

January 2023

## ANALISIS SENGKETA PAJAK PENGHASILAN BADAN ATAS KOREKSI BIAYAPROMOSI BAGI END-USER (STUDI KASUS PT SAF TAHUN 2018)

Aditya Avianti Ivah Komarasari  
*Program Pendidikan Vokasi, Universitas Indonesia*

Arie Widodo  
*Program Pendidikan Vokasi, Universitas Indonesia, arie.widodo@vokasi.ui.ac.id*

Titin Fachriah Nur Anwar  
*Program Pendidikan Vokasi, Universitas Indonesia*

Follow this and additional works at: <https://scholarhub.ui.ac.id/jvi>



Part of the [Accounting Commons](#), [Arts Management Commons](#), [Business Administration, Management, and Operations Commons](#), [Business Analytics Commons](#), [Educational Administration and Supervision Commons](#), [Insurance Commons](#), and the [Tourism and Travel Commons](#)

---

### Recommended Citation

Komarasari, Aditya Avianti Ivah; Widodo, Arie; and Anwar, Titin Fachriah Nur (2023) "ANALISIS SENGKETA PAJAK PENGHASILAN BADAN ATAS KOREKSI BIAYAPROMOSI BAGI END-USER (STUDI KASUS PT SAF TAHUN 2018)," *Jurnal Vokasi Indonesia*: Vol. 10: No. 2, Article 5.

DOI: 10.7454/jvi.v10i2.1019

Available at: <https://scholarhub.ui.ac.id/jvi/vol10/iss2/5>

This Article is brought to you for free and open access by UI Scholars Hub. It has been accepted for inclusion in Jurnal Vokasi Indonesia by an authorized editor of UI Scholars Hub.

---

## **ANALISIS SENGKETA PAJAK PENGHASILAN BADAN ATAS KOREKSI BIAYA PROMOSI BAGI END-USER (STUDI KASUS PT SAF TAHUN 2018)**

**Aditya Avianti Ivah Komarasari<sup>1</sup>, Arie Widodo<sup>2</sup>, Titin Fachriah Nur Anwar<sup>3</sup>**

<sup>1,2,3</sup> Program Pendidikan Vokasi, Universitas Indonesia,

*Corresponding Author's Email:* arie.widodo@vokasi.ui.ac.id

### **ABSTRAK**

Penelitian ini membahas mengenai Analisis Sengketa Pajak Penghasilan Badan Atas Koreksi Biaya Promosi Bagi End-User (Studi Kasus PT SAF Tahun 2018). Penulisan ini bertujuan untuk menjelaskan dasar koreksi Direktur Jenderal Pajak dan Argumentasi dari Wajib Pajak (PT SAF) terkait sengketa atas biaya promosi yang dilakukan. Metode Penelitian yang dilakukan adalah menggunakan metode penelitian studi kasus dan studi pustaka. Dalam hal ini biaya promosi diberikan kepada end-user yang pada dasarnya informasi terkait penerima penghasilan tidak dapat disajikan seluruhnya pada daftar nominatif yang harus dilaporkan sebagai syarat pembebanan biaya. Berdasarkan hasil analisis, sengketa pajak timbul karena adanya perbedaan pendapat antara PT SAF dan Fiskus. Berdasarkan data yang ada, Fiskus telah sesuai mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor :02/PMK.03/2010 tentang Biaya Promosi Yang Dapat Dikurangkan Dari Penghasilan Bruto. Namun dalam kasus ini PT SAF telah memberikan argumentasi beserta bukti-bukti yang mendukung, sehingga argumennya dapat dipertimbangkan dan berpotensi dapat membatalkan koreksi yang dilakukan Fiskus. Hasil penelitian menunjukkan dalam memutuskan sengketa majelis hakim menggunakan pertimbangan substance over form dalam memutus sengketa terkait koreksi biaya promosi. Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai referensi oleh wajib pajak, fiskus dan majelis hakim untuk dapat memutus sengketa sejenis.

**Kata kunci :** Sengketa Pajak, Biaya Promosi, Daftar Nominatif, End-User, Pengadilan Pajak

### **ABSTRACT**

*This research discusses the Analysis of Corporate Income Tax Disputes over the Correction of Promotion Costs for End-Users (Case Study of PT SAF 2018). This paper aims to explain the basis for the correction of the Director General of Taxes and Arguments from Taxpayers (PT SAF) related to disputes over promotional costs carried out. The research method is using case study research methods and literature studies. In this case the promotion fee is given to the end-user which basically information related to the income earner cannot be presented entirely on the nominative list which must be reported as a fee charge. Based on the results of the analysis, tax disputes arise due to differences of opinion between PT SAF and Fiskus. Based on existing data, Fiskus has complied with the Regulation of the Minister of Finance Number: 02 / PMK.03 / 2010 concerning Promotion Costs That Can Be Deducted From Gross Income. However, in this case, the SAF has provided arguments along with supporting evidence, so that the arguments can be considered and can potentially overturn the corrections made by Fiscus. The research results showed that in deciding the dispute the panel of judges used substance over form considerations in deciding disputes related to the correction of promotion costs. The results of this study can be used as a reference by taxpayers, tax authorities and the panel of judges to be able to decide on similar disputes.*

**Keywords:** Tax Disputes, Promotion Fees, Nominative List, End-User, Tax Court.

## PENDAHULUAN

Salah satu penerimaan negara terbesar di Indonesia adalah bersumber dari penerimaan pajak. Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU No.7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Pajak adalah kontribusi wajib kepada Negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapat imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

**Tabel 1 Realisasi Pendapatan Negara**

Sumber Penerimaan - Keuangan	Realisasi Pendapatan Negara (Milyar Rupiah)				
	2021	2020	2019	2018	2017
<b>I. Penerimaan</b>	1 733 042.80	1 628 950.53	1 955 136.20	1 928 110.00	1 654 746.10
Penerimaan Perpajakan	1 375 832.70	1 285 136.32	1 546 141.90	1 518 789.80	1 343 529.80
Penerimaan Bukan Pajak	357 210.10	343 814.21	408 994.30	409 320.20	311 216.30
<b>II. Hibah</b>	2 700.00	18 832.82	5 497.30	15 564.90	11 629.80
<b>Jumlah</b>	1 735 742.80	1 647 783.34	1 960 633.60	1 943 674.90	1 666 375.90

Sumber: [www.bps.go.id](http://www.bps.go.id)

Berdasarkan data pada tabel 1 di atas penerimaan pajak menjadi penerimaan terbesar dari berbagai jenis penerimaan lain. Dalam hal ini sangat tercermin pentingnya penerimaan pajak sebagai penopang perkembangan suatu negara, khususnya dalam sektor perekonomian. Diperlukan solidaritas sosial yang tinggi dalam masyarakat untuk bersedia bergotong royong mewujudkan penerimaan pajak yang tinggi. Hal ini erat kaitannya dengan sistem pemungutan pajak di Indonesia yang menganut *Self Assessment System*.

Berdasarkan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak. Pada sistem ini masyarakat dituntut untuk memiliki kesadaran tersendiri untuk menunaikan kewajiban perpajakannya. Penghitungan, Penyetoran, dan Pelaporan perpajakan dilakukan sendiri secara sukarela oleh masyarakat.

Menurut Oyok Abuyamin Bin H. Abas Z (2015) indikator *Self Assesment System* yaitu sebagai berikut:

1. Wajib Pajak menghitung dan memperhitungkan sendiri oleh Wajib Pajak, pajak yang harus dibayar/pajak yang terutang.

2. Wajib Pajak membayar/menyetor sendiri pajak yang harus dibayar/pajak yang harus dibayar/pajak yang terutang ke Bank/Kantor Pos.
3. Wajib Pajak melaporkan sendiri pajak yang harus dibayar/pajak yang terutang.
4. Pemerintah (Fiskus) mengawasi pelaksanaan hak dan kewajiban Wajib Pajak dibidang perpajakan.

Dalam pengimplementasiannya kesadaran masyarakat menjadi faktor utama dalam kesuksesan penerapan *Self Assessment System*. Disamping masyarakat yang diharuskan secara aktif memenuhi kewajiban perpajakannya, fiskus juga berperan dalam mengawasi kepatuhan Wajib Pajak. Berkaitan dengan hal tersebut, fiskus memiliki wewenang untuk melakukan pemeriksaan sebagai media pengawasan untuk memastikan Wajib Pajak telah memenuhi kewajibannya secara jujur dan menyeluruh. Berdasarkan Pasal 1 angka 25 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Fungsi pengawasan menjadi sangat penting dikarenakan lazimnya masyarakat berkeinginan membayar jumlah pajak terutang dengan nominal sekecil mungkin, sehingga mengabaikan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan kondisi tersebut, terdapat potensi terjadinya Penggelapan Pajak (*Tax Evasion*). Menurut Chairil Anwar Pohan (2017), *Tax Evasion* (Penggelapan/penyulundupan pajak) adalah upaya Wajib Pajak dengan penghindaran pajak yang terutang secara illegal dengan cara menyembunyikan keadaan yang sebenarnya, namun cara ini tidak aman bagi Wajib Pajak, dimana metode dan teknik yang digunakan sebenarnya tidak dalam koridor Undang-undang dan Peraturan Perpajakan itu sendiri. Potensi ini yang perlu menjadi perhatian khusus bagi fiskus dalam melakukan pengawasan.

