARMONIZATION OF TAX REGULATIONS***

Farina Firda Eprilia

Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran

Korespondensi Penulis : farina19001@mail.unpad.ac.id

Citation Structure Recommendation :

Eprilia, Farina Firda. *Penghapusan Jasa Pendidikan dari Jasa Tidak Kena Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*. Rewang Rencang : Jurnal Hukum Lex Generalis. Vol.3. No.8 (Agustus 2022).

ABSTRAK

Salah satu kontribusi terbesar dari perpajakan Indonesia adalah Pajak Pertambahan Nilai baik barang maupun jasa sebagai bentuk kedaulatan negara memungut pajak terhadap warga negaranya. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif, dengan bersumber pada bahan data sekunder berupa hukum positif, serta secara deduktif dimulai dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkutan dengan permasalahan hukum yang diteliti. Penelitian ini menemukan bahwa berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, jasa pendidikan yang semula tidak dikenakan pajak resmi dihapus sehingga menjadi jasa kena pajak. Kebijakan tersebut menuai kritik dari berbagai lapisan masyarakat karena pemerintah dianggap tidak mengindahkan asas kehati-hatian dan kepentingan umum.

Kata Kunci: Jasa Pendidikan, Pajak Pertambahan Nilai, Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

ABSTRACT

One of the biggest contributions of Indonesian taxation comes from Value Added Tax for both goods and services. This study uses a normative juridical method, sourced from secondary data in the form of positive law, and begins deductively by examining all laws and regulations related to the legal issues studied. This study was found that based on Law Number 7 of 2021 concerning Harmonization of Tax Regulations, educational services that were not previously taxed were officially removed so that their status became taxable services. The policy has drawn criticism from various levels of society because the government is considered to have not heeded the principle of prudence and the principle of public interest.

Keywords: Education Services, Value Added Tax, Harmonization Law Of Tax Regulations

A. PENDAHULUAN

Pajak merupakan bentuk kedaulatan negara yang memiliki peran sebagai salah satu sumber pendapatan negara yang sangat dominan terhadap keberlangsungan hidup suatu bangsa¹. Pajak juga berperan aktif sebagai penopang keberlanjutan pembangunan suatu negara. Pajak merupakan bentuk pembayaran dari rakyat yang berfungsi guna mendukung biaya pemerintahan. Meskipun demikian, pajak berbeda dengan denda atau hukuman karena pajak tidak dimaksudkan dalam hal pencegahan maupun penghukuman, sehingga pajak dapat didefinisikan secara sederhana sebagai pembayaran untuk mendukung biaya pemerintah. Di sisi lain, pajak merupakan bentuk pembayaran yang bersifat wajib, sehingga siapa pun yang dikenakan atasnya, tidak dapat secara bebas memilih apakah akan membayar atau tidak.

Sebab itu, pada dasarnya pajak merupakan sebuah proses transfer pembayaran dari wajib pajak untuk mendukung pembiayaan dan pengeluaran pemerintah dalam pembangunan.² Sehingga melalui pajak ini, diharapkan akan menciptakan optimalisasi iklim penerimaan negara yang bersumber dari kemampuan suatu negara untuk melakukan pembiayaan pembangunan dalam negeri, di mana setiap tahun anggaran, pemerintah senantiasa berusaha untuk meningkatkan penerimaan pajak guna membiayai pembangunan yang telah direncanakan. Semakin besar penerimaan negara dari pajak, semakin besar pula kemampuan keuangan negara dalam melakukan pembiayaan pembangunan. Sedangkan jika semakin kecil penerimaan negara yang berasal dari pajak, semakin kecil pula kemungkinan suatu negara untuk melaksanakan pemenuhan pembiayaan pembangunan³. Berdasarkan hal tersebut, tak bisa dipungkiri bahwa dewasa ini kehadiran pajak merupakan salah satu dari sekian aspek yang krusial dalam memperlancar keberlangsungan hidup bernegara. Dengan demikian pula, alih-alih berbicara efektivitasnya, justru terlebih dahulu diperlukan pengaturan yang mapan terkait dengan perpajakan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dalam optimalisasi hidup bernegara tersebut.

¹ Khalimi dan Moch. Iqbal, *Hukum Pajak Teori dan Praktik*, Penerbit Aura Publisher, Semarang, 2020, p.2.

² Timbul Hamonangan Simanjuntak & Imam Mukhlis, *Pentingnya Kepatuhan Pajak dalam Meningkatkan Kesejahteraan Hidup Masyarakat*, Prosiding Simposium Nasional Perpajakan, p.2.

³ Timbul Hamonangan Simanjuntak dan Imam Mukhlis, *Loc.Cit.*.

