Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

KEMENTERIAN PENDIDIKAN, KEBUDAYAAN, RISET, DAN TEKNOLOGI

UNIVERSITAS GADJAH MADA

FAKULTAS HUKUM

PENULISAN HUKUM

KEWENANGAN PEMERINTAH DAERAH DALAM PEMUNGUTAN PAJAK ATAS JASA SPA SEBAGAI LAYANAN KESEHATAN TRADISIONAL PASCA PUTUSAN MAHKAMAH KONSTITUSI NOMOR 19/PUU-XXII/2024

Penulisan Hukum ini disusun untuk melengkapi persyaratan dalam memperoleh gelar Sarjana Hukum

Oleh:

Nama : Zalfannisa Ayu Raramastri

NIM : 19/445222/HK/22236

Departemen : Hukum Pajak

YOGYAKARTA

2026

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

HALAMAN PERSETUJUAN

Usulan penelitian untuk penulisan hukum ini telah disetujui oleh Dosen Pembimbing

Pada hari Kamis, tanggal 16 Juli 2026

Penyusun,

Zalfannisa Ayu Raramastri.
NIM. 19/445222/HK/22236

Menyetujui,
Dosen Pembimbing,

Anugrah Anditya, S.H., M.T.
NIP. 198006042008121002

Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

HALAMAN PENGESAHAN

penulisan hukum ini telah dipertahankan dihadapan Dewan Penguji

Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada

pada hari Kamis, tanggal 16 Juli 2026

Zalfannisa Ayu Raramastri.
NIM. 19/445222/HK/22236
Dewan Penguji,

Ketua,

Dr. Arvie Johan, S.H., M.Hum.
NIP. 111198307201706101

Anggota I

Florencia Irena Gunawan, S.H., LL.M. (Adv.)
NIKA. 111199606202301201

Anggota II

Anugrah Anditya, S.H., M.T.
NIKA. 198006042008121002

Mengetahui,
Ketua Departemen Hukum Pajak

Dr. Arvie Johan, S.H., M.Hum.
NIKA. 111198307201706101

Mengesahkan,
Dekan Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada

Dahliana Hasan, S.H., M.Tax., Ph.D.
NIP. 19760704 199903 2002

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

PERNYATAAN BEBAS PLAGIASI

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama	: Zalfannisa Ayu Raramastri
NIM	: 19/445222/HK/22236
Tahun Terdaftar	: 2019
Program Studi	: Hukum
Fakultas Hukum	: Hukum

Dengan ini saya menyatakan bahwa Penulisan Hukum ini tidak pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi lain, dan sepanjang pengetahuan saya di dalamnya tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah di tulis atau diterbitkan oleh orang lain kecuali yang telah dicantumkan sebagai rujukan secara tertulis dan tercantum dalam Daftar Pustaka

Apabila dokumen ilmiah skripsi ini di kemudian hari terbukti merupakan plagiasi dari hasil karya penulis lain dan/atau dengan sengaja mengajukan karya atau pendapat yang merupakan hasil karya penulis lain, maka penulis bersedia menerima sanksi akademik dan/atau sanksi hukum yang berlaku.

Yogyakarta, 16 Juli 2026



Zalfannisa Ayu Raramastri

19/445222/HK/22236

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadirat Allah Swt. atas segala rahmat, hidayah, dan karunia-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan hukum yang berjudul "**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024"** sebagai syarat yang wajib dilakukan bagi setiap mahasiswa untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum di Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada.

Selama proses penyusunan penulisan hukum ini, penulis menyadari bahwa penulisan hukum ini tidak akan terselesaikan tanpa adanya bimbingan, arahan, dan motivasi dari berbagai pihak. Oleh karena itu, pada kesempatan ini penulis ingin menyampaikan rasa hormat dan terima kasih sebesar-besarnya kepada:

1. Allah Swt. yang telah mengabulkan doa dan pengharapan penulis dengan memberikan segala nikmat, kesehatan, kemudahan, dan kekuatan kepada penulis, sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan hukum ini;
2. Kedua orang tua, kakak dan adik penulis yang tercinta beserta seluruh keluarga yang senantiasa memberikan doa, kasih sayang, dukungan moral maupun material, serta menjadi sumber semangat bagi penulis dalam menyelesaikan penulisan hukum ini sebagai tanggung jawab seorang mahasiswa;
3. Ibu Prof. dr. Ova Emilia, M. Med., Ed., Sp.OG (K) Ph.D., selaku

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Rektor Universitas Gadjah Mada yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk menempuh pendidikan dan mengembangkan ilmu pengetahuan di Universitas Gadjah Mada;

4. Ibu Dahliana Hasan, S.H., M.Tax., Ph.D., selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada yang memberikan dukungan terbaik bagi setiap mahasiswa yang menempuh studi di Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada;
5. Bapak Dr. Khotibul Umam, S.H., LL.M., selaku Ketua Program Studi Sarjana Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, atas dukungan dan bantuan yang diberikan kepada penulis selama masa perkuliahan;
6. Bapak Dr. Arvie Johan, S.H., M.Hum., selaku Ketua Departemen Hukum Pajak Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada yang membantu keperluan penulis beserta teman-teman di Departemen Hukum Pajak Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada;
7. Bapak Anugrah Anditya, S.H., M.T., selaku Dosen Pembimbing Skripsi yang selalu tulus dalam memberikan bimbingan dan arahan serta senantiasa memberikan bantuan dan memotivasi penulis untuk berjuang menyelesaikan penulisan hukum ini;
8. Dewan Penguji Skripsi yang terhormat, atas kesempatan berharga yang telah memberikan penulis ilmu dan pengalaman dalam penulisan hukum ini;
9. Ibu Inchoridah selaku Sekretaris Departemen Hukum Pajak Fakultas

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Hukum Universitas Gadjah Mada, yang senantiasa membantu penulis dengan sabar dan penuh perhatian selama proses administrasi untuk penulisan hukum ini;

10. Teman-teman seperjuangan di Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada Angkatan 2019, khususnya Nina, Agrita, Awaa, Yunita, Nisa April, dan Indica yang selalu menemani dan membantu penulis dalam berbagai hal sejak awal hingga akhir masa kuliah;
11. Michelle Angela, selaku sahabat baik penulis sejak awal perkuliahan, KKN, dan konsentrasi Hukum Pajak, yang sangat mambantu dan selalu mencurahkan perhatiannya, hingga akhirnya penulis dapat menyelesaikan penulisan hukum ini, dan masih banyak kebaikan Michelle yang tidak bisa penulis sampaikan di sini;
12. Deasita Fara, selaku sahabat baik penulis sejak awal perkuliahan, yang selalu membantu dan memberikan motivasi, semangat, serta saran-saran terbaiknya hingga penulis akhirnya bangkit dan dapat menyelesaikan penulisan hukum ini;
13. Araya, selaku sahabat baik penulis sejak SMP yang selalu ada di setiap fase kehidupan penulis, yang peduli dengan kesehatan mental penulis dan memberikan perhatian, motivasi, dan semangat terutama di saat penyusunan penulisan hukum ini;
14. Sobat dingin KKN “Yungklik Pakpeng” yaitu Ajeng, Rahma, Hudy, Krisma, dan Dilon, sebagai partner keluyuran dan kuliner

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

yang memberikan warna tersendiri dalam hidup penulis;

15. Semua pihak yang telah membantu penulis dalam penyusunan penulisan hukum ini yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu.

Penulis menyadari bahwa penulisan hukum ini masih jauh dari kata sempurna. Oleh karena itu, penulis menyampaikan permohonan maaf apabila terdapat kesalahan di dalamya. Penulis juga terbuka dengan adanya kritik dan saran yang membangun demi semakin baiknya penelitian yang penulis lakukan. Akhir kata, semoga penulisan hukum ini dapat bermanfaat bagi para pembacanya.

Yogyakarta, 10 Juli 2026

Zalfannisa Ayu Raramastri

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

INTISARI

Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024

Oleh:

Zalfannisa Ayu Raramastri* dan Anugrah Anditya**

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji kedudukan hukum jasa spa sebagai objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu dalam kerangka Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, serta sejauh mana kewenangan pemerintah daerah dalam memungut pajak atas jasa spa masih dapat dijalankan secara konstitusional pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024.

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan konseptual. Bahan hukum yang digunakan terdiri dari baham hukum primer, sekunder, dan tersier yang dianalisis secara kualitatif menggunakan metode interpretasi gramatikal, sistematis, dan teleologis dengan pola penarikan kesimpulan deduktif.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kedudukan hukum jasa spa pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 bersifat dua lapis. Secara formal-struktural tetap berada dalam kategori jasa kesenian dan hiburan dan secara substansial-konseptual wajib dipahami sebagai pelayanan kesehatan tradisional. mengubah pemaknaan hukumnya menjadi bagian dari pelayanan kesehatan tradisional. Keadaan ini menimbulkan ketidaksinkronan yuridis berupa perubahan klasifikasi tanpa diikuti penyesuaian tarif. Kewenangan pemerintah daerah memungut pajak atas jasa spa tidak hilang, tetapi bertransformasi menjadi kewenangan yang bersyarat, di mana konstitusionalitasnya bergantung pada sejauh mana pemerintah daerah menyesuaikan peraturan daerahnya dengan pemaknaan baru yang ditetapkan Mahkamah Konstitusi.

Kata Kunci: Jasa Spa, Pajak Barang dan jasa Tertentu, UU HKPD, Putusan Inkonstitusional Bersyarat, Kewenangan Pemerintah Daerah, Mahkamah Konstitusi

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

ABSTRACT

Regional Government Authority in Tax Collection on Spa Services as Traditional Health Care Following Constitutional Court Decision Number 19/PUU-XXII/2024

Oleh:

Zalfannisa Ayu Raramastri* dan Anugrah Anditya**

This study aims to examine the legal status of spa services as an object of Certain Goods and Services Tax within the framework of Law Number 1 of 2022 concerning Financial Relations between the Central Government and Regional Governments, and to what extent the authority of regional governments in collecting taxes on spa services can still be exercised constitutionally following the Constitutional Court Decision Number 19/PUU-XXII/2024.

This research uses a normative legal research method with a conceptual approach. The legal materials used consist of primary, secondary, and tertiary legal materials, which are analyzed qualitatively using grammatical, systematic, and teleological interpretation methods with a deductive conclusion-drawing pattern.

The results of the study indicate that the legal status of spa services following Constitutional Court Decision Number 19/PUU-XXII/2024 is two-tiered. Formally and structurally, they remain within the category of arts and entertainment services, and substantially and conceptually, they must be understood as traditional health care. changing its legal meaning to be part of traditional health care. This situation creates a legal asynchrony in the form of a change in classification without a corresponding tariff adjustment. The authority of regional governments to collect taxes on spa services is not lost, but transformed into a conditional authority, where the constitutionality depends on the extent to which regional governments adjust their regional regulations to the new meaning determined by the Constitutional Court.

Keywords: *Spa Services, Certain Goods and Services Tax, HKPD Law, Conditional Unconstitutional Decision, Regional Government Authority, Constitutional Court*

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

DAFTAR ISI

HALAMAN PERSETUJUAN ii

HALAMAN PENGESAHAN iii

PERNYATAAN BEBAS PLAGIASI iv

KATA PENGANTAR v

INTISARI ix

ABSTRACT x

DAFTAR ISI xi

BAB I PENDAHULUAN 1

A. Latar Belakang Masalah 1

B. Rumusan Masalah 9

C. Tujuan Penelitian 10

1. Tujuan Objektif 10

2. Tujuan Subjektif 11

D. Manfaat Penelitian 11

1. Manfaat Teoretis 11

2. Manfaat Praktis 11

E. Keaslian Penelitian 12

BAB II TINJAUAN PUSTAKA 15

A. Tinjauan Umum tentang Kewengangan Pemerintahan 15

1. Pengertian dan Sumber Kewenangan 15

2. Atribusi, Delegasi, dan Mandat 16

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

B. Tinjauan Umum tentang Otonomi Daerah dan Desentralisasi Fiskal 17
1.Konsep Otonomi Daerah 17
2. Desentralisasi Fiskal dan *Local Taxing Power* 17
3. Batas Kewenangan Daerah dalam Memungut Pajak 19
C. Tinjauan Umum tentang Pajak Daerah 19
1.Pengertian, Fungsi, Asas Legalitas Pajak, dan Prinsip Pengenaan Pajak 19
2.Klasifikasi Pajak Daerah Pasca UU HKPD 22
D. Pajak Barang dan Jasa Tertentu dalam UU HKPD 23
1.Karakteristik dan Objek PBJT 23
2.Jasa Kesenian dan Hiburan sebagai Objek PBJT 24
E. Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional 24
F. Kedudukan dan Daya Mengikat Putusan Mahkamah Konstitusi 27
1.Sifat Final dan Mengikat 27
2.Model-Model Putusan Mahkamah Konstitusi 29
3.Implikasi Putusan Inkonstitusional Bersyarat terhadap Norma Turunan 30
BAB III METODE PENELITIAN 31
A. Jenis dan Sifat Penelitian 31
B. Data Penelitian 31
1.Bahan Hukum Primer 32
2.Bahan Hukum Sekunder 33
3.Bahan Hukum Tersier 33
C. Cara Pengumpulan Data 34
1.Teknik Pengumpulan Data 34

UNIVERSITAS GADJAH MADA
Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

2. Alat Pengumpulan Data 35
D. Analisis Data 35
E. Jalannya Penelitian 36
F. Kendala dalam Penulisan Hukum 37
BAB IV PEMBAHASAN 39
A. Kedudukan Hukum Jasa Spa sebagai Objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu dalam Kerangka UU HKPD Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 39
1. Norma Asal dan Pergeseran Maknanya 39
2. Duduk Perkara: Permohonan dan Dasar Pengujian Konstitusional 43
3. Ratio Decidendi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 44
4. Implikasi Penolakan Dalil Tarif terhadap Kepastian Hukum 49
5. Kedudukan Spa dalam Struktur PBJT: Dua Lapis Kedudukan Hukum . 51
B. Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Memungut Pajak atas Jasa Spa secara Konstitusional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 53
1. Sumber dan Karakter Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Memungut Pajak 53
2. Daya Berlaku Putusan Mahkamah Konstitusi terhadap Kewenangan Pemerintah Daerah: Erga Omnes dan Konsekuensinya 55
3. Analisis Peraturan Daerah: Kota Denpasar, Kota Bandung, dan Kota Surabaya 57

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

4. Batas Konstitusionalitas: Kapan Pemungutan Pajak Spa Menjadi Rawan Digugat? 62
5. Prinsip *Closed List System* sebagai Pengaman Sekaligus Batasan Kewenangan 64
BAB V PENUTUP 68
A. Kesimpulan 68
B. Saran 69
DAFTAR PUSTAKA 73

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Eksistensi industri spa dan *wellness* di Indonesia telah bertransformasi lebih dari sekadar layanan perawatan tubuh yang menjadi salah satu sektor penggerak ekonomi kreatif dan pariwisata nasional. Terdapat laporan data dari *Global Wellness Institute* (GWI), bahwa nilai pasar ekonomi kebugaran Indonesia telah menembus angka USD 36,4 miliar yang menempatkan Indonesia peringkat ke-7 di wilayah Asia-Pasifik dan ke-19 secara global.[1] Perkembangan tersebut menunjukkan bahwa spa telah berkembang menjadi bagian dari industri *wellness* yang memiliki nilai ekonomi tinggi sekaligus berkontribusi terhadap peningkatan aktivitas usaha di berbagai daerah. Namun pertumbuhan industri spa ini tidak tersebar secara merata, melainkan hanya terkonsentrasi di sejumlah kota yang menjadi pusat pariwista dan jasa saja. Berdasarkan Survei Usaha Jasa Spa Badan Pusat Statistik, konsentrasi usaha spa terbesar berada di DKI Jakarta, Bali, Jawa Timur, Jawa Barat, dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Daerah-daerah tersebut memiliki karakteristik yang serupa, yaitu tingginya aktivitas pariwisata, meningkatnya permintaan terhadap layanan *wellness*, serta berkembangnya usaha spa sebagai bagian dari industri jasa.

[1] Global Wellness Institute, *The Global Wellness Economy: Indonesia* (Miami: Global Wellness Institute Research, 2023), 4, globalwellnessinstitute.org.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah merupakan bagian dari pelaksanaan otonomi daerah, termasuk dalam pemberian kewenangan kepada daerah untuk memungut pajak daerah sebagai sumber pendanaan penyelenggaraan pemerintahan. Pengaturan tersebut diperbarui melalui Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (HKPD). Undang-undang tersebut memperkenalkan Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) sebagai bentuk penyederhanaan pajak daerah. Dalam pengaturannya, sejumlah objek pajak yang sebelumnya diatur secara terpisah, termasuk jasa kesenian dan hiburan, ditempatkan dalam satu sistem pengaturan yang lebih terpadu. Namun, perubahan tersebut juga menimbulkan persoalan hukum terutama terkait penentuan dan klasifikasi objek pajak yang tidak selalu memiliki batas yang jelas.

