



**MAHKAMAH KONSTITUSI
REPUBLIK INDONESIA**

**IKHTISAR PUTUSAN
PERKARA NOMOR 19/PUU-XXII/2024**

Tentang

**Pengklasifikasian dan Penetapan Tarif Atas Pajak Mandi Uap/Spa dalam Jasa
Kesenian dan Hiburan**

Pemohon	: Dewan Pimpinan Pusat Perkumpulan Pengusaha Husada Tirta Indonesia yang diwakili Margaretha Maria Valentina Lianywati Batihalm sebagai Ketua Umum, Dewan Pimpinan Pusat Perkumpulan ASTI yang diwakili Kusuma Dewi Sutanto sebagai Ketua Umum, dkk
Jenis Perkara	: Pengujian Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (UU 1/2022) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945).
Pokok Perkara	: Pasal 55 ayat (1) huruf I dan Pasal 58 ayat (2) UU 1/2022 bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), Pasal 28H ayat (1), dan Pasal 28I ayat (2) UUD NRI Tahun 1945.
Amar Putusan	: 1. Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk sebagian; 2. Menyatakan frasa “dan mandi uap/spa” dalam Pasal 55 ayat (1) huruf I Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat secara bersyarat, sepanjang tidak dimaknai sebagai “bagian dari jasa pelayanan kesehatan tradisional”; 3. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya; 4. Menolak permohonan para Pemohon untuk selain dan selebihnya.
Tanggal Putusan	: Jumat, 3 Januari 2025.
Ikhtisar Putusan	:

Pemohon I dan Pemohon II adalah badan hukum yakni perkumpulan yang bergerak dalam bidang usaha spa. Pemohon III sampai dengan Pemohon IX adalah badan hukum yakni badan usaha yang bergerak dalam bidang usaha pelayanan SPA. Pemohon X sampai dengan pemohon XXII adalah perorangan warga negara Indonesia sebagai pelaku usaha/pekerja pada usaha jasa kesehatan tradisional SPA. Para Pemohon merasa dirugikan atas keberlakuan Pasal 55 ayat (1) huruf I dan Pasal 58 ayat (2) UU 1/2022 yang mengakibatkan kerugian sosial dan finansial (keuangan) yang berdampak pada menurunnya

jumlah pariwisata budaya yang memanfaatkan jasa mandi uap/spa, serta munculnya persepsi negatif terhadap profesi terapis dan bisnis SPA pada umumnya.

Terkait dengan kewenangan Mahkamah, oleh karena permohonan Pemohon adalah pengujian formil undang-undang, *in casu* Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757, selanjutnya disebut UU 1/2022) terhadap UUD NRI Tahun 1945 maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*;

Bahwa terhadap kedudukan hukum para Pemohon, Mahkamah berpendapat Pemohon I dan Pemohon II sebagai perkumpulan serta Pemohon III sampai dengan Pemohon IX sebagai badan usaha telah dapat membuktikan bahwa kepentingannya diwakili oleh pihak yang berhak mewakili sesuai dengan AD/ART maupun syarat mandat dari badan usaha. Begitu pula, Pemohon X sampai dengan Pemohon XXII juga telah dapat membuktikan sebagai perorangan warga negara Indonesia. Pemohon I sampai dengan Pemohon XXII telah dapat menguraikan anggapan kerugian hak konstitusional yang secara spesifik dan aktual hak konstitusional tersebut dirugikan dengan berlakunya frasa “dan mandi uap/SPA” dalam norma Pasal 55 ayat (1) huruf I dan Pasal 58 ayat (2) UU 1/2022. Di samping itu, Pemohon I sampai dengan Pemohon XXII juga telah dapat menguraikan adanya anggapan kerugian hak konstitusional yang dimilikinya mempunyai hubungan sebab-akibat (*causal verband*) dengan berlakunya norma undang-undang yang dimohonkan pengujian. Dengan demikian, Pemohon I sampai dengan Pemohon XXII memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan Permohonan *a quo*;

Terhadap dalil para Pemohon mengenai frasa “dan mandi uap/spa” dalam Pasal 55 ayat (1) huruf I dan Pasal 58 ayat (2) UU 1/2022 yang diklasifikasikan sama dengan kelompok hiburan diskotek, karaoke, klub malam, dan bar, seharusnya diperlakukan berbeda, sebab mandi uap/spa masuk dalam kategori jasa pelayanan kesehatan tradisional, Mahkamah memandang pengaturan terkait dengan rumusan pajak hiburan yang telah dikenal jauh sebelum pembentukan UU 1/2022 yakni dalam Penjelasan Pasal 2 ayat (2) huruf b UU 18/1997, Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf c UU 34/2000, dan Pasal 1 angka 24 dan angka 25 UU 28/2009. Pada saat berlaku UU 28/2009, objek pajak hiburan diklasifikasikan ke dalam 10 (sepuluh) kelompok sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 42 ayat (2) UU 28/2009 yang jika disandingkan dengan pengaturan saat ini, terdapat perubahan pengelompokan objek pajak hiburan, seperti halnya mandi uap/spa sehingga pengenaan tarif pajaknya diklasifikasikan sebagai bagian dari jasa kesenian dan hiburan. Padahal secara substansial mandi uap/spa berbeda dari layanan hiburan seperti diskotek, karaoke, klub malam, dan bar.