Dalam pengaturan pajak nasional di Indonesia, dikenal berbagai jenis perpajakan. Salah satunya adalah klaster Pajak Pertambahan Nilai atau PPN. PPN di Indonesia merupakan jenis pajak objektif yang dikenakan atas konsumsi. Jenis pajak ini hanya mengenal tarif tunggal yakni sebesar 11% berdasarkan peraturan terbaru dari harga barang dan dikenakan terhadap setiap tingkatan distribusi, namun tidak bersifat kumulatif. Pajak yang dibayarkan dapat dikreditkan oleh produsen atau distributor selama memenuhi persyaratan yang berlaku. Dalam PPN, konsumen akhir merupakan penanggung pajak yang sebenarnya.⁴

Merujuk kepada Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, pemberlakuan bukan objek PPN di Indonesia dikenakan terhadap 4 (empat) macam barang dan 17 (tujuh belas) macam jasa. Pasal 4A ayat (3) huruf g undang-undang tersebut menyatakan bahwa salah satu jasa yang tidak dikenakan PPN adalah jasa pendidikan. Jasa Pendidikan merupakan suatu bentuk kelompok jasa yang meliputi jasa penyelenggaraan sekolah baik formal maupun nonformal.

Pada tahun 2021, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) telah mengesahkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari reformasi perpajakan guna mendukung upaya percepatan pemulihan ekonomi dan pembangunan nasional melalui penataan ulang sistem perpajakan agar lebih kuat di tengah tantangan pandemi, pun sebagai bentuk antisipasi terhadap dinamika masa depan. Undang-undang ini mendekatkan kinerja perpajakan kepada level potensialnya dengan perbaikan administrasi maupun kebijakan, sehingga perpajakan nasional semakin siap menghadapi berbagai tantangan ekonomi ke depan. Keberhasilan reformasi kebijakan fiskal menjadi sangat krusial karena mampu memfasilitasi reformasi struktural seperti di bidang kesehatan dan pendidikan untuk penguatan modal suatu negara serta keberlanjutan penguatan infrastruktur.⁵

⁴ Rian Faishal Arkhan dan Wahyu Widodo Rodhiyawan. *Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai terhadap Jasa Penyelenggaraan Seminar*, Educoretax, Vol.1, No.2 (2021), p.143.

⁵ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *UU HPP Perkuat Sistem Perpajakan Agar Mampu Hadapi Tantangan Ekonomi di Masa Depan*, diakses dari <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/uu-hpp-perkuat-sistem-perpajakan-agar-mampu-hadapi-tantangan-ekonomi-di-masa-depan/>, diakses pada 05 April 2022.

Pengesahan undang-undang tersebut berimplikasi pada dicabutnya peraturan perpajakan yang hadir terlebih dahulu serta dianggap tidak berlaku. Secara spesifik, merujuk pada Pasal 4A ayat (3) huruf g Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 yang menyatakan bahwa salah satu jasa yang tidak dikenakan PPN atasnya adalah jasa pendidikan, sedangkan dalam undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ketentuan tersebut resmi dihapus. Dengan demikian, dapat dipahami bahwa dengan dihapuskannya jasa pendidikan dari daftar jasa tidak kena pajak (Non-JKP), maka menurut peraturan terbaru, jasa pendidikan merupakan jenis jasa yang dikenakan PPN atasnya.

Pada 2021, pemerintah mengalokasikan 550 (lima ratus lima puluh) triliun untuk sektor pendidikan, yang selama ini anggaran tersebut juga turut terpakai memfasilitasi semua jenis pendidikan, termasuk jenis pendidikan mewah dimana les privat berbiaya tinggi dan pendidikan gratis sama-sama tidak dikenakan PPN. Kondisi tersebut memberi dampak bagi anggaran insentif PPN yang menjadi tidak tepat sasaran. Sebagai bentuk solusi atas kesenjangan ini, pemerintah menyiapkan reformasi sistem PPN yang diharapkan dapat memenuhi rasa keadilan dengan mengurangi distorsi dan menghilangkan fasilitas yang tidak efektif sehingga dapat meningkatkan kepatuhan pajak dan optimalisasi pendapatan negara.⁶

Akan tetapi, kebijakan pemerintah tersebut menuai polemik dari berbagai lapisan masyarakat. Pasalnya, pemerintah dianggap tidak berhati-hati dalam menetapkan suatu keputusan yang berimplikasi bagi khalayak umum. Kebijakan tersebut menimbulkan kontroversi di kalangan masyarakat, mengingat pengenaan PPN di sektor pendidikan sangat kontradiktif dengan upaya pemerintah yang ingin meningkatkan kualitas pendidikan di dalam negeri dan kualitas sumber daya manusia yang ada.⁷ Selain itu, pengenaan PPN di sektor Pendidikan berpotensi mendatangkan ketakutan bagi masyarakat terkait dampaknya bagi kalangan menengah bawah yang tidak berbanding lurus dengan tingkat signifikansi bentuk penerimaan pajak, terutama yang dirasakan dalam bentuk fasilitas.

⁶ BPPK Kemenkeu, *PPN di Bidang Pendidikan Hanya untuk Jasa Pendidikan Tertentu*, diakses dari <https://bppk.kemenkeu.go.id/content/berita/pusdiklat-anggaran-dan-perbendaharaan-ppn-di-bidang-pendidikan-hanya-untuk-jasa-pendidikan-tertentu-2021-06-18-1f47257c/>, diakses pada 06 April 2022.