Di lain sisi, negara dengan target penerimaan negara yang terus meningkat juga memiliki kepentingan untuk terus meningkatkan penerimaan pajak. Hal ini diperlukan untuk dapat memenuhi kebutuhan pembiayaan negara. Oleh karena itu berbagai upaya dilakukan untuk mewujudkan peningkatan penerimaan pajak, termasuk salah satunya menguji kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan realita perbedaan kepentingan inilah *Self Assesment System* dalam penerapannya sering mengalami perbedaan interpretasi yang berujung

sengketa antara fiskus dan Wajib Pajak. Hal ini umum terjadi saat pelaksanaan pengawasan dalam pengujian kepatuhan oleh fiskus.

Indonesia sebagai negara hukum dalam bidang perpajakan memiliki lembaga peradilan yaitu pengadilan pajak. Berdasarkan Pasal 2 Undang-Undang No.14 Tahun 2002 (UU Pengadilan Pajak), Pengadilan Pajak merupakan sebuah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman atas Wajib Pajak atau penanggung pajak yang mencari sebuah keadilan dalam sengketa pajak yang dialaminya. Selanjutnya, Berdasarkan Pasal Iangka 5 UU Pengadilan Pajak, Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan Peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Wajib Pajak dapat melakukan upaya hukum atas sengketa pajak dengan mengajukan keberatan, banding, hingga peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung.

Berdasarkan uraian diatas, penulis akan membahas sengketa terkait koreksi fiskal yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak atas biaya Marketing bagi *end-user* pada PT SAF. Pada sengketa ini terdapat perbedaan persepsi mengenai pembebanan biaya promosi yang diperbolehkan menjadi pengurang penghasilan bruto dalam penghitungan pajak penghasilan tahunan badan. Dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak melakukan koreksi positif atas biaya promosi yang dijadikan sebagai pengurang oleh Wajib Pajak. PT SAF dianggap tidak menyampaikan daftar nominatif dikarenakan, meskipun Wajib Pajak telah membuat daftar nominatif atas biaya marketing tetapi tidak memenuhi persyaratan Peraturan Menteri Keuangan Nomor :02/PMK.03/2010 tanggal 8 Januari 2010 tentang Biaya Promosi Yang Dapat Dikurangkan Dari Penghasilan Bruto. Koreksi tersebut berpengaruh terhadap penghasillan netto fiskal dan pajak penghasilan badan terutang PT SAF menjadi lebih besar dari penghitungan yang sebelumnya telah dilaporkan . PT SAF telah melakukan upaya hukum berupa mengajukan keberatan atas SKPKB dan Banding atas Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan Direktur Jenderal Pajak.

Upaya hukum yang dilakukan Wajib Pajak sebagian besar menang di Pengadilan Pajak disebabkan lemahnya bukti pemeriksaan secara formal maupun material. Bukti formal tentunya pemeriksa harus memenuhi setiap tahapan

pemeriksaan yang sudah ditetapkan mulai dari penyusunan audit plan sampai dengan pembahasan akhir hasil pemeriksaan. Bukti Material berkaitan dengan cara pemeriksa pajak menghimpun bukti pemeriksaan yang kompeten yang cukup dan dapat dijadikan alat bukti di Pengadilan Pajak (Kusuma, 2018).

Pada beberapa putusan banding sebelumnya Majelis Hakim berpendapat bahwa penetapan pembebanan biaya promosi sebagai pengurang penghasilan bruto tidak semata berdasarkan persyaratan administrasi semata, namun terdapat pertimbangan lainnya. Apabila transaksi tersebut dapat dibuktikan telah terjadi maka prinsip *substance over form* menjadi bahan pertimbangan. Donaldson (1964, 41) menjelaskan bahwa argumen *substance over form* dapat digunakan oleh wajib pajak dalam sejumlah situasi yang berkembang dan dorongan untuk meningkatnya keberhasilan dalam dunia usaha.

Ong dan Spink (2004, 199) menjelaskan dalam konstruksi abstrak, doktrin substansi mengungguli bentuk formal (*substance over form*) menegaskan prevalensi prinsip keadilan dan kewajaran atas ketentuan yang saling bertentangan dari *common law*, sehingga dapat membuat kontribusi penting untuk kelancaran keseluruhan sistem hukum. Ekuitas tradisional melihat substansi (*substance*), bukan pada bentuk (*form*) bertele-tele dari suatu transaksi. Dijelaskan pula bahwa *substance over form* berasal dari hukum tanah dan bila tidak terdapat kecurangan, kesalahan, keliruan, atau penyembunyian sifat sebenarnya dari suatu transaksi, doktrin *substance over form* tidak akan membatalkan hukum umum atas hak kontraktual para pihak yang bekerja sama secara bebas dan sah. Hal tersebut sejalan dengan pendapat Eaton dan Rout yang menyatakan bahwa substansi dari transaksi merupakan yang terpenting dibandingkan dengan bentuk formal yang akan mendukung perkembangan serta penerapan dari standar akuntansi itu sendiri. Asas *substance over form* secara umum merupakan prinsip hukum yang fundamental, namun dalam sengketa perpajakan efeknya terbalik. Hal tersebut merupakan perubahan dalam tatanan hukum Uni Eropa yang lahir dalam yurisprudensi EUCJ, yang bertujuan untuk menjamin penghormatan terhadap hak-hak dasar dan kebebasan. Dalam kasus sengketa pajak PPN, Pengadilan domestik diharapkan untuk mengacu pada putusan pengadilan Luksemburg yang memastikan prevalensi *substance over form* dalam yurisprudensi fiskal mereka. Hak wajib pajak untuk mengkompensasi PPN tetap harus diberikan walaupun dokumen tidak memenuhi persyaratan formal sepanjang unsur-unsur lain

dapat membuktikan hubungan komersial antara pihak-pihak yang bertransaksi (Tofan, 2017).

Terdapat kritik terhadap konsep *substance over form* diutarakan oleh Madison (2003, 699) dalam artikelnya yang membahas bahwa doktrin *substance over form* tidak lagi sesuai kasus pajak. Madison membuat kajian dengan, membandingkan undang-undang yang diinterpretasikan dengan pendekatan tekstualisme dan doktrin *substansi-over-form* diterapkan dalam kasus pajak, kemudian menganalisis kedua pendekatan tersebut. Menurutnya undang-undang sebaiknya berisi penjelasan yang rinci. Kritik yang lebih besar terhadap *substance over form* diutarakan oleh Jain (2022). Menurutnya terdapat penekanan yang sangat tidak proporsional pada fakta-fakta dalam pemeriksaan yang membuat evolusi prinsip-prinsip hukum yang tidak memihak menjadi tidak mungkin. Sehingga menjadikan setiap kasus sebagai preseden terbatas pada pengaturan faktualnya sendiri. Dalam arti lain, keputusan tersebut juga melemahkan (jika tidak meniadakan) kepastian pajak yang diharapkan oleh para pemangku kepentingan dan lembaga peradilan, menjadikan keputusan lebih bertumpu pada penilaian subjektif atas fakta daripada penilaian yang merupakan implementasi obyektif dari standar hukum. Schmalbeck (2022) mengutarakan bahwa di banyak bidang hukum perpajakan, doktrin *substance over form* secara historis efektif dalam mengendalikan penyalahgunaan pajak.

Knight (1991) menjelaskan bahwa dalam menerapkan undang-undang pajak untuk transaksi tertentu, secara umum kantor pajak dan pengadilan harus bisa membedakan antara bentuk dan substansi, dan menegaskan bahwa transaksi harus diambil pada nilai nominal untuk tujuan pajak hanya jika (1) dilakukan secara wajar, (2) didasarkan pada tujuan bisnis atau mencerminkan realitas ekonomi, dan (3) mengintegrasikan semua langkah dalam rencana yang telah diatur sebelumnya, daripada memberi efek pada setiap langkah seolah-olah itu adalah transaksi yang tidak terlihat.

Selain itu pengaturan prinsip *Substance Over Form* di Indonesia hanya dijelaskan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2018. Prinsip *Substance Over Form* pemaknaannya bersifat umum dan penafsirannya banyak digunakan oleh para ahli akuntan maupun hukum. Prinsip *Substance Over Form* dalam hukum kontrak tidak dapat diterapkan pelaksanaannya dikarenakan hukum kontrak tidak menjelaskan pengertian dan pengaturan prinsip tersebut (Sinaga, 2021).

Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan apakah dalam memutuskan penetapan suatu

sengketa, hanya berdasarkan persyaratan administratif sesuai ketentuan perundangan atau terdapat pertimbangan lainnya oleh majelis hakim.

