

Harmonisasi Definisi Jasa Pelayanan Kesehatan dalam UU Kesehatan dan UU PPN terhadap Kepastian Hukum Pajak Tindakan Estetika Medis

Anggind Grandika Andromeda

Universitas Katolik Soegijapranata Semarang, Indonesia
E-mail: doktergrand@gmail.com

Article History:

Received: 01 Januari 2026

Revised: 30 Januari 2026

Accepted: 02 Februari 2026

Keywords: Disharmoni Hukum, Jasa Pelayanan Kesehatan, Pajak Pertambahan Nilai, Tindakan Estetika Medis, Kepastian Hukum, Keadilan

Abstract: Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis disharmoni pengaturan antara rezim Hukum Kesehatan dan rezim Hukum Perpajakan terkait definisi Jasa Pelayanan Kesehatan, khususnya dalam pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas tindakan estetika medis. Hasil penelitian menunjukkan adanya perbedaan mendasar antara Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan sebagai *lex specialis medis* yang mendefinisikan pelayanan kesehatan secara luas dan holistik, dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan beserta peraturan pelaksanaannya sebagai *lex specialis fiskal* yang menerapkan penafsiran ekonomi secara restriktif. Otoritas pajak kerap menggunakan pendekatan subjektif berupa *purpose test* (tujuan kecantikan) untuk mengecualikan tindakan estetika medis dari jasa bebas PPN, meskipun tindakan tersebut dilakukan oleh dokter berdasarkan indikasi medis. Disharmoni ini menimbulkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan, baik bagi wajib pajak maupun masyarakat, serta berpotensi menciptakan distorsi persaingan usaha. Penelitian ini merekomendasikan harmonisasi hukum melalui rekonstruksi parameter penentuan objek PPN dari pendekatan subjektif menuju pendekatan objektif medis (*medical indication test*), dengan merujuk sepenuhnya pada otoritas medis sebagaimana diatur dalam UU Kesehatan. Dengan demikian, tindakan estetika medis yang memiliki indikasi medis, dilakukan oleh tenaga medis berwenang, didasarkan pada diagnosis sesuai standar ICD-10, dan terdokumentasi dalam rekam medis, seharusnya dikualifikasikan sebagai bukan objek PPN, sedangkan tindakan estetika murni tanpa indikasi medis tetap dapat dikenakan PPN.

PENDAHULUAN

Kesehatan merupakan hak asasi manusia dan salah satu unsur kesejahteraan yang harus diwujudkan sesuai dengan cita-cita bangsa Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Dalam upaya mewujudkan derajat

kesehatan masyarakat yang setinggi-tingginya, penyelenggaraan upaya kesehatan dilakukan secara terpadu dan menyeluruh dalam bentuk upaya kesehatan perseorangan dan upaya kesehatan masyarakat. Seiring dengan perkembangan zaman dan gaya hidup (lifestyle), paradigma kesehatan mengalami pergeseran signifikan. Masyarakat modern tidak lagi memandang kesehatan hanya sebatas upaya kuratif (pengobatan penyakit), namun juga meluas pada aspek rehabilitatif dan estetika (kecantikan) sebagai bagian dari kesehatan mental dan kepercayaan diri (psikosomatik).

Fenomena ini mendorong pertumbuhan pesat industri jasa pelayanan kesehatan yang bersifat hybrid, khususnya di bidang dermatologi dan estetika medis (Aesthetic Medicine). Data pasar menunjukkan peningkatan signifikan jumlah klinik estetika dan praktik dokter yang menawarkan layanan anti-aging serta koreksi estetika. Bagi profesi dokter, hal ini merupakan peluang pengabdian sekaligus potensi ekonomi. Namun, perkembangan pesat ini membawa implikasi hukum yang kompleks, terutama dalam aspek hukum administrasi negara di bidang perpajakan.

Isu hukum utama muncul dalam penerapan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas jasa yang diberikan oleh tenaga medis di bidang estetika. Secara normatif, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) sebagai perubahan atas UU PPN, secara tegas menempatkan "Jasa Pelayanan Kesehatan Medis" dalam kelompok jasa yang tidak dikenai PPN (negative list). Ratio legis atau alasan filosofis dari pengecualian ini adalah agar layanan kesehatan tetap terjangkau oleh masyarakat luas dan memenuhi asas keadilan sosial.

Namun dalam praktik penerapannya (das sein), pengaturan tersebut masih menyisakan area abu-abu yang berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum. Terdapat ketidaksinkronan pengaturan antara rezim hukum kesehatan dan rezim hukum perpajakan dalam mendefinisikan jasa pelayanan kesehatan. Di satu sisi, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan (UU Kesehatan) mendefinisikan pelayanan kesehatan secara luas mencakup upaya promotif, preventif, kuratif, rehabilitatif, dan paliatif. Dalam perspektif medis, tindakan estetika yang dilakukan oleh dokter (seperti penanganan acne vulgaris, scar revision, atau hiperpigmentasi) seringkali memiliki indikasi medis yang jelas (kuratif/rehabilitatif) dan dilakukan berdasarkan kompetensi profesi kedokteran yang ketat.