Salah satu persoalan dalam pengaturan tersebut adalah dimasukkannya jasa mandi uap/spa sebagai bagian dari jasa hiburan berdasarkan Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD.[2] Jasa spa ditempatkan dalam kategori yang sama dengan diskotek, karaoke, kelab malam, dan bar. Padahal secara karakteristik spa juga dikenal sebagai layanan perawatan tubuh dan kesehatan tradisional. Pengaturan tersebut kemudian menimbulkan persoalan tersendiri dalam menentukan klasifikasi hukum jasa spa sebagai objek pajak daerah. Dampaknya tidak hanya

[2] Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757, Pasal 55 ayat (1) huruf l.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

terlihat pada klasifikasi objek pajak, tetapi juga pada besaran tarif yang dikenakan. Berdasarkan Pasal 58 ayat (2) UU HKPD, jasa spa termasuk dalam kelompok jasa hiburan tertentu yang dikenai tarif PBJT sebesar 40 sampai 75 persen,[3] lebih tinggi dibandingkan tarif umum PBJT yang maksimal 10 persen. Perbedaan ini menyebabkan pelaku usaha spa akan menanggung beban pajak yang relatif lebih besar dibandingkan usaha jasa lainnya.

Permasalahan ini tidak hanya berkaitan dengan penentuan objek pajak, tetapi juga dengan cara hukum mengklasifikasikan suatu jenis usaha. Pelaku usaha spa menilai pengelompokkan spa bersama dengan diskotek dan kelab malam tidak mencerminkan karakter layanan yang mereka berikan. Spa dikenal sebagai layanan perawatan tubuh dan kesehatan tradisional yang bertujuan untuk perawatan tubuh, kesehatan, dan kebugaran.[4] Pemaknaan yang jauh berbeda dari sifat hiburan murni yang melekat pada diskotek atau kelab malam, sehingga penyamarataan keduanya dalam satu klasifikasi pajak dipandang tidak mencerminkan keadilan dan kepastian hukum yang seharusnya dijamin oleh konstitusi.

Ketidakpuasan atas pengaturan tersebut akhirnya berujung pada pengajuan permohonan pengujian undang-undang ke hadapan Mahkamah Konstitusi yang teregistrasi dengan Perkara Nomor 19/PUU-XXII/2024, bersamaan dengan dua perkara lain yang juga menyinggung ketentuan tarif

[3] Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, Pasal 58 ayat (2).
[4] Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, "Ahli Sebut SPA Termasuk Pelayanan Kesehatan, Bukan Hiburan," 24 Juli 2024, https://www.mkri.id/berita/-21326 (diakses 19 April 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

khusus PBJT atas jasa hiburan dalam UU HKPD.[5] Para pemohon dalam perkara tersebut adalah pelaku usaha di sektor spa dan mandi uap yang merasa hak konstitusionalnya dirugikan oleh penyamaan jasa mereka dengan kategori hiburan malam, sekaligus oleh beban tarif pajak yang dipandang tidak proporsional, menimbulkan perspektif buruk terhadap masyarakat, hingga mematikan keberlangsungan usaha. Dalam proses persidangan, sejumlah ahli dihadirkan untuk memperkuat dalil permohonan, termasuk ahli hukum tata negara dan ahli kebijakan perpajakan. Mereka menegaskan bahwa spa semestinya dipandang sebagai bagian dari pelayanan kesehatan tradisional, bukan sebagai hiburan malam dalam pengertian yang dimaksud oleh UU HKPD. Argumentasi ini juga didukung oleh keterangan dari kalangan asosiasi usaha pariwisata kesehatan yang menegaskan posisi spa dalam ekosistem wisata kesehatan dan kebugaran nasional. Namun, dalam Sidang Mahkamah Konstitusi pada 11 Juli 2024, Dirjen Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan (Kemenkeu), Luky Afirman mengatakan bahwa jasa hiburan di diskotek, karaoke, kelab malam, bar, dan mandi uap/spa merupakan *lifestyle* dan bukan *basic needs*, sehingga layak dikenakan tarif PBJT sebesar 40 sampai 75 persen karena aktivitas ini hanya dilakukan oleh kelompok masyarakat dengan kemampuan ekonomi yang relatif tinggi.[6]

[5] *Ibid.*
[6] Muhamad Wildan, "Kemenkeu: Spa Bukan *Basic Needs*, Layak Dikenai Pajak Lebih Tinggi," *DDTCNews*, 11 Juli 2024, https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/1803924/kemenkeu-spa-bukan-basic-needs-layak-dikenai-pajak-lebih-tinggi (diakses 16 Juli 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Pada 3 Januari 2025, Mahkamah Konstitusi melalui Putusan Nomor 19/PUU-XXII/2024 mengabulkan sebagian permohonan pengujian UU HKPD. Mahkamah menyatakan bahwa frasa *"dan mandi uap/spa"* dalam Pasal 55 ayat (1) huruf l bertentangan dengan UUD 1945 secara bersyarat apabila tidak dimaknai sebagai bagian dari jasa pelayanan kesehatan tradisional. Menurut Mahkamah, pengelompokkan spa sebagai jasa hiburan belum memberikan kepastian hukum dan berpotensi menimbulkan stigma terhadap layanan tersebut.[7] Meski demikian, ketentuan tarif khusus PBJT dalam Pasal 58 ayat (2) tetap dinyatakan berlaku bagi objek jasa hiburan lainnya.

Permohonan dalam Perkara Nomor 19/PUU-XXII/2024 tidak hanya mempersoalkan pengelompokkan jasa spa sebagai objek PBJT dalam Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD, tetapi juga menguji ketentuan tarif khusus dalam Pasal 58 ayat (2) UU HKPD yang menetapkan tarif sebesar 40 sampai 75 persen. Terhadap permohonan tersebut, Mahkamah menyatakan bahwa dalil para pemohon tidak beralasan menurut hukum. Mahkamah berpendapat bahwa penentuan besaran tarif pajak merupakan kebijakan hukum pembentuk undang-undang *(open legal policy)* yang menjadi kewenangan legislatif sebagaimana diatur dalam Pasal 23A UUD 1945, sehingga bukan merupakan ruang penilaian

[7] Pernyataan Hakim Konstitusi Arief Hidayat dalam pembacaan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024, sebagaimana dikutip dalam Dewi Rina Cahyani, "MK Tolak Gugatan Pengusaha Karaoke dkk soal Pajak Hiburan 40-75%," Bisnis.com, 5 Januari 2025, https://ekonomi.bisnis.com/read/20250105/12/1829008/mk-tolak-gugatan-pengusaha-karaoke-dkk-soal-pajak-hiburan-40-75 (diakses 17 April 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Mahkamah.[8] Putusan tersebut kemudian menimbulkan kondisi yang menarik untuk dikaji, di mana di satu sisi jasa spa melalui putusan Mahkamah dipahami sebagai bagian dari layanan kesehatan tradisional, sementara di sisi lain tidak terdapat perubahan terhadap pengaturan tarif yang sebelumnya dirancang untuk kelompok jasa hiburan tertentu. Keadaan di mana belum adanya pembedaan perlakuan tarif antara jasa spa dan jenis usaha hiburan lain seperti diskotek, karaoke, kelab malam, dan bar menjadi salah satu alasan penting dilakukannya penelitian. Perubahan klasifikasi tanpa diikuti penyesuaian pengaturan tarif memunculkan celah hukum yang belum terjawab mengenai kedudukan hukum jasa spa serta batas kewenangan pemerintah daerah dalam tetap melakukan pemungutan pajak setelah adanya perubahan pemaknaan terhadap objek pajak tersebut.

Putusan ini sekilas memberikan kelegaan bagi pelaku usaha spa karena keluar dari stigma sebagai industri kelab malam, namun pada saat yang sama menyisakan kerumitan baru dalam tataran implementasi di lapangan. Putusan Mahkamah Konstitusi yang bersifat *conditionally unconstitutional*, yakni inkonstitusional secara bersyarat yang memang mengubah pemaknaan norma, tetapi tidak secara otomatis menghapus eksistensi jasa spa sebagai objek PBJT dalam Pasal 50 UU HKPD. Sebab jasa kesenian dan hiburan tetap menjadi bagian dari objek pajak yang dapat dipungut oleh pemerintah daerah.

[8] MK Putuskan Spa Masuk Kategori Jasa Layanan Kesehatan Tradisional, Berikut Aturannya," Edisi Indonesia, 5 Januari 2025, https://edisiindonesia.id/2025/01/05/mk-putuskan-spa-masuk-kategori-jasa-layanan-kesehatan-tradisional-berikut-aturannya/ (diakses 19 April 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Pertanyaan yang kemudian muncul adalah pada kategori objek manakah jasa spa kini harus ditempatkan, mengingat putusan tersebut hanya mengoreksi pemaknaan norma tanpa menyediakan kategori pajak baru yang eksplisit bagi jasa pelayanan kesehatan tradisional. Kekosongan pengaturan teknis lanjutan inilah yang berpotensi menimbulkan kesenjangan pemahaman antara satu daerah dengan daerah lain dalam merespons putusan Mahkamah.

Kekhawatiran tersebut ternyata terbukti di lapangan. Beberapa bulan setelah putusan dibacakan, asosiasi usaha spa mengeluhkan tarif pajak yang masih berbeda-beda antar daerah. Sebagian masih mengikuti tarif khusus PBJT lama, sementara sebagian lain belum menyesuaikan peraturan daerahnya sama sekali.[9] Ketua I Asosiasi Spa Indonesia bahkan menyatakan secara terbuka bahwa pelaku usaha masih menunggu langkah konkret dari pemerintah, baik pusat maupun daerah, untuk menerjemahkan putusan Mahkamah Konstitusi tersebut ke dalam aturan teknis yang lebih jelas.[10] Kondisi ini menunjukkan adanya jeda yang nyata antara putusan konstitusional yang sudah final dan mengikat dengan pelaksanaannya di tingkat peraturan daerah yang justru menjadi landasan hukum sehari-hari dalam pemungutan pajak.

Persoalan ini layak ditelusuri lebih jauh karena kewenangan pemerintah daerah dalam memungut pajak merupakan bagian dari pelaksanaan otonomi daerah yang dijamin oleh Pasal 18 ayat (2) UUD 1945. Namun, kewenangan

[9] Resky Wahyu, "Bukan Jasa Hiburan, Pengusaha Spa Berharap Ketentuan Pajak Segera Direvisi," Bisnis.com, 10 Januari 2025, https://ekonomi.bisnis.com/read/20250110/12/1830648/bukan-jasa-hiburan-pengusaha-spa-berharap-ketentuan-pajak-segera-direvisi (diakses 25 April 2026).
[10] *Ibid.*

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

tersebut tetap harus dijalankan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan tidak boleh bertentangan dengan pemaknaan konstitusional yang telah ditetapkan oleh Mahkamah Konstitusi. Dalam konteks ini, muncul pertanyaan mengenai batas kewenangan pemerintah daerah untuk tetap memungut pajak atas jasa spa setelah adanya perubahan pemaknaan terhadap objek pajak, sementara pengaturan teknis di tingkat daerah belum sepenuhnya menyesuaikan. Persoalan tersebut menjadi penting karena pemungutan pajak tanpa dasar hukum yang jelas berpotensi bertentangan dengan prinsip legalitas dalam hukum pajak.[11]

Dalam perspektif teori kewenangan, setiap tindakan pemerintahan termasuk pemungutan pajak harus didasarkan pada kewenangan yang sah sesuai dengan sumber perolehannya, baik melalui atribusi, delegasi, maupun mandat.[12] Dalam kaitannya dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024, muncul perubahan dalam pemaknaan terhadap jasa spa yang sebelumnya ditempatkan sebagai jasa hiburan menjadi bagian dari layanan kesehatan tradisional. Perubahan tersebut menimbulkan tanda tanya mengenai keberlanjutan dasar hukum pemungutan pajak yang masih merujuk pada klasifikasi sebelumnya. Sementara itu, pemerintah daerah juga dihadapkan pada kebutuhan untuk menyesuaikan pelaksanaan kewenangan perpajakannya

[11] Adrian Sutedi, *Hukum Pajak* (Jakarta: Sinar Grafika, 2016), hlm. 9-12.
[12] Philipus M. Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia* (Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 1994), hlm. 130-133.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

dengan putusan Mahkamah Konstitusi, padahal pengaturan teknis di tingkat daerah belum seluruhnya mengalami penyesuaian.

Berdasarkan keseluruhan uraian tersebut, tampak jelas bahwa Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 menyisakan dua isu hukum besar yang saling berkaitan dan memerlukan kajian akademik yang sistematis. Isu pertama menyangkut kedudukan hukum jasa spa sebagai objek PBJT pasca putusan, mengingat pemaknaan baru yang diberikan Mahkamah belum sepenuhnya tercermin dalam redaksi norma UU HKPD maupun peraturan daerah yang ada. Isu kedua menyangkut batas dan keabsahan kewenangan pemerintah daerah dalam memungut pajak atas jasa spa pasca putusan, khususnya dalam menjembatani kekosongan pengaturan teknis dengan prinsip kepastian hukum dan legalitas pemungutan pajak. Atas dasar pertimbangan tersebut, penelitian ini ditujukan untuk mengkaji secara komprehensif kedua isu hukum di atas melalui pendekatan penelitian hukum normatif. Penulis berharap dapat memberikan kontribusi pemikiran bagi penyempurnaan kerangka regulasi pajak daerah atas jasa spa sebagai layanan kesehatan tradisional di Indonesia.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang yang telah dipaparkan di atas, peneliti merumuskan 2 (dua) rumusan masalah sebagai berikut:

1. Bagaimana kedudukan hukum jasa spa sebagai objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu dalam kerangka Undang-Undang Hubungan Keuangan antara

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024?

2. Sejauh mana kewenangan pemerintah daerah dalam memungut pajak atas jasa spa masih dapat dijalankan secara konstitusional pasca putusan tersebut?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian latar belakang dan rumusan masalah di atas, penelitian ini memiliki 2 (dua) tujuan, yaitu:

1. Tujuan Objektif
    a. Untuk menganalisis dan menjelaskan kedudukan hukum jasa spa sebagai objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu dalam kerangka Undang-Undang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, khususnya dengan memperhatikan pergeseran pemaknaan normatif yang terjadi pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 diucapkan.
    b. Untuk mengkaji sejauh mana kewenangan pemerintah daerah dalam memungut pajak atas jasa spa dapat tetap dijalankan secara konstitusional dengan memperhatikan prinsip legalitas pemungutan pajak, asas kepastian hukum, dan keselarasan antara peraturan daerah dengan amar putusan Mahkamah Konstitusi yang bersifat final dan mengikat.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

2. Tujuan Subjektif

    a. Untuk memperoleh data dan mengasah kemampuan analisis penulis yang dibutuhkan sebagai bahan untuk penulisan hukum sebagai syarat wajib untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum di Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada.

    b. Untuk memberikan kontribusi pemikiran ilmiah bagi pengembangan ilmu pengetahuan khususnya di bidang hukum pajak.

D. Manfaat Penelitian

Penelitian hukum ini diharapkan dapat memberikan manfaat, baik manfaat teoretis maupun manfaat praktis sebagai berikut:

1. Manfaat Teoretis

    a. Memberikan kontribusi bagi pengembangan ilmu hukum, khususnya pada bidang hukum pajak, dengan memperkaya kajian mengenai relasi antara putusan Mahkamah Konstitusi dan kewenangan atributif pemerintah dalam memungut pajak.

    b. Menjadi bahan referensi akademik mengenai bagaimana suatu putusan inkonstitusional bersayarat berimplikasi terhadap norma hukum daerah yang berada di bawah undang-undang.

2. Manfaat Praktis

    a. Bagi Penulis

        Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan wawasan dan mengembangkan kemampuan analisis penulis dalam

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

melakukan penelitian hukum, juga menjadi sumber informasi, referensi, dan bahan kajian untuk memahami permasalahan hukum terkait dinamika hukum pajak daerah pasca putusan Mahkamah Konstitusi.

b. Bagi Pemerintah

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat menjadi salah satu rujukan dalam menyusun atau menyesuaikan peraturan daerah mengenai pemungutan pajak jasa atas spa agar selaras dengan amar Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024.

c. Bagi Masyarakat

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan pemahaman dan gambaran yang lebih jelas mengenai kedudukan hukum usaha jasa spa, serta hak dan kewajiban perpajakan yang menyertainya.

