

Penetapan *Technical Assistance Service Fee* dan *Management Fee* sebagai *Proceeds* dalam Audit Kepabeanan

Hilmi Aulia Azmi¹, Dwi Setiawan Susanto²

^{1,2}Universitas Indonesia

¹hilmi.aulia18@gmail.com, ²dwisetiawan2010@gmail.com

*Corresponding Author

Diajukan : 2 Desember 2023
Disetujui : 16 Desember 2023
Dipublikasi : 1 Juli 2024

ABSTRACT

The determination of costs such as the Technical Assistance Service Fee and Management Fee as proceeds is not approved by the auditee in the audit process. The auditee believes that these costs are payments for services provided by overseas entities and are not related to proceeds. After the determination was made by the customs audit team, PT ABC and PT XYZ submitted an appeal to the Tax Court and the panel of judges issued a different decision regarding the determination. The regulations regarding proceeds themselves are still limited, only regulating definitions and not yet regulating the criteria and limitations in detail. The research questions that will be raised in this study are why the TAS Fee and Management Fee payments are designated as proceeds and why there are differences in decisions from the Tax Court Panel of Judges. This research was conducted using a case study strategy with a qualitative approach. The data used is secondary data in the form of Tax Court decisions and primary data in the form of interviews. The data analysis methods used are content analysis, thematic analysis, and constant comparative analyses. The results of the research show that there is a similar pattern and consistency in determining costs as proceeds by the audit team for two different auditees. However, at the Tax Court level, there are differences in the decision of the Panel of Judges, namely that the Panel determines the team's analysis that a fee can be designated as proceeds if it meets the definition in the regulations, and another decision determines that a service fee cannot be determined other than what is agreed in the agreement.

Keywords: *customs valuation; management fee; proceeds; technical service fee.*

PENDAHULUAN

Audit kepabeanan dilakukan dalam rangka pengawasan sebagai konsekuensi diberlakukannya sistem *self assessment* dan ketentuan nilai pabean berdasarkan nilai transaksi (Pemerintah Republik Indonesia, 2006). Ruang lingkup audit kepabeanan meliputi seluruh kegiatan kepabeanan yang dilakukan oleh objek audit (Riesfandiari, 2020).

Berdasarkan data riwayat audit yang ada di Direktorat Audit Kepabeanan dan Cukai terdapat riwayat temuan berupa pembayaran biaya *Technical Assistant Service Fee (TAS Fee)* oleh *auditee* kepada entitas lain di luar negeri yang ditetapkan sebagai *proceeds*. Dalam proses audit, penetapan tersebut tidak disetujui oleh *auditee* sehingga dilakukan pembahasan akhir dan dilanjutkan dengan proses banding di Pengadilan Pajak. *Auditee* beranggapan bahwa pembayaran tersebut merupakan pembayaran atas jasa yang diberikan oleh entitas di luar negeri kepada *auditee*. Di sisi lain, tim audit berpendapat bahwa pembayaran tersebut memenuhi unsur-unsur *proceeds* berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 160/PMK.04/2010 tentang Nilai Pabean untuk Penghitungan Bea Masuk.

Dalam pelaksanaannya, peraturan dan referensi yang mengatur terkait *proceeds* yang dapat dijadikan panduan bagi tim audit masih terbatas. Peraturan terkait *proceeds* hanya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-160/PMK.04/2010 tentang Nilai Pabean untuk

Perhitungan Bea Masuk dan telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-144/PMK.04/2022. Dalam peraturan tersebut belum diatur secara terperinci mengenai batasan-batasan dan kriteria yang dapat digunakan untuk menetapkan suatu biaya merupakan *proceeds* atau bukan dan bagaimana prosedur perhitungan besarnya *proceeds* untuk ditambahkan ke dalam nilai pabean.

Berdasarkan data riwayat banding yang diperoleh dari Subdirektorat Monitoring, Evaluasi, dan Penjaminan Kualitas Audit pada tahun 2023, terdapat data riwayat putusan Pengadilan Pajak atas penetapan *TAS Fee* sebagai *proceeds* oleh tim audit. Dalam putusan Pengadilan Pajak tersebut, kedapatan adanya putusan yang berbeda terhadap dua kasus penetapan *TAS Fee* sebagai *proceeds*, yaitu satu putusan mengabulkan permohonan pemohon banding dan satu putusan lainnya menolak permohonan pemohon banding.