⁷ IDX Channel, *Kontroversi PPN di Sektor Pendidikan, Ini Kata Ekonom*, diakses dari <https://www.idxchannel.com/market-news/kontroversi-ppn-di-sektor-pendidikan-ini-kata-ekonom>, diakses pada 04 April 2022.

Rumusan masalah yang akan penulis kaji adalah: “Bagaimana penerapan pajak pertambahan nilai terhadap jasa pendidikan berdasarkan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan?”.

B. PEMBAHASAN

Selayang Pandang Terkait Pajak dan Perpajakan

Perwujudan tujuan bernegara pada setiap pemerintahan memerlukan berbagai macam unsur pendukung yang meliputi struktur organisasi, SDM, peraturan perundang-undangan, serta sumber-sumber penerimaan negara. Adapun salah satu sumber penerimaan negara di Indonesia adalah sektor pajak. Meskipun sektor ini pada zaman dahulu, masa sekarang maupun masa yang akan datang merupakan salah satu sumber pendapatan negara, tetapi dalam perkembangannya diperlukan alasan mengapa negara berwenang memungut pajak dari warganya.

Dalam UUD NRI 1945, pengenaan dan pemungutan pajak (termasuk bea dan cukai) untuk keperluan negara hanya boleh dilakukan apabila berdasarkan undang-undang. Hal itu mengandung makna bahwa siapa pun (termasuk negara) tidak memiliki hak memungut pajak apabila tidak mempunyai landasan yuridisnya. Pun keberadaannya harus dapat memberi jaminan hukum untuk menyatakan atau mewujudkan keadilan yang tegas baik untuk negara sebagai pihak yang memungut pajak maupun untuk masyarakat sebagai pembayar pajak.⁸

Batasan atau definisi dari pajak ditemukan secara beragam, salah satu di antara batasan-batasan tersebut diajarkan oleh Prof. Dr. P.J.A Adriani yang menyatakan sebagai berikut: “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 ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”.⁹

⁸ Mustaqiem, *Perpajakan dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*, Penerbit Buku Litera, Yogyakarta, 2014, p.30.

⁹ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Penerbit PT Refika Aditama, Bandung, 2020, p.2.

Adapun pajak dari perspektif hukum menurut Soemitro sebagaimana dikutip oleh Adrian Sutedi dalam bukunya *Hukum Pajak* merupakan suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada negara. Negara mempunyai kekuatan untuk memaksa, dan uang pajak tersebut harus digunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan. Dari pendekatan hukum ini menimbulkan konsekuensi logis berupa pajak yang dipungut harus berdasarkan undang-undang, sehingga menjamin adanya kepastian hukum baik bagi fiskus sebagai pengumpul pajak maupun wajib pajak sebagai pembayar pajak.¹⁰

Kemudian, ahli Bernama Soeparman Soemahadimadjaja dalam disertasinya yang berjudul “*Pajak Berdasarkan Asas Gotong Royong*” menyatakan pajak sebagai iuran wajib berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.¹¹

Definisi Soeparman di atas membuka ide baru terkait ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak, yakni meliputi¹²:

1. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya;
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah;
3. Pajak dipungut oleh negara, baik oleh pemerintah pusat maupun daerah;
4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat *surplus*, dipergunakan untuk membiayai *public investment*;
5. Pajak dapat pula digunakan untuk membiayai tujuan yang tidak *budgetair*, yakni mengatur.

¹⁰ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Penerbit Sinar Grafika, Jakarta, 2013, p.1. dalam A. Imron Rizki, *Self Assessment System Sebagai Dasar Pungutan Pajak di Indonesia*, Jurnal Al-‘Adl, Vol.11, No.2 (2018), p.82.

¹¹ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Penerbit PT Refika Aditama, Bandung, 2020, p.5.

¹² R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Penerbit PT Refika Aditama, Bandung, 2020, p.5-6.

Selanjutnya, pajak memiliki 2 (dua) fungsi utama, yakni meliputi:

1. Fungsi Keuangan (*Budgetair*)

Peningkatan peran dan fungsi penerimaan negara dari sektor pajak memperlihatkan kenaikan yang cukup berarti pada tiap tahun anggaran. Peningkatan penerimaan pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor, yang utama adalah pertumbuhan ekonomi nasional yang masih dalam proses pemulihan (*recovery*) dan stabilitas sosial politik yang masih akan mempengaruhi terhadap perkembangan usaha dan investasi, kesempatan kerja, produksi serta distribusi barang dan jasa yang mempengaruhi penghasilan dan daya beli masyarakat secara keseluruhan.¹³

2. Fungsi Pengaturan (*Regelen*)

Pajak sebagai alat untuk mengatur kesejahteraan rakyat di bidang sosial, ekonomi dan budaya, seperti pajak yang tinggi dikenakan terhadap barang-barang mewah dengan maksud untuk mengurangi gaya hidup konsumtif.¹⁴

Agar fungsi pajak berjalan efektif, terdapat 4 (empat) prinsip pajak menurut Adam Smith dalam bukunya *The Wealth Nation*, yakni *The Four Maxims*, yang harus dijalankan dalam pelaksanaan pemungutan pajak, yang meliputi¹⁵:

- a. *Equity* dan *Equality*. *Equity* adalah kepatutan sesuai dengan rasa keadilan, sedangkan *Equality* atau kesamaan, yang berarti bahwa dalam keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama.
- b. *Certainty*, artinya ada kepastian hukum, harus jelas subjek, objek, dan tarif pajaknya.
- c. *Convenience of Payment*, artinya pajak harus dipungut pada saat yang tepat, saat yang paling baik bagi wajib pajak.
- d. *Efficiency Economics of Collection*, artinya pemungutan pajak harus memberikan hasil, dilakukan dengan sehemat-hematnya dan jangan sampai biaya pemungutan melebihi pemasukan pajaknya.