E. Keaslian Penelitian

Penulisan hukum dengan judul "Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024" adalah asli dan dilakukan oleh penulis sendiri. Meskipun telah terdapat berbagai penelitian terdahulu yang membahas mengenai Putusan Mahkamah Nomor 19/PUU-XXII/2024, namun penelitian ini memiliki perbedaan yang mendasar di mana fokus penelitiannya terletak pada perubahan kedudukan hukum jasa spa sebagai objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) setelah Putusan Mahkamah

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024, serta implikasinya terhadap kewenangan konstitusional pemerintah daerah dalam memungut pajak atas jasa spa. Adapun penulis melakukan penelusuran pada hasil penelitian terdahulu terkait dengan topik serupa, sebagai perbandingan dapat penulis deskripsikan secara singkat sebagai berikut:

1. Jurnal oleh Baharuddin Riqiey, Ahmad Rizal Roby Ananta, Sukardi, dan Istikhomah, dengan judul *"Reconstruction of the Amount of Certain Goods and Services Tax Rates for Traditional Health Services."*[13] Penelitian ini berfokus pada rekonstruksi tarif PBJT terhadap layanan Kesehatan tradisional setelah Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024, terutama mengenai apakah tarif jasa spa perlu disesuaikan dari tarif khusus menjadi tarif umum PBJT. Kesimpulan dari penelitian ini adalah bahwa secara ideal spa tidak lagi dikenai tarif khusus 40 sampai 75 persen, melainkan seharusnya mengikuti tarif umum PBJT paling tinggi 10 persen karena telah diposisikan sebagai layanan kesehatan tradisional. Adapun persamaan penelitian oleh Baharuddin Riqiey, dkk., dengan penulisan hukum penulis adalah sama-sama membahas Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 dan sama-sama menelaah pengaturan PBJT terhadap jasa spa.

[13] Baharuddin Riqiey, Ahmad Rizal Roby Ananta, Sukardi, dan Istikhomah, *"Reconstruction of the Amount of Certain Goods and Services Tax Rates for Traditional Health Services,"* Notaire 8, no. 2 (2025), https://doi.org/10.20473/ntr.v8i2.71075 (diakses 20 Mei 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

2. Jurnal oleh Ratiana Alyaa dan Eko Primananda, dengan judul *"Pengenaan Pajak dan Retribusi Usaha Mandi Uap/Spa Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024."*[14] Penelitian ini berfokus pada implikasi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 terhadap pengenaan pajak dan retribusi usaha spa, khususnya p engaruhnya terhadap Pendapatan Asli Daerah (PAD) di Daerah Khusus Ibukota Jakarta. Penelitian ini juga membahas perlunya penyesuaian kebijakan pajak dan retribusi daerah setelah adanya perbahan status hukum spa. Kesimpulan dari penelitian ini adalah bahwa Putusan Mahkamah memberikan kepastian hukum dengan menegaskan spa tradisional sebagai bagian dari pelayanan kesehatan tradisional. Oleh karena itu, pemerintah daerah perlu menyesuaikan kebijakan pajak dan retribusi agar selaras dengan putusan tersebut. Penelitian ini juga menilai bahwa putusan ini berpotensi mengurangi PAD, tetapi tetap diperlukan demi menjamin kepastian hukum dan mencegah pemungutan yang inkonstitusional. Adapun persamaan penelitian oleh Ratiana Alyaa dan Eko Primananda dengan penulisan hukum penulis adalah sama-sama mengkaji Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 dengan menggunakan penelitian hukum normatif dan sama-sama membahas implikasi putusan terhadap pajak daerah.

[14] Ratiana Alyaa dan Eko Primananda, "Pengenaan Pajak dan Retribusi Usaha Mandi Uap/Spa Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024," Causa; Jurnal Hukum dan Kewarganegaraan 16, no. 5, https://doi.org/10.6679/h823fn18 (diakses 20 Mei 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Tinjauan Umum tentang Kewengangan Pemerintahan

1. Pengertian dan Sumber Kewenangan

Kewenangan pemerintahan membedakan antara istilah "wewenang" dan "kewenangan." Wewenang adalah hak yang dimiliki oleh suatu jabatan untuk melakukan tindakan hukum tertentu, sedangkan kewenangan merupakan kumpulan wewenang yang melekat pada suatu jabatan dan menjadi dasar hukum bagi pejabat untuk bertindak.[15] Keberadaan kewenangan ini menjadi dasar sahnya tindakan pemerintahan, termasuk dalam pelaksanaan pemungutan pajak. Menurut Philipus M. Hadjon, kewenangan pemerintahan diperoleh melalui 2 (dua) cara, yaitu secara atribusi dan pelimpahan. Pelimpahan ini terbagi menjadi delegasi dan mandat, dan pembedaan ini krusial karena masing-masing jenis kewenangan membawa konsekuensi hukum yang berbeda terutama menyangkut siapa yang bertanggung jawab apabila terjadi kesalahan dalam pelaksanaannya.[16]

---

[15] Ridwan HR, sebagaimana dikutip dalam "Kewenangan Administrasi Melalui Atribusi, Delegasi, Dan Mandat," Literasi Hukum Indonesia, 21 Februari 2024, https://literasihukum.com/kewenangan-administrasi-atribusi-delegasi-mandat/ (diakses 17 April 2026).

[16] Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, hlm 133.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

2. Atribusi, Delegasi, dan Mandat

Atribusi merupakan kewenangan yang diberikan secara langsung oleh pembentuk undang-undang, baik melalui Undang-Undang Dasar atau undang-undang, kepada badan atau pejabat pemerintahan tertentu, sehingga tidak dapat dipersoalkan tanggung jawabnya kepada pihak lain.[17] Berbeda dengan atribusi, delegasi merupakan pelimpahan kewenangan dari badan atau pejabat pemerintahan yang telah memperoleh kewenangan secara atributif kepada badan atau pejabat pemerintahan lain, dan dapat ditarik kembali sewaktu-waktu apabila pelaksanaannya dinilai tidak efektif. Sementara mandat, pelaksanaan kewenangan dilakukan oleh pihak lain, tetapi tanggung jawab hukumnya tetap berada pada pemberi mandat.[18]

Perbedaan sumber kewenangan tersebut penting dipahami karena berkaitan dengan dasar legalitas tindakan pemerintahan, termasuk dalam pelaksanaan pemungutan pajak. Dalam penelitian ini, konsep tersebut digunakan untuk menelaah dasar kewenangan pemerintah daerah dalam memungut pajak atas jasa spa setelah adanya perubahan pemaknaan terhadap objek pajak.

---

[17] Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, sebagaimana dikutip dalam "Apa itu Atribusi, Delegasi dan Mandat?," ILS Law Firm, 13 Mei 2025, https://www.ilslawfirm.co.id/apa-itu-atribusi-delegasi-dan-mandat/ (diakses 27 April 2026).

[18] "Yuk, Kenalan sama Sumber Wewenang dalam Hukum Administrasi Negara! Atribusi, Delegasi, dan Mandat!," Klikhukum.id, 25 Juli 2025, https://klikhukum.id/yuk-kenalan-sama-sumber-wewenang-dalam-hukum-administrasi-negara-atribusi-delegasi-dan-mandat/ (diakses 27 April 2026).

UNIVERSITAS GADJAH MADA
Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

B. Tinjauan Umum tentang Otonomi Daerah dan Desentralisasi Fiskal

1. Konsep Otonomi Daerah

Otonomi daerah merupakan pemberian kewenangan kepada daerah untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahannya berdasarkan kebutuhan dan kepentingan masyarakat setempat dalam kerangka Negara Kesatuan Republik Indonesia.[19] Bagir Manan menegaskan bahwa otonomi pada hakikatnya adalah kebebasan atau kemandirian yang tunduk pada kewenangan yang lebih tinggi, sejalan dengan landasan konstitusionalnya dalam Pasal 18 UUD 1945 yang menyatakan pemerintah daerah menjalankan otonomi seluas-luasnya, kecuali urusan yang oleh undang-undang dintentukan sebagai urusan pemerintah pusat.[20] Dalam hal ini, frasa "otonomi seluas-luasnya" tetap dibatasi oleh pembagian urusan pemerintahan yang dintentukan oleh undang-undang, termasuk undang-undang yang mengatur hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah sebagaimana menjadi objek kajian dalam penelitian ini.

2. Desentralisasi Fiskal dan *Local Taxing Power*

Desentralisasi fiskal merupakan bagian dari pelaksanaan otonomi daerah, yaitu pelimpahan kewenangan dan tanggung jawab pengelolaan keuangan dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah, agar daerah

---

[19] Bagaimana Keterkaitan antara Otonomi Daerah dengan Desentralisasi Fiskal dan Pemungutan Pajak Daerah?," Studocu, https://www.studocu.id/id/messages/question/10240750/bagaimana-keterkaitan-antara-otonomi-daerah-dengan desentralisasi-fiskal-dan-pemungutan-pajak (diakses 6 Juni 2026).

[20] Bagir Manan, Menyongsong Fajar Otonomi Daerah (Yogyakarta: Pusat Studi Hukum Fakultas Hukum UII, 2001), hlm. 27-29.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

dapat membiayai penyelenggaraan pemerintahannya secara mandiri.[21] Salah satu instrumen utama desentralisasi fiskal adalah pemberian kewenangan pemungutan pajak kepada daerah atau sering disebut *local taxing power* yang dipandang sebagai prasyarat mutlak bagi terwujudnya otonomi daerah yang sesungguhnya. Tanpa kemampuan memungut sumber penerimaanya sendiri, daerah akan selalu bergantung pada pemberian dana dari pemerintah.[22] Tidak lain, artinya kewenangan ini bertujuan untuk meningkatkan kemandirian fiskal daerah, juga mendorong optimalisasi Pendapatan Asli Daerah (PAD) demi terwujudnya kesejahteraan masyarakat daerahnya. Meski demikian, praktik desentralisasi fiskal di Indonesia belum sepenuhnya berhasil mewujudkan kemandirian fiskal daerah karena masih terdapat kesenjangan kapasitas fiskal antar daerah *(fiscal gap).* Realitas yang menjelaskan mengapa pajak atas jasa spa memiliki arti yang jauh lebih penting bagi daerah-daerah yang struktur ekonominya banyak ditopang oleh sektor pariwisata dan kebugaran, serta kekosongan pengaturan teknis pasca putusan Mahkamah Konstitusi dirasakan berbeda intensitasnya oleh masing-masing daerah.[23]

---

[21] Berita Bisnis, "Keterkaitan Otonomi Daerah dengan Desentralisasi Fiskal dan Pemungutan Pajak," *kumparan*, 16 Mei 2023 https://kumparan.com/berita-bisnis/keterkaitan-otonomi-daerah-dengan-desentralisasi-fiskal-dan-pemungutan-pajak-20PgGnBSnJX (diakses 6 Juni 2026).

[22] Halim, sebagaimana dikutip dalam Erlangga, "Teori Desentralisasi Fiskal," dalam Tinjauan Pustaka (Bandar Lampung: Universitas Lampung, t.t.), hlm. 20, http://digilib.unila.ac.id/5330/15/BAB%20II.pdf (diakses 17 April 2026).

[23] Aristawati, dkk., sebagaimana dikutip dalam "Desentralisasi Fiskal sebagai Instrumen Otonomi Daerah di Indonesia: Systematic Literature Review," RIGGS: Journal of Artificial Intelligence and Digital Business, 12 Januari 2026, https://journal.ilmudata.co.id/index.php/RIGGS/article/view/5009 (diakses 27 April 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

3. Batas Kewenangan Daerah dalam Memungut Pajak

Otonomi daerah memberikan ruang bagi daerah untuk meningkatkan pendapatannya sendiri. Namun kewenangan pemungutan pajak tetap dibatasi oleh prinsip *closed list system*, yaitu daerah hanya dapat memungut jenis pajak yang telah ditentukan dalam undang-undang.[24] Prinsip ini membatasi pemerintah daerah untuk tidak membuat atau menciptakan jenis pajak baru, menambah objek pajak yang telah ditetapkan, maupun mengubah klasifikasi objek pajak menurut kebijaknnya sendiri. Konsekuensi dari prinsip ini menjadikan klasifikasi objek pajak sangat penting dalam penelitian ini, terutama setelah adanya perubahan pemaknaan terhadap jasa spa pasca putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024. Dalam kondisi tersebut, pertanyaan terkait sejauh mana kewenangan memungut pajak atas jasa spa masih dapat dijalankan secara sah tanpa bertentangan dengan prinsip *closed list system* yang menjadi salah satu pembahasan dalam penelitian ini.

C. Tinjauan Umum tentang Pajak Daerah

1. Pengertian, Fungsi, Asas Legalitas Pajak, dan Prinsip Pengenaan Pajak

Menurut R. Santoso Brotodiharjo, pajak merupakan kontribusi yang dibayarkan masyarakat kepada negara berdasarkan undang-undang, bersifat memaksa, tidak disertai imbalan secara langsung, dan digunakan untuk membiayai kebutuhan umum pemerintahan.[25] Tiga unsur dalam definisi

[24] Berita Bisnis, "Keterkaitan Otonomi Daerah."
[25] Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* (Bandung: Refika Aditama, 2013), hlm. 2-3.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

tersebut menjadi pembeda yang mendasar antara pajak dengan retribusi, yang justru memberikan jasa timbal balik secara langsung kepada pembayarnya. Fungsi pajak tidak semata-mata sebagai sumber pendapatan negara atau fungsi *budgetair*, namun juga berfungsi sebagai alat pengatur kebijakan atau fungsi *regulerend*.[26] Fungsi *regulerend* ini yang relevan dicermati dalam konteks tarif khusus PBJT atas jasa hiburan sebesar 40 sampai 75 persen. Tarif tinggi tersebut dapat dibaca sebagai upaya membatasi pertumbuhan usaha hiburan malam yang dianggap memiliki eksternalitas negatif. Namun. persoalan justru muncul ketika fungsi *regulerend* ikut menjangkau jasa spa yang secara substansi berbeda karakter, sehingga tarif yang seharusnya berfungsi sebagai disinsentif terhadap hiburan malam malah membebani usaha yang berorientasi pada kesehatan dan kebugaran masyarakat. Terkait hal tersebut, asas legalitas dalam hukum pajak menegaskan bahwa pemungutan pajak hanya dapat dilakukan apabila terdapat dasar hukum yang jelas dan sah yang selaras dengan prinsip kepastian hukum Adam Smith. Asas ini juga tercermin dalam Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan:

> *"Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang"*

Asas legalitas pajak juga sejalan dengan adagium *nullum tributum sine lege*, tidak ada pajak tanpa undang-undang, yaitu sebuah jaminan konstitusional

[26] Sutedi, Hukum Pajak, hlm. 9-12.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

yang melindungi warga negara dari pungutan sewenang-wenang oleh pemerintah, serta melindungi hak-hak wajib pajak.

Dalam pengenaan pajak, Adam Smith mengemukakan 4 (empat) prinsip pengenaan pajak yang dikenal dengan *The Four Maxims*, di antaranya adalah sebagai berikut:[27]

a. *Equality* (kesamaan/keadilan),

   artinya pemungutan pajak harus bersifat adil dengan dasar beban pajak harus disesuaikan dengan kemampuan dan penghasilan masing-masing wajib pajak;

b. *Certainty* (kepastian),

   semua pungutan harus memiliki dasar hukum yang jelas dan tegas agar tidak terjadi multitafsir. Wajib pajak harus mengetahui secara pasti tentang jenis pajak, besaran tarif, batas membayar, dan sanksi hukumnya. Kepastian ini digunakan sebagai upaya preventif tindakan koruptif dari aparat pajak;

c. *Convenience of Payment* (kenyamanan/kelayakan),

   prinsip ini dibuat untuk memudahkan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, misalnya dengan memungut pajak penghasilan tepat saat wajib pajak menerima gaji *(withholding tax system)*;

d. *Economy in Collection* (efisiensi/ekonomis),

[27] H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Revisi, cetakan V (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2004), hlm 41.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

> biaya pemungutan pajak yang dikeluarkan negara harus sekecil mungkin dibanding dengan jumlah pajak yang masuk ke kas negara. Jangan sampai biaya biaya operasional memungut pajak justru memakan pendapatan pajak itu sendiri.

Apabila prinsip yang menjadi dasar pemungutan pajak atas jasa spa telah dinyatakan inkonstitusional bersyarat oleh Mahkamah Konstitusi, pemungutan pajak yang masih berpegang pada pemaknaan lama akan berpotensi melanggar asas legalitas dan prinsip kepastian hukum, terlepas dari ada atau tidaknya niat baik dari pemerintah daerah yang memungutnya.