Berangkat dari permasalahan-permasalahan tersebut, yaitu penetapan suatu biaya jasa sebagai *proceeds*, landasan peraturan terkait *proceeds* yang masih terbatas, dan adanya putusan pengadilan yang berbeda atas penetapan *proceeds*, perlu dilakukan penelitian untuk menganalisis secara mendalam terhadap penetapan *TAS Fee* sebagai *proceeds* oleh tim audit. Penelitian dilakukan dengan melakukan wawancara terhadap pihak-pihak yang berkaitan dengan proses audit kepabeanan dan terhadap hasil putusan banding di Pengadilan Pajak.

Atas adanya permasalahan-permasalahan tersebut, disusun pertanyaan-pertanyaan penelitian dalam penelitian ini yaitu mengapa *Technical Assistance Service Fee* ditetapkan sebagai *proceeds* dan mengapa terdapat putusan yang berbeda dari Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas dua kasus tersebut.

Penelitian ini bertujuan untuk melakukan analisis terhadap penetapan *TAS Fee* sebagai *proceeds* dalam proses audit kepabeanan. Selain itu penelitian ini juga dilakukan untuk mendapatkan pola dalam transaksi yang terjadi untuk menentukan apakah *TAS Fee* dapat ditetapkan sebagai *proceeds* atau tidak.

Manfaat yang diharapkan dari penelitian ini adalah memberikan kontribusi wawasan dan pengetahuan dari segi akademis terkait penetapan *TAS Fee* sebagai salah satu komponen biaya *proceeds* yang harus ditambahkan dalam nilai transaksi. Selain itu juga untuk memberikan saran dan rekomendasi yang tepat dalam rangka pengambilan keputusan atas permasalahan yang dihadapi oleh auditor terkait dengan adanya pembayaran *TAS Fee* oleh *auditee*.

STUDI LITERATUR

Penelitian Terdahulu

Studi terdahulu yang berkaitan dengan penetapan *TAS Fee* sebagai *Proceeds* dalam audit kepabeanan masih sangat terbatas sehingga menjadi salah satu kendala dalam penulisan penelitian ini. Namun demikian terdapat beberapa penelitian yang bersinggungan dengan sengketa penetapan pabean, yaitu adanya perbedaan sudut pandang dari Dirjen Bea dan Cukai dan Mahkamah Agung dalam penerbitan Surat Penetapan Kembali Tarif dan Nilai Pabean (SPKTNP) (Firdiansyah et al., 2018). Penelitian tersebut berkesimpulan bahwa SPKTNP telah sah secara atributif namun tata kelola penerbitannya belum mewujudkan kepastian hukum yang dipengaruhi oleh beberapa faktor antara lain belum adanya persyaratan penerbitan SPKTNP apakah wajib didahului dengan penetapan pejabat sebelumnya dan terdapat perbedaan tafsir Undang-Undang Kepabeanan. Penelitian selanjutnya membahas keberatan dan banding atas penetapan nilai pabean (Kurniawan, 2019). Hasil dari penelitian tersebut adalah bahwa variabel sengketa terhadap penetapan nilai pabean sangat berpengaruh terhadap total penerimaan negara. Penelitian selanjutnya membahas tentang penerapan *customs valuation* dan *transfer pricing* dalam transaksi para pihak yang memiliki hubungan istimewa (Azhari & Fachrudin, 2021). Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa terdapat kesamaan antara *customs valuation* dan *transfer pricing* dalam beberapa aspek, antara lain adalah sama-sama menggunakan konsep *arm's length principle* dalam penetapan harga wajar, namun adanya penyesuaian *transfer pricing* pada akhir tahun fiskal yang signifikan dapat mempengaruhi validitas nilai pabean atas barang yang bersangkutan. Perbedaan penelitian tersebut dengan penelitian ini adalah fokus dari penelitian ini terkait dengan analisis penetapan biaya *TAS Fee* sebagai *proceeds* yang merupakan salah satu komponen biaya yang harus ditambahkan dalam nilai pabean serta analisis terkait putusan majelis hakim pengadilan pajak atas banding yang

diajukan oleh *auditee* terhadap penetapan yang dilakukan oleh tim audit.