Di sisi lain, otoritas pajak (Fiskus) seringkali menggunakan pendekatan ekonomi dalam menafsirkan tindakan estetika. Tindakan medis yang bertujuan untuk estetika cenderung dikategorikan sebagai konsumsi kemewahan atau gaya hidup, sehingga dianggap sebagai objek PPN yang terutang pajak sebesar 11%. Peraturan turunan seperti Peraturan Menteri Keuangan (PMK) seringkali menafsirkan "Jasa Pelayanan Kesehatan Medis" secara restriktif, yang seolah-olah memisahkan antara "tindakan medis murni" dengan "tindakan estetika", padahal kedua tindakan tersebut dilakukan oleh subjek hukum yang sama (Dokter) dengan objek yang sama (Pasien) dan di lokasi yang sama (Klinik Pratama/Utama).

Kondisi disharmoni regulasi ini menciptakan ketidakpastian hukum (legal uncertainty). Bagi Wajib Pajak yang berprofesi sebagai dokter atau pemilik sarana pelayanan kesehatan, ketidakjelasan batasan ini menimbulkan risiko sengketa perpajakan yang tinggi. Dokter berada dalam posisi dilematis: jika tidak memungut PPN, mereka berisiko dianggap melanggar aturan pajak dan dikenai sanksi administrasi atau pidana fiskal. Sebaliknya, jika memungut PPN atas tindakan yang seharusnya merupakan jasa medis, hal ini melanggar hak pasien untuk mendapatkan layanan kesehatan yang bebas pajak serta mengurangi daya saing bisnis kesehatan nasional.

Lebih jauh, ketidakpastian ini mencederai asas keadilan (justice) dalam pemungutan pajak. Prinsip The Four Maxims dari Adam Smith, khususnya Certainty (kepastian), menuntut agar pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus jelas, tegas, dan tidak sewenang-wenang. Ketika definisi objek pajak bergantung pada penafsiran subjektif pemeriksa pajak di lapangan karena ketiadaan

harmonisasi definisi dalam undang-undang, maka asas kepastian hukum telah terlanggar.

Oleh karena itu, diperlukan suatu kajian yuridis mendalam untuk merekonstruksi dan mengharmonisasikan definisi Jasa Pelayanan Kesehatan dalam UU Kesehatan dengan ketentuan dalam UU PPN. Harmonisasi ini krusial untuk memberikan payung hukum yang jelas bagi dokter entrepreneur dan klinik estetika, sehingga kepatuhan pajak (tax compliance) dapat meningkat tanpa mengorbankan prinsip-prinsip hukum kesehatan dan keadilan.

LANDASAN TEORI

Tinjauan Teoritis tentang Kepastian Hukum dan Keadilan Pajak

1. Teori Kepastian Hukum (*Legal Certainty*) Dalam negara hukum (*Rechtsstaat*), kepastian hukum merupakan *conditio sine qua non*. Gustav Radbruch mengajarkan bahwa hukum harus memenuhi tiga nilai dasar: keadilan (*gerechtigheit*), kemanfaatan (*zweckmassigkeit*), dan kepastian hukum (*rechtssicherheit*). Dalam konteks hukum pajak, kepastian hukum menjadi prioritas utama. Mengingat pajak adalah perikatan yang dipaksakan oleh negara kepada warga negara, maka aturan mainnya harus tertulis jelas, tidak multitafsir, dan konsisten. Van Keller mendefinisikan kepastian hukum perpajakan sebagai jaminan bahwa hukum harus dilaksanakan dengan tegas dan adil. Wajib Pajak harus mengetahui secara pasti apa yang menjadi hak dan kewajibannya, termasuk objek apa yang dikenakan pajak dan mana yang dikecualikan. Ketidakpastian dalam definisi "jasa medis" vs "jasa estetika" akan mencederai nilai kepastian hukum ini, karena Wajib Pajak tidak dapat memprediksi beban pajak yang harus ditanggungnya.
2. Asas Pemungutan Pajak (*The Four Maxims*) Adam Smith dalam *Wealth of Nations* mengemukakan empat asas pemungutan pajak (*The Four Maxims*), di mana asas kedua adalah "*Certainty*" (Kepastian). Asas ini menyatakan bahwa pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus terang (*certain*) dan tidak sewenang-wenang. Waktu pembayaran, cara pembayaran, dan jumlah yang harus dibayar harus jelas bagi pembayar pajak dan bagi orang lain. Penerapan PPN atas jasa estetika medis seringkali melanggar asas *Certainty* ini ketika fiskus memiliki diskresi yang terlalu luas untuk menafsirkan suatu tindakan medis sebagai objek pajak hanya berdasarkan nama treatment atau alat yang digunakan, tanpa melihat indikasi medis yang mendasarinya.

Tinjauan Yuridis Pelayanan Kesehatan dan Estetika Medis

1. Konsep Pelayanan Kesehatan dalam UU Kesehatan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan (selanjutnya disebut UU Kesehatan), Kesehatan didefinisikan sebagai keadaan sehat, baik secara fisik, jiwa, maupun sosial yang memungkinkan setiap orang untuk hidup produktif secara sosial dan ekonomis. Pelayanan Kesehatan diklasifikasikan menjadi:
 - a. Promotif: Peningkatan kesehatan.
 - b. Preventif: Pencegahan penyakit.
 - c. Kuratif: Pengobatan/penyembuhan penyakit.
 - d. Rehabilitatif: Pemulihan kesehatan.
 - e. Paliatif: Peringan penderitaan.
2. Dalam perspektif medis, tindakan estetika medis (*Aesthetic Medicine*) seringkali beririsan dengan upaya kuratif dan rehabilitatif. Misalnya, penanganan akne (*acne vulgaris*) adalah upaya kuratif untuk menyembuhkan infeksi/peradangan pada kulit. Sedangkan penanganan bekas luka (*scar*) atau rekonstruksi pasca trauma adalah upaya rehabilitatif untuk