2. Klasifikasi Pajak Daerah Pasca UU HKPD

Sebelum berlakunya UU HKPD, pengaturan pajak daerah di Indonesia mengacu pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Dalam pengaturan tersebut, pajak daerah dibedakan ke dalam beberapa jenis pajak provinsi dan kabupaten/kota, termasuk pajak hiburan yang diatur secara tersendiri. Saat itu, jasa spa belum ditempatkan dalam satu kelompok tarif dengan jenis usaha hiburan lainnya. Perubahan terjadi setelah diundangkannya UU HKPD pada tahun 2022 yang memperkenalkan Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) sebagai bentuk penyederhanaan pengaturan pajak daerah melalui penggabungan beberapa objek pajak, seperti hotel, restoran, hiburan, dan parkir. Meskipun pengaturan ini ditujukan untuk menyederhanakan administrasi perpajakan daerah, pengelompokkan tersebut juga menimbulkan persoalan baru karena objek pajak yang

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

memiliki karakter berbeda ditempatkan dalam kategori yang sama, termasuk jasa spa yang disandingkan dengan diskotek dan kelab malam.[28]

D. Pajak Barang dan Jasa Tertentu dalam UU HKPD

1. Karakteristik dan Objek PBJT

Pajak Barang dan jasa Tertentu (PBJT) merupakan jenis pajak baru yang diperkenalkan oleh UU HKPD sebagai pengganti dari beberapa jenis pajak daerah yang sebelumnya diatur terpisah dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, yaitu hotel, pajak restoran, pajak hiburan, dan pajak parkir. Penggabungan ini didasari oleh pertimbangan bahwa keempat jenis pajak tersebut memiliki karakter yang serupa, yaitu dikenakan atas konsumsi barang dan jasa tertentu yang sifatnya selektif, bukan atas seluruh transaksi barang dan jasa secara umum sebagaimana halnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Sebagaimana diatur dalam Pasal 50 UU HKPD yang berbunyi:

> *"Objek PBJT merupakan penjualan, penyerahan, dan/atau konsumsi barang dan jasa tertentu yang meliputi:*
>
> *a. Makanan dan/atau Minuman;*
> *b. Tenaga Listrik;*
> *c. Jasa Perhotelan;*
> *d. Jasa Parkir; dan*
> *e. Jasa Kesenian dan Hiburan."*

Bahwa setiap objek memiliki batasan tarif yang berbeda satu sama lain.

[28] Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, Pasal 55.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

2. Jasa Kesenian dan Hiburan sebagai Objek PBJT

Dalam pengaturan PBJT, jasa kesenian dan hiburan menjadi salah satu objek pajak yang diatur cukup rinci dalam Pasal 55 ayat (1) UU HKPD. Ketentuan tersebut mencakup berbagai jenis kegiatan hiburan, mulai dari tontonan film, pertunjukan seni, hingga pertandingan olahraga. Dari berbagai jenis tersebut, diskotek karaoke, kelab malam, bar, dan mandi uap/spa dikenakan tarif khusus sebesar 40 sampai 75 persen sebagaimana diatur dalam Pasal 58 ayat (2) UU HKPD. Sementara itu, jenis jasa kesenian dan hiburan lainnya hanya dikenai tarif PBJT umum dengan batas maksimal 10 persen dan dihitung berdasarkan jumlah pembayaran yang diterima oleh penyedia jasa.

Namun, UU HKPD tidak memberikan penjelasan yang rinci mengenai alasan dimasukkannya jasa mandi uap/spa ke dalam kelompok yang sama dengan usaha hiburan malam tersebut. Padahal, secara karakteristik layanan yang diberikan memiliki perbedaan. Kondisi tersebut kemudian memunculkan berbagai tanggapan, termasuk dari pelaku usaha spa yang mempertanyakan dasar pengelompokan tersebut dan berujung mengajukan pengujian konstitusional terhadap pengaturannya.

E. Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional

Istilah spa secara etimologi dimaknai sebagai akronim dari frasa *salus per aquam* yang berarti kesehatan melalui air. Terlepas dari itu, secara substantif spa dimaknai sebagai rangkaian perawatan tubuh yang memadukan unsur air, pijat, aromaterapi, dan berbagai teknik terapi

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

tradisional lainnya yang ditujukan untuk pemulihan kesehatan fisik maupun psikis penggunanya.[29] Karakteristik utama yang membedakan spa dari jenis usaha hiburan malam adalah orientasi layanannya yang berfokus pada pemulihan dan perawatan kesehatan, bukan pada konsumsi hiburan yang bersifat rekreasional semata.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU/XXII/2024 tidak menjelaskan parameter yang dapat digunakan untuk membedakan spa yang benar-benar menyelenggarakan pelayanan kesehatan tradisional dengan usaha yang hanya menggunakan istilah spa sebagai identitas komersial. Untuk itu, diperlukan adanya indikator yang dapat dijadikan acuan dalam menilai apakah suatu usaha spa telah memenuhi karakter sebagai layanan kesehatan tradisional sebagaimana dimaksud oleh Mahkamah. Indikator tersebut dirumuskan berdasarkan ketentuan Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 8 Tahun 2014 tentang Pelayanan Kesehatan Spa, antara lain:[30]

Indikator pertama berkaitan dengan legalitas perizinan spa sebagai layanan kesehatan tradisional yang penyelenggaraannya tidak cukup hanya didsarkan pada izin berusaha di sektor pariwisata, namun juga harus memenuhi standar teknis pelayanan kesehatan spa. Pasal 5 Permenkes No.8 Tahun 2014 mengatur bahwa pelayanan kesehatan spa diselenggarakan

[29] Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, "Ahli Sebut SPA Termasuk Pelayanan Kesehatan, Bukan Hiburan."
[30] Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 8 Tahun 2014 tentang Pelayanan Kesehatan Spa.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

dalam bentuk Griya Sehat Spa yang terdiri atas Griya Sehat Spa Tirta I, Tirta II, dan Tirta III sesuai dengan jenis pelayanan dan tingkat kompleksitasnya.

Indikator kedua mengenai kompetensi tenaga kerja. Berbeda dengan usaha hiburan yang tidak mensyaratkan kualifikasi tenaga pelayanan tertentu, pelayanan kesehatan spa hanya dapat diberikan oleh tenaga yang memiliki kompetensi di bidang Kesehatan tradisional. Pasal 6 Permenkes ini mengatur bahwa terapis spa wajib memiliki Surat Terdaftar Penyehat Tradisional (STPT) serta sertifikat kompetensi sesuai jenjang keahlian, diantarnya ada terapis pratama, terapis madya, atau terapis penyelia.

Indikator ketiga berkaitan dengan jenis dan orientasi pelayanan. Pelayanan Kesehatan dapat dilakukan melalui berbagai metode perawatan yang bertujuan meningkatkan derajat kesehatan, antara lain hidroterapi, pijat tradisional, penggunaan ramuan herbal aromaterapi, maupun bentuk perawatan lain yang berlandaskan kearifan lokal. Dengan demikian, usaha yang mengarahkan pelayanan pada eksploitasi seksual, hiburan malam, atau aktivitas lain yang tidak memiliki tujuan kesehatan tidak dapat dikualifikasikan sebagai pelayanan kesehatan spa sebagaimana dimaksud dalam regulasi Kesehatan maupun putusan Mahkamah Konstitusi.

Indikator keempat mengenai pengawasan kelembagaan. Spa sebagai bagian dari pelayanan kesehatan tradisional, penyelenggaraannya tidak hanya menjadi objek pengawasan instansi yang membidangi perizinan usaha atau kepariwisataan, tetapi juga memerlukan pembinaan dan

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

pengawasan dari Dinas Kesehatan. Permenkes No. 8 Tahun 2014 menempatkan pemerintah dan pemerintah daerah sebagai pihak yang bertanggung jawab dalam melakukan pembinaan terhadap penyelenggaraan pelayanan kesehatan spa agar tetap memenuhi standar pelayanan kesehatan.

Keempat indikator tersebut menunjukkan bahwa pengakuan spa sebagai layanan Kesehatan tradisional tidak cukup hanya berdasar pada perubahan klasifikasi melalui Putusan Mahkamah Konstitusi. Pengakuan tersebut harus tercermin dalam aspek kelembagaan, sumber daya manusia, jenis pelayanan, dan sistem pengawasannya sebagaimana diatur dalam Permenkes No. 8 Tahun 2014. Keempat indikator di atas dapat dijadikan tolok ukur untuk menilai apakah suatu usaha spa benar-benar memenuhi karakter sebagai pelayanan Kesehatan tradisional yang memperoleh perlindungan konstitusional berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024.

F. Kedudukan dan Daya Mengikat Putusan Mahkamah Konstitusi

1. Sifat Final dan Mengikat

Mahkamah Konstitusi merupakan lembaga yudikatif yang memiliki keewenangan melakukan pengujian undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, dengan putusan yang bersifat final dan mengikat sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 yang berbunyi:

> *"Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-*

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

> *undang terhadap Undang-Undang Dasar, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar, memutus pembubaran partai politik, dan memutus perselisihan tentang hasil pemilihan umum."*

Sehingga, sejak dibacakan putusan tersebut langsung memperoleh kekuatan hukum tetap tanpa memerlukan proses verifikasi atau pengesahan lebih lajut dari lembaga negara manapun.[31] Sifat mengikat ini melahirkan asas *erga omnes*, yaitu asas yang menyatakan bahwa putusan tersebut berlaku dan harus dipatuhi oleh siapa saja, bukan hanya oleh para pihak yang berperkara saja. Oleh karena itu, meskipun Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 lahir dari permohonan yang diajukan oleh sejumlah pelaku usaha tertentu, pemaknaan baru yang dihasilkan turut mengikat seluruh pemerintah daerah di Indonesia.[32] Walaupun secara normatif kedudukannya sangat kuat, akan tetapi dalam praktiknya implementasi putusan Mahkamah Konstitusi tidak jarang menghadapi kendala setidaknya karena 3 (tiga) hal berikut, yaitu putusan yang hanya menyebut final tanpa secara eksplisit menyebut kata mengikat dalam UUD 1945 kadang dipersepsikan keliru; tidak adanya unit eksekutor khusus; dan ketergantungan pada kerelaan cabang kekuasaan eksekutif maupun legislatif untuk menjalankannya. Tiga hal tersebut sangat relevan untuk

[31] "Sifat Final dan Mengikat Putusan Mahkamah Konstitusi dalam Pengujian Undang-Undang," Jurnal Yudisial, https://jurnal.komisiyudisial.go.id/jy/en/article/view/425 (diakses 17 Juni 2026).
[32] "Kedudukan Mahkamah Konstitusi dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia," Limbago, https://online-journal.unja.ac.id/Limbago/article/download/8636/10795 (diakses 19 Juni 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

menjelaskan mengapa implementasi putusan ini di tingkat pemerintah daerah berjalan tidak seragam.[33]

2. Model-Model Putusan Mahkamah Konstitusi

Dalam praktik pengujian undang-undang, Mahkamah Konstitusi tidak hanya mengeluarkan putusan sederhana berupa mengabulkan atau menolak permohonan secara mutlak, melainkan telah mengembangkan beragam model putusan, setidaknya 5 (lima) model putusan, yaitu putusan sederhana; putusan konstitusional bersyarat *(conditionally constitutional)*; putusan inkonstitusional bersyarat *(conditionally inconstutional);* putusan yang pemberlakuannya ditunda *(limited constitutional);* dan putusan yang merumuskan norma baru.[34] Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 termasuk ke dalam model putusan inkonstitusional bersyarat, sebab Mahkamah tidak membatalkan norma Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD secara keseluruhan, melainkan menyatakan bahwa frasa "dan mandi uap/spa" dalam pasal tersebut bertentangan dengan konstitusi sepanjang tidak dimaknai sebagai bagian dari jasa pelayanan kesehatan tradisional. Konsekuensinya adalah norma yang diuji tetap berlaku dan tidak dihapus dari sistem hukum, namun pemaknaannya wajib berpegang pada tafsir yang

[33] Asas Erga Omnes dalam Putusan Mahkamah Konstitusi," Business Law BINUS University, 31 Oktober 2017, https://business-law.binus.ac.id/2017/10/31/asas-erga-omnes-dalam-putusan-mahkamah-konstitusi/ (diakses 19 Juni 2026).
[34] Syukri Asy'ari, Meyrinda Rahmawaty Hilipito, dan Mohammad Mahrus Ali, "Model dan Implementasi Putusan Mahkamah Konstitusi dalam Pengujian Undang-Undang (Studi Putusan Tahun 2003-2012)," Jurnal Konstitusi 10, no. 4 (2013): 694, sebagaimana dikutip dalam "Format Ideal Tindak Lanjut Putusan Mahkamah Konstitusi untuk Mengefektifkan Asas Erga Omnes," https://www.researchgate.net/publication/362999189 (diakses 19 Juni 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

telah diberikan oleh Mahkamah, sehingga setiap pihak yang menerapkan norma tersebut, termasuk pemerintah daerah dalam memungut pajak, terikat membaca norma itu sesuai dengan pemaknaan baru.

3. Implikasi Putusan Inkonstitusional Bersyarat terhadap Norma Turunan

Salah satu persoalan akademik yang relevan untuk dijkaji adalah bagaimana putusan inkonstitusional bersyarat berimplikasi terhadap norma-norma turunan yang berada di bawah undang-undang, misalnya peraturan daerah yang menjadi instrumen teknis pemungutan pajak. Secara teoretis, ketika Mahkamah Konstitusi memaknai ulang suatu norma undang-undang, pemaknaan tersebut otomatis berlaku dan tidak memerlukan proses legislasi ulang karena yang berubah bukanlah redaksi normanya, melainkan maknanya.[35] Namun, peraturan daerah umumnya merujuk langsung pada redaksi pasal undang-undang yang lama. Apabila tanpa adanya inisiatif aktif dari pemerintah daerah untuk menyesuaikan redaksi perdanya, tetap akan ada kesenjangan antara norma yang seharusnya berlaku menurut tafsir Mahkamah dengan norma yang tertulis secara harfiah dalam peraturan daerah. Kondisi tersebut menunjukkan lambannya respons pembentuk peraturan pelaksana dalam menindaklanjuti Putusan Mahkamah Konstitusi yang sekaligus menegaskan urgensi penelitian ini.

[35] Maria Farida Indrati Soeprapto, *Ilmu Perundang-Undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan* (Yogyakarta: Kanisius, 2007), hlm. 88-90.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

BAB III

METODE PENELITIAN

A. Jenis dan Sifat Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif. Dalam penelitian hukum normatif, hukum dipandang sebagai suatu sistem norma yang mengatur mengenai apa yang seharusnya berlaku, sehingga fokus kajiannya tidak diarahkan pada fakta sosial di lapangan, melainkan pada norma hukum yang berlaku tersebut.

Adapun sifat penelitian ini adalah penelitian deskriptif-analitis, sifat deskriptif diwujudkan melalui pemaparan secara sistematis mengenai pengaturan jasa spa sebagai objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu dalam UU HKPD, serta perubahan pemaknaannya setelah Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024. Sementara sifat analtis dilakukan dengan mengkaji peraturan tersebut menggunakan teori kewenangan, teori otonomi daerah, dan teori hukum pajak. Melalui analisis tersebut penelitian ini berupaya menjelaskan kedudukan hukum jasa spa serta batas kewenangan pemerintah daerah dalam melakukan pemungutan pajak atas jasa spa pasca putusan Mahkamah Konstitusi.

B. Data Penelitian

Dalam penelitian hukum normatif, sumber penelitian lebih tepat disebut sebagai bahan hukum daripada data penelitian. Hal tersebut disebabkan karena objek yang dikaji berupa norma hukum, asas hukum, putusan pengadilan, dan

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

doktrin, bukan fakta empiris yang diperoleh melalui observasi atau wawancara. Menurut Peter Mahmud Marzuki, terdapat bahan hukum yang dapat digunakan berdasarkan berbagai macam tingkatnya yang dirinci sebagai berikut:[36]

1. Bahan Hukum Primer

   Bahan hukum primer merupakan bahan hukum yang memiliki kekuatan mengikat secara langsung, yang menjadi dasar keputusan hukum atau penerapan hukum, seperti perundang-undangan; putusan pengadilan; perjanjian internasional maupun konvensi yang diratifikasi. Dalam penelitian hukum ini, penulis menggunakan bahan hukum primer sebagai berikut:

   a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, khususnya Pasal 18 ayat (2) dan ayat (5) yang menjadi landasan konstitusional otonomi daerah dan kewenangan pemungutan pajak daerah;
   b. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, khususnya pasal-pasal yang mengatur tentang Pajak Barang dan Jasa Tertentu, terutama Pasal 50, Pasal 55, dan Pasal 58;
   c. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, sebagai pembanding untuk melihat bagaimana pengaturan pajak hiburan diatur sebelum lahirnya UU HKPD;

[36] Peter Mahmud Marzuki. *Penelitian Hukum: Edisi Revisi*. (Jakarta: Kencana Prenada Media, 2017), hlm 141-169.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

d. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 beserta seluruh pertimbangan hukum yang termuat di dalamnya, sebagai bahan hukum primer yang menjadi fokus utama analisis dalam penelitian ini.

2. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder merupakan bahan hukum yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer, yang dalam penelitian ini penulis gunakan untuk membantu memahami dan menafsirkan ketentuan-ketentuan dalam bahan hukum primer.[37] Bahan hukum tersebut meliputi buku-buku ilmu hukum, baik bidang hukum pajak, hukum tata negara, maupun hukum administrasi negara; jurnal-jurnal ilmiah yang membahas desentralisasi fiskal, otonomi daerah, dan implementasi putusan Mahkamah Konstitusi; hasil-hasil penelitian terdahulu yang relevan dengan tema penelitian; serta publikasi resmi dan berita dari lembaga negara, khususnya Mahkamah Konstitusi yang memberikan konteks dan lahirnya putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 yang menjadi objek kajian penelitian ini.