Bahwa pengaturan berkenaan dengan pelayanan kesehatan tradisional, awalnya diatur dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan (UU 36/2009). Berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 16 UU 36/2009, definisi pelayanan kesehatan tradisional sebagai pengobatan dan/atau perawatan dengan cara dan obat yang mengacu pada pengalaman dan keterampilan turun temurun secara empiris yang dapat dipertanggungjawabkan dan diterapkan sesuai dengan norma yang berlaku di masyarakat. Pelayanan kesehatan tradisional merupakan bagian integral dari sistem kesehatan nasional yang memiliki landasan kuat dalam kearifan lokal. Pengaturan mengenai pelayanan kesehatan tradisional yang mencakup aspek promotif, preventif, kuratif, rehabilitatif, hingga paliatif menunjukkan bahwa layanan ini bukan hanya bersifat pelengkap, tetapi juga menjadi alternatif yang sah dan diakui dalam memenuhi kebutuhan kesehatan masyarakat. Hal ini semakin mempertegas posisi pelayanan kesehatan tradisional, seperti mandi uap/spa, yang semestinya dipandang sebagai bagian dari upaya kesehatan berbasis tradisional. Dalam konteks ini, layanan seperti mandi uap/spa yang memiliki manfaat kesehatan berbasis tradisi lokal sudah seharusnya dianggap sebagai bagian dari pelayanan kesehatan tradisional. Apabila ditelusuri lebih lanjut, tanpa Mahkamah bermaksud menilai legalitas Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 8 Tahun 2014 tentang Pelayanan Kesehatan Spa, telah

ditentukan bahwa spa termasuk dalam bagian pelayanan kesehatan sebagaimana pengertian pelayanan kesehatan spa yaitu pelayanan kesehatan yang dilakukan secara holistik dengan memadukan berbagai jenis perawatan kesehatan tradisional dan modern yang menggunakan air beserta pendukung perawatan lainnya berupa, pijat penggunaan ramuan, terapi aroma, latihan fisik, terapi warna, terapi musik, dan makanan untuk memberikan efek terapi melalui panca indera guna mencapai keseimbangan antara tubuh (*body*), pikiran (*mind*), dan jiwa (*spirit*), sehingga terwujud kondisi kesehatan yang optimal.

Bahwa berdasarkan fakta hukum tersebut di atas, dimasukkannya “mandi uap/spa” dalam kelompok diskotek, karaoke, klub malam, dan bar, menjadikan hal tersebut sebagai jenis tontonan, pertunjukan, permainan, ketangkasan, rekreasi atau keramaian untuk dinikmati, yang tidak sesuai dengan jasa pelayanan kesehatan tradisional sehingga menyebabkan kerugian bagi para Pemohon berupa pengenaan stigma yang negatif. Oleh karenanya, frasa “dan mandi uap/spa” dalam norma Pasal 55 ayat (1) huruf I UU 1/2022 bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 secara bersyarat sepanjang tidak dimaknai sebagai “bagian dari jasa pelayanan kesehatan tradisional”. Dengan demikian, dalil para Pemohon adalah dalil yang berdasar. Namun oleh karena pemaknaan Mahkamah tidak sebagaimana yang dimohonkan oleh para Pemohon, maka dalil para Pemohon *a quo* adalah beralasan menurut hukum untuk sebagian.

Terhadap dalil para Pemohon mengenai frasa “dan mandi uap/spa” dalam Pasal 58 ayat (2) UU 1/2022 yang menetapkan pajak mandi uap/spa sebesar paling rendah 40% (empat puluh lima persen) dan paling tinggi 75% (tujuh puluh lima persen) yang diklasifikasikan sama dengan kelompok hiburan diskotek, karaoke, klub malam, dan bar merupakan tindakan ketidakadilan dan diskriminatif, Mahkamah memandang berkenaan dengan diskriminasi telah diberi batasan oleh Mahkamah, antara lain dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 024/PUU-III/2005 yang dikutip kembali antara lain terakhir dalam Putusan Mahkamah Nomor 35/PUU-XXII/2024 yaitu mempertegas bahwa Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia dikatakan sebagai tindakan diskriminatif apabila terjadi perbedaan yang didasarkan pada agama, suku, ras, etnik, kelompok, golongan, status sosial, status ekonomi, jenis kelamin, bahasa, dan keyakinan politik. Dengan kata lain, batasan diskriminasi tersebut tidak terkait dengan penetapan tarif pajak maupun kelompok usaha yang dikenakan pajak.