¹³ Suparno, *Hukum Pajak: Suatu Sketsa Asas*, Penerbit Pustaka Magister, Semarang, 2012, p.35.

¹⁴ Suparno, *Hukum Pajak: Suatu Sketsa Asas*, Penerbit Pustaka Magister, Semarang, 2012, p.35-36

¹⁵ Khalimi dan Moch Iqbal, *Hukum Pajak: Teori dan Praktik*, Penerbit Aura, Bandar Lampung, 2020, p.51.

Selanjutnya terkait pengaturan pajak di tingkat nasional, dikenal beberapa macam pembedaan pajak dan pembagiannya, yakni sebagai berikut¹⁶:

1. Menurut Golongannya
 - a. Pajak langsung, adalah pajak yang harus dipikul oleh wajib pajak dan tidak dapat dibebankan atau dialihkan kepada pihak lain, misalnya: Pajak Penghasilan (PPh).
 - b. Pajak Tidak Langsung, adalah pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dialihkan kepada pihak lain, misalnya: Pajak Pertambahan Nilai (PPN).
2. Menurut Kewenangan Memungut
 - a. Pajak Pusat, adalah pajak yang kewenangan memungutnya ada pada pemerintah pusat, misalnya: Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB).
 - b. Pajak Daerah, adalah pajak yang kewenangan memungutnya ada pada pemerintah daerah, misalnya untuk Pajak Provinsi adalah Pajak Kendaraan Bermotor, Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, sedangkan untuk Pajak Daerah Kabupaten/Kota adalah Pajak Reklame, Pajak Hotel dan Restoran dan Pajak Parkir.
3. Menurut Sifatnya
 - a. Pajak Pribadi (pajak subjektif), yaitu pajak yang pemungutannya memperhatikan keadaan pribadi wajib pajak, misalnya Pajak Penghasilan (PPh) dalam menentukan besar kecilnya utang pajak akan dilihat kondisi atau jumlah tanggungan wajib pajak.
 - b. Pajak Kebendaan (pajak objektif), yaitu pajak yang pemungutannya tanpa memperhatikan keadaan wajib pajak, yang dilihat hanya objek pajaknya saja, misalnya Pajak Bumi dan Bangunan, Bea Meterai, serta Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan jenis pajak yang dikenakan atas setiap pertambahan nilai dari barang atau jasa dalam peredarannya dari produsen kepada konsumen. Dalam bahasa Inggris, PPN disebut *Value Added Tax* (VAT)

¹⁶ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Penerbit PT Refika Aditama, Bandung, 2020, p.37-38.

atau *Goods and Services Tax* (GST). PPN merupakan jenis *pajak tidak langsung*, karena pajak tersebut disetorkan oleh pihak lain (pedagang) yang bukan penanggung pajak, atau dengan kata lain, penanggung pajak (*konsumen akhir*) tidak menyetorkan langsung pajak yang ia tanggung. Mekanisme pemungutan, penyetoran, dan pelaporan jenis pajak ini ada pada pihak pedagang atau produsen sehingga memunculkan istilah Pengusaha Kena Pajak atau PKP.¹⁷

Perhitungan PPN yang harus disetor oleh PKP dikenal dengan istilah *pajak keluaran dan pajak masukan*. Pajak keluaran merupakan PPN yang dipungut ketika PKP menjual produknya atau menyerahkan barang kena pajak. Sedangkan pajak masukan adalah PPN yang dibayar ketika PKP membeli, memperoleh, membuat produknya. Kemudian, Indonesia menganut sistem *tarif tunggal* untuk PPN yaitu sebesar 10% (sepuluh persen). Dasar hukum untuk penerapan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 berikut revisinya, yaitu Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000, dan lain-lain.¹⁸ PPN mempunyai karakteristik yang khas, yakni:

1. Pajak tidak langsung, bahwa pemikul beban pajak dan penanggung jawab atas pembayaran pajak ke kantor pelayanan pajak adalah *subjek yang berbeda*.
2. Multi tahap, maksudnya pajak dikenakan di tiap mata rantai produksi dan distribusi.
3. Pajak objektif, pengenaan pajak didasarkan pada objek pajak.
4. Menghindari pengenaan pajak berganda.
5. Dihitung dengan metode pengurangan tidak langsung (*indirect subtraction*), yaitu *dengan memperhitungkan besaran pajak masukan dan pajak keluaran*.¹⁹

PPN merupakan pajak objektif, yakni suatu jenis pajak yang timbulnya kewajiban pajak sangat ditentukan oleh objek pajak. Keadaan subjek pajak tidak menjadi penentu dalam pemungutan pajak. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) akan dikenakan pada setiap rantai distribusi (*multi stage tax*) barang kena pajak yang tergolong barang biasa dan mewah. Pihak yang melakukan pemungut pajak ini adalah pengusaha yang berstatus sebagai pengusaha kena pajak.²⁰

¹⁷ Mustaqiem, *Perpajakan dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*, Penerbit Buku Litera, Yogyakarta, 2014, p.93.