3. Bahan Hukum Tersier

Bahan hukum tersier merupakan rujukan terhadap bahan hukum primer dan sekunder, yang berfungsi membantu penulis dalam memahami istilah-istilah teknis yang ditemukan selama proses penelitian berlangsung.[38] Dalam penelitian ini, penulis menggunakan bahan hukum

[37] *Ibid*, hlm 169.
[38] Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum.* (Jakarta: UI-Press,1986), hlm 52.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

tersier berupa kamus hukum; Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI); ensiklopedia hukum; dan dokumen lain yang memberikan penjelasan tambahan.

C. Cara Pengumpulan Data

1. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kepustakaan atau studi dokumen, yaitu pengumpulan bahan hukum yang dilakukan dengan cara menelusuri, menghimpun, dan menelaah berbagai dokumen hukum maupun non-hukum yang relevan dengan isu hukum yang sedang dikaji.[39] Secara teknis, studi kepustakaan dalam penelitian ini dilakukan melalui beberapa langkah yang berurutan sebagai berikut:

a. Inventarisasi, yaitu mengumpulkan berbagai bahan hukum yang berpotensi relevan dengan tema penelitian, baik bersumber dari perpustakaan, basis data peraturan perundang-undangan daring, basis data putusan Mahkamah Konstitusi maupun basis data jurnal ilmiah;
b. Identifikasi, yaitu memilah bahan hukum yang telah terkumpul untuk menentukan mana yang benar-benar relevan dan mana yang tidak diperlukan dalam penelitian ini;

[39] *Ibid*, hlm 21-22.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

c. Klasifikasi, mengelompokkan bahan hukum yang telah teridentifikasi ke dalam kategori bahan hukum primer, sekunder, dan tersier sesuai dengan fungsinya masing-masing.

2. Alat Pengumpulan Data

Alat yang digunakan untuk mengumpulkan bahan hukum dalam penelitian ini adalah pedoman penelusuran dokumen yang berfungsi sebagai panduan bagi penulis agar pengumpulan bahan hukum dilakukan secara terarah dan tidak menyimpang dari fokus penelitian. Pedoman ini berisi daftar kata kunci yang digunakan dalam proses pencarian seperti kata kunci "pajak barang dan jasa tertentu", "pajak hiburan", "mandi uap spa", "putusan Mahkamah Konstitusi 19/PUU-XXII/2024", dan kata kunci sejenis lainnya yang berkaitan dengan tema penelitian ini.

Selain pedoman penelusuran dokumen, penulis juga menggunakan alat bantu berupa perangkat penelusuran berbasis elektronik untuk mengakses basis data resmi, antara lain laman resmi Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, basis data peraturan perundang-undangan, basis data jurnal ilmiah daring. Hal tersebut digunakan sebagai sarana untuk memperoleh bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder secara efisien dan dapat dipertanggungjawabkan keasliannya.

D. Analisis Data

Bahan hukum yang telah dikumpulkan kemudian secara kualitatif dengan menafsirkan norma hukum melalui penalaran hukum. Penelitian ini

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

menerapkan interpretasi gramatikal, sistematis, dan teleologis untuk memahami ketentuan dalam Undang-Undang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah serta Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024. Selanjutnya, bahan hukum yang telah ditafsirkan dianalisis menggunakan metode berpikir deduktif, yaitu menarik kesimpulan dari norma dan teori hukum yang bersifat umum menuju jawaban atas permasalahan mengenai kedudukan hukum jasa spa sebagai objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu, serta kewenangan pemerintah daerah dalam memungut pajak jasa spa pasca putusan Mahkamah.

E. Jalannya Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan melalui beberapa tahapan yang saling berkaitan. Tahap pertama diawali dengan identifikasi dan perumusan masalah penelitian melalui penelusuran terhadap peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, dan literatur yang relevan. Selanjutnya, penulis mengumpulkan bahan hukum primer, sekunder, dan tersier yang kemudian diklasifikasikan sesuai dengan kebutuhan penelitian. Bahan hukum tersebut dianalisis menggunakan metode interpretasi hukum dan penalaran deduktif untuk menjawab rumusan masalah yang telah ditetapkan. Tahapan terakhir yaitu menyusun hasil penelitian ke dalam sistematika penulisan skripsi yang terdiri dari Bab I sampai Bab V. Seluruh proses penelitian dilaksanakan melalui konsultasi dan bimbingan secara berkala dengan dosen pembimbing guna memastikan penelitian berjalan sesuai dengan kaidah penelitian hukum yang berlaku.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

F. Kendala dalam Penulisan Hukum

Dalam pelaksanaannya, penelitian ini tidak lepas dari berbagai kendala yang turut memengaruhi penulis dalam proses penulisan, sebagaimana yang dihadapi oleh penelitian hukum normatif yang mengangkat isu hukum yang masih relatif baru. Kendala pertama yang dihadapi penulis adalah minimnya literatur akademik yang secara spesifik membahas kedudukan jasa spa sebagai objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu maupun implikasi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024, mengingat putusan tersebut baru diucapkan pada awal tahun 2025, sehingga belum banyak jurnal ilmiah maupun buku yang membahasnya secara mendalam.

Kendala kedua berkaitan dengan keterbatasan akses terhadap data primer mengenai respons konkret pemerintah daerah pasca putusan, sebab tidak seluruh pemerintah daerah mempublikasikan secara terbuka informasi mengenai status penyesuaian peraturan daerahnya terhadap putusan Mahkamah Konstitusi tersebut. Hal tersebut membuat penulis harus mengandalkan pemberitaan media massa dan keterangan dari asosiasi pelaku usaha untuk memperoleh gambaran mengenai variasi respons antar daerah.

Terlepas dari berbagai kendala tersebut, peneliti berupaya untuk tetap menjaga kualitas dan validitas penelitian ini dengan cara melakukan triangulasi sumber, yaitu membandingkan informasi yang diperoleh dari satu sumber dengan sumber lainnya untuk memastikan konsistensi dan akurasi data. Dengan demikian, meskipun terdapat sejumlah keterbatasan, penelitian ini tetap

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

diupayakan untuk memberikan hasil analisis yang akurat, sistematis, dan dapat dipertanggungjawabkan secara akademik.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

BAB IV

PEMBAHASAN

A. Kedudukan Hukum Jasa Spa sebagai Objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu dalam Kerangka UU HKPD Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024

1. Norma Asal dan Pergeseran Maknanya

Sebelum menganalisis perubahan yang ditimbulkan oleh Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024, terlebih dahulu perlu dipahami pengaturan jasa spa dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Undang-undang tersebut mengatur jasa spa dalam sistem Pajak Barang dan Jasa Tertentu sejak undang-undang tersebut diundangkan. Pemahaman atas kondisi awal ini sangat penting dan bukan hanya sekadar sebagai latar belakang saja, melainkan sebagai tolok ukur untuk mengukur seberapa jauh pergeeseran pemaknaan yang terjadi setelah putusan Mahkamah. Apabila tanpa gambaran yang jelas tentang norma asalnya, penilaian atas perubahan pemaknaan tersebut tidak akan memiliki landasan yang kokoh.

Pasal 50 UU HKPD menetapkan bahwa objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu yang selanjutnya disebut PBJT mencakup penjualan, penyerahan, dan/atau konsumsi barang dan jasa tertentu yang meliputi makanan dan/atau minuman; tenaga listrik; jasa perhotelan; jasa parkir; dan jasa kesenian dan

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

hiburan.[40] Dari lima kategori objek PBJT tersebut, jasa kesenian dan hiburan merupakan kategori yang paling luas cakupannya. Sebagaimana diuraikan lebih lanjut dalam Pasal 55 ayat (1) yang berbunyi:

"Jasa Kesenian dan Hiburan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 50 huruf e meliputi:

a. tontonan film atau bentuk tontonan audio visual lainnya yang dipertontonkan secara langsung di suatu lokasi tertentu;
b. pergelaran kesenian, musik, tari, dan/atau busana;
c. kontes kecantikan;
d. kontes binaraga;
e. pameran;
f. pertunjukan sirkus, akrobat, dan sulap;
g. pacuan kuda dan perlombaan kendaraan bermotor;
h. permainan ketangkasan;
i. olahraga permainan dengan meggunakan tempat/ruang dan/atau peralatan dan perlengkapan untuk olahraga dan kebugaran;
j. rekreasi wahana air, wahana ekologi, wahana Pendidikan, wahana budaya,wahana salju, wahana permainan, pemancingan, agrowisata, dan kebun Binatang;
k. panti pijat dan pijat refleksi; dan
l. diskotek, karaoke, kelab malam, bar, dan mandi uap/spa."

Perincian pengaturan dalam pasal ini menujukkan bahwa pembentuk undang-undang memandang kelompok jasa kesenian dan hiburan memiliki cakupan yang luas dan beragam. Cakupan ini meliputi berbagai bentuk usaha yang menyediakan layanan untuk kesenangan, rekreasi, dan hiburan masyarakat.

Hal yang menjadi titik persoalan utama dalam penelitian ini adalah ditetapkannya tarif PBJT khusus yang jauh lebih tinggi terhadap lima jenis usaha tertentu dalam kelompok jasa kesenian dan hiburan tersebut. Pasal 58

[40] Pasal 50 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

ayat (2) UU HKPD menetapkan bahwa khusus untuk diskotek, karaoke, kelab malam, bar, dan mandi uap/spa, tarif PBJT ditetapkan paling rendah 40 persen dan paling tinggi 75 persen. Adapun bunyi ketentuan tersebut adalah sebagai berikut:

> *"Khusus untuk Jasa Kesenian dan Hiburan berupa diskotek, karaoke, kelab malam, bar, dan mandi uap/spa, tarif PBJT ditetapkan paling rendah 40% (empat puluh persen) dan paling tinggi 75% (tujuh puluh lima persen)."*

Rentang tarif ini sangat berbeda apabila dibandingkan dengan tarif PBJT umum yang berlaku bagi objek-objek lain yang ditetapkan paling tinggi 10 persen untuk jasa kesenian dan hiburan selain kelima jenis tersebut. Bahkan, terdapat tarif yang lebih rendah lagi untuk jasa kuliner (makanan dan/atau minuman), jasa kebugaran, dan jasa perhotelan. Dengan kata lain, pembentuk undang-undang menempatkan mandi uap/spa dalam kelompok usaha yang secara fiskal mendapatkan perlakuan tersendiri dan secara eksplisit dipisahkan dari jenis-jenis jasa lainnya melalui penerapan tarif yang jauh melampaui rata-rata.

Dari sudut pandang teori hukum pajak yang telah diuraikan di atas, bahwa tarif yang tinggi semacam itu pada dasarnya mengemban fungsi *regulerend*, yaitu fungsi pajak sebagai alat pengatur perilaku konsumsi masyarakat, bukan semata-mata sebagai instrument penerimaan negara.[41] Logika di balik pengenaan tarif tinggi terhadap diskotek, karaoke, kelab malam, dan bar dapat dipahami sebagai upaya negara untuk membatasi pertumbuhan

[41] Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, hlm. 9-12.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

industri hiburan malam yang dipandang memiliki potensi eksternalitas negatif bagi masyarakat. Eksternalitas negatif ini misalnya gaya hidup konsumtif, potensi penyalahgunaan alkohol, dan berbagai dampak sosial lainnya. Persoalannya adalah ketika mandi uap/spa dimasukkan ke dalam kelompok yang sama, padahal secara substantif karakter layanannya berbeda secara mendasar dari keempat jenis usaha tersebut. Penyamaan perlakuan fiskal ini adalah persoalan yang kemudian melahirkan keberatan konstitusonal dan berujung pada pengajuan permohonan pengujian undang-undang kehadapan Mahkamah Konstitusi.

Bahwa penyandingan mandi uap/spa dengan diskotek, karaoke, kelab malam, dan bar dalam satu klausul tarif khusus tampaknya tidak disertai penjelasan normatif yang memadai dalam naskah akademik maupun penjelasan resmi UU HKPD. Penjelasan Pasal 58 ayat (2) hanya menyatakan "cukup jelas," tanpa memberikan elaborasi mengenai dasar pertimbangan pengelompokkan tersebut. Ketiadaan penjelasan ini, dalam perspektif teori perundang-undangan yang dikemukakan oleh Maria Farida Indrati Soeprapto, mengindikasikan bahwa pembentuk undang-undang memandang pengelompokkan tersebut sebagai sesuatu yang dengan sendirinya dapat dipahami oleh pembaca norma, padahal justru ketiadaan dasar pertimbangan yang eksplisit inilah yang kemudian membuka ruang bagi perdebatan konstitusional.[42]

[42] Soeprapto, *Ilmu Perundang-Undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, hlm. 90.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

2. Duduk Perkara: Permohonan dan Dasar Pengujian Konstitusional

Keberatan atas pengaturan tersebut tidak hanya berhenti pada tataran keluhan pelaku usaha, melainkan menempuh jalur formal melalui permohonan pengujian undang-undang yang tergistrasi dalam Perkara Nomor 19/PUU-XXII/2024 di Mahkamah Konstitusi. Perkara ini disidangkan bersamaan dengan Perkara Nomor 31/PUU-XXII/2024 dan Perkara Nomor 32/PUU-XXII/2024 yang sama-sama mempersoalkan ketentuan tarif khusus PBJT dalam UU HKPD, namun dengan pemohon dan sudut pandang yang berbeda. Khusus Perkara Nomor 19/PUU-XXII/2024, para pemohonnya adalah pelaku usaha di sektor mandi uap/spa yang secara langsung terdampak oleh penerapan tarif PBJT khusus, yaitu 40 sampai 75 persen terhadap usaha mereka.

Para pemohon dalam perkara ini mengajukan dua dalil konstitusional yang saling berkaitan. Dalil pertama menyasar Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD, dengan argumentasi bahwa penempatan mandi uap/spa dalam satu kelompok dengan diskotek, karaoke, kelab malam, dan bar tidak mencerminkan karakter sesungguhnya dari jasa yang mereka berikan. Pada hakikatnya, mandi uap/spa merupakan layanan berbasis kesehatan dan kebugaran tradisional, bukan hiburan rekreasional semata. Para pemohon menggunakan Pasal 28D ayat (1) Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengenai jaminan kepastian hukum yang adil sebagai dasar pengujian, dengan

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

alasan bahwa pengelompokkan tersebut menimbulkan ketidakpastian hukum dari stigma negatif terhadap usaha spa.[43]

Dalil kedua menyasar pada Pasal 58 ayat (2) UU HKPD secara langsung dengan argumentasi bahwa tarif PBJT khusus 40 sampai 75 persen terlalu tinggi, tidak proporsional, dan berpotensi mematikan keberlangsungan usaha spa yang pada dasarnya memiliki karakter berbeda dengan keempat jenis usaha hiburan malam lainnya. Para pemohon merujuk perbandingan dengan tarif hiburan di beberapa negara tetangga yang jauh lebih rendah sebagai argumen pendukung. Dasar pengujian yang digunakan untuk dalil ini adalah Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 mengenai perlakuan yang tidak diskriminatif. Argumentasinya adalah bahwa menyamakan tarif pajak usaha yang berbeda karakter merupakan bentuk perlakuan yang tidak adil dan diskriminatif.

Pemahaman atas dua dalil dan dasar pengujian yang berbeda ini penting karena Mahkamah Konstitusi akhirnya memberikan respons yang berbeda terhadap keduanya, sebagaimana. Hal ini memiliki konsekuensi hukum yang signifikan terhadap kedudukan hukum jasa spa pasca putusan, dan sekaligus menjadi dasar analisis mengenai anomali yuridis yang menjadi salah satu temuan utama dalam penelitian ini.

3. Ratio Decidendi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024

Pada tanggal 3 Januari 2025, Mahkamah Konstitusi membacakan amar Putusan Nomor 19/PUU-XXII/2024 dalam sidang pleno yang terbuka untuk

[43] Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 28D ayat (1).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

umum. Terhadap dalil pertama yang menyasar Pasal 55 ayat (1) huruf 1 UU HKPD, Mahkamah mengabulkan permohonan untuk sebagian. Bunyi amar yang relevan adalah sebagai berikut:[44]

> *"Frasa 'dan mandi uap/spa' dalam Pasal 55 ayat (1) huruf l Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Kewenangan antara "Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah 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."*

Setidaknya terdapat lima model perkembangan putusan Mahkamah Konstitusi, di antaranya:[45]

a. Putusan sederhana *(simple constitutional/unconstitutional),*

   Putusan yang secara tegas menyatakan suatu norma konstitusional atau inkonstitusional tanpa memberikan syarat, penafsiran, maupun, perintah tertentu;

b. Putusan konstitusional bersyarat *(conditionally constitutional)*,

   Putusan yang menyatakan suatu norma tetap konstitusional sepanjang dimaknai atau diterapkan sesuai syarat yang ditentukan Mahkamah Konstitusi;

c. Putusan inkonstitusional bersyarat *(conditionally inconstutional),*

---

[44] Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, Putusan Nomor 19/PUU-XXII/2024 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

[45] Syukri Asy'ari, Meyrinda Rahmawaty Hilipito, dan Mohammad Mahrus Ali, "Model dan Implementasi Putusan Mahkamah Konstitusi dalam Pengujian Undang-Undang (Studi Putusan Tahun 2003-2012)," Jurnal Konstitusi 10, no. 4 (2013): 694.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Putusan yang menyatakan suatu norma bertentangan dengan UUD 1945 sepanjang tidak dimaknai sesuai syarat yang ditetapkan Mahkamah Konstitusi;

d. Putusan yang pemberlakuannya ditunda *(limited constitutional),*

   Putusan yang menyatakan suatu norma bertentangan dengan UUD 1945, namun akibat hukumnya baru berlaku setelah jangka waktu tertentu; dan

e. Putusan yang merumuskan norma baru,

   Putusan di mana Mahkamah Konstitusi tidak hanya membatalkan atau menafsirkan norma yang diuji, tetapi juga merumuskan atau menambahkan norma baru sebagai solusi konstitusional.