## TINJAUAN PUSTAKA

### Sistem Pemungutan Pajak

Menurut Waluyo (2011:16) Tata Cara Pemungutan Pajak terdiri atas stelsel pajak, asas pemungutan pajak dan sistem pemungutan pajak. Namun di Indonesia sendiri dalam praktiknya menerapkan tata cara pemungutan pajak dengan sistem pemungutan pajak yaitu:

#### 1. *Official Assessment*

Suatu sistem pemungutan pajak yang berdasarkan Undang – Undang Pemerintahan (fiskus) diberi wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terutang. Ciri *Official Assessment System*:

- Wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terutang ada pada fiskus.
- Wajib Pajak bersifat menunggu (pasif).
- Utang pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak timbul setelah diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP) oleh fiskus.

#### 2. *Self Assessment System*

Suatu sistem pemungutan pajak yang berdasarkan Undang-Undang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk melaksanakan hak dan kewajibannya di bidang perpajakan. Ciri *Self Assessment System*:

- Wajib Pajak menghitung dan memperhitungkan sendiri oleh Wajib Pajak, pajak yang harus dibayar/pajak yang terutang.
- Wajib Pajak membayar/menyetor sendiri pajak yang harus dibayar/pajak yang terutang ke Bank/Kantor Pos.
- Wajib Pajak melaporkan sendiri pajak yang harus dibayar/pajak yang terutang.
- Pemerintah (Fiskus) mengawasi pelaksanaan hak dan kewajiban Wajib Pajak di bidang perpajakan.

Dalam *Self Assessment System* ini, wajib pajak menghitung, meembayar dan melaporkan kegiatan usahanya melalui SPT Tahunan. Pemerintah melakukan penelitian, pemeriksaan, dan penyidikan untuk menguji kebenaran isi SPT tersebut..

*Self Assessment System* ini semuanya bergantung pada tingkat kesadaran, tingkat kepatuhan, tingkat kejujuran Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajibannya di bidang perpajakan dan tingkat efektivitas pengawasan dari Pemerintah (Fiskus). Fungsi Pemerintah (Fiskus) dalam mengawasi pelaksanaan hak dan kewajiban Wajib Pajak di bidang perpajakan harus ditingkatkan dengan cara penegakan Hukum Pajak

bagi Wajib Pajak yang tidak melaksanakan hak dan kewajibannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

### 3. *Withholding System*

Suatu sistem pemungutan pajak yang berdasarkan Undang-Undang memberi kepercayaan/wewenang kepada pihak ketiga (bukan pemerintah dan bukan Wajib Pajak yang bersangkutan) untuk memotong atau memungut pajak yang wajib dipotong/dipungut dari Wajib Pajak yang wajib membayarnya. Pihak ketiga wajib menyetorkan hasil pemotongan/pemungutan pajak tersebut. Ciri *Withholding Tax System*:

- Pemotongan/pemungutan pajak dilakukan oleh pihak ketiga (bukan pemerintah/bukan Fiskus).
- Pemotong/Pemungut pajak wajib menyetorkan hasil pemotongan/pemungutan pajak tersebut.
- Pemerintah (Fiskus) mengawasi pelaksanaan pemotongan/pemungutan dan penyetoran oleh pihak ketiga.

### Koreksi Fiskal

Suandy (2011:81) koreksi fiskal merupakan suatu penyesuaian yang dilakukan sebelum menghitung Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak badan dan Wajib Pajak pribadi dan kemudian disusun menjadi suatu bentuk laporan yang disebut laporan keuangan fiskal. Terdapat dua perbedaan dalam koreksi fiskal yaitu:

1. Perbedaan waktu (*timing differences*) adalah perbedaan yang bersifat sementara karena adanya ketidaksamaan waktu pengakuan penghasilan dan beban antara peraturan perpajakan dengan standar akuntansi keuangan.
2. Perbedaan tetap/permanen (*permanent differences*) adalah perbedaan yang terjadi karena perhitungan perpajakan menghitung laba fiskal berbeda dengan perhitungan laba menurut SAK tanpa ada koreksi di kemudian hari.

### Sengketa Pajak

Pengertian sengketa sebagaimana dikutip oleh Prianto Budi (2017) dalam bukunya “Buku Pintar Pajak Edisi 2” menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, sengketa diartikan sebagai (1) sesuatu yang menyebabkan perbedaan pendapat; pertengkaran; perbantahan, (2) pertikaian, dan (3) perkara (dalam pengadilan). Sedangkan sengketa pajak itu sendiri diartikan sebagai sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak dengan Pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak

berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. (Asmara, (2006) dalam Alvionita (2019)).

Sengketa pajak yang timbul saat proses banding terjadi karena Wajib Pajak tidak setuju dengan keputusan keberatan yang diterimanya. Wajib Pajak harus mengajukan permohonan banding untuk mempertahankan argumen saat Wajib Pajak tersebut mengajukan keberatan. Sengketa pajak tersebut bisa menyangkut masalah formal maupun material.

#### 1. **Sengketa Formal**

Menurut Asmara (2006) dalam Alvionita (2019) sengketa formal terjadi apabila Wajib Pajak atau Fiskus atau keduanya tidak mematuhi prosedur dan tata cara yang telah ditetapkan oleh Undang-Undang Perpajakan khususnya Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dan Undang-Undang Pengadilan Pajak. Di dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dan Undang-Undang Pengadilan Pajak mengatur tentang prosedur dan tata cara pemeriksaan pajak, penerbitan ketetapan pajak sampai keputusan keberatan terbit yang menjadi pedoman fiskus dalam memutuskan suatu perkara. Apabila diantara Fiskus atau Wajib Pajak melanggar ketentuan tersebut, maka pelanggaran tersebut yang menimbulkan sengketa formal.

#### 2. **Sengketa Material**

Menurut Asmara (2006) dalam Alvionita (2019) sengketa material timbul apabila terjadi perbedaan jumlah pajak yang terutang menurut perhitungan fiskus (yang tercantum dalam ketetapan) dengan perhitungan menurut Wajib Pajak. Perbedaan perhitungan tersebut timbul karena adanya perbedaan dalam menafsirkan peraturan yang seharusnya digunakan, sehingga bisa saja menggunakan tarif perhitungan yang berbeda. Perbedaan menentukan jumlah pajak yang terutang menurut Fiskus dengan Wajib Pajak itulah yang menimbulkan sengketa material.

### Penyelesaian Sengketa Pajak

Sebagaimana menurut Thuronyi yang dikutip oleh Dian Atika (2017), sengketa pajak dapat diselesaikan dengan cara:

1. *Compromises*, yaitu Fiskus diberikan diskresi untuk menyelesaikan permasalahan dengan Wajib Pajak, misalnya Fiskus diberikan kewenangan untuk mengurangi sanksi administrasi.
2. *Dispute Within the Taxation Authority*, yaitu proses penyelesaian masih dilakukan oleh Fiskus, dimana pertama kali dilakukan oleh pihak yang mengeluarkan ketetapan, dan apabila selanjutnya pihak Wajib Pajak masih tidak dapat menerima, maka Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan kepada pihak yang merupakan divisi

yang berbeda dari pihak yang mengeluarkan ketetapan.

3. *Tax Adjudication*, yaitu proses penyelesaian yang dilakukan di Pengadilan Pajak yaitu pihak yang independen dan terpisah Fiskus.

### **Konsep *Substance Over Form***

Menurut Suwardjono (2011, 243) Substansi daripada bentuk dijelaskan sebagai konsep yang menyatakan bahwa dalam menetapkan suatu konsep di tingkat perikayasaan atau dalam menetapkan standar di tingkat penyusunan standar, akuntansi akan menekankan makna atau substansi ekonomik suatu objek atau kejadian daripada makna yuridisnya meskipun makna yuridis mungkin menghendaki atau menyarankan perlakuan akuntansi yang berbeda.

### **METODOLOGI PENELITIAN**

Penulis menggunakan 2 (dua) metode penelitian, yaitu :

1. Metode Studi Kasus

Metode ini meliputi observasi yang dilakukan penulis selama melakukan proses magang. Penelitian ini dilakukan melalui pengamatan dan penelusuran data yang mendalam pada kasus berdasarkan sumber data dan informasi yang tersedia.

2. Metode Studi Pustaka

Metode penelitian ini dilakukan dengan memperdalam pembahasan kasus dengan mempelajari teori-teori terkait dan menghubungkannya. Hal ini bertujuan agar, hasil penelitian dapat lebih lengkap dan

menyeluruh serta memiliki teori atau dasar hukum yang relevan yang menunjang penelitian ini. Belum banyak penelitian yang membahas penyelesaian sengketa berdasarkan perbandingan hasil putusan pengadilan. Oleh karena itu studi pustaka dilakukan dengan membandingkan langsung hasil dari putusan pengadilan terkait sengketa biaya promosi

Penulis membatasi penelitian ini untuk menghindari adanya penyimpangan atau pelebaran pokok masalah. Hal ini agar penelitian ini lebih terarah serta memudahkan dalam pembahasan sehingga tujuan penulisan yang ingin disampaikan oleh penulis tercapai. Pada penelitian, penulis membatasi sample data yaitu hanya pada 1 (satu) badan Wajib Pajak, yaitu PT SAF data tersebut berdasarkan data yang diperoleh pada Tahun Pajak 2018, yang proses sengketa dengan fiskus masih pada tahap permohonan banding oleh wajib pajak pada tanggal 3 Februari 2022

### **HASIL DAN PEMBAHASAN**

Pada kasus ini terdapat perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak terkait biaya promosi yang boleh dijadikan sebagai pengurang penghasilan bruto dalam perhitungan pajak penghasilan terutang. Sehubungan dengan argumentasi yang disampaikan oleh kedua belah pihak, penulis merangkum dalam matriks terkait perbedaan pendapat antara fiskus dan PT SAF selaku Wajib Pajak.