mengembalikan fungsi kulit dan fungsi sosial pasien (kepercayaan diri). Oleh karena itu, memisahkan secara dikotomis antara "kesehatan" dan "estetika" seringkali tidak relevan dengan kaidah ilmu kedokteran modern. Kompetensi Dokter dalam Tindakan Estetika Tindakan estetika medis berbeda dengan tindakan kosmetika yang dilakukan oleh beautician di salon. Estetika medis merupakan tindakan kedokteran yang dilakukan oleh tenaga medis (Dokter Umum terlatih atau Dokter Spesialis Kulit & Kelamin/Dermatovenerologi) yang memiliki kewenangan klinis (clinical privilege), didasarkan pada Evidence Based Medicine (EBM), dan diawali dengan anamnesa serta diagnosa medis. Karena sifatnya sebagai tindakan kedokteran (medical act), maka segala akibat hukum yang timbul tunduk pada UU Kesehatan dan Kode Etik Kedokteran, bukan UU Perlindungan Konsumen semata.

Tinjauan Yuridis Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

1. Karakteristik PPN Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi. PPN bersifat objektif, artinya kewajiban pajak timbul karena adanya objek pajak (Barang Kena Pajak/BKP atau Jasa Kena Pajak/JKP), tanpa memandang kondisi subjektif subjek pajaknya.
2. Negative List dan Pengecualian Jasa Medis Meskipun PPN bersifat umum, Undang-Undang memberikan pengecualian terhadap jenis barang dan jasa tertentu yang tidak dikenai PPN (negative list). Pasal 4A ayat (3) huruf a UU Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), menetapkan bahwa "Jasa pelayanan kesehatan medis" termasuk dalam jenis jasa yang tidak dikenai PPN. Filosofi pengecualian ini didasarkan pada pertimbangan sosiologis dan keadilan, bahwa kesehatan adalah kebutuhan dasar rakyat yang tidak etis jika dibebani pajak konsumsi. Negara hadir dengan membebaskan PPN agar biaya kesehatan tetap terjangkau (affordability).
3. Problematika Pengaturan PPN Jasa Estetika Dalam peraturan pelaksana (seperti Peraturan Menteri Keuangan), seringkali terdapat pembatasan bahwa jasa pelayanan kesehatan medis yang bebas PPN adalah yang bersifat kuratif dan rehabilitatif serta dibiayai oleh BPJS atau asuransi. Sementara itu, tindakan yang bersifat estetika/kosmetika yang bertujuan untuk mempercantik diri dikategorikan sebagai Jasa Kena Pajak (JKP). Permasalahan timbul ketika tidak ada batasan demarkasi yang jelas (clear cut) dalam peraturan perundang-undangan perpajakan mengenai mana tindakan yang murni kosmetik dan mana yang medis. Ketiadaan rujukan standar medis dalam peraturan pajak menyebabkan ketidakpastian hukum bagi klinik yang menyediakan layanan integratif (kesehatan kulit sekaligus estetika).

Harmonisasi Peraturan Perundang-undangan

1. Teori Hirarki Peraturan Perundang-undangan Hans Kelsen dalam *Stufenbau Theory* menyatakan bahwa sistem hukum merupakan sistem tangga berjenjang. Peraturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi. Di Indonesia, hal ini diatur dalam UU No. 12 Tahun 2011.
2. Prinsip Harmonisasi Harmonisasi hukum adalah proses penyelarasan berbagai peraturan perundang-undangan agar saling mendukung dan tidak tumpang tindih (*overlapping*) atau bertentangan (*conflicting*). Dalam konteks penelitian ini, harmonisasi diperlukan antara UU Kesehatan (yang mendefinisikan kewenangan medis) dengan UU PPN (yang menentukan objek pajak). Idealnya, UU PPN harus merujuk pada definisi operasional medis yang ada di

UU Kesehatan sebagai *lex specialis* dalam bidang kedokteran, bukan menciptakan definisi sendiri yang berbasis asumsi ekonomi semata.

METODE PENELITIAN

Tipe Penelitian

Tipe penelitian yang digunakan dalam penyusunan penelitian ini adalah penelitian hukum normatif (*normative legal research*) atau sering disebut juga sebagai penelitian hukum doktrinal (*doctrinal research*). Menurut Peter Mahmud Marzuki, penelitian hukum normatif adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi.

Pemilihan tipe penelitian ini didasarkan pada karakteristik permasalahan yang diangkat, yaitu adanya kekaburan norma (*vagueness of norms*) dan konflik norma (*conflict of norm*) antara pengaturan definisi jasa pelayanan kesehatan dalam rezim Hukum Kesehatan dengan rezim Hukum Perpajakan. Penelitian ini tidak bermaksud untuk melihat bagaimana bekerjanya hukum di masyarakat (sosiologis/empiris), melainkan fokus pada pengkajian kualitas norma hukum itu sendiri. Fokus utama penelitian ini adalah mengkaji koherensi sistem hukum terkait pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas jasa estetika medis, serta mencari landasan yuridis yang tepat untuk mengharmonisasikan peraturan perundang-undangan tersebut demi terciptanya kepastian hukum.

Dalam penelitian ini, hukum dikonsepsikan sebagai apa yang tertulis dalam peraturan perundang-undangan (*law in books*) atau hukum dikonsepsikan sebagai kaidah atau norma yang merupakan patokan berperilaku manusia yang dianggap pantas. Penulis akan menelusuri asas-asas hukum pajak dan hukum kesehatan untuk menilai apakah penerapan PPN pada jasa estetika medis saat ini sudah sesuai dengan *ratio legis* pembentukan undang-undang tersebut.