Dari kelima model putusan di atas, Putusan Mahkamah Nomor 19/PUU-XXII/2024 merupakan model putusan inkonstitusional bersyarat. Putusan inkonstitusional bersyarat menempatkan norma yang diuji tidak dihapus dari sistem hukum, melainkan diberi kondisi pemaknaan tertentu yang wajib dipenuhi agar norma tersebut dapat dinyatakan konstitusional.

Pertimbangan utama Mahkamah dalam mengabulkan dalil pertama ini bertumpu pada dua argumentasi yang saling menopang dan berkaitan. Argumentasi pertama bersifat sosiologis. Dalam pembacaan pertimbangan Hakim Konstitusi Arief Hidayat menyatakan:[46]

[46]Hakim Konstitusi Arief Hidayat dalam pembacaan pertimbangan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024, sebagaimana dikutip dalam "MK Putuskan Spa Masuk Jasa Pelayanan Kesehatan Tradisional, Bukan Tempat Hiburan," Kompas.com, 5 Januari 2025,

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

> *"Pengelompokkan mandi uap/spa Bersama diskotek, karaoke, kelab malam, dan bar tidak memberikan jaminan kepastian hukum atas keberadaan mandi uap/spa sebagai jasa pelayanan kesehatan tradisional dan menimbulkan kekhawatiran serta stigma negatif di tengah masyarakat terhadap pemanfaatan layanan tersebut."*

Mahkamah memandang bahwa stigma tersebut berpotensi menghambat pemanfaatan layanan spa oleh masyarakat yang sesungguhnya merupakan bagian dari upaya promotif dan preventif dalam bidang kesehatan. Adapun pengelompokkan tersebut bertentangan dengan jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin pada Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

Argumentasi kedua bersifat sistematif-normatif, yakni Mahkamah merujuk pada kerangka hukum kesehatan tradisional yang sudah ada dan berlaku dalam sistem hukum Indonesia. Di sini, Mahkamah mempertimbangkan bahwa pelayanan kesehatan tradisional, termasuk di dalamnya terdapat layanan berbasis air dan pijat tradisional yang menjadi karakteristik utama dari jasa spa, telah mendapat pengakuan dan perlindungan hukum secara tegas. Pengakuan tersebut pada mulanya diatur dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan. Di samping itu, pengaturan mengenai pelayanan Kesehatan tradisional masih mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 103 Tahun 2014 tentang Pelayanan Kesehatan Tradisional sepanjang tidak bertentangan dengan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 maupun peraturan pelaksana yang lebih baru. Keberadaam kerangka hukum kesehatan tradisional yang sudah jelas ini digunakan oleh

---

https://nasional.kompas.com/read/2025/01/05/12324201/mk-putuskan-spa-masuk-jasa-pelayanan-kesehatan-tradisional-bukan-tempat (diakses 19 Juni 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Mahkamah sebagai argumen yang sistematis. Penempatan spa dalam kategori hiburan bertentangan dengan semangat dan arah kebijakan sistem hukum Indonesia secara keseluruhan. Hal ini justru membuktikan bahwa negara mengakui dan mendorong pengembangan pelayanan kesehatan tradisional sebagai bagian yang terpadu dari sistem kesehatan nasional.

Mahkamah memilih putusan inkonstitusional bersyarat sebagai bentuk kehati-hatian dalam menyelesaikan persoalan konstitusional yang dihadapkan kepadanya. Mahkamah tidak membatalkan norma secara keseluruhan, melainkan hanya mengubah pemaknaannya agar sesuai dengan konstitusi. Keberlakuan norma tetap dipertahankan, sementara kepastian hukum dan pelaksanaan kewenangan pemerintah daerah dalam pemungutan pajak tetap dapat berjalan. Apabila Mahkamah memilih untuk menghapus seluruh frasa “dan mandi uap/spa” dari Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD, maka jasa spa akan keluar sepenuhnya dari daftar objek PBJT kategori jasa kesenian dan hiburan, yang kemudian akan menimbulkan pertanyaan lebih lanjut mengenai apakah spa masuk ke kategori jasa kebugaran atau justru tidak dapat dipungut PBJT sama sekali. Dengan memilih model inkonstitusional bersyarat, Mahkamah menghindari kekosongan pengaturan itu, sekaligus memberikan pemaknaan baru yang lebih tepat tanpa harus mengubah struktur normatif PBJT secara keseluruhan. Meskipun solusi ini secara structural lebih aman, namun tetap menyisakan ketidaksinkronan tersendiri.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

4. Implikasi Penolakan Dalil Tarif terhadap Kepastian Hukum

Gambaran tentang kedudukan hukum jasa spa pasca putusan tidak akan lengkap tanpa mencermati nasib dari dalil kedua para pemohon yang menyasar norma tarif dalam Pasal 58 ayat (2) UU HKPD. Terhadap dalil ini, Mahkamah menyatakan permohonan tidak beralasan menurut hukum. Pertimbangan Mahkamah didasarkan pada doktrin *open legal policy*, yakni bahwa penentuan besaran tarif pajak merupakan kebijakan hukum terbuka yang sepenuhnya menjadi ranah kewenangan pembentuk undang-undang. Landasan konstitusional dari posisi Mahkamah ini adalah Pasal 23A UUD 1945 yang berbunyi:

> *"Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang."*

Dengan keadaan yang demikian, Mahkamah menegaskan batas kewenangannya sendiri, yaitu melakukan pengujian konstitusional dapat mengoreksi kategori dan pemaknaan suatu norma, akan tetapi tidak dapat mendikte besaran angka dalam kebijakan fiskal yang sudah menjadi domain eksklusif DPR bersama pemerintah.

Konsekuensi dari penolakan dalil kedua ini adalah lahirnya suatu keadaan normatif yang tidak lazim dalam sistem perpajakan. Di satu sisi, jasa spa kini wajib dipahami sebagai pelayanan kesehatan tradisional yang secara konseptual tidak selayaknya disamakan dengan usaha hiburan malam yang memiliki eksternalitas negatif. Terkait tarif, tarif pajaknya masih tetap berada pada rentang 40 sampai 75 persen. Angka tersebut secara historis dirancang

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

sebagai disinsentif terhadap pertumbuhan usaha hiburan malam. Kondisi ini menciptakan apa yang penulis sebut sebagai ketidaksinkronan yuridis, yaitu suatu keadaan di mana perubahan pada dimensi klasifikasi tidak diikuti oleh perubahan yang sepadan pada dimensi tarif dalam satu norma yang secara logika semestinya berjalan beriringan.

Dari perspektif teori hukum pajak mengenai fungsi *regulerend*, yang mana fungsi pajak sebagai alat pengatur perilaku konsumsi masyarakat dan bukan hanya sebagai instrumen penerimaan negara. Maka, ketidaksinkronan ini memiliki dimensi yang lebih dalam dari sekadar persoalan angka. Tarif pajak yang tinggi sebagai instrumen fungsi *regulerend* bermakna bahwa negara secara sengaja membuat suatu jenis konsumsi menjadi lebih mahal untuk mengurangi permintaan terhadapnya, karena konsumsi tersebut dipandang merugikan masyarakat. Apabila negara melalui putusan Mahkamah Konstitusi sudah menyatakan bahwa spa adalah pelayanan kesehatan tradisional yang justru perlu didorong pemanfaatannya demi kesehatan masyarakat, maka tarif tinggi yang berfungsi sebagai disinsentif konsumsi tersebut bertentangan secara konseptual dengan kebijakan kesehatan yang hendak dicapai. Inilah titik di mana ketidaksinkronan yuridis ini tidak sekadar merupakan persoalan teknis perpajakan, namun juga menyentuh inkonsistensi kebijakan antara rezim hukum pajak dan rezim hukum kesehatan yang beroperasi dalam satu sistem hukum yang sama.

Bahwa ketidaksinkronan ini berbeda dari ketidaksinkronan norma pada umumnya yang dapat diselesaikan melalui asas *lex specialis derogat legi*

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

generali atau asas *lex posterior derogat legi priori*. Ketidaksinkronan yang terjadi di sini berada dalam satu undang-undang yang sama, antara dua pasal yang keduanya tetap berlaku dan tidak ada yang dibatalkan. Namun logika kebijakan yang mendasarinya tidak lagi sejalan setelah salah satu di antaranya dimaknai ulang secara berbeda oleh Mahkamah Konstitusi. Salah satu jalan keluar yang sesungguhnya dari ketidaksinkronan ini, sebagaimana akan direkomendasikan adalah melalui revisi legislatif oleh DPR dan pemerintah, bukan melalui jalur penafsiran atau penerapan asas hukum.

5. Kedudukan Spa dalam Struktur PBJT: Dua Lapis Kedudukan Hukum

Berdasarkan pemaparan, kini dapat dirumuskan secara sistematis bagaimana kedudukan hukum jasa spa dalam kerangka UU HKPD setelah Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024. Kedudukan tersebut bersifat dua lapis yang tidak dapat dipahami secara tunggal dan tidak pula dipisahkan antara satu lapisan dengan lapisan lainnya, karena keduanya berjalan bersamaan dalam satu norma hukum yang sama.

Lapisan pertama bersifat formal-struktural. Pada lapisan ini, jasa spa tetap berada dalam kerangka objek PBJT kategori jasa kesenian dan hiburan sebagaimana diatur dalam Pasal 55 UU HKPD. Pilihan ini konsisten dengan karakter model putusan inkonstitusional bersyarat yang tidak menghilangkan norma, melainkan hanya menambahkan syarat pemaknaan. Pada lapisan ini, secara formal jasa spa masih dapat dikenai PBJT berdasarkan Pasal 55 dan pemerintah daerah tetap memiliki kewenangan untuk memungutnya.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Lapisan kedua bersifat substansial-konseptual. Pada lapisan ini, jasa spa tidak lagi dapat dipahami atau diperlakukan sebagai representasi dari jasa hiburan rekreasional yang sejenis dengan diskotek, karaoke, kelab malam, dan bar. Setiap pembaca norma, termasuk aparatur pajak, pengusaha, dan pemerintah daerah selaku pembentuk peraturan daerah wajib membaca frasa mandi uap/spa dalam Pasal 55 ayat (1) huruf l dengan kesadaran bahwa secara konstitusional frasa tersebut kini bermakna sebagai bagian dari pelayanan kesehatan tradisional. Kewajiban pemaknaan ulang ini berlaku secara otomatis sejak putusan diucapkan berdasarkan sifat final, mengikat, dan erga omnes dari putusan Mahkamah Konstitusi.

Dua lapis kedudukan ini bukan merupakan kontradiksi yang harus diselesaikan dengan memilih salah satu, melainkan merupakan keadaan peralihan yang inheren dalam model putusan inkonstitusional bersyarat. Keadaan ini memiliki implikasi secara langsung terhadap rumusan masalah kedua penelitian ini, yaitu mengenai bagaimana seharusnya kewenangan pemerintah daerah dijalankan dalam kondisi di mana norma yang menjadi dasar pemungutannya telah mengalami pergeseran makna pada lapisan kedua, sementara pada lapisan pertama norma tersebut masih berlaku formal. Pertanyaan ini menjadi semakin mendesak ketika dihadapkan pada kenyataan lapangan yang menunjukkan bahwa sebagian besar pemerintah daerah belum melakukan penyesuaian terhadap peraturan daerahnya, suatu fakta yang akan dianalisis secara rinci dalam bagian kedua bab pembahasan ini.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Uraian pada pembahasan di atas telah memberikan jawaban atas rumusan masalah pertama penelitian ini secara normatif. Jasa spa kini memiliki kedudukan hukum yang bersifat dua lapis, dengan segala konsekuensi ketidaksinkronan yuridis yang menyertainya. Namun jawaban atas rumusan masalah pertama sendiri belum tuntas, karena munculnya pertanyaan lanjutan yang tidak kalah urgensinya. Apabila kedudukan hukum jasa spa sudah bergeser pada lapisan substantif-konseptual, bagaimana seharusnya keadaan itu tercermin dalam praktik pemungutan pajak yang dijalankan oleh pemerintah daerah? Apakah kewenangan yang selama ini dimiliki pemerintah daerah untuk memungut pajak atas jasa spa masih dapat dianggap konstitusional apabila praktik pemungutannya belum menyesuaikan diri dengan pemaknaan baru tersebut? Dua pertanyaan inilah yang menjadi fokus analisis pada bagian B berikut ini, yang sekaligus merupakan jawaban atas rumusan masalah kedua penelitian ini.

B. Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Memungut Pajak atas Jasa Spa secara Konstitusional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024

1. Sumber dan Karakter Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Memungut Pajak

Sebelum menilai apakah kewenangan pemerintah daerah dalam memungut pajak atas jasa spa masih dapat dijalankan secara konstitusional pasca putusan, perlu dipetakan terlebih dahulu dari mana kewenangan itu berasal dan bagaimana karakter yuridisnya. Ketika membahas teori kewenangan, menurut Hadjon, setiap tindakan pemerintahan harus dapat

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

dilacak sumbernya kepada suatu kewenangan yang sah, baik yang diperoleh melalui atribusi, delegasi, maupun mandat.[47] Kewenangan memungut pajak daerah yang dimiliki oleh pemerintah daerah pada dasarnya merupakan kewenangan yang diperoleh melalui atribusi, yaitu kewenangan yang bersumber langsung dari norma perundang-undangan, mulai dari konstitusi hingga undang-undang, tanpa melalui perantara pemberian kuasa dari orang lain.

Kewenangan atributif ini diatur dalam Pasal 18 ayat (2) UUD 1945 yang berbunyi:

> *"Pemerintah daerah provinsi, daerah kabupaten, dan kota mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan."*

Ketentuan inilah yang menjadi landasan konstitusional atributif bagi kewenangan pemerintah daerah untuk mengatur dan mengelola sumber-sumber pendapatan asli daerahnya, termasuk kewenangan dalam memungut pajak daerah. Dalam kerangka teori otonomi daerah yang dikemukakan oleh Bagir Manan, bahwa kewenangan fiskal daerah dipandang sebagai perwujudan konkret dari *local taxing power*, yaitu kemampuan daerah untuk menghimpun penerimaan dari sumber-sumber yang berada dala, wilayahnya sendiri sebagai syarat terwujudnya otonomi yang bermakna.[48]

Kewenangan atributif dari Pasal 18 ayat (2) UUD 1945 tersebut kemudian diturunkan dan diperinci melalui undang-undang organik, dalam hal

[47] Hadjon, Pengantar Hukum Administrasi Indonesia, hlm 130.
[48] Manan, *Menyongsong Fajar Otonomi Daerah,* hlm. 27-29.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

ini Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Undang-undang ini secara spesifik mendelegasikan kewenangan pemungutan PBJT kepada pemerintah daerah, termasuk penetapan jenis objek, tarif dalam batas yang ditentukan, dan tata cara pemungutannya melalui peraturan daerah. Dengan kata lain, kewenangan pemerintah daerah dalam memungut pajak atas jasa spa sebelum putusan bersumber pada rantai atribusi yang runtut sebagai berikut: Pasal 18 ayat (2) UUD 1945 → Pasal 50 dan Pasal 55 UU HKPD → Peraturan Daerah tentang PBJT. Kewenangan ini, sebagaimana ciri khas kewenangan atributif dalam teori Hadjon, tidak dapat dicabut atau direduksi oleh organ lain di luar pembentuk norma yang memberikan atribusinya, kecuali norma pemberi atribusi itu sendiri yang berubah.

Persoalan yang kemudian muncul adalah meskipun tidak mencabut Pasal 50 dan Pasal 55 UU HKPD sebagai sumber kewenangan atributif, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 telah mengubah cara membaca objek yang menjadi sasaran kewenangan itu. Dengan kata lain, eksistensi kewenangannya tidak dihapus, namun ruang lingkup substantif dari objek yang dapat dipungut pajaknya berdasarkan kewenangan tersebut telah mengalami pergeseran kewenangan pemungutan pajak oleh pemerintah daerah.

2. Daya Berlaku Putusan Mahkamah Konstitusi terhadap Kewenangan Pemerintah Daerah: Erga Omnes dan Konsekuensinya

Untuk memahami sejauh mana putusan Mahkamah Konstitusi mempengaruhi kewenangan pemerintah daerah, perlu dicermati dengan

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

seksama mengenai sifat daya berlaku putusan tersebut. Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 menyatakan bahwa Mahkamah Konstitusi mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final. Sifat final ini bermakna bahwa putusan Mahkamah memperoleh kekuatan hukum tetap seketika sejak diucapkan, tanpa memerlukan proses verifikasi atau pengesahan dari lembaga negara manapun.