Berikut adalah matriks perbedaan pendapat antara fiskus dan PT SAF yang melatarbelakangi sengketa pajak PT SAF atas Biaya Promosi :

**Tabel 2 Matriks Rangkuman Argumentasi Fiskus dan PT SAF**

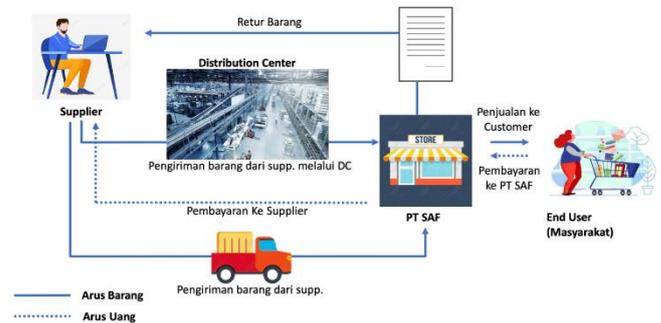
Deskripsi	Argumentasi Fiskus	Argumentasi PT SAF
Koreksi Fiskal atas Biaya Promosi	Biaya Promosi sebesar Rp.2.102.223.760,- dikoreksi oleh fiskus dikarenakan atas biaya promosi tersebut tidak dipenuhi persyaratan daftar nominatif yang harus dilengkapi oleh PT SAF sebagai syarat dapat dijadikannya biaya promosi tersebut sebagai pengurang penghasilan bruto. PT SAF membuat daftar nominatif dengan tidak memenuhi syarat kumulatif yaitu, wajib mencantumkan nama, NPWP, alamat penerima penghasilan, tanggal, bentuk dan jenis biaya, besarnya biaya, nomor bukti potong, dan besarnya pajak penghasilan yang dipotong. Dalam hal ini PT SAF tidak mencantumkan NPWP, nama dan alamat Penerima, Tanggal, Bentuk dan jenis biaya, Jumlah PPh, dan No. Bukti Potong.	Koreksi atas Biaya Promosi yang dilakukan fiskus adalah tidak tepat dan harus dibatalkan. Hal ini dikarenakan atas biaya promosi tersebut telah disampaikan daftar nominatif terkait bersamaan dengan pelaporan Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan Badan (SPT PPh Badan) Tahun Pajak 2018. Selain itu, biaya promosi tersebut berhubungan dengan kegiatan usaha yang dikeluarkan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan. Biaya promosi tersebut sebesar Rp.2.102.223.760,- benar-benar terjadi dan dikeluarkan oleh PT SAF selama tahun berjalan. Dalam hal ini fiskus harus mempertimbangkan substansi dan validitas dari transaksi biaya promosi yang disengketakan. Koreksi fiskus atas biaya promosi tidak tepat karena hanya berdasar pada penyajian daftar nominatif tanpa melihat substansi biaya tersebut.
Dasar Hukum	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pasal 6 ayat (1) UU No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan UU No.7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan</li> <li>2. Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 02/PMK.03/2010 tentang Biaya Promosi Yang Dapat Dikurangkan Dari Penghasilan Bruto.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pasal 6 ayat (1) UU No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan UU No.7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan</li> <li>2. Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 02/PMK.03/2010 tentang Biaya Promosi Yang Dapat Dikurangkan Dari Penghasilan Bruto.</li> <li>3. Peraturan Menteri Keuangan Nomor ; 141/PMK.03/2015 tentang Jenis Jasa Lain Sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008</li> <li>4. Surat Edaran No. 53/PJ/2009 tentang Jumlah Bruto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008.</li> </ol>

Sumber : Hasil olahan penulis

Berdasarkan matriks pada tabel 2 di atas, penulis akan melakukan analisis kesesuaian dasar koreksi fiskus dan argumen yang disampaikan PT SAF selaku Wajib Pajak. Penulis akan melakukan analisis tersebut berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Berdasarkan Pasal 6 ayat (1) huruf a angka 7 UU No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan UU No.7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan diatur bahwa besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha, antara lain berupa biaya promosi dan penjualan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Mengacu dengan ketentuan di atas biaya yang dikeluarkan sepanjang berhubungan secara langsung ataupun tidak langsung dengan kegiatan usaha dapat dikurangkan dengan penghasilan bruto dalam menentukan besarnya penghasilan kena pajak bagi Wajib Pajak. Secara spesifik lebih rinci diatur termasuk didalamnya yang dimaksud biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha adalah biaya promosi dan penjualan yang diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan. Oleh karena itu, sesuai dengan ketentuan ini biaya promosi yang dapat dibuktikan benar berkaitan dengan kegiatan usaha dan memenuhi syarat yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan terkait dapat dijadikan pengurang penghasilan bruto. Pada kasus ini, PT SAF memaparkan terkait koreksi yang dilakukan oleh fiskus adalah tidak benar dikarenakan biaya tersebut benar dikeluarkan oleh PT SAF dan berkaitan dengan kegiatan usaha. Selain itu, atas biaya promosi yang dijadikan pengurang penghasilan bruto oleh PT SAF telah disampaikan daftar nominatifnya saat pelaporan Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan Badan (SPT PPh Badan) Tahun Pajak 2018.

Penulis terlebih dahulu akan melakukan penjabaran terkait nature transaksi bisnis PT SAF agar lebih dalam dapat memudahkan analisis argumen yang disampaikan fiskus dan PT SAF selaku Wajib Pajak. Dalam melakukan analisis pemahaman nature transaksi menjadi sangat penting untuk sekaligus melihat rasionalisasi eksistensi kegiatan/biaya. Dengan memahami gambaran alur kegiatan bisnis yang umumnya berjalan maka akan lebih mudah pula menganalisa terkait hal-hal umum yang biasa dilakukan pelaku usaha sejenis. Proses bisnis PT SAF dapat dijelaskan dalam skema pada gambar 1 sebagai berikut :



**Gambar 1 Proses Bisnis PT SAF**

Sumber: Hasil Olahan Penulis

Dalam argumentasi yang disampaikan fiskus dan PT SAF, terdapat 2 (dua) poin argumentasi sengketa yang menjadi perhatian penulis, yaitu terkait pembuktian eksistensi biaya promosi tersebut dan kesesuaian pembuatan daftar nominatif yang mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto. Berikut analisis penulis terkait eksistensi biaya dari rincian yang dijelaskan PT SAF terkait koreksi yang dilakukan fiskus :

1. Biaya Marketing – Alokasi Reklas sebesar (Rp. 1.570.523.499,-)

Menurut analisis penulis atas nilai koreksi tersebut benar merupakan nilai reklas akibat tidak terealisasinya biaya atau kesalahan *double* catat yang dilakukan pada pencatatan sebelumnya. Hal ini dibuktikan dengan penggambaran jurnal yang dijelaskan oleh PT SAF terkait nominal tersebut. Reklas atau Reklasifikasi biaya adalah kegiatan menyesuaikan yang berupa pengklasifikasian ulang biaya dikarenakan sebab-sebab tertentu. Reklas dapat dilakukan dengan mengganti atau melakukan jurnal balik suatu akun ke akun lain. Pada kasus ini dijelaskan oleh PT SAF koreksi yang dilakukan oleh fiskus adalah terkait nominal yang merupakan jurnal reklas atas nilai sebesar Rp1.570.523.499,- di sisi kredit. Nominal tersebut adalah reklas jurnal dari biaya marketing yang sebelumnya sudah dicatat. Namun biaya tersebut dalam tahun berjalan tidak terealisasi atau terdapat kesalahan *double* catat pada pencatatan sebelumnya. Biaya Reklas ini masuk dalam list nominatif yang dikoreksi dengan Nama “BIAYA OPERASIONAL” sejumlah Rp. 1.570.523.499.