¹⁸ Mustaqiem, *Ibid.*, p.93.

¹⁹ Mustaqiem, *Ibid.*, p.94.

²⁰ Mustaqiem, *Loc.Cit.*, p.94.

PKP dalam memungut PPN dapat menggunakan mekanisme pengkreditan antara pajak masukan dengan keluaran. Kategori PPN itu adalah merupakan pajak atas konsumsi barang kena pajak di dalam negeri. Maksudnya, semua barang/jasa kena pajak yang dikonsumsi di dalam negeri akan dikenakan PPN, serta bagi Barang/Jasa Kena Pajak yang tidak dikonsumsi di dalam negeri (diekspor) tidak dikenakan pajak tersebut atau terkena tarif pajak 0%.²¹ Dengan begitu, tidak semua bentuk penyerahan barang dan/atau jasa dapat dikenakan pajak, karena jenis pajak ini mengenal adanya objek dan bukan objek pajak. Selain itu juga dikenal fasilitas berupa PPN yang dibebaskan, tidak dipungut serta pengenaan tarif pajak sebesar 0% (nol persen). Bentuk-bentuk fasilitas itu mendatangkan konsekuensi bahwa atas penyerahan barang dan/atau jasa yang bukan merupakan objek pajak ini, maka tidak dikenakan atau dikecualikan dari PPN.²²

Jasa Pendidikan sebagai Jasa Tidak Kena Pajak Menurut Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa

Pada dasarnya semua barang dan jasa merupakan barang kena pajak dan jasa kena pajak, sehingga dikenakan Pajak Pertambahan Nilai Barang/Jasa, kecuali jenis barang dan jasa sebagaimana ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.²³ Pasal 4A Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah, menyatakan bahwa terdapat barang dan/atau jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, yang terdiri atas:

1. Barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat;
2. Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya;
3. Segala jenis jagung, seperti jagung putih, jagung kuning, jagung kuning kemerahan, atau berondong jagung;
4. Makanan dan minuman yg disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman yang dikonsumsi di tempat maupun tidak; tidak termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha catering atau usaha jasa boga;

²¹ Mustaqiem, *Loc.Cit.*.

²² Rian Faishal Arkhan dan Wahyu Widodo Rodhiyawan, *Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Terhadap Jasa Penyelenggaraan Seminar*, *Educoretax*, Vol.1, No.2 (2021), p.143.

²³ Mustaqiem, *Op.Cit.*, p.96.

5. Uang, emas batangan dan surat-surat berharga;
6. Sagu, dalam bentuk: empulur sagu, tepung, tepung kasar, dan bubuk sagu;
7. Segala jenis kedelai, seperti kedelai putih, kedelai hijau, kedelai kuning, atau kedelai hitam, pecah maupun utuh;
8. Garam, baik yang beryodium maupun tidak beryodium;
9. Jasa tidak kena pajak di bidang pelayanan Kesehatan;
10. Jasa di bidang pelayanan sosial;
11. Jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi;
12. Jasa di bidang keagamaan;
13. **Jasa di bidang pendidikan;**
14. Jasa di bidang tenaga kerja;
15. Jasa di bidang perhotelan; dan
16. Jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum.²⁴

Adapun sektor jasa pendidikan sebagaimana tersebut di atas, adalah meliputi sebagai berikut:

- a) Jasa dalam penyelenggaraan pendidikan sekolah, seperti jasa penyelenggaraan pendidikan umum, kejuruan, luar biasa, kedinasan, keagamaan, akademik, dan profesi.
- b) Jasa penyelenggaraan pendidikan luar sekolah, seperti kursus.
- c) Jasa di bidang kesenian dan hiburan yang telah dikenakan pajak tontonan termasuk jasa di bidang kesenian yang tidak bersifat komersial, seperti halnya pementasan kesenian tradisional yang diselenggarakan secara cuma-cuma.
- d) Jasa di bidang penyiaran bukan bersifat iklan, seperti jasa penyiaran radio atau televisi, baik yang dilakukan oleh instansi pemerintah maupun swasta, yang bukan bersifat iklan dan tidak dibiayai oleh sponsor yang bertujuan komersial, dan
- e) Jasa di bidang angkutan umum di darat dan air, meliputi jasa angkutan umum di darat, laut, danau maupun sungai yang dilakukan oleh pemerintah maupun oleh swasta.²⁵