Selain sifat final, adapun yang tidak kalah penting untuk diperhatikan adalah sifat mengikat putusan Mahkamah Konstitusi yang berlaku *erga omnes*, artinya mengikat bagi semua pihak, bukan hanya bagi para pihak yang berperkara sebagaimana lazimnya putusan pengadilan pada umumnya yang berlaku *inter partes*. Asas *erga omnes* dalam putusan Mahkamah Konstitusi ini memiliki konsekuensi yang luar biasa, pemaknaan baru atas frasa "dan mandi uap/spa" dalam Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD yang ditetapkan oleh Mahkamah pada tanggal 3 Januari 2025 mengikat seluruh pemerintah daerah di Indonesia, seluruh aparatur pajak, seluruh pelaku usaha spa, dan seluruh warga negara, tanpa pengecualian.[49]

Konsekuensi langsung dari sifat final dan *erga omnes* ini terhadap kewenangan pemerintah daerah adalah bahwa sejak tanggal 3 Januari 2025, setiap pemerintah daerah yang memungut pajak atas jasa spa wajib menjalankan kewenangannya dengan memperlakukan spa sesuai pemaknaan baru yang ditetapkan Mahkamah, yaitu sebagai bagian dari pelayanan kesehatan

[49] Business Law BINUS University, "Asas *Erga Omnes* dalam Putusan Mahkamah Konstiitusi."

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

tradisional. Kewajiban ini bukan bergantung pada apakah pemerintah daerah yang bersangkutan telah merevisi peraturan daerahnya, melainkan berlaku secara langsung berdasarkan sifat final dan *erga omnes* dari putusan itu sendiri. Hal inilah yang membedakan antara putusan inkonstitusional bersyarat dengan perubahan undang-undang biasa yang memerlukan proses legislasi terlebih dahulu sebelum berlaku.

Terdapat satu perbedaan konseptual di sini, yaitu antara kewajiban hukum yang lahir dari putusan Mahkamah dengan kenyataan praktis implementasinya. Kewajiban hukum untuk memperlakukan spa sesuai pemaknaan baru berlaku sejak hari pertama putusan diucapkan, namun kenyataan praktis menunjukkan bahwa sebagian besar pemerintah daerah membutuhkan waktu dan proses untuk menyesuaikan peraturan daerahnya. Jeda antara kewajiban hukum dan kenyataan praktis ini yang menciptakan zona keabuan dalam penilaian konstitusionalitas kewenangan pemerintah daerah.

3. Analisis Peraturan Daerah: Kota Denpasar, Kota Bandung, dan Kota Surabaya

Pemilihan Kota Denpasar, Kota Bandung, dan Surabaya sebagai objek analisis peraturan daerah dalam penelitian ini didasarkan pada tiga pertimbangan yang saling terkait. Tiga pertimbangan tersebut diantaranya karena industri spa secara signifikan terdapat di dalam ketiga kota tersebut, kemudian adanya representasi geografis yang cukup berbeda yang mencerminkan keberagaman karakteristik daerah, dan keberadaan peraturan daerah yang yang telah berlaku sebelum Putusan MK 19/PUU-XXII/2024

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

dibacakan yang dapat digunakan sebagai cermin untuk mengukur kesenjangan antara norma lama dengan tafsir konstitusional yang baru.

Kota Denpasar dipilih karena Bali merupakan salah satu pusat industri spa nasional. Ketua Inisiator Bali Spa Bersatu mencatat terdapat 1.673 usaha spa yang beroperasi di Bali.[50] Kota Bandung dipilih karena kedudukan istimewanya sebagai pusat pariwisata urban Jawa Barat yang memiliki mayoritas konsumen spa dari wisatawan domestik. Sebelumnya, Kabupaten Bandung telah menerapkan tarif pajak atas mandi uap/spa sebesar 50 persen berdasarkan UU PDRD.[51] Secara historis beban pajak atas spa kota Bandung bahkan lebih tinggi dari batas bawah yang diterapkan UU HKPD. Sementara Kota Surabaya dipilih karena statusnya sebagai pusat ekonomi terbesar di Jawa Timur dengan basis penduduk produktif yang tinggi, tercatat 3,02 juta jiwa pada 2024 dengan 66,16 persen berada pada kelompok usia produktif.[52] Perda Kota Surabaya Nomor 7 Tahun 2023 juga menampilkan ketidaksinkronan normatif yang paling mencolok di antara ketiga perda yang dikaji yang ada pada Pasal 27 perda tersebut dengan mengenakan tarif PBJT sebesar 50 persen dengan menambahkan panti pijat dan refleksi ke dalam kelompok yang sama bersama mandi uap/spa, karaoke dewasa, diskotek, kelab malam, dan bar, padahal kedua

[50] I Gusti Ketut Jayeng Saputra, Ketua Inisiator Bali Spa Bersatu, sebagaimana dikutip dalam "Bali Spa Bersatu Desak Pemerintah Keluarkan Spa dari Pajak Hiburan," *Koranjuri.com*, 27 Januari 2024, diakses 15 Juli 2026, https://koranjuri.com/bali-spa-bersatu-desak-pemerintah-keluarkan-spa-dari-pajak-hiburan/ (diakses 16 Juli 2026).
[51] Siaran Pers Kemenko Perekonomian HM.4.6/19/SET.M.EKON.3/01/2024.
[52] Badan Pusat Statistik Kota Surabaya, *Kota Surabaya Dalam Angka 2024* (Surabaya: BPS Kota Surabaya, 2024), sebagaimana dikutip dalam "Jumlah Penduduk Kota Surabaya 3,02 Juta Jiwa Data per 2024," *Databoks*, https://databoks.katadata.co.id/en/demographics/statistics/f16e2318ee4c018/surabaya-city-population-302-million-2024-data (diakses 15 Juli 2026).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

jenis usaha tersebut tidak tercantum dalam Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD, sehingga Perda Surabaya menghadirkan perbedaan terhadap prinsip *closed list system* yang tidak ditemukan pada kedua perda lainnya.

Untuk itu, guna memberikan pijakan faktual yang konkret bagi analisis ini, penelitian ini menelaah tiga peraturan daerah yang diberlakukan di wilayah dengan industri spa dan *wellness* yang signifikan secara ekonomi, yaitu Peraturan Daerah Kota Denpasar Nomor 5 Tahun 2023, Peraturan Daerah Kota Bandung Nomor 1 Tahun 2024, dan Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 7 Tahun 2023, ketiganya mengatur tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Ketiga peraturan daerah ini diundangkan sebelum Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 diucapkan, dan karena itu menjadi cermin yang tepat untuk melihat bagaimana kerangka pengaturan lama masih bertahan di tingkat daerah setelah putusan berlaku.

Peraturan Daerah Kota Denpasar Nomor 5 Tahun 2023 dalam Pasal 24 ayat (2) mengatur bahwa tarif PBJT untuk diskotek, karaoke, kelab malam, bar, dan mandi uap/spa ditetapkan sebesar 40 persen.[53] Redaksi paal ini secara tekstual identik dengan pengelompokkan yang terdapat dalam Pasal 58 ayat (2) UU HKPD, tanpa ada kualifikasi atau penambahan frasa yang membedakan karakter mandi uap/spa dari keempat jenis usaha hiburan lainnya. Pemerintah Kota Denpasar kemudian menerbitkan Peraturan Wali Kota Denpasar Nomor 2 Tahun 2024 tentang Pemberian Insentif Fiskal yang menurunkan tarif menjadi

[53] Pemerintah Kota Denpasar, Peraturan Daerah Kota Denpasar Nomor 5 Tahun 2023 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Pasal 24 ayat (2).

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

15 persen.[54] Penyesuaian ini didasarkan pada pertimbangan pemulihan ekonomi pasca pandemi, bukan sebagai respons atas putusan Mahkamah Konstitusi yang bahkan belum ada pada saat perwali tersebut diterbitkan. Perwali tersebut hanya menyentuh besaran tarif, bukan redaksi klasifikasi dalam perda induknya, sehingga secara substansial Kota Denpasar masih mengklasifikasikan mendi uap/spa dalam kelompok yang sama dengan diskotek dan kelab malam.

Pemerintah Daerah Kota Bandung Nomor 1 Tahun 2024 dalam Pasal 29 menerapkan pola pengaturan yang serupa, dengan mencantumkan mandi uap/spa dalam satu klausul bersama diskotek, karaoke, kelab malam, dan bar dengan tarif PBJT khusus 40 persen.[55] Perda ini diundangkan pada tahun 2024, jauh lebih dekat ke tanggal putusan Mahkamah Konstitusi dibandingkan perda Kota Denpasar, namun demikian tidak menunjukkan adanya upaya diferensiasi antara spa sebagai layanan kesehatan tradisional dengan jenis usaha hiburan malam lainnya. Sejauh penelusuran yang dilakukan penulis dalam penelitian ini, belum ditemukan bukti adanya revisi atau atau penyesuaian terhadap Pasal 29 Perda Kota Bandung tersebut pasca putusan Mahkamah Konstitusi pada Januari 2025.

Adapun terdapat hal yang menarik perhatian dari sudut analisis normatif adalah Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 7 Tahun 2023. Pasal 27 perda

---

[54] Peraturan Wali Kota Denpasar Nomor 2 Tahun 2024 tentang Pemberian Insentif Fiskal kepada Pelaku Hiburan Diskotek, Karaoke, Kelab Malam, Bar, dan Mandi Uap/Spa.

[55] *Peraturan Daerah Kota Bandung Nomor 1 Tahun 2024 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.*

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

ini mengatur tarif PBJT khusus dengan memasukkan karaoke dewasa, diskotek, kelab malam, bar, panti pijat, pijat refleksi, dan mandi uap/spa ke dalam satu kelompok tarif PBJT sebesar 50 persen.[56] Pengaturan ini sedikit berbeda karena UU HKPD hanya secara limitatif menerapkan tarif khusus bagi diskotek, karaoke, kelab malam, bar, dan mandi uap/spa, tanpa mencentumkan panti pijat maupun pijat refleksi. Ada dua hal yang patut dicatat dari rumusan Perda Kota Surabaya ini. Pertama, tarif yang ditetapkan adalah 50 persen, lebih tinggi dari batas bawah 40 persen yang ditetapkan UU HKPD. Hal ini menunjukkan bahwa Kota Surabaya menggunakan diskresi fiskal yang diberikan UU HKPD pada sisi atas rentang tarif. Kedua, Perda Kota Surabaya menambahkan panti pijat dan refleksi ke dalam kelompok tarif tinggi tersebut, padahal dua jenis usaha itu tidak terdapat dalam redaksi Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD. Penambahan ini mengindikasikan adanya penafsiran ekspansif oleh Pemerintah Kota Surabaya yang melampaui cakupan yang ditetapkan UU HKPD, yang berpotensi dipersoalkan berdasarkan prinsip *closed list system*.

Dari penelusuran terhadap ketiga peraturan daerah tersebut, dapat disimpulkan bahwa terdapat pola yang konsisten di mana seluruh perda menempatkan mandi uap/spa dalam klasifikasi yang sama dengan usaha hiburan malam bertarif tinggi, tanpa ada satu pun yang memberikan kualifikasi yang mencerminkan karakter spa sebagai pelayanan kesehatan tradisional. Fakta ini bukan semata-mata mencerminkan kelambatan birokrasi dalam

[56] Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 7 Tahun 2023 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

merespons putusan Mahkamah Konstitusi, melainkan juga menunjukkan tidak adanya pedoman teknis dari pemerintah pusat yang bisa dijadikan acuan oleh pemerintah daerah dalam melakukan penyesuaian. Akibatnya, aparatur pajak di ketiga kota tersebut pada hari-hari setelah putusan Mahkamah diucapkan berada dalam kondisi yang tidak nyaman secara hukum. Mereka menjalankan pemungutan pajak berdasarkan perda yang masih berlaku secara formal, namun substansinya tidak lagi sepenuhnya selaras dengan tafsir konstitusional yang sudah final dan mengikat.

4. Batas Konstitusionalitas: Kapan Pemungutan Pajak Spa Menjadi Rawan Digugat?

   Analisis mengenai konstitusionalitas kewenangan pemerintah daerah memungut pajak atas jasa spa tidak akan memiliki nilai praktis apabila berhenti pada tataran pernyataan normatif semata. Perlu ditentukan dengan lebih konkret, dalam kondisi seperti apa pemungutan pajak spa oleh pemerintah daerah berpotensi dipersoalkan keabsahannya, dan melalui mekanisme hukum apa persoalan itu dapat diajukan. Pertanyaan ini sekaligus menghubungkan analisis akademik yang telah dibangun sebelumnya dengan konsekuensi nyata yang dapat dirasakan oleh pelaku usaha spa maupun pemerintah daerah.

   Pemungutan pajak oleh pemerintah daerah pada dasarnya adalah tindakan pemerintahan yang menghasilkan keputusan dan/atau tindakan administrasi dalam bentuk penetapan pajak, penagihan, maupun pemberian sanksi atas keterlambatan pembayaran. Sebagai tindakan pemerintahan, pemungutan pajak tunduk pada asas-asas umum pemerintahan yang baik dan

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

dapat dipersoalkan melalui jalur gugatan di Pengadilan Tata Usaha Negara apabila wajib pajak merasa dirugikan oleh keputusan administrasi yang berkaitan dengan pemungutan tersebut.[57] Selain itu, dalam sistem perpajakan daerah, wajib pajak yang tidak setuju dengan jumlah pajak yang ditetapkan dapat mengajukan keberatan kepada kepala daerah sebagaimana diatur dalam UU HKPD, dan apabila keberatan ditolak dapat dilanjutkan dengan banding ke Pengadilan Pajak.

Dalam konteks penelitian ini, skenario yang paling berpotensi menimbulkan sengketa adalah ketika pemerintah daerah melalui peraturan daerahnya maupun dalam praktik aparaturnya, memperlakukan pemungutan pajak atas jasa spa dengan sepenuhnya mendasarkan pada logika klasifikasi lama, yaitu memperlakukan spa sebagai jasa hiburan yang sejajar dengan diskotek dan kelab malam tanpa mengakui sama sekali dari sisi kesehatan tradisionalnya. Dalam kondisi tersebut, pengusaha spa dapat mendalilkan bahwa pemungutan pajak atas usahanya dilakukan berdasarkan interpretasi norma yang tidak sesuai dengan tafsir konstitusional yang sudah final dan mengikat.

Tidak semua pemungutan pajak atas jasa spa yang dilakukan oleh pemerintah daerah dengan berpegang pada perda lama secara seketika melanggar konstitusi. Selama pemerintah daerah tidak secara aktif

[57] Kerangka pengujian tindakan pemerintahan melalui Pengadilan Tata Usaha Negara didasarkan pada Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara sebagaimana telah beberapa kali diubah.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

memperlakukan spa sebagai hiburan malam dalam arti yang sesungguhnya. Misalnya dengan menggunakan argumentasi stigmatisasi atau mengabaikan karakter kesehatan tradisionalnya dalam proses administrasi pajak, maka pemungutan yang sama sekali didasarkan pada fakta bahwa perda belum sempat direvisi tidak secara otomatis menjadi inkonstitusional secara mutlak. Hal yang menjadi ukuran konstitusionalitas bukan hanya formalitas apakah perda sudah direvisi atau belum, melainkan apakah substansi pemungutan yang dilakukan mencerminkan penghormatan terhadap pemaknaan baru yang ditetapkan oleh Mahkamah.

Masalah ini memiliki urgensi yang nyata, bukan semata-mata persoalan teoretis saja. Selama pemerintah pusat belum menerbitkan petunjuk teknis yang jelas mengenai cara menyesuaikan pemungutan pajak spa dengan putusan Mahkamah, dan selama perda-perda belum direvisi, akan selalu ada ruang ketidakpastian yang dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak yang merasa dirugikan untuk mempersoalkan pemungutan pajak melalui jalur keberatan maupun jalur litigasi. Kondisi yang seperti ini dapat merugikan baik pemerintah daerah yang terancam kehilangan penerimaan pajak karena sengketa, maupun pelaku usaha spa yang tidak mendapatkan kepastian hukum yang seharusnya mereka dapatkan.

5. Prinsip *Closed List System* sebagai Pengaman Sekaligus Batasan Kewenangan

Batas konstitusionalitas kewenangan pemerintah daerah perlu dilengkapi dengan pembahasan mengenai prinsip *closed list system* yang menjadi salah satu kerangka konseptual penelitian ini. Sistem pajak daerah di

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Indonesia menganut prinsip daftar tertutup, yang berarti bahwa pemerintah daerah hanya dapat memungut jenis-jenis pajak yang secara eksplisit telah ditetapkan oleh undang-undang. Pemerintah daerah juga tidak memiliki kewenangan untuk menciptakan jenis pajak baru atau kategori pajak baru yang tidak terdapat dalam daftar yang ditentukan oleh UU HKPD.