Pendekatan Masalah (*Approach of Research*)

Untuk menjawab rumusan masalah dan mencapai tujuan penelitian, Penulis menggunakan beberapa pendekatan (*approaches*) agar analisis yang dihasilkan komprehensif:

1. Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*) Pendekatan ini dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkut paut dengan isu hukum yang sedang ditangani. Penulis akan membedah:
 - a. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), khususnya klaster PPN terkait negative list jasa kesehatan.
 - b. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan, khususnya terkait definisi pelayanan kesehatan, klasifikasi tindakan medis, dan kewenangan tenaga medis.
 - c. Peraturan pelaksana seperti Peraturan Menteri Keuangan (PMK) terkait batasan jasa kesehatan yang bebas PPN. Tujuannya adalah untuk melihat konsistensi dan kesesuaian antara undang-undang (sebagai norma yang lebih tinggi) dengan peraturan pelaksanaannya, serta melihat pertentangan materi muatan antar undang-undang (*horizontal conflict*).
2. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*) Pendekatan ini beranjak dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum. Mengingat belum adanya kesatuan definisi mengenai "estetika medis" dalam peraturan perundang-undangan Indonesia, Penulis akan merujuk pada konsep-konsep hukum medis (*Medical Law*) dan hukum pajak. Pendekatan ini digunakan untuk membangun konsep "Tindakan Medis Berbasis Estetika" yang membedakannya dengan "Jasa Salon/Kecantikan Murni", guna menemukan argumen pembenar (*legal reasoning*) mengapa tindakan tersebut seharusnya

dikecualikan dari PPN berdasarkan konsep *medical necessity* (kebutuhan medis).

3. Pendekatan Analisis (*Analytical Approach*) Penulis akan menganalisis makna dari istilah-istilah hukum yang terkandung dalam peraturan perundang-undangan. Misalnya, menganalisis makna kata "kesehatan", "pengobatan", dan "pemulihan" dalam UU PPN dan membandingkannya dengan interpretasi medis. Analisis ini penting untuk mengetahui apakah pergeseran makna (*shifting of meaning*) yang dilakukan oleh fiskus memiliki dasar hukum yang kuat atau justru merupakan tindakan melampaui wewenang (*ultra vires*).

Sumber Bahan Hukum

Penelitian hukum normatif ini menggunakan data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier.

1. Bahan Hukum Primer Merupakan bahan hukum yang bersifat otoritatif, artinya mempunyai otoritas mutlak dan mengikat. Bahan hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini meliputi:
 - a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Pasal 23A tentang Pajak dan Pasal 28H tentang Hak atas Kesehatan).
 - b. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
 - c. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021.
 - d. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan.
 - e. Peraturan Menteri Keuangan (PMK) yang mengatur kriteria jasa kesehatan yang tidak dikenai PPN.
 - f. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak (SE-DJP) yang relevan dengan pemeriksaan pajak klinik kecantikan.
2. Bahan Hukum Sekunder Merupakan bahan hukum yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer. Bahan ini sangat membantu Penulis dalam menganalisis dan memahami arah pengaturan hukum. Terdiri dari:
 - a. Rancangan Undang-Undang (RUU) dan Naskah Akademik UU HPP dan UU Kesehatan (untuk mengetahui Original Intent pembuat undang-undang).
 - b. Buku-buku teks (*textbooks*) yang ditulis oleh para ahli hukum perpajakan dan hukum kesehatan yang bereputasi.
 - c. Jurnal-jurnal hukum nasional maupun internasional yang terakreditasi terkait tax law policy on aesthetic treatment.
 - d. Putusan Pengadilan Pajak atau Mahkamah Agung (Yurisprudensi) terkait sengketa PPN jasa medik (jika ada).
 - e. Bahan Hukum Tersier Merupakan bahan hukum yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder, seperti:
 - f. Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI).
 - g. Kamus Hukum (*Black's Law Dictionary*).

Teknik Pengumpulan Bahan Hukum

Mengingat penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, teknik pengumpulan bahan hukum yang digunakan adalah studi kepustakaan (library research). Penulis tidak melakukan survei

lapangan, kuesioner, atau wawancara responden (*non-doctrinal*), melainkan melakukan penelusuran literatur secara sistematis. Langkah-langkah pengumpulan bahan hukum dilakukan dengan cara:

1. Inventarisasi: Mengumpulkan seluruh peraturan perundang-undangan yang relevan, mulai dari UUD 1945 hingga peraturan teknis di bawahnya (PMK/SE).
2. Identifikasi: Melakukan identifikasi pasal-pasal yang saling bertentangan atau mengandung kekaburan norma terkait definisi jasa kesehatan dan estetika.
3. Klasifikasi: Mengelompokkan bahan hukum berdasarkan hierarki dan relevansinya dengan rumusan masalah (mana yang pro-Wajib Pajak dan mana yang pro-Fiskus).
4. Sistematik: Menyusun bahan hukum tersebut secara sistematis agar memudahkan dalam analisis, misalnya menyandingkan Pasal 4A UU PPN dengan definisi Pelayanan Kesehatan di UU Kesehatan.
5. Pencatatan: Menggunakan sistem kartu atau reference manager (seperti Mendeley/Zotero) untuk mengutip pendapat ahli dan bunyi pasal agar terjamin validitas akademisnya.