2. Biaya Marketing – Indoculinaire sebesar Rp.67.590.390,-

Menurut analisis penulis eksistensi biaya marketing-indoculinaire dapat dibuktikan kebenarannya. Indoculinaire merupakan

*private brand* baru yang diciptakan oleh PT SAF sebagai bentuk pengembangan usahanya. Dalam hal ini PT SAF bekerjasama dengan banyak usaha mikro, kecil, dan menengah untuk dapat menyuplai produk-produk kuliner berkualitas untuk ditawarkan dan dijual di seluruh gerai PT SAF. Biaya Marketing Indoculinaire yang dimaksud dalam hal ini adalah biaya yang dikeluarkan oleh PT SAF untuk mempromosikan *product private brand* PT SAF kepada konsumen. Biaya Indoculinaire ini berupa penggunaan produk *private brand* untuk tester di supermarket (icip-icip konsumen) dan atau potongan harga pembelian *product indoculinaire*. Biaya Marketing Indoculinaire ini telah masuk dalam list nominatif yang dikoreksi pada dengan Nama “BIAYA OPERASIONAL” sejumlah Rp.67.590.390,-.

3. Biaya Marketing – Operasional dan Pembelian sebesar Rp.2.482.589.474,-

Menurut analisis penulis atas biaya marketing-operasional yang dimaksud pada kasus ini adalah benar berkaitan dengan kegiatan promosi yang dilakukan di *store*. Biaya-biaya tersebut adalah biaya yang dikeluarkan untuk membiayai kegiatan promosi di *store* seperti penyelenggaraan lomba-lomba ataupun event lainnya. Biaya ini berupa pembelian material untuk berbagai *event* terkait. Umumnya dalam setiap event yang diselenggarakan dibutuhkan material pendukung demi kelancaran berlangsungnya event tersebut. Biaya-biaya tersebut dapat berupa biaya *fotocopy*, biaya pembelian alat tulis, biaya pembelian *trophy* hadiah lomba dan lain sebagainya. Pembelian dilakukan secara langsung oleh PT SAF. Biaya-biaya tersebut dimungkinkan tidak terutang PPh karena merupakan pembelian material secara langsung kepada penjual ataupun pedagang yang tidak bisa didata NPWP-nya. Biaya Marketing – Operasional dan Pembelian ini telah masuk dalam list nominatif yang dikoreksi pada dengan Nama “BIAYA OPERASIONAL” sejumlah Rp.2.482.589.474,-

4. Biaya Marketing – Voucher Marketing sebesar Rp.1.122.567.395,-

Menurut hasil analisis penulis biaya marketing terkait *voucher* yang dimaksud dalam hal ini adalah biaya pemberian *voucher* yang diberikan kepada konsumen atas setiap pembelian di *store* dengan kriteria pembelian tertentu atau *challenge* tertentu. Dalam hal ini *voucher* tersebut diberikan langsung ke konsumen untuk menjadi pengurang pembayaran konsumen di setiap

transaksi dan sudah tercatat dalam *invoice* penjualan. Mengingat nature bisnis PT SAF yang merupakan usaha perdagangan ritel yang berorientasi pada konsumen akhir bentuk promosi ini umum dilakukan sebagai ajang promosi untuk meningkatkan penjualan. Biaya Marketing – Voucher Marketing ini telah masuk dalam list nominatif yang dikoreksi pada dengan Nama “BIAYA OPERASIONAL” sejumlah Rp.1.122.567.395,-

Secara keseluruhan penulis berpendapat biaya yang menjadi poin sengketa pada kasus ini pada dasarnya berhubungan dengan kegiatan usaha untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan. Selanjutnya poin yang perlu menjadi perhatian adalah kesesuaian pembuatan daftar nominatif yang dilakukan oleh PT SAF mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto, pada pasal 1 terkait definisi biaya promosi, yaitu “Dalam Peraturan Menteri Keuangan ini yang dimaksud dengan Biaya Promosi adalah bagian dari biaya penjualan yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak dalam rangka memperkenalkan dan/atau menganjurkan pemakaian suatu produk baik langsung maupun tidak langsung untuk mempertahankan dan/atau meningkatkan penjualan”. Kemudian diatur lebih lanjut dalam pasal 6 dijelaskan bahwa :

1. Wajib Pajak wajib membuat daftar nominatif atas pengeluaran Biaya Promosi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 yang dikeluarkan kepada pihak lain.
2. Daftar nominatif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) paling sedikit harus memuat data penerima berupa nama, Nomor Pokok Wajib Pajak, alamat, tanggal, bentuk dan jenis biaya, besarnya biaya, nomor bukti pemotongan dan besarnya Pajak Penghasilan yang dipotong.
3. Daftar sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dibuat sesuai format sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Menteri Keuangan ini, yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Peraturan Menteri Keuangan ini.
4. Daftar nominatif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilaporkan sebagai lampiran saat Wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan PPh Badan.
5. Dalam hal ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sampai dengan ayat (4) tidak dipenuhi, Biaya Promosi tidak dapat dikurangkan dari penghasilan bruto.

Mengacu pada ketentuan di atas PT SAF dapat menjadikan biaya promosi sebagai pengurang penghasilan bruto dengan syarat memenuhi ketentuan pasal 6 Peraturan Menteri Keuangan Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto. Ditegaskan pula pada ayat (5) bahwa syarat tersebut diatas merupakan syarat kumulatif yang apabila salah satu ketentuan pada ayat (1) sampai (4) tidak dipenuhi maka biaya promosi tidak dapat dikurangkan dari penghasilan bruto.

Pada kasus ini PT SAF telah membuatkan daftar nominatif atas biaya promosi yang dibebankan. Selain itu, PT SAF juga telah menyampaikan daftar nominatif tersebut bersamaan dengan pelaporan Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan Badan (SPT PPh Badan). Dalam hal ini ketentuan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto pasal 6 ayat (1) dan (4) telah dipenuhi oleh PT SAF. Namun berdasarkan hasil analisis penulis, PT SAF lalai dalam melakukan pemenuhan syarat pada pasal (2) dan (3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto. Pembuatan daftar nominatif yang dilakukan oleh PT SAF tidak lengkap. Selain itu daftar nominatif tersebut tidak sesuai format pada lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto. Berikut bentuk penyajian biaya promosi dalam daftar nominatif yang dilakukan oleh PT SAF terkait nominal yang dikoreksi oleh fiskus :

**Tabel 3 List Daftar Nominatif atas Nominal yang dikoreksi oleh Fiskus**

NO	NAMA	NPWP	ALAMAT	TANGGAL	BENTUK & JENIS BIAYA	JUMLAH	LEFTRANGAN	JUMLAH PPH	NO BUKTI POTONG
9131	BIAYA OPERASIONAL JAN 18					375.185.313	-		MATERIAL
9831	BIAYA OPERASIONAL FEB 18					375.185.313	-		MATERIAL
9982	BIAYA OPERASIONAL MARE 18					375.185.313	-		MATERIAL
10572	BIAYA OPERASIONAL APR 18					375.185.313	-		MATERIAL
10647	BIAYA OPERASIONAL MEI 18					375.185.313	-		MATERIAL
11310	BIAYA OPERASIONAL JUN 18					375.185.313	-		MATERIAL
11385	BIAYA OPERASIONAL JUL 18					375.185.313	-		MATERIAL
11402	BIAYA OPERASIONAL AGS 18					375.185.313	-		MATERIAL
11428	BIAYA OPERASIONAL SEPT 18					375.185.313	-		MATERIAL
11487	BIAYA OPERASIONAL OKT 18					375.185.313	-		MATERIAL
11544	BIAYA OPERASIONAL SEPT 18					375.185.313	-		MATERIAL
11646	BIAYA OPERASIONAL DES 18					375.185.313	-		MATERIAL

Sumber: Hasil Olahan Penulis dari data milik PT SAF

Berdasarkan daftar nominatif yang disampaikan sesuai tabel 3., bentuk penyajian yang dilakukan oleh PT SAF tidak memenuhi ketentuan. Daftar nominatif yang dibuat tidak mencantumkan NPWP, Nama, Alamat Penerima, Tanggal, Bentuk dan jenis biaya, Jumlah PPh, dan No. Bukti Potong. Dalam hal ini PT SAF hanya mengisi bagian nama, jumlah dan no bukti potong. Pada bagian yang diisi tersebut juga tidak sesuai dengan konten pengisian yang seharusnya. Pada bagian nama seharusnya diisi nama penerima penghasilan dan dilengkapi data lainnya terkait penerima penghasilan sesuai yang disebutkan dalam Peraturan Menteri Keuangan

Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto. Selain itu, konten pada bagian no bukti potong juga tidak tepat. Hal ini dikarenakan seharusnya pada bagian tersebut diisi no bukti potong sesuai berdasarkan bukti potong terkait atas biaya promosi. PT SAF dalam daftar nominatifnya memberikan keterangan material pada no bukti potong.

Kesalahan lain adalah terkait penyajian jumlah biaya promosi yang dicantumkan oleh PT SAF. Pada daftar nominatif tersebut jumlah yang tertera pada list daftar nominatif nomor 9131, 9831, 9982,10572, 10647, 11310, 11385, 11402, 11453, 11487, 11544, 11646 adalah sama sebesar Rp175.183.313.- yang jumlahnya diperoleh sesuai perhitungan pada tabel 4. Pada bagian nama tertera keterangan Biaya Operasional selama 12 bulan yaitu dari Januari hingga Desember Tahun 2018. PT SAF dalam hal ini membuat semacam alokasi biaya per bulan dengan nominal yang sama terkait biaya promosi tersebut. Pola penyajian daftar nominatif dengan menggunakan alokasi nominal yang sama tentunya tidak tepat. Seharusnya biaya promosi tersebut disajikan secara rinci per jenis pengeluaran.