Bahwa berkenaan dengan pengenaan tarif pajak paling tinggi 75% (tujuh puluh lima persen) pada jenis usaha tertentu, faktanya telah ditetapkan sejak berlakunya UU 28/2009, kemudian dalam perkembangannya dilakukan reklasifikasi 5 (lima) jenis pajak yang berbasis konsumsi menjadi satu jenis pajak yang kemudian mengubah pengenaan tarif pajak paling tinggi 75% (tujuh puluh lima persen) menjadi pajak yang bersifat graduatif sebagaimana ketentuan Pasal 58 ayat (2) UU 1/2022. Dalam konteks ini, menurut Mahkamah, besaran tarif pajak paling rendah 40% (empat puluh persen) dan paling tinggi 75% (tujuh puluh lima persen) sebagaimana ditentukan dalam Pasal 58 ayat (2) UU 1/2022 merupakan kewenangan pembentuk undang-undang sesuai dengan amanat Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945. Terkait dengan besaran tarif yang akan dikenakan di daerah harus ditentukan dalam perda dengan memperhatikan keragaman sumber daya, karakteristik, kondisi sosial, serta dinamika di masyarakat sebagai bagian dari kewenangan daerah merumuskan pajak daerah (*local taxing power*).

Berkaitan dengan keberatan para Pemohon mengenai besaran tarif PBJT, selain UU 1/2022 memberikan kewenangan kepada kepala daerah untuk dapat memberikan keringanan, pengurangan, pembebasan, dan penundaan pembayaran atas pokok dan/atau sanksi pajak, juga telah ditentukan pula adanya pemberian fasilitas pajak agar dapat mendukung pertumbuhan iklim dunia usaha atau investasi di daerah. Dalam kaitan ini, Pasal 96 UU 1/2022 dikuatkan mekanismenya dengan Pasal 101 UU 1/2022 yang menegaskan adanya skema pemberian insentif fiskal, berupa pengurangan, keringanan, dan pembebasan, atau penghapusan pokok pajak, pokok retribusi dan/atau sanksi. Insentif fiskal tersebut dapat diberikan atas permohonan wajib pajak atau diberikan karena jabatan kepala

daerah berdasarkan pertimbangan: 1) kemampuan membayar wajib pajak 2) kondisi tertentu objek pajak; 3) mendukung dan melindungi pelaku usaha mikro dan ultra mikro; 4) mendukung kebijakan daerah untuk mendukung program prioritas daerah; 5) mendukung kebijakan pemerintah dalam pencapaian prioritas nasional. Lebih lanjut, dalam memberikan insentif fiskal perlu diperhatikan pula faktor: 1) kepatuhan membayar dan pelaporan pajak oleh wajib pajak selama 2 (dua) tahun terakhir; 2) kesinambungan usaha wajib pajak; 3) kontribusi usaha dan penanaman modal wajib pajak terhadap perekonomian daerah dan lapangan kerja; 4) faktor lain yang ditentukan oleh kepala daerah. Untuk memudahkan pelaksanaan insentif fiskal dimaksud, telah ditetapkan PP 35/2023, sebagai salah satu bentuk konkret dari desentralisasi fiskal yang memungkinkan daerah melakukan tindakan diskresi dan tanggung jawab untuk menentukan prioritas dalam mengelola keuangannya secara disiplin, efisien, produktif, dan akuntabel. Adanya pengaturan mengenai insentif fiskal telah digunakan oleh beberapa daerah, termasuk dalam menerapkan PBJT dengan mengenakan batas bawah (paling rendah 40%) yang ditetapkan dalam perkada. Dengan adanya pengaturan insentif PBJT tersebut pembayaran pajaknya secara faktual dapat lebih rendah, misalnya Perbup Buleleng 1/2024 yang menentukan insentif mandi uap/spa diberikan pengurangan atas pokok pajak terutang sebesar 75% (tujuh puluh lima persen), sehingga PBJT yang dibayar konsumen menjadi rendah. Pengaturan insentif semacam ini yang perlu dioptimalkan oleh daerah sesuai dengan potensi yang dimiliki, termasuk yang terkait dengan insentif atas objek pajak mandi uap/spa.