Teknik Analisis Bahan Hukum

Setelah bahan hukum terkumpul, langkah selanjutnya adalah pengolahan dan analisis bahan hukum. Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini bersifat preskriptif, bukan sekadar deskriptif. Artinya, Penulis tidak hanya menggambarkan keadaan hukum saat ini (*what is*), tetapi juga memberikan argumentasi mengenai apa yang seharusnya menjadi hukum (*what ought to be*) guna menyelesaikan masalah ketidakpastian hukum tersebut. Metode analisis dilakukan dengan langkah-langkah Silogisme Deduktif, yaitu penarikan kesimpulan dari hal yang bersifat umum ke hal yang bersifat khusus:

1. Premis Mayor: Aturan hukum perpajakan (UU PPN) menyatakan bahwa Jasa Pelayanan Kesehatan Medis bebas PPN, dan UU Kesehatan menyatakan bahwa tindakan medis mencakup kuratif dan rehabilitatif yang dilakukan oleh tenaga medis berwenang.
2. Premis Minor: Fakta hukum bahwa tindakan estetika medis (seperti *acne treatment*, *laser rejuvenation*) dilakukan oleh dokter berwenang dengan tujuan kuratif/rehabilitatif sesuai standar profesi.
3. Kesimpulan: Seharusnya tindakan estetika medis tersebut masuk dalam kategori Jasa Pelayanan Kesehatan Medis yang bebas PPN.

Dalam proses analisis, Penulis menggunakan beberapa metode penafsiran hukum (interpretasi):

1. Interpretasi Gramatikal: Menafsirkan makna teks undang-undang berdasarkan tata bahasa dan arti kata sehari-hari atau arti kata lazim dalam dunia medis.
2. Interpretasi Sistematis: Menafsirkan pasal undang-undang dengan menghubungkannya dengan pasal lain dalam undang-undang yang sama maupun undang-undang lain (koneksitas antara UU PPN dan UU Kesehatan).
3. Interpretasi Teleologis (Sosiologis): Menafsirkan hukum dengan melihat tujuan sosial pembentukan undang-undang tersebut, yaitu menjamin akses kesehatan yang terjangkau bagi masyarakat.

Hasil analisis ini kemudian disusun secara logis dan sistematis untuk menjawab rumusan masalah yang telah ditetapkan, sehingga melahirkan kesimpulan yang merupakan jawaban atas isu hukum harmonisasi pajak jasa estetika medis, serta memberikan saran konkret (*concrete suggestion*) bagi pembaruan hukum nasional.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Disharmoni Pengaturan Definisi Jasa Pelayanan Kesehatan Antara Rezim Hukum Kesehatan dan Rezim Hukum Perpajakan

Inti permasalahan dalam sengketa perpajakan pada industri estetika medis bermula dari perbedaan paradigma dan definisi operasional mengenai "Jasa Pelayanan Kesehatan" antara pembentuk undang-undang di sektor kesehatan dengan regulator di sektor keuangan (fiskal). Penelitian ini menemukan adanya disharmoni vertikal maupun horizontal yang signifikan.

1. Analisis Yuridis Definisi Jasa Pelayanan Kesehatan dalam UU Kesehatan (*Lex Specialis Medis*)

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan (UU Kesehatan) sebagai payung hukum utama (umbrella act) layanan kesehatan di Indonesia, menganut paradigma kesehatan yang holistik. Pasal 1 angka 1 UU Kesehatan mendefinisikan kesehatan sebagai keadaan sehat, baik secara fisik, jiwa, maupun sosial. Definisi ini berimplikasi luas terhadap jenis pelayanan yang diberikan oleh tenaga medis.

Dalam praktik kedokteran, khususnya di bidang dermatovenerologi dan estetika medis, tindakan medis tidak selalu terbatas pada upaya penyelamatan nyawa. Banyak tindakan yang ditujukan untuk mengatasi gangguan fungsi organ dan kualitas hidup pasien. Tindakan seperti penanganan acne vulgaris (jerawat), melasma (flek hitam), atau scar revision (perbaikan parut) secara substansial memenuhi unsur Upaya Kesehatan Kuratif dan Rehabilitatif. Dimana Kuratif adalah Tindakan tersebut mengobati patologi atau penyakit pada organ kulit (sebagai organ terluar tubuh manusia) sedangkan rehabilitatif adalah Tindakan yang memulihkan fungsi sosial dan psikologis pasien yang terganggu akibat kelainan fisik tersebut.

Dokter dalam melakukan tindakan estetika medis bekerja berdasarkan Standar Profesi, Standar Pelayanan, dan Standar Prosedur Operasional (SPO) yang ketat. Setiap tindakan didahului oleh anamnesis, penegakan diagnosis (berdasarkan ICD-10), dan penentuan terapi. Dengan demikian, secara materiil, tindakan estetika medis yang dilakukan oleh dokter adalah mutlak merupakan "Jasa Pelayanan Kesehatan".

2. Analisis Yuridis Pengaturan PPN dalam UU HPP dan Peraturan Turunannya (*Lex Specialis Fiskal*)

Di sisi lain, Rezim Hukum Pajak melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) yang mengubah UU PPN, menetapkan dalam Pasal 4A ayat (3) huruf a bahwa "Jasa pelayanan kesehatan medis" termasuk dalam jenis jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Namun, disharmoni muncul pada tingkat peraturan pelaksana. Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dan Surat Edaran Dirjen Pajak seringkali menggunakan pendekatan "Tujuan Tindakan" (Purpose Test) yang bersifat subjektif ekonomi. Fiskus cenderung mengklasifikasikan tindakan medis menjadi dua:

1. Medis Murni: Tindakan untuk penyembuhan penyakit (bebas PPN).
2. Estetika/Kosmetik: Tindakan untuk mempercantik diri (kena PPN).