Penentuan jumlah biaya promosi yang tertera pada list daftar nominatif nomor 9131, 9831, 9982,10572, 10647, 11310, 11385, 11402, 11453, 11487, 11544, 11646 sebesar Rp175.183.313.- dijabarkan dengan rincian sebagai berikut :

**Tabel 4 Rincian Jumlah yang disajikan pada Daftar Nominatif PT SAF**

KETERANGAN	NOMINAL
ALOKASI REKLAS	(1.570.523.499)
INDOCULINAIRE	67.590.390
BIAYA OPERASIONAL DAN P	2.482.589.474
VOUCHER MARKETING	1.122.567.395
<b>TOTAL</b>	<b>2.102.223.760</b>
<b>PER BULAN</b>	<b>175.185.313</b>

Sumber: Hasil Olahan Penulis dari data milik PT SAF

\*Nominal sebesar Rp175.183.313.- merupakan alokasi keseluruhan biaya per bulan.

Berdasarkan Pasal 6 ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto, format penyajian daftar nominatif yang memenuhi ketentuan sesuai dengan gambar 2, adalah sebagai berikut :

PERATURAN MENTERI KEUANGAN NOMOR 02/P  
REGA PROMOSI YANG DAPAT DIKURANGKAN  
DARI  
DAFTAR NOMINATIF BIAYA PROMOSI

Nama Wajib Pajak :  
NPWP :  
Alamat :  
Tahun Pajak :

No.	Nama	NPWP	Alamat	Tanggal	Data Persewaan		Keterangan	Percentage	
					Bentuk dan Jenis Biaya	Jumlah (Rp.)		Jumlah PPh	Ni

Nama Wajib Pajak

MENTERI KEUANGAN,  
s.d.  
SRI MULYANI INDRAWATI

**Gambar 2 Format penyajian daftar nominatif**

Sumber: Peraturan Menteri Keuangan Nomor :  
PMK-02/PMK.03/2010

Berdasarkan hasil analisis penulis, untuk dapat menjadikan biaya promosi sebagai pengurang penghasilan bruto tidak cukup hanya berdasarkan realitas keterkaitan biaya tersebut terhadap kegiatan usaha. Hal ini dikarenakan terdapat syarat administratif yang perlu juga dipenuhi untuk membuktikan transparansi kebenaran biaya tersebut. Pada dasarnya informasi-informasi yang diminta dalam daftar nominatif adalah bertujuan untuk menjelaskan eksistensi atas biaya. Mengingat kewajiban perpajakan yang dijalankan dalam hal ini dilakukan dengan *self assesment system* sehingga diperlukan persyaratan administratif ekstra sebagai rambu-rambu bagi waji pajak untuk tetap patuh.

Pada sengketa ini telah diterbitkan produk hukum hasil proses keberatan berupa Surat Keputusan Keberatan Nomor KEP- 01023 /KEB/WPJ.04/ 2021 Tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar. Berkaitan dengan surat keputusan tersebut permohonan keberatan yang diajukan oleh PT SAF dinyatakan ditolak. Dalam hal ini atas penolakan keberatan yang dilakukan oleh fiskus telah diajukan permohonan banding oleh PT SAF melalui Surat Nomor 011-T/F&T/E/II/22 tertanggal 3 Febuari 2022. Menurut penulis, yang menjadi dasar penolakan tersebut adalah tidak dipenuhinya syarat administratif berupa daftar nominatif seperti yang dijelaskan di atas dengan format pada gambar 2.. Namun, pada dasarnya eksistensi atas jumlah biaya promosi yang dikoreksi oleh fiskus dapat dijelaskan oleh PT SAF dengan jumlah yang tepat. Berdasarkan kondisi ini, penulis memprediksi terdapat potensi untuk dikabulkannya permohonan banding PT SAF oleh majelis hakim. Hal ini dikarenakan pada proses banding, majelis hakim lebih menitikberatkan pada pembuktian substansi pokok sengketa. Majelis hakim lebih menitikberatkan pada prinsip "*Substance Over Form*" yaitu dengan mengutamakan substansi transaksi tersebut. Pada kasus ini akan dipertimbangkan biaya promosi yang sudah dibayarkan tersebut apakah benar merupakan biaya sehubungan untuk mendapatkan, menagih dan

memelihara serta terdapat bukti yang valid. Sepanjang hal tersebut dapat dibuktikan dalam proses banding maka potensi dikabulkannya permohonan banding PT SAF cukup besar.

### Komparasi Putusan Sejenis

Penulis dalam hal ini melakukan komparasi putusan banding sengketa sejenis terkait dengan kasus yang sedang diangkat penulis pada penelitian ini. Berikut adalah putusan sejenis terkait kasus sengketa biaya promosi yang akan dibahas oleh penulis :

**Tabel 5 Matriks Komparasi Putusan Pengadilan Pajak Sejenis**

No	No Putusan	Tahun	Nama WP
1.	PUT-88184/PP/M.XIIA/15/2017	2017	PT ABC
2.	PUT-58854/PP/M.XVA/15/2015	2015	PT XYZ

Sumber : Hasil Olahan Penulis

#### 1. Putusan PUT-88184/PP/M.XIIA/15/2017

Pada putusan PUT-88184/PP/M.XIIA/15/2017 yang menjadi pokok sengketa adalah adalah koreksi positif Terbanding atas Penghasilan Neto Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2012 sebesar Rp4.643.396.327,00 yang tidak disetujui Pemohon Banding dapat dilihat pada tabel 6, yang terdiri dari:

**Tabel 6 Pos-pos yang dikoreksi pada putusan PUT-88184/PP/M.XIIA/15/2017**

Pos-Pos yang dikoreksi	Sengketa (Rp)
1. Advertising & Promotion - 4001001	4.440.496.327,00
2. Voucher - 4001003	202.900.000,00
<b>Total</b>	<b>4.643.396.327,00</b>

Sumber : Hasil Olahan Penulis

#### 1. Advertising & Promotion - 4001001

Terbanding melakukan koreksi akun Advertising and Promotion sebesar Rp. 4.440.496.327,00 karena atas biaya promosi tersebut data penerimanya tidak memiliki NPWP sehingga tidak dapat dibebankan sesuai Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor: 02/PMK.03/2010. Berdasarkan Pasal 6 ayat (1) a Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh) dinyatakan bahwa "Besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk : a) biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan

kegiatan usaha, antara lain : 7) biaya promosi dan penjualan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan”. Diatur lebih lanjut pada Pasal 6 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 02/PMK.03/2010 (PMK. 02/2010) tentang Biaya Promosi Yang Dapat Dikurangkan Dari Penghasilan Bruto, mengatur: “Daftar nominatif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) paling sedikit harus memuat data penerima berupa nama, Nomor Pokok Wajib Pajak, alamat, tanggal, bentuk dan jenis biaya, besarnya biaya, nomor bukti pemotongan dan besarnya PPh yang dipotong”. Dalam hal ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sampai dengan ayat (4) tidak dipenuhi, biaya promosi tidak dapat dikurangkan dari penghasilan bruto. Hal ini sesuai pada Pasal 6 ayat (5) PMK 02/2010.

Dalam hal ini Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi tersebut dengan alasan Biaya sebesar Rp. 138.827.024,00 merupakan biaya advertising & promotion atas transaksi pemberian jasa iklan yang data penerimanya tidak memiliki NPWP, akan tetapi Pemohon Banding sudah melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atau PPh Pasal 23 atas seluruh biaya tersebut dengan mengenakan tarif 20% atau 100% lebih tinggi atas dasar tidak memiliki NPWP dan telah dilaporkan disertai bukti potong dan SSP, Selain itu biaya sebesar Rp. 4.301.669.303,00 merupakan biaya advertising & promotion yang bukan atas pemberian jasa iklan, melainkan terdiri dari biaya material/produk dan biaya pembebanan iklan setiap bulan atas suatu biaya iklan yang telah terjadi pada waktu sebelumnya, yang dikarenakan biaya iklan tersebut cukup besar dan mempunyai masa manfaatnya bukan untuk bulan itu saja, sehingga Pemohon Banding membebaskan biaya tersebut dalam beberapa bulan sesuai dengan masa manfaatnya. Pemohon banding berargumen tidak ada aturan perpajakan yang secara jelas mengatur bahwa data penerima yang tidak ber NPWP tidak boleh menjadi daftar nominatif dan pada dasarnya menjadi pokok sengketa seluruhnya sudah tercantum dalam daftar nominatif dan seluruhnya sudah tercantum dalam laporan keuangan dan ledger Pemohon Banding Tahun 2012.