Selain itu, dalam upaya mendorong dan memberikan kemudahan bagi dunia usaha/investasi di daerah, pemerintah sesuai dengan program prioritas nasional dapat melakukan penyesuaian terhadap kebijakan pajak yang ditetapkan oleh daerah. Hal ini merupakan pengejawantahan kebijakan fiskal nasional di mana pemerintah dapat mengubah tarif pajak dengan penetapan tarif pajak yang berlaku secara nasional serta melakukan pengawasan dan evaluasi terhadap perda mengenai pajak yang menghambat ekosistem investasi dan kemudahan dalam berusaha. Penetapan tarif pajak yang berlaku secara nasional mencakup tarif atas jenis pajak provinsi dan jenis pajak kabupaten/kota sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 UU 1/2022. Oleh karena itu, sebelum daerah memberlakukan perda pajaknya, maka terhadap rancangan perda tersebut wajib dilakukan evaluasi terlebih dahulu oleh pemerintah secara berjenjang sebelum diberlakukan. Dalam hal terjadi penolakan, rancangan perda pajak dimaksud harus segera diperbaiki. Mekanisme ini merupakan bagian dari pengawasan preventif agar kebijakan fiskal daerah tidak menimbulkan persoalan setelah diberlakukan. Ketentuan tersebut pada dasarnya bertujuan untuk menciptakan kebijakan fiskal yang konsisten, mendukung investasi, dan memberikan kepastian hukum baik bagi pemerintah daerah maupun pelaku usaha. Oleh karena itu, terkait dengan besaran tarif pajak mandi uap/spa yang dipersoalkan oleh para Pemohon menjadi ranah kewenangan pembentuk undang-undang untuk menentukan sebagaimana amanat Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945. Dengan demikian dalil para Pemohon *a quo* adalah tidak beralasan menurut hukum.

Terhadap dalil para Pemohon mengenai pengklasifikasian pengenaan pajak sebesar 40% (empat puluh persen) dan paling tinggi 75% (tujuh puluh lima persen) yang ditetapkan untuk mandi uap/spa berpotensi adanya pengenaan pajak ganda yang akan berdampak pada keberlangsungan usaha pelayanan kesehatan tradisional, Mahkamah telah mempertimbangkan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 30/PUU-XI/2013 dan Nomor 64/PUU-XI/2013 bahwa pengenaan pajak ganda adalah pengenaan pajak lebih dari satu kali pada subjek pajak terhadap objek pajak yang sama. Apabila dicermati lebih jauh, dalam rumusan UU 1/2022 yang dimaksud dengan subjek hukum PBJT adalah konsumen barang dan jasa tertentu sedangkan wajib pajak PBJT adalah orang pribadi atau badan yang melakukan penjualan, penyerahan, dan/atau konsumsi barang dan jasa tertentu. Adapun yang dikenai pajaknya (objek pajak) adalah jasa mandi uap/spa. Hal ini berarti yang menjadi subjek pajak adalah konsumen yang menggunakan jasa mandi uap/spa, sedangkan para Pemohon merupakan wajib pajak sebagai pelaku usaha mandi uap/spa, sehingga tidak ditemukan adanya pajak berganda. Selanjutnya, berkenaan dengan dalil para Pemohon *a*

quo, in casu para Pemohon perorangan, selaku pengusaha jasa pelayanan kesehatan mandi uap/spa, para Pemohon mendapat beban tambahan yang harus dibayar yang tidak sama dengan pelaku usaha pelayanan kesehatan tradisional lainnya.

Bahwa berdasarkan Bab IV Pajak Pertambahan Nilai Pasal 4A ayat (3) huruf h Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU 7/2021) serta peraturan pelaksana UU 7/2021 yakni Pasal 3 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2022 tentang Kriteria dan/atau Rincian Makanan dan Minuman, Jasa Kesenian dan Hiburan, Jasa Perhotelan, Jasa Penyediaan Tempat Parkir, Serta Jasa Boga atau Katering Yang Tidak Dikenai Pajak Pertambahan Nilai, objek pajak daerah dan retribusi daerah yang termasuk jenis jasa kesenian dan hiburan dikecualikan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Oleh karena itu, tidak terdapat pengenaan pajak ganda sebagaimana yang didalilkan para Pemohon. Dengan demikian dalil para Pemohon *a quo* adalah tidak beralasan menurut hukum.

Berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum di atas, Mahkamah dalam amarnya menyatakan,

1. Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk sebagian;
2. Menyatakan frasa “dan mandi uap/spa” dalam Pasal 55 ayat (1) huruf l Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat secara bersyarat, sepanjang tidak dimaknai sebagai “bagian dari jasa pelayanan kesehatan tradisional”;
3. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya;
4. Menolak permohonan para Pemohon untuk selain dan selebihnya.