Dalam konteks pasca putusan Mahkamah Konstitusi, prinsip *closed list system* ini memiliki dua fungsi yang berlawanan tetapi sama-sama penting. Fungsi pertama adalah sebagai pengaman, yaitu prinsip yang justru memberikan landasan yang kokoh bagi pemerintah daerah untuk tetap memungut pajak atas jasa spa meskipun kedudukannya telah bergeser secara konseptual menjadi layanan kesehatan tradisional. Hal ini karena spa masih tercantum dalam Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD sebagai objek PBJT, dan selama norma itu belum diubah oleh pembentuk undang-undang, pemerintah daerah memiliki landasan formal untuk tetap memungut pajak atas jasa spa tersebut.

Fungsi kedua dari prinsip *closed list system* adalah sebagai batasan, yaitu menutup kemungkinan bagi pemerintah daerah untuk mengambil inisiatif berlebihan dalam merespons putusan Mahkamah dengan cara menciptakan kategori objek pajak baru yang tidak dikenal UU HKPD. Apabila pemerintah daerah berinisiatif, misalnya untuk membuat kategori pajak tersendiri bernama pajak jasa kesehatan tradisional atau untuk memindahkan spa ke dalam kategori jasa kebugaran dengan tarif yang lebih rendah melalui perda, tindakan tersebut

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

justru malah akan melanggar prinsip *closed list system* karena melampaui batas kewenangan yang diberikan oleh undang-undang.

Kesimpulan yang dapat ditarik dari pembahasan *closed list system* ini adalah bahwa jalan yang paling aman secara konstitusional bagi pemerintah daerah bukanlah membuat kategori baru atau mengubah struktur objek PBJT secara mandiri, melainkan dengan menyesuaikan cara memaknai dan memperlakukan jasa spa di dalam kategori yang sudah ada dengan menambahkan kualifikasi yang mencerminkan pemaknaan baru Mahkamah dalam redaksi peraturan daerahnya. Dengan kata lain, penyesuaian yang diperlukan bersifat pemaknaan, bukan penstrukturan ulang, dan hal ini yang menjadi pedoman bagi pemerintah daerah dalam merespons putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024.

Dalam kasus Perda Kota Surabaya yang telah diuraikan sebelumnya, bahwa penambahan panti pijat dan refleksi ke dalam kelompok tarif khusus yang tidak terdapat dalam Pasal 55 ayat (1) huruf l UU HKPD justru dapat menjadi contoh bentuk pelanggaran terhadap prinsip *closed list system* dari arah yang berlawanan. Pemerintah daerah memperluas cakupan objek pajak melampaui yang ditetapkan undang-undang. Perluasan semacam ini berpotensi dipersoalkan secara hukum tersendiri, terlepas dari persoalan yang ditimbulkan oleh putusan Mahkamah Konstitusi, dan menunjukkan bahwa tidak semua persoalan yang ada di lapangan bersumber dari atau terkait dengan putusan Mahkamah.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 tidak menghapus kewenangan pemerintah daerah untuk memungut pajak atas jasa spa, akan tetapi mengubah karakter pelaksanaan kewenangan itu secara fundamental menjadi kewenangan yang bersyarat.. Bersyarat berarti bahwa kewenangan tersebut tidak lagi dapat dijalankan secara absolut sebagaimana sebelum putusan. Ia terikat pada suatu syarat konstitusional. Spa harus diperlakukan sebagai bagian dari pelayanan kesehatan tradisional dan bukan sebagai jasa hiburan malam yang setara dengan diskotek, karaoke, kelab malam, dan bar. Apabila syarat ini tidak dipenuhi, maka meskipun secara formal pemungutannya masih berdasarkan peraturan daerah yang berlaku, namun sesungguhnya tidak lagi selaras dengan tafsir konstitusonal yang mengikat seluruh pihak secara *erga omnes* sejak 3 Januari 2025.

Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah diuraikan di atas, maka dapat ditarik dua kesimpulan sebagai berikut:

1. Kedudukan hukum jasa spa sebagai objek Pajak Barang dan Jasa Tertentu (PBJT) dalam kerangka Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 bersifat dua lapis dan tidak bisa dipahami secara tunggal, yaitu:
   a. Secara formal-struktural,

      Jasa spa tetap berada dalam kerangka objek PBJT dalam kategori jasa kesenian dan hiburan sebagaimana diatur dalam Pasal 55 UU HKPD, karena Mahkamah Konstitusi tidak menggeser posisi jasa spa ke dalam kategori objek pajak lain yang tersedia dalam Pasal 50 UU HKPD.
   b. Secara substansial-konseptual,

      Jasa spa wajib dipahami sebagai bagian dari pelayanan kesehatan tradisional yang kedudukannya diakui dan dilindungi dalam kerangka hukum kesehatan nasional, sebagaimana ditegaskan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 yang menyatakan frasa “dan mandi uap/spa” dalam Pasal 55 ayat (1) UU

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

HKPD inkonstitusional bersyarat sepanjang tidak dimaknai demikian.

Kondisi seperti ini melahirkan ketidaksinkronan yuridis karena perubahan pemaknaan jasa spa tidak diikuti dengan perubahan ketentuan tarif PBJT yang tetap berada pada rentang 40 sampai 75 persen.

2. Kewenangan pemerintah daerah untuk memungut pajak atas jasa spa pasca putusan Mahkamah Konstitusi pada prinsipnya masih tetap ada dan tetap memiliki dasar hukum dalam UU HKPD. Akan tetapi, pelaksanaannya tidak lagi dapat dilakukan semata-mata berdasarkan pemahaman lama yang menempatkan spa sebagai jasa hiburan. Sifat final, mengikat, dan *erga omnes* dari Putusan Mahkamah Konstitusi mengharuskan seluruh pemerintah daerah menyesuaikan pemaknaan dan pelaksanaan kewenangannya dengan kedudukan baru jasa spa sebagai pelayanan kesehatan tradisional. Oleh karena itu, konstitusionalitas pelaksanaan kewenangan tersebut sangat bergantung pada sejauh mana pemerintah daerah telah menyesuaikan peraturan maupun praktik administrasi perpajakannya dengan tafsir konstitusional yang ditetapkan Mahkamah.

B. Saran

1. Saran kepada Pembentuk Undang-Undang

   Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) Bersama pemerintah pusat perlu segera melakukan revisi terbatas terhadap Undang-Undang Nomor 1

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Terdapat dua ketentuan pasal yang perlu diperbaiki, antara lain:

a. Pasal 55 ayat (1) huruf l agar redaksi norma tersebut secara eksplisit dapat mencerminkan pemaknaan baru yang telah ditetapkan oleh Mahkamah Konstitusi.
b. Pasal 58 ayat (2), khususnya yang menyangkut penerapan tarif Pajak Barang dan Jasa Tertentu khusus 40 sampai 75 persen terhadap jasa spa yang kini telah diakui sebagai pelayanan kesehatan tradisional agar terdapat keselarasan antara kedudukan jasa spa sebagai pelayanan kesehatan tradisional dan pengaturan tarif PBJT yang dikenakan terhadapnya.

2. Saran kepada Pemerintah Pusat

   Kementerian Dalam Negeri dan Kementerian Keuangan perlu diterbitkan surat edaran atau petunjuk teknis yang memberikan panduan yang jelas kepada seluruh pemerintah daerah mengenai tata cara penyesuaian peraturan daerah dengan pemaknaan baru atas jasa spa sebagaimana ditetapkan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024. Petunjuk teknis yang dimaksud setidaknya memuat tiga hal pokok, di antaranya:

   a. Penegasan bahwa pemaknaan jasa spa sebagai pelayanan kesehatan tradisional sebagaimana ditetapkan dalam putusan Mahkamah

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Konstitusi berlaku secara langsung dan mengikat seluruh pemerintah daerah sejak tanggal 3 Januari 2025;

b. Panduan teknis mengenai cara pemerintah daerah menyesuaikan redaksi peraturan daerahnya tanpa harus menunggu revisi UU HKPD terlebih dahulu; dan
c. Memberikan klarifikasi mengenai mekanisme pemungutan PBJT atas jasa spa selama masa transisi, sehingga tidak terjadi ketidakseragaman yang dapat merugikan, baik bagi pelaku usaha spa maupun bagi penerimaan pajak daerah.

3. Saran kepada Pemerintah Daerah

Pemerintah daerah khususnya yang memiliki industri spa dan *wellness* yang signifikan di wilayahnya, tidak perlu menunggu revisi UU HKPD maupun petunjuk teknis dari pemerintah pusat sebagai satu-satunya landasan untuk melakukan penyesuaian terhadap objek dan tarif atas jasa spa. Terdapat dua langkah yang dapat dilakukan pemerintah daerah, antara lain:

a. Pemerintah daerah dapat menerbitkan surat edaran yang mengarahkan aparatur pajak untuk dapat menerapkan pemungutan PBJT atas jasa spa dengan mengacu pada pemaknaan baru sebagaimana ditetapkan oleh Mahkamah Konstitusi.
b. Pemerintah daerah perlu melakukan perubahan peraturan daerah terkait PBJT untuk memasukkan kualifikasi bahwa pengenaan pajak atas jasa mandi uap/spa dilakukan dengan memperhatikan

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

kedudukannya sebagai bagian dari pelayanan kesehatan tradisional yang konsisten dengan putusan Mahkamah Konstitusi.

Harmonisasi peraturan daerah dan praktik administrasi perpajakan ini dilakukan guna menjamin kepastian hukum dan mengurangi potensi sengketa perpajakan.

4. Saran kepada Peneliti Selanjutnya

   Penelitian ini memiliki keterbatasan dalam hal cakupan penelusuran peraturan daerah. Penelitian ini hanya menelaah tiga peraturan daerah dari kota-kota besar yang industri usaha spanya signifikan, sehingga belum memberikan gambaran yang komprehensif mengenai keragaman respons pemerintah daerah di seluruh Indonesia. Oleh karenanya, penelitian ini dapat dikembangkan dengan penelitian lanjutan melalui pendekatan empiris untuk menilai bagaimana pemerintah daerah dan pelaku usaha spa merespons Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024 dalam praktiknya.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

DAFTAR PUSTAKA

A. Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Nomor 130. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan.

Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 8 Tahun 2014 tentang Pelayanan Kesehatan Spa.

Peraturan Daerah Kota Bandung Nomor 1 Tahun 2024 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

Peraturan Daerah Kota Denpasar Nomor 5 Tahun 2023 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

Peraturan Wali Kota Denpasar Nomor 2 Tahun 2024 tentang Pemberian Insentif Fiskal kepada Pelaku Hiburan Diskotek, Karaoke, Kelab Malam, Bar, dan Mandi Uap/Spa.

Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 7 Tahun 2023 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

B. Putusan Pengadilan

Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, Putusan Nomor 19/PUU-XXII/2024 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Diucapkan dalam Sidang Pleno yang Terbuka untuk Umum pada Tanggal 3 Januari 2025.

C. Buku

Bohari, H. *Pengantar Hukum Pajak*. Edisi Revisi, Cetakan 5. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2004.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak.* Bandung: Refika Aditama, 2013.

Hadjon, Philipus M. *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 1994.

Manan, Bagir. *Menyongsong Fajar Otonomi Daerah*. Yogyakarta: Pusat Studi Hukum Fakultas Hukum UII, 2001.

Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*. Edisi Revisi. Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2017.

Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Press, 2014.

Soeprapto, Maria Farida Indrati. *Ilmu Perundang-Undangan:* Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan. Yogyakarta: Kanisius, 2007.

Sutedi, Adrian. *Hukum Pajak*. Jakarta: Sinar Grafika, 2016.

D. Artikel dan Jurnal Ilmiah

Asy'ari, Syukri, Meyrinda Rahmawaty Hilipito, dan Mohammad Mahrus Ali. *"Model dan Implementasi Putusan Mahkamah Konstitusi dalam Pengujian Undang-Undang (Studi Putusan Tahun 2003-2012)."* Jurnal Konstitusi 10, no. 4 (2013): 694 (diakses 19 Juni 2026).

Aristawati, K. N., M. T. Fahmi, M. R. Fadeli, dan N. K. Wardani. *"Desentralisasi Fiskal sebagai Instrumen Otonomi Daerah di Indonesia: Systematic Literature Review."* RIGGS: Journal of Artificial Intelligence and Digital Business, 12 Januari 2026. https://journal.ilmudata.co.id/index.php/RIGGS/article/view/5009 (diakses 27 April 2026).

Badan Pusat Statistik Kota Surabaya. *Kota Surabaya Dalam Angka 2024*. Surabaya: BPS Kota Surabaya, 2024.

"Kedudukan Mahkamah Konstitusi dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia." Limbago. https://online-journal.unja.ac.id/Limbago/article/download/8636/10795 (diakses 19 Juni 2026).

"Sifat Final dan Mengikat Putusan Mahkamah Konstitusi dalam Pengujian Undang-Undang." Jurnal Yudisial.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

https://jurnal.komisiyudisial.go.id/jy/en/article/view/425 (diakses 17 Juni 2026).

E. Sumber Daring Lainnya

"Apa itu Atribusi, Delegasi dan Mandat?." ILS Law Firm, 13 Mei 2025. https://www.ilslawfirm.co.id/apa-itu-atribusi-delegasi-dan-mandat/ (diakses 27 April 2026).

"Asas Erga Omnes dalam Putusan Mahkamah Konstitusi." Business Law BINUS University, 31 Oktober 2017. https://business-law.binus.ac.id/2017/10/31/asas-erga-omnes-dalam-putusan-mahkamah-konstitusi/ (diakses 19 Juni 2026).

"Bagaimana Keterkaitan antara Otonomi Daerah dengan Desentralisasi Fiskal dan Pemungutan Pajak Daerah?." Studocu. https://www.studocu.com/id/messages/question/10240750/bagaimana-keterkaitan-antara-otonomi-daerah-dengan-desentralisasi-fiskal-dan-pemungutan-pajak (diakses 6 Juni 2026).

"Bali Spa Bersatu Desak Pemerintah Keluarkan Spa dari Pajak Hiburan." Koranjuri.com, 27 Januari 2024. https://koranjuri.com/bali-spa-bersatu-desak-pemerintah-keluarkan-spa-dari-pajak-hiburan/ (diakses 16 Juli 2026).

Cahyani, Dewi Rina. *"MK Tolak Gugatan Pengusaha Karaoke dkk soal Pajak Hiburan 40-75%."* Bisnis.com, 5 Januari 2025. https://ekonomi.bisnis.com/read/20250105/12/1829008/mk-tolak-gugatan-pengusaha-karaoke-dkk-soal-pajak-hiburan-40-75 (diakses 17 April 2026).

Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian. *"Menjaga Pemulihan Sektor Pariwisata di Daerah, Pemerintah Siapkan Insentif Fiskal untuk PBJT Jasa Kesenian dan Hiburan."* Siaran Pers HM.4.6/19/SET.M.EKON.3/01/2024, 22 Januari 2024, https://ekon.go.id/publikasi/detail/5602 (diakses 16 Juli 2026).

"Kewenangan Administrasi Melalui Atribusi, Delegasi, Dan Mandat." Literasi Hukum Indonesia, 21 Februari 2024. https://literasihukum.com/kewenangan-administrasi-atribusi-delegasi-mandat/ (diakses 17 April 2026).

Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. *"Ahli Sebut Spa Termasuk Pelayanan Kesehatan, Bukan Hiburan."* Laman Resmi Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, 24 Juli 2024. https://www.mkri.id/berita/-21326.

"Teori Desentralisasi Fiskal." Dalam Tinjauan Pustaka. Bandar Lampung: Universitas Lampung, t.t.

UNIVERSITAS
GADJAH MADA
**Kewenangan Pemerintah Daerah dalam Pemungutan Pajak atas Jasa Spa sebagai Layanan Kesehatan
Tradisional Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XXII/2024**
Zalfannisa Ayu Raramastri, Anugrah Anditya, S.H., M.T.
Universitas Gadjah Mada, 2026 | Diunduh dari http://etd.repository.ugm.ac.id/

http://digilib.unila.ac.id/5330/15/BAB%20II.pdf (diakses 17 April 2026).

Wahyu, Resky. *"Bukan Jasa Hiburan, Pengusaha Spa Berharap Ketentuan Pajak Segera Direvisi."* Bisnis.com, 10 Januari 2025. https://ekonomi.bisnis.com/read/20250110/12/1830648/bukan-jasa-hiburan-pengusaha-spa-berharap-ketentuan-pajak-segera-direvisi (diakses 25 April 2026).

Wildan, Muhamad. *"Kemenkeu: Spa Bukan* Basic Needs*, Layak Dikenai Pajak Lebih Tinggi." DDTCNews*. 11 Juli 2024. DDTCNews (diakses 16 Juli 2026).

"Yuk, Kenalan sama Sumber Wewenang dalam Hukum Administrasi Negara! Atribusi, Delegasi, dan Mandat!." Klikhukum.id, 25 Juli 2025. https://klikhukum.id/yuk-kenalan-sama-sumber-wewenang-dalam-hukum-administrasi-negara-atribusi-delegasi-dan-mandat/ (diakses 27 April 2026).