Pada kasus ini dalam persidangan Pemohon Banding menyampaikan dokumen berupa Daftar Nominatif Advertising Promotion sebesar Rp. 138.827.024,00 yang data penerimanya tidak memiliki NPWP namun telah dipotong PPh dan berdasarkan dokumen tersebut. Berkaitan dengan hal tersebut majelis berpendapat bahwa daftar penerimanya memang tidak memiliki NPWP. Sehubungan dengan koreksi Biaya advertising & promotion sebesar Rp. 4.301.669.303,00. Dalam penulisan di daftar nominatif, Pemohon Banding

mencantumkan pembebanan biaya ini dengan nama “Gabungan” dan NPWP 00.000.000-0.000, hal ini dikarenakan sangatlah banyak rincian prepaid/pembebanan biaya selama Tahun 2012 sehingga Pemohon Banding langsung menjumlahkan nilai prepaid setiap bulannya. Dalam persidangan Pemohon Banding menyampaikan Daftar Nominatif Advertising & Promotion Prepaid yang berupa “Gabungan” dengan nilai sebesar Rp. 4.301.669.303,00 dan dilampiri dengan rincian nama vendor lengkap dengan jenis biaya promosi, nilai biaya promosi, DPP PPh Pasal 23 dan bukti potong PPh Pasal 23, dengan nilai total sebesar Rp. 4.301.669.303,00. Berdasarkan daftar nominatif yang diberikan oleh Pemohon Banding tersebut, Majelis berpendapat bahwa daftar nominatif yang disampaikan Pemohon Banding dalam persidangan telah memenuhi ketentuan Pasal 6 ayat (2) dan ayat (5) PMK Nomor: 02/2010.

Majelis berpendapat bahwa atas koreksi Terbanding terhadap Biaya Advertising & Promotion sebesar Rp. 4.440.496.327,00, Pemohon Banding tidak dapat membuktikan bahwa biaya sebesar Rp. 138.827.024,00 memenuhi ketentuan PMK Nomor: 02/2010, namun Pemohon Banding dapat membuktikan bahwa biaya sebesar Rp. 4.301.669.303,00 memenuhi ketentuan PMK Nomor: 02/2010 yaitu mencantumkan NPWP pada daftar nominatifnya. Oleh karena itu, majelis berkesimpulan bahwa koreksi Terbanding atas advertising & promotion sebesar Rp. 4.440.496.327,00 tetap dipertahankan sebesar Rp. 138.827.024,00 dan tidak dapat dipertahankan sebesar Rp. 4.301.669.303,00.

## 2. Voucher – 4001003

Terbanding melakukan koreksi biaya voucher sebesar Rp. 202.900.000,00 karena atas biaya promosi tersebut data penerimanya tidak memiliki NPWP sehingga tidak dapat dibebankan sesuai Pasal 6 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 02/PMK.03/2010. Dalam hal ini pemohon banding tidak setuju atas koreksi tersebut karena biaya voucher merupakan biaya pemberian voucher kepada seluruh konsumen Pemohon Banding atas setiap pembelian di toko dengan kriteria pembelian tertentu dan seluruh voucher tersebut telah Pemohon Banding berikan kepada konsumen dimana tidak mungkin seluruh konsumen tersebut adalah orang yang memiliki NPWP. Selain itu Pemohon Banding adalah retail supermarket bahan bangunan dimana setiap harinya konsumen sangat banyak yang sangat tidak memungkinkan untuk Pemohon Banding mendata setiap melakukan transaksi di kasir, Biaya voucher tersebut menjadi pengurang dalam pembayaran konsumen di setiap transaksi dan sudah tercatat dalam invoice penjualan

Pada kasus ini majelis berpendapat voucher yang diberikan oleh Pemohon banding kepada semua konsumen dari berbagai lapisan masyarakat yang jumlahnya sangat banyak, sehingga sangat tidak mungkin Pemohon Banding akan menanyakan NPWP setiap konsumen. Selain itu, pemberian voucher tersebut dimaksudkan oleh Pemohon Banding untuk menarik konsumen agar menjadi pelanggan berbelanja di toko. Dengan kondisi demikian Majelis berpendapat bahwa ketentuan Pasal 6 ayat (2) dan ayat (5) PMK Nomor: 02/2010 tidak dapat diterapkan kepada Pemohon Banding karena kondisi yang ada di luar kemampuan Pemohon Banding, sehingga koreksi Terbanding atas biaya voucher sebesar Rp. 202.900.000,00 tidak dapat dipertahankan.

## 2. Putusan PUT-58854/PP/M.XVA/15/2015

Pada putusan PUT-58854/PP/M.XVA/15/2015 yang menjadi pokok sengketa adalah Koreksi Penghasilan Neto Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2010 sebesar Rp439.215.973.894,00 yang terdiri atas koreksi positif atas Biaya Advertising & Promotion sebesar Rp139.208.045.396,00 dan koreksi positif atas Koreksi Negatif Penyusutan Aktiva Leasing sebesar Rp300.007.928.497,00. Salah satu pokok sengketanya terkait dengan koreksi Biaya *Advertising & Promotion*, yaitu sebesar Rp139.208.045.396,00. Dalam hal ini terbanding berpendapat bahwa daftar nominatif yang dibuat Pemohon Banding tidak menyantumkan nama, nomor pokok Wajib Pajak, alamat, nomor bukti pemotongan dan besarnya Pajak Penghasilan yang dipotong sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan PMK Nomor: 02/2010. Pemohon banding berargumen sebesar Rp4.629.405.292,00 merupakan jumlah yang dibayarkan langsung kepada penerima di lapangan pada saat kegiatan promosi berlangsung, antara lain biaya perijinan, pungutan, pembelian *merchandise* dan lain-lain, yang transaksinya mencapai ribuan, sehingga tidak memungkinkan bagi Pemohon Banding untuk melakukan identifikasi dari setiap transaksi. Sebesar Rp121.921.972.439,00 yang tercatat pada Account No 43012010 (*Account Discount Marketing*), yang membukukan transaksi promosi yang dilakukan langsung kepada pelanggan; misalnya dengan menambahkan manfaat penggunaan pulsa kepada pelanggan. Selain itu, senilai Rp6.347.038.575,00 yang dalam daftar nominatifnya Pemohon Banding tidak mencantumkan NPWP Penerima, adalah transaksi kepada pihak yang tidak mempunyai NPWP, sehingga wajar apabila Pemohon Banding tidak mengisi kolom tersebut. Berikut perincian sengketa yang dijelaskan pemohon banding dalam persidangan yang rinciannya disajikan pada tabel 7:

**Tabel 7 Rincian sengketa yang dijelaskan dalam persidangan terkait putusan Nomor PUT-58854/PP/M.XVA/15/2015**

Koreksi menurut Terbanding	Rp 139.208.045.396
Bukti ada nama dan NPWP	Rp (18.443.212.181)
WP tidak ada nama dan NPWP	Rp 120.764.833.215
Terdiri dari:	
Marketing Discount-sengketa PPN	Rp 109.442.556.015
Selain Marketing Discount	Rp 11.322.277.200

Sumber : Hasil Olahan Penulis

Pada kasus ini, majelis berpendapat terkait marketing diskon meskipun tercantum dalam daftar nominatif dan dicatat sebagai biaya *advertising* dan *promotion* dalam *general ledger* bukanlah biaya sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Menteri Keuangan. Berdasarkan deskripsi akun 43012010 *Discount Marketing* adalah untuk mencatat pemberian/penambahan pulsa kepada pelanggan dalam rangka program promosi tertentu. Berdasarkan penjelasan dalam persidangan, majelis berpendapat marketing diskon sebesar Rp109.442.556.015,00 adalah pemberian diskon penjualan sebagaimana lazimnya, hanya saja pemberian diskon ini dilakukan pada waktu tertentu untuk meningkatkan penjualan sehingga tidak termasuk biaya promosi yang berupa:

- a. biaya periklanan di media elektronik, media cetak, dan/atau media lainnya;
  - b. biaya pameran produk;
  - c. biaya pengenalan produk baru; dan/atau biaya *sponsorship* yang berkaitan dengan promosi produk;
- Terhadap biaya-biaya lain yang dimasukkan dalam daftar nominatif dan dicatat sebagai biaya *advertising* dan *promotion* dalam *general ledger* selain akun 43012010 *Discount Marketing* adalah biaya promosi sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Menteri Keuangan sehingga Majelis berpendapat Pemohon Banding seharusnya mengisi secara lengkap daftar nominatif sebagaimana ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan. Berdasarkan ketentuan yang berlaku, bukti/dokumen yang diajukan dalam persidangan, keterangan para pihak, dan keyakinan hakim, Majelis berpendapat dari koreksi Terbanding atas biaya *Advertising and Promotion* sebesar Rp139.208.045.396,00, koreksi sebesar Rp109.442.556.015,00 tidak dapat dipertahankan, sedangkan atas sisa koreksi sebesar Rp29.765.489.381,00 tetap dipertahankan.