²⁴ Pasal 4 (A) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Lebih lanjut, ketentuan mengenai jasa pendidikan yang tidak dikenai PPN diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 223/PMK.011/2014 tentang Kriteria Jasa Pendidikan yang Tidak Dikenai Pajak Pertambahan Nilai (PMK-223/2014). Pasal 4 PMK-223/2014 menyatakan rincian jenis-jenis jasa tertentu dalam kategori jasa pendidikan yang dikecualikan sebagai objek PPN. Pasal tersebut berbunyi: “Rincian jasa Penyelenggaraan Pendidikan, baik Pendidikan Formal, Pendidikan Nonformal, dan Pendidikan Informal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3, adalah sebagai berikut: a) Jasa Penyelenggaraan Pendidikan Formal, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) meliputi jasa Penyelenggaraan Pendidikan anak usia dini, pendidikan dasar, pendidikan menengah, dan pendidikan tinggi; b) Jasa Penyelenggaraan Pendidikan Nonformal, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2) meliputi jasa Penyelenggaraan Pendidikan kecakapan hidup, pendidikan anak usia dini, pendidikan kepemudaan, pendidikan pemberdayaan perempuan, pendidikan keaksaraan, pendidikan keterampilan dan pelatihan kerja, dan pendidikan kesetaraan; c) Jasa Penyelenggaraan Pendidikan Informal, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2) meliputi jasa penyelenggaraan pendidikan yang dilakukan oleh keluarga dan lingkungan yang berbentuk kegiatan belajar secara mandiri.”²⁶

Berdasarkan landasan yuridis di atas, sejatinya jasa pendidikan merupakan jenis sektor jasa yang tidak dapat dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), di mana yang dimaksud dengan pendidikan formal adalah jalur pendidikan yang terstruktur dan berjenjang yang terdiri atas pendidikan dasar, pendidikan menengah, dan pendidikan tinggi. Sedangkan pendidikan nonformal merupakan jalur pendidikan di luar pendidikan formal yang dapat dilaksanakan secara terstruktur dan berjenjang. Adapun yang dimaksud dengan pendidikan informal adalah jalur pendidikan yang berasal dari keluarga dan lingkungan.

²⁵ Pasal 4 (A) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

²⁶ Pasal 4 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 223/PMK.011/2014 tentang Kriteria Jasa Pendidikan yang Tidak Dikenai Pajak Pertambahan Nilai.

Namun, terdapat ketentuan bahwa jasa penyelenggaraan pendidikan formal dan non-formal yang mendapatkan pengecualian dari pengenaan PPN wajib diserahkan oleh satuan pendidikan yang memperoleh izin pendidikan dari instansi Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah yang berwenang. Sehingga seperti penyelenggaraan *training* dan pelatihan atau pendidikan yang diselenggarakan oleh perkumpulan untuk dapat dikecualikan dari pengenaan PPN, harus terlebih dahulu mendapatkan izin dari instansi Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah. Apabila jasa pendidikan tersebut telah mendapatkan izin, maka tidak perlu dikukuhkan sebagai PKP dan memungut pajak atas jenis pendidikan tersebut.²⁷

Jasa Pendidikan Sebagai Jasa Kena Pajak Menurut Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah menjelaskan terkait jasa yang tidak dikenakan PPN, yakni jasa tertentu dalam kelompok jasa yang meliputi beberapa hal. Huruf g Pasal 4A ayat (3) undang-undang tersebut menyatakan bahwa jasa pendidikan masuk ke dalam jasa yang tidak dikenakan pajak (non-JKP). Tetapi menurut Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, huruf g tersebut dihapus. Dampak dari dihapuskannya bunyi Pasal 4A ayat (3) huruf g itu adalah bahwa jasa pendidikan masuk ke dalam jenis jasa yang dikenakan PPN.

Akan tetapi, jasa pendidikan sebagaimana ditentukan lebih lanjut dalam undang-undang tersebut mendapatkan pembebasan atau pajak terutang tidak dipungut. Hal tersebut dituangkan dalam amanat Pasal 16B ayat (1a) huruf j poin 6 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yang mengatur secara khusus terkait jasa pendidikan. Pasal ini memiliki keterkaitan dengan jasa pendidikan yang mendapatkan pembebasan atau pajak terutang tidak dipungut, di mana latar belakang diberlakukannya kedua kondisi tersebut atas jasa pendidikan adalah untuk mendukung tersedianya barang dan jasa tertentu yang bersifat strategis dalam rangka pembangunan nasional.

²⁷ Pratama Indomitra Kreston, *Bagaimana Ketentuan PPN atas Jasa Pendidikan*, diakses dari <https://pratamaindomitra.co.id/bagaimana-ketentuan-ppn-atas-jasa-pendidikan.html>, diakses pada 06 April 2022.

Hal tersebut dituangkan dalam amanat Pasal 16B ayat (1a) huruf j poin 6 yang mengatur secara khusus terkait jasa pendidikan.

Fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN sebenarnya merupakan fasilitas yang diberikan kepada konsumen, oleh karena itu pada umumnya dikaitkan dengan jenis barang atau jasa yang diberikan fasilitas. Fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN adalah fasilitas yang diberikan dengan lebih fokus diberikan kepada barang-barang atau komoditas tertentu. Berbeda dengan ketentuan fasilitas PPN tidak dipungut, di mana adanya perlakuan khusus berupa pembebasan dari pengenaan PPN, yang mengakibatkan tidak adanya pajak keluaran, sehingga pajak masukan yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang memperoleh pembebasan tersebut tidak dapat dikreditkan.²⁸

Dikarenakan jasa pendidikan merupakan salah satu sektor jasa yang mendapatkan pembebasan atau pajak terutang tidak dipungut, maka akan mendatangkan setidaknya-tidaknya 2 (dua) konsekuensi, yakni:

1. Jika statusnya dikenakan pembebasan, artinya memang tidak dikenakan pajak atasnya, atau memang tidak ada tarif pajak yang didapatkan;
2. Jika jasa pendidikan termasuk pajak terutang tidak dipungut, maka atasnya dapat digunakan tarif 0% (nol persen), dalam artian sebenarnya tetap dikenakan pajak atasnya, hanya saja diberikan fasilitas 0% (nol persen).

Lebih lanjut, dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1a) angka 6 Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan tersebut menyatakan bahwa jasa pendidikan yang dimaksud adalah meliputi:

1. Jasa penyelenggaraan pendidikan sekolah, seperti jasa penyelenggaraan pendidikan umum, pendidikan kejuruan, pendidikan luar biasa, pendidikan kedinasan, pendidikan keagamaan, pendidikan akademik, dan pendidikan profesional; dan

²⁸ Suparna Wijaya dan Komang Rina Arsini, *Fasilitas PPN Tidak Dipungut atau Dibebaskan: Perbedaan dan Permasalahan*, Publik: Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Administrasi dan Pelayanan Publik, Vol.8, No.1 (2021), p.103.

2. Jasa penyelenggaraan pendidikan luar sekolah.

Ketentuan-ketentuan tersebut di atas mempunyai relevansinya dengan kebijakan pemerintah pada tahun 2021, di mana pemerintah mengalokasikan Rp.550 triliun untuk sektor Pendidikan tanpa membedakan antara tempat pendidikan yang bersifat umum/standar dengan jenis “sekolah mewah”. Kondisi seperti ini mengakibatkan anggaran insentif PPN sebagai ujung tombak perpajakan nasional tidak dapat berjalan secara optimal. Sehingga sebagai bentuk solusi atas kesenjangan ini, dibentuk Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yang memuat tentang reformasi sistem PPN. Sistem ini diharapkan dapat memenuhi rasa keadilan dengan mengurangi distorsi dan menghilangkan fasilitas-fasilitas yang tidak efektif, sehingga bermuara pada peningkatan kepatuhan pajak dan optimalisasi pendapatan negara.²⁹

Merujuk kepada dihapuskannya jasa Pendidikan dari daftar Jasa Tidak Kena Pajak (Non-JKP), tetapi justru atas dikenakannya fasilitas berupa pembebasan atau pajak terutang tidak dipungut, maka dapat dipahami bahwa pembuat peraturan perundang-undangan, yang kemudian mengatribusikannya kepada Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan, tidak lain adalah bermaksud untuk memastikan bahwa pemberian Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dapat dikenakan sesuai rencana dan tepat sasaran, yakni dalam bidang pendidikan hanya untuk jasa pendidikan tertentu. Dengan cara ini, Direktorat Jenderal Pajak semata-mata ingin agar insentif pajak yang selama ini digelontorkan pemerintah dapat berjalan optimal. Sebab berdasarkan uraian di atas, diketahui bahwa terkait pengenaan PPN terhadap jasa pendidikan, pemberlakuannya hanya untuk “sekolah mewah”. Sementara jasa pendidikan yang kegunaannya dimanfaatkan oleh masyarakat banyak tetap tidak akan dikenakan pajak atasnya.

²⁹ Kementerian Keuangan BPPK, *PPN di Bidang Pendidikan Hanya untuk Jasa Pendidikan Tertentu*, diakses dari <https://bppk.kemenkeu.go.id/content/berita/pusdiklat-anggaran-dan-perbendaharaan-ppn-di-bidang-pendidikan-hanya-untuk-jasa-pendidikan-tertentu-2021-06-18-1f47257c/>, diakses pada 05 April 2022.

Akan tetapi yang menjadi kontroversi adalah tidak nampak batasan-batasan apakah yang dimaksud dengan “sekolah mewah” tersebut, baik secara yuridis maupun pernyataan dari pemangku jabatan dalam bentuk sosialisasi terhadap masyarakat sehingga memberi kesan bahwa pemerintah tidak berupaya untuk mengindahkan asas-asas umum pemerintahan yang baik (AUPB)³⁰, terutama asas kehati-hatian dan asas kepentingan umum sebagaimana telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan. Sehingga, batasan ini cenderung bias dan memiliki nilai ambiguitas untuk dapat dipahami secara mapan, terlebih oleh masyarakat umum yang terkena dampak langsung terkait peraturan tersebut.