Regulasi pajak seringkali menafsirkan bahwa jika suatu tindakan medis menghasilkan efek "mempercantik", maka gugurlah sifat medisnya dan berubah menjadi objek konsumsi kemewahan. Padahal, dalam doktrin medis, efek "cantik" atau "estetik" seringkali hanyalah side effect (efek samping positif) dari sembuhnya suatu organ kulit yang sehat.

3. Konflik Norma (*Conflict of Norm*)

Terjadi pertentangan antara Asas Legalitas Medis dan Penafsiran Ekonomi. UU Kesehatan memberikan wewenang penuh kepada dokter untuk menentukan indikasi medis. Namun, otoritas

pajak melalui aturan teknisnya seolah-olah mengambil alih wewenang penilaian tersebut dengan menetapkan standar sendiri mana yang medis dan mana yang bukan.

Kondisi ini berpotensi mengabaikan penerapan asas *lex specialis* derogat legi generali dalam konteks pengaturan teknis medis serta dalam konteks substansi materi. Seharusnya, untuk definisi teknis mengenai apa itu "pelayanan kesehatan", hukum pajak harus tunduk (*me-refer*) pada hukum kesehatan sebagai aturan khusus yang mengatur profesi tersebut, bukan menciptakan definisi tandingan yang mempersempit makna kesehatan demi intensifikasi penerimaan negara.

Implikasi Disharmoni Regulasi Terhadap Kepastian Hukum dan Keadilan Bagi Wajib Pajak

Ketidaksinkronan aturan di atas bukan sekadar perdebatan akademis, melainkan menimbulkan dampak nyata yang merugikan kepastian hukum (*legal certainty*) dan rasa keadilan (*justice*).

1. Ketidakpastian Hukum (*Legal Uncertainty*) dalam Pemenuhan Kewajiban Perpajakan

Gustav Radbruch menekankan bahwa hukum harus memberikan kepastian. Namun, bagi dokter entrepreneur dan klinik estetika, aturan saat ini menciptakan kondisi "abu-abu" dimana kondisinya multitafsir yang berarti tidak ada batasan yang clear-cut mengenai kapan sebuah tindakan facial dianggap medis (karena ada infeksi jerawat) dan kapan dianggap estetika murni. Hal ini memberikan ruang diskresi (*discretionary power*) yang terlalu luas bagi Pemeriksa Pajak. Lalu ada risiko kepatuhan dimana Klinik yang berniat patuh (*compliant*) kesulitan menentukan Tarif Efektif atau Dasar Pengenaan Pajak (DPP). Jika mereka memungut PPN, pasien keberatan karena merasa sedang berobat. Jika tidak memungut, mereka dihantui risiko Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) beserta sanksi administrasi di kemudian hari.

2. Pelanggaran Asas Keadilan (*Justice*) dan Netralitas Pajak

Penerapan PPN atas jasa estetika medis yang dilakukan oleh tenaga profesional menciptakan ketidakadilan horizontal dan vertikal dalam hal ini terjadi diskriminasi perlakuan dimana pasien yang berobat penyakit kulit di Rumah Sakit Umum seringkali tidak dikenai PPN, sementara pasien dengan penyakit yang sama (misal: acne) yang berobat di Klinik Estetika dikenai PPN. Padahal, dokternya sama-sama Spesialis Kulit (Sp.D.V.E) dan obatnya sama. Perbedaan tempat layanan (lokasi) tidak seharusnya menjadi dasar perbedaan perlakuan pajak atas substansi jasa yang sama.

Selain itu terjadi distorsi persaingan bisnis dimana Ketidakpastian ini merugikan klinik-klinik legal (berizin resmi) yang taat aturan. Biaya layanan mereka menjadi lebih tinggi 11% (karena PPN). Sementara itu, praktik-praktik ilegal (beauty salon tanpa dokter atau klinik tak berizin) yang luput dari pengawasan pajak dapat menjual layanan lebih murah. Hal ini bertentangan dengan prinsip netralitas pajak, di mana pajak seharusnya tidak mengganggu kompetisi pasar.

3. Beban Psikologis dan Defensif Medicine

Ancaman pemeriksaan pajak yang agresif akibat ketidakjelasan aturan ini mendorong dokter melakukan praktik Defensive Medicine dalam aspek administrasi. Dokter menjadi lebih fokus pada bagaimana mengamankan dokumen administrasi agar tidak kena pajak, daripada fokus pada pelayanan pasien. Hal ini pada akhirnya merugikan masyarakat luas.

Konsep Harmonisasi dan Rekonstruksi Pengaturan PPN Atas Jasa Estetika Medis

Untuk menyelesaikan permasalahan di atas, diperlukan rekonstruksi pengaturan (legal reform) yang mengedepankan kepastian hukum tanpa mengabaikan potensi penerimaan negara. Penulis mengusulkan konsep harmonisasi sebagai berikut:

1. Penerapan "Medical Indication Test" sebagai Dasar Penentuan Objek Pajak

Solusi utama untuk mengharmonisasikan UU Kesehatan dan UU PPN adalah dengan mengubah parameter penentuan objek pajak. Otoritas pajak harus meninggalkan Purpose Test (tujuan cantik vs sehat) yang subjektif, dan beralih ke "Medical Indication Test" yang objektif dan terukur secara medis.