Berdasarkan dua putusan banding yang telah dipaparkan penulis diatas, terdapat kesamaan pokok sengketa dengan keduanya yaitu pada putusan PUT-88184/PP/M.XIIA/15/2017 dan PUT-58854/PP/M.XVA/15/2015 terkait biaya promosi

yang disengketakan akibat kesalahan format pelaporan daftar nominatif. Pada kedua putusannya hasil yang diberikan majelis adalah mengabulkan sebagian permohonan wajib pajak. Dalam hal ini majelis mengabulkan poin sengketa sebesar yang pada faktanya terbukti benar-benar terjadi. Dengan kata lain substansi dari transaksi biaya tersebut dapat dibuktikan. Majelis pada proses banding ini mengutamakan prinsip *substance over form* sebagai dasar pertimbangan pengambilan keputusan untuk memutus sengketa. Hal ini dikarenakan meskipun pada faktanya terdapat kesalahan format pembuatan pada daftar nominatif yang dilaporkan Wajib Pajak. Namun sebesar nominal sengketa yang dapat terbukti substansinya dikabulkan oleh majelis.

Pada putusan banding PUT-88184/PP/M.XIIA/15/2017 terdapat kesamaan penyajian daftar nominatif yang dilakukan, yaitu dengan mencantumkan pembebanan biaya ini dengan nama “Gabungan” dan NPWP 00.000.000-0.000. Alasan yang dimiliki PT ABC dalam hal ini juga terdapat kemiripan, yaitu dikarenakan banyaknya rincian detail transaksi sehingga PT ABC langsung menjumlahkan nominal setiap bulannya. Selain itu, terdapat kesamaan pula antara PT SAF dan PT ABC terkait bidang usaha yang dilakukan keduanya, yaitu berupa retail supermarket. Dalam menjalankan kegiatan usahanya baik PT ABC maupun PT SAF setiap harinya memiliki konsumen yang sangat banyak, dengan begitu tidak memungkinkan untuk mendata setiap transaksi yang ada. Hal yang sama juga terjadi pada kasus sengketa dengan putusan banding nomor PUT-58854/PP/M.XVA/15/2015 yang melaporkan daftar nominatif dengan tidak mencantumkan NPWP Penerima. Dalam hal ini PT XYZ menjelaskan atas transaksi tersebut merupakan transaksi kepada pihak yang tidak mempunyai NPWP, sehingga tidak dapat dicantumkan NPWP penerima penghasilan. Sehubungan dengan kasus tersebut majelis memberikan putusan dikabulkannya permohonan wajib pajak dikarenakan substansi transaksinya yang juga berhasil dibuktikan oleh Wajib Pajak.

## SIMPULAN

Dalam perpajakan, biaya promosi yang dapat dijadikan sebagai pengurang penghasilan bruto diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor : PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto. Dijelaskan pada peraturan tersebut, biaya promosi harus dibuatkan daftar nominatif yang paling sedikit memuat data penerima berupa nama, Nomor Pokok Wajib Pajak, alamat, tanggal, bentuk dan jenis biaya, besarnya biaya, nomor bukti pemotongan dan besarnya Pajak Penghasilan yang

dipotong. Dalam hal ini syarat administratif juga penting untuk dipenuhi. Pada kasus ini PT SAF lalai dalam beberapa poin ketentuan yang mengatur syarat dikurangkannya biaya promosi tersebut. Namun secara substansi transaksi telah berusaha dibuktikan kebenarannya oleh PT SAF dalam proses pengajuan sengketa. Hingga proses keberatan, permohonan PT SAF atas koreksi tersebut belum dikabulkan oleh fiskus berdasar dengan ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor: PMK-02/PMK.03/2010 Tentang Biaya Promosi yang dapat dikurangkan Dari Penghasilan Bruto, yaitu tidak dipenuhinya syarat kumulatif yang harus tercantum dalam daftar nominatif.

Pada umumnya majelis dalam proses banding menggunakan prinsip *Substance Over Form* sebagai salah satu bentuk pertimbangan untuk memutus sengketa bukan hanya berdasarkan pertimbangan administratif semata. Majelis lebih menitikberatkan pada substansi transaksi yang sedang disengketakan. Sepanjang transaksi tersebut benar-benar dapat diyakini kebenarannya maka peluang dikabulkannya permohonan akan semakin besar. Hal ini juga mengacu pada putusan-putusan banding terkait yang sejenis yang telah diterbitkan pada sengketa-sengketa sebelumnya. Oleh karena itu, dalam kasus ini PT SAF masih memiliki peluang untuk dapat memperoleh putusan berupa dikabulkan sebagian atau bahkan seluruhnya oleh majelis.

## SARAN

Untuk Wajib Pajak, pembuatan daftar nominatif yang akan dilampirkan dalam pelaporan SPT Tahunan Badan dapat dilakukan secara bertahap. Daftar nominatif dapat disusun per bulan setiap terdapat transaksi yang berkaitan dengan biaya promosi dilakukan pada bulan tersebut. Hal ini mengingat nature bisnis yang memiliki intensitas pengeluaran dalam bentuk biaya promosi cukup sering. Oleh karena itu, akan lebih sulit dan memiliki risiko kesalahan yang cukup tinggi apabila dilakukan sekaligus akhir tahun berdekatan dengan batas waktu pelaporan SPT Tahunan Badan.

Bagi fiskus, pemahaman terkait alur bisnis perusahaan yang sedang mengajukan sengketa juga penting untuk dipelajari oleh fiskus. Dalam hal ini fiskus perlu melakukan penelitian lebih lanjut terkait perusahaan. Hal ini agar nature bisnis dari perusahaan dapat lebih dipahami sehingga fiskus dapat mengetahui sehubungan dengan transaksi yang umumnya dilakukan pada jenis usaha tersebut. Selain itu fiskus juga dapat melakukan analisis perbandingan transaksi pada perusahaan sejenis dengan lebih mudah.

## DAFTAR PUSTAKA

- Alvionita, Y. (2019). Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Banding Pada PT ALV.
- Asmara, G. (2006). *Peradilan Pajak dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) dalam Hukum Pajak di Indonesia*. Yogyakarta: LaksBang PRESSIndo.
- Atika, D. (2017). Analisis Atas Proses Sengketa Banding : Studi Kasus Sengketa Banding PT DEF di Pengadilan Pajak.
- Direktorat Jenderal Pajak (2009). Surat Edaran No. 53/PJ/2009 tentang Jumlah Bruto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No.7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan
- Donaldson, J. Bruce. (1964). When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer, *Marquette Law Review Vol 48 Issue 1*, 40-52.
- Jain, T. (2022). Substance Over Form: Debate Enters Indirect Tax Regime. *SCC Online Blog 2022*.
- Kementerian Menteri Keuangan (2010). Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 02/PMK.03/2010 tentang Biaya Promosi Yang Dapat Dikurangkan Dari Penghasilan Bruto
- Kementerian Menteri Keuangan (2015). Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 141/PMK.03/2015 tentang Jenis Jasa Lain Sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No.7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan
- Knight, Ray A. and Knight, Lee G. (1991). "Substance Over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal?," *Akron Tax Journal: Vol. 8* , Article 3.
- Kusuma, I. G., Setiawan, B., & Sugiyanto, D. Y. (2018). Menakar Kualitas Pemeriksaan Pajak Dalam Sengketa Pajak. *Jurnal Pajak Indonesia Vol.2, No.1*, 76-83.
- Madison, Allen D. (2003). The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law, *Santa Clara Law Review Vol 43*. 699-750.
- Mahkamah Agung. (2014). Putusan Sela Nomor 542/C/PK/PJK/2014 Tahun 2014 – PT. ABC.
- P.M. Spink, C. O. (2004). *Substance Versus Form : Anglo-Australian Perspectives on Title Financial Transactions*. Cambridge: Cambridge Law Journal.
- Pengadilan Pajak. (2017). Putusan Banding Nomor PUT-88184/PP/M.XIIA/15/2017 Tahun 2017 - PT ABC
- Pengadilan Pajak. (2017). Putusan Banding Nomor PUT-58854/PP/M.XVA/15/2015 Tahun 2015 - PT XYZ
- Pengadilan Pajak. (2018). Putusan Banding Nomor Put-094571.16/2012/PP/M.XIA Tahun 2018 - PT A.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. sebagaimana telah diubah terakhir dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 246.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 246.
- Schmalbeck, Richard and Soled, Jay A. (2022). Substance Over Form in Transfer Tax Adjudication, *Loyola of Los Angeles Law Review vol 55*, 609-644.
- Sinaga, R.H, and Innaka, R.A. A. (2021). Analisis Yuridis Penerapan Prinsip Substance Over Form Dalam Hukum Kontrak Di Indonesia.
- Soemitro, R. (2001). *Pajak Bumi dan Bangunan*. Bandung: Rafika Aditama.
- Suardy. (2011). *Perencanaan Pajak*. Jakarta: Salemba Empat.
- Suwardjono. (2011). *Teori Akuntansi Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta: BPFE.
- Tofan, Mihaela. (2017). The Prevalence of Substance Over Form In Taxation Case Law; *Journal of Public Administration, Finance and Law, Special Issue 3/2017*, 121-131.
- Waluyo. (2011). *Perpajakan Indonesia Edisi 10*. Jakarta: Salemba Empat.