C. PENUTUP

Pasal 4A ayat (3) Undang Undang Nomor 8 Tahun 1983 menjelaskan terkait jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), yakni jasa tertentu dalam kelompok jasa yang meliputi beberapa hal. Huruf g Pasal 4A ayat (3) undang-undang tersebut menyatakan bahwa jasa pendidikan masuk ke dalam jasa yang tidak dikenakan pajak (Non-JKP). Tetapi menurut Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, huruf g tersebut dihapus. Dampak dari dihapuskannya pasal tersebut adalah bahwa jasa pendidikan masuk ke dalam jenis jasa yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Pasal 16B ayat (1a) huruf j poin 6 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan mengamanatkan bahwa jasa pendidikan mendapatkan pembebasan atau pajak terutang tidak dipungut. Latar belakang diberlakukannya kedua kondisi tersebut adalah untuk mendukung tersedianya barang dan jasa tertentu yang bersifat strategis dalam rangka pembangunan nasional. Apabila status jasa pendidikan tersebut dikenakan pembebasan, maka sejatinya memang tidak dikenakan pajak atasnya atau memang tidak ada tarif pajak yang didapatkan. Sedangkan jika jasa pendidikan termasuk pajak terutang tidak dipungut, maka atasnya dapat digunakan tarif 0% (nol persen). Dalam artian sebenarnya tetap dikenakan pajak atasnya, hanya saja diberikan fasilitas tarif pajak sebesar 0% (nol persen).

³⁰ Pasal 5 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Soemitro, Ronny Hanitjo. 1990. *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*. (Jakarta: Ghalia Indonesia)
- Marzuki, Peter Mahmud. 2005. *Penelitian Hukum*. (Jakarta: Penerbit Prenada Media Group).
- Khalimi dan Iqbal Moch. 2020. *Hukum Pajak Teori dan Praktik*. (Semarang: Penerbit Aura Publisher).
- Mustaqiem. 2014. *Perpajakan dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*. (Yogyakarta: Penerbit Buku Litera).
- R., Santoso Brotodihardjo. 2020. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. (Bandung: Penerbit PT Refika Aditama).
- Sutedi, Adrian. 2013. *Hukum Pajak*. (Jakarta: Penerbit Sinar Grafika).
- Suparno. 2012. *Hukum Pajak: Suatu Sketsa Asas*. (Semarang: Penerbit Pustaka Magister).

Publikasi

- Arkhan, Rian Faishal dan Wahyu Widodo Rodhiyawan. *Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai terhadap Jasa Penyelenggaraan Seminar*. Educoretax. Vol.1. No.2 (2021).
- Rizki, A. Imron. *Self Assessment System Sebagai Dasar Pungutan Pajak di Indonesia*. Jurnal Al-'Adl. Vol.11. No.2 (2018).
- Simanjuntak, Timbul Hamonangan dan Imam Mukhlis. *Pentingnya Kepatuhan Pajak dalam Meningkatkan Kesejahteraan Hidup Masyarakat*. Prosiding Simposium Nasional Perpajakan III "Road Map Reformasi Perpajakan Indonesia Menuju Good Governance 2011" (2011).
- Wijaya, Suparna dan Komang Rina Arsini. *Fasilitas PPN Tidak Dipungut atau Dibebaskan: Perbedaan dan Permasalahan*. Publik: Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Administrasi dan Pelayanan Publik. Vol.8. No.1 (2021).

Website

- BPPK Kemenkeu. *PPN di Bidang Pendidikan Hanya untuk Jasa Pendidikan Tertentu*. diakses dari <https://bppk.kemenkeu.go.id/content/berita/pusdiklat-anggaran-dan-perbendaharaan-ppn-di-bidang-pendidikan-hanya-untuk-jasa-pendidikan-tertentu-2021-06-18-1f47257c/>. diakses pada 06 April 2022.
- IDX Channel. *Kontroversi PPN di Sektor Pendidikan. Ini Kata Ekonom*. diakses dari <https://www.idxchannel.com/market-news/kontroversi-ppn-di-sektor-pendidikan-ini-kata-ekonom>. diakses pada 04 April 2022.
- Kementerian Keuangan BPPK. *PPN di Bidang Pendidikan Hanya untuk Jasa Pendidikan Tertentu*. diakses dari <https://bppk.kemenkeu.go.id/content/berita/pusdiklat-anggaran-dan-perbendaharaan-ppn-di-bidang-pendidikan-hanya-untuk-jasa-pendidikan-tertentu-2021-06-18-1f47257c/>. diakses pada 05 April 2022.

Kementerian Keuangan Republik Indonesia. *UU HPP Perkuat Sistem Perpajakan Agar Mampu Hadapi Tantangan Ekonomi di Masa Depan*. diakses dari <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/uu-hpp-perkuat-sistem-perpajakan-agar-mampu-hadapi-tantangan-ekonomi-di-masa-depan/>. diakses pada 05 April 2022.

Pratama Indomitra Kreston. *Bagaimana Ketentuan PPN atas Jasa Pendidikan*. diakses dari <https://pratamaindomitra.co.id/bagaimana-ketentuan-ppn-atas-jasa-pendidikan.html>. diakses pada 06 April 2022.

Sumber Hukum

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264.

Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069.

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 292. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5601.

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.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 223/PMK.011/2014 tentang Kriteria Jasa Pendidikan yang Tidak Dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Berita Negara Republik Indonesia Nomor 1899.