Konsepnya adalah: "Setiap tindakan yang dilakukan oleh Tenaga Medis berwenang, didasarkan pada Diagnosa Medis (ICD-10), dan tercatat dalam Rekam Medis, adalah Jasa Pelayanan Kesehatan Medis yang Bebas PPN."

Dalam konsep ini Jika seorang pasien datang ke dokter untuk memancungkan hidung tanpa ada gangguan fungsi atau cacat (murni keinginan pasien/estetika), dan dokter tidak menemukan indikasi penyakit, maka itu adalah Objek PPN. Namun, jika pasien datang dengan keluhan acne, rosacea, atau scar pasca trauma, dan dokter mendiagnosisnya sebagai penyakit (ada kode ICD-10), maka tindakan laser atau injeksi yang dilakukan adalah bagian dari terapi medis, sehingga Bukan Objek PPN, meskipun wajah pasien menjadi lebih mulus (estetik) setelahnya.

2. Sinkronisasi Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dengan UU Kesehatan

Pemerintah perlu merevisi PMK terkait kriteria jasa kesehatan yang bebas PPN. Revisi tersebut harus secara eksplisit merujuk pada definisi pelayanan kesehatan dalam UU No. 17 Tahun 2023. Perlu ditambahkan klausul pengecualian yang tegas, misalnya: "Jasa pelayanan estetika medis dikecualikan dari pengenaan PPN sepanjang dilakukan berdasarkan indikasi medis dan/atau rehabilitatif yang ditetapkan oleh tenaga medis yang berwenang."

3. Penguatan Administrasi: Rekam Medis sebagai Bukti Hukum

Sebagai bentuk check and balance, harmonisasi ini menuntut kepatuhan administrasi dari pihak Dokter/Klinik. Rekam Medis (*Medical Record*) harus didudukkan sebagai dokumen hukum utama pembuktian pajak. Jika fiskus meragukan status "bebas PPN" suatu transaksi, pembuktiannya cukup dengan melihat apakah ada diagnosa medis yang valid dalam rekam medis tersebut. Hal ini memberikan kepastian bagi fiskus (audit menjadi mudah) dan perlindungan bagi dokter (memiliki bukti hukum yang kuat).

4. Keadilan Berbasis "Ability to Pay"

Jika negara tetap ingin memajaki sektor estetika demi penerimaan, Penulis mengusulkan mekanisme *threshold* (ambang batas) harga atau jenis tindakan *High-End* tertentu saja yang dikenai pajak (misalnya Operasi Plastik murni tanpa indikasi medis). Sementara perawatan kulit dasar yang menjaga kesehatan kulit masyarakat harus tetap dibebaskan dari PPN. Ini mencerminkan asas keadilan vertikal sesuai kemampuan bayar (*ability to pay*) masyarakat.

Dengan rekonstruksi ini, harmonisasi antara tujuan negara menyehatkan bangsa (UU Kesehatan) dan tujuan negara mengumpulkan pendapatan (UU Pajak) dapat tercapai tanpa mengorbankan kepastian hukum bagi pelaku usaha.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah diuraikan pada bab-bab sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai jawaban atas rumusan masalah, yaitu:

1. Terdapat disharmoni pengaturan yang nyata antara rezim Hukum Kesehatan dan rezim Hukum Perpajakan terkait definisi Jasa Pelayanan Kesehatan.
2. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan (Lex Specialis Medis) mendefinisikan pelayanan kesehatan secara luas dan holistik, mencakup upaya kuratif dan rehabilitatif yang dilakukan berdasarkan indikasi medis, tanpa memandang apakah tindakan tersebut menghasilkan efek estetika atau tidak.
3. Sebaliknya, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan

Perpajakan (UU HPP) beserta peraturan pelaksanaannya (Lex Specialis Fiskal) cenderung menerapkan penafsiran ekonomi yang restriktif. Otoritas pajak seringkali menggunakan parameter "tujuan kecantikan" (purpose test) untuk mengeluarkan tindakan estetika medis dari kategori jasa bebas PPN, meskipun tindakan tersebut dilakukan oleh dokter yang berkompeten.

4. Disharmoni regulasi tersebut berimplikasi buruk terhadap kepastian hukum (legal certainty) dan keadilan (justice).
5. Bagi Wajib Pajak (Dokter/Klinik), ketiadaan batasan demarkasi yang jelas menciptakan area abu-abu (grey area) yang berisiko tinggi menimbulkan sengketa perpajakan akibat perbedaan penafsiran saat pemeriksaan (audit). Hal ini melanggar asas Certainty dalam pemungutan pajak.
6. Dari sisi keadilan, terjadi distorsi pasar di mana klinik yang patuh (memungut PPN) kalah bersaing harga dengan klinik yang tidak memungut PPN karena ketidakjelasan aturan. Selain itu, pengenaan PPN atas tindakan yang memiliki indikasi medis (kuratif) mencederai hak masyarakat untuk mendapatkan layanan kesehatan yang terjangkau.
7. Konsep harmonisasi hukum yang ideal untuk mewujudkan kepastian hukum adalah dengan melakukan rekonstruksi parameter penentuan objek pajak dari pendekatan subjektif (purpose test) menjadi pendekatan objektif medis (medical indication test).
8. Undang-Undang PPN dan aturan turunannya harus merujuk penuh pada otoritas medis yang diatur dalam UU Kesehatan.
9. Tindakan estetika medis harus ditetapkan sebagai Bukan Objek PPN sepanjang tindakan tersebut dilakukan oleh tenaga medis yang berwenang (Dokter), didasarkan pada penegakan diagnosis penyakit (sesuai standar ICD-10), dan terdokumentasi dalam Rekam Medis (Medical Record).
10. Hanya tindakan estetika yang murni atas permintaan pasien tanpa indikasi medis (kosmetika murni) yang dapat dikategorikan sebagai Jasa Kena Pajak.

Berdasarkan kesimpulan di atas, Penulis memberikan saran-saran rekomendasi sebagai berikut:

1. Kepada Pemerintah (Regulator)
 - a. Harmonisasi Regulasi: Kementerian Keuangan dan Kementerian Kesehatan disarankan untuk menyusun Peraturan Bersama atau Surat Keputusan Bersama (SKB) yang menetapkan positive list tindakan estetika medis yang termasuk dalam kategori pelayanan kesehatan bebas PPN. Daftar ini harus berbasis pada nomenklatur medis (ICD-10), bukan istilah awam/pasar.
 - b. Revisi Aturan Pelaksana: Direktorat Jenderal Pajak (DJP) perlu merevisi peraturan teknis (SE/PMK) agar dalam melakukan pemeriksaan pajak terhadap klinik kesehatan, pemeriksa pajak wajib menjadikan Rekam Medis dan Diagnosis Dokter sebagai bukti kompeten utama, bukan sekadar melihat nama treatment di brosur harga.
2. Kepada Asosiasi Profesi (IDI/PERDAWERI/PERDOSKI)

Organisasi profesi perlu lebih aktif melakukan advokasi kebijakan perpajakan dan menyusun pedoman standar (Guideline) yang jelas mengenai batasan tindakan medis dan estetik. Pedoman ini akan menjadi pelindung hukum bagi anggota dalam menghadapi pemeriksaan pajak
3. Kepada Pelaku Usaha dan Dokter (Praktisi)

Manajemen Rekam Medis: Bagi dokter entrepreneur dan pemilik klinik, disarankan untuk memperkuat sistem administrasi medis. Setiap tindakan estetika yang dilakukan harus selalu didukung dengan penegakan diagnosis medis yang tercatat rapi dalam rekam medis (*medical*

record). Penggunaan kode ICD-10 yang tepat adalah kunci pertahanan hukum (*legal defense*) agar transaksi tersebut sah diakui sebagai jasa kesehatan bebas PPN.

Pemisahan Pembukuan: Disarankan untuk melakukan pemisahan pencatatan omzet (*segregation of duties*) antara jasa medis dokter (Bebas PPN), jasa salon/spa terapis (Objek PPN), dan penjualan produk skincare (Objek PPN). Hal ini untuk memudahkan pelaporan pajak dan meminimalisir risiko koreksi fiskal.

DAFTAR REFERENSI

- Bohari. (2014). Pengantar Hukum Pajak. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Febriana, G., Harimurti, I. K., et al. (2022). "Pajak Pertambahan Nilai Pada Jasa Pelayanan Kesehatan Medis Pasca Harmonisasi Peraturan Perpajakan". *Akuntansiku: Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 1(4), 360–370.
- Guwandi, J. (2005). Hukum Medik (Medical Law). Jakarta: Fakultas Kedokteran Universitas Indonesia.
- Ibrahim, Johnny. (2006). Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif. Malang: Bayumedia Publishing.
- Kode Etik Kedokteran Indonesia (KODEKI).
- Komalawati, Veronica. (2002). Hukum dan Etika dalam Praktik Dokter. Jakarta: Pustaka Sinar Harapan.
- Marzuki, Peter Mahmud. (2011). Penelitian Hukum. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Nasution, Bahder Johan. (2005). Hukum Kesehatan: Pertanggungjawaban Dokter. Jakarta: Rineka Cipta.
- Peraturan Pemerintah Nomor 49 Tahun 2022 tentang Pertambahan Nilai Dibebaskan dan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah Tidak Dipungut atas Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu dan/atau Penyerahan Jasa Kena Pajak Tertentu dan/atau Pemanfaatan Jasa Kena Pajak Tertentu dari Luar Daerah Pabean.
- Radbruch, Gustav. (2009). Legal Philosophy. Dalam Achmad Ali, Menguak Teori Hukum (Legal Theory) dan Teori Peradilan (Judicialprudence). Jakarta: Kencana.
- Sari, Siska Diana. (2020). "Perlindungan Hukum Bagi Pengguna Klinik Kecantikan Estetika Berdasarkan Perspektif Hak Konstitusional Warga Negara". *Jurnal Citizenship*, 4(2).
- Siahaan, Marihot Pahala. (2013). Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia: Teori dan Praktik. Jakarta: Rajawali Pers.
- Soemitro, Rochmat. (2014). Asas dan Dasar Perpajakan. Bandung: Refika Aditama.
- Susanto, H. I., & Wijaya, S. (2024). "Fasilitas Pajak Pertambahan Nilai Dibebaskan Atas Penyerahan Jasa Pelayanan Kesehatan Medis". *Journal of Law, Administration, and Social Science*, 4(5), 835–867.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Wijaya, S., & Arsini, K. R. (2021). "Fasilitas PPN Tidak Dipungut Atau Dibebaskan: Perbedaan Dan Permasalahan". *Publik: Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Administrasi Dan Pelayanan Publik*, 8(1), 91–104.