Nilai Pabean

Dalam menghitung besarnya bea masuk yang terutang dan dilaporkan dalam PIB, nilai yang digunakan adalah nilai pabean (Kementerian Keuangan, 2010). Sebagaimana diatur dalam Pasal 2 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 160/PMK.04/2010 tentang Nilai Pabean untuk Penghitungan Bea Masuk sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62/PMK.04/2018, nilai pabean merupakan nilai transaksi dari barang impor yang bersangkutan yang memenuhi syarat-syarat tertentu. Nilai pabean tersebut dalam *International Commercial Terms (Incoterms)* adalah meliputi *Cost, Insurance, dan Freight (CIF)* (Kementerian Keuangan, 2010).

Proceeds

Sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-160/PMK.04/2010 tentang Nilai Pabean untuk Penghitungan Bea Masuk sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan PMK-62/PMK.04/2018 *proceeds* adalah

“nilai setiap bagian dari hasil atau pendapatan yang diperoleh pembeli untuk disampaikan secara langsung atau tidak langsung kepada penjual atas penjualan, pemanfaatan, atau pemakaian barang impor yang bersangkutan” (Kementerian Keuangan, 2010).

Berdasarkan definisi tersebut, terdapat tiga komponen utama kriteria untuk memenuhi unsur *proceeds*, yaitu bagian dari hasil atau pendapatan, disampaikan secara langsung atau tidak langsung kepada penjual, dan atas penjualan, pemanfaatan atau pemakaian barang impor. Ketiga unsur inilah yang harus dipenuhi untuk menilai suatu biaya apakah termasuk dalam kriteria *proceeds* atau bukan.

Proceeds juga diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-144/PMK.04/2022 tentang Nilai Pabean untuk Perhitungan Bea Masuk yang merupakan pengganti PMK-160/PMK.04/2010 yang mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2023. Dalam Lampiran PMK tersebut dijelaskan indikator keberadaan *proceeds*, yaitu

“apabila pembayaran tersebut dilakukan atas pekerjaan yang tidak dilakukan di dalam negeri, relatif tidak wajar dibandingkan dengan nilai jasa yang diberikan, tidak memberikan manfaat atau keuntungan bagi Pembeli secara langsung, dan/atau didasarkan pada pemanfaatan dan/atau hasil penjualan barang impor yang bersangkutan” (Pemerintah Republik Indonesia, 2022).

Kepastian keakuratan besarnya nilai *proceeds* hanya dapat diketahui melalui audit kepabeanan (Pemerintah Republik Indonesia, 2022). Indikator tersebut dapat digunakan bagi auditor dalam tim audit kepabeanan untuk melakukan identifikasi adanya *proceeds*, namun tidak menjadi suatu kriteria yang mengikat bahwa suatu biaya yang memenuhi indikator tersebut dapat ditetapkan sebagai *proceeds*.

Proceeds Berdasarkan Article VII GATT

Article VII of The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) 1994 merupakan perjanjian internasional di bawah World Trade Organization (WTO) yang mengatur tentang nilai pabean. GATT 1994 telah diratifikasi dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1994 tentang Pengesahan *Agreement Establishing The World Trade Organization* (Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia) (Pemerintah Republik Indonesia, 1994).

Dalam *Article 1* perjanjian tersebut diatur mengenai nilai pabean yang merupakan nilai transaksi atas barang impor, yaitu nilai yang sebenarnya atau seharusnya dibayar kepada penjual di luar negeri. Kemudian dalam *Article 8* perjanjian tersebut diatur mengenai biaya-biaya yang harus ditambahkan ke dalam nilai transaksi, yang salah satunya adalah *proceeds*. Dalam *Article 8.1(d)* dijelaskan mengenai *Proceeds* yaitu,

“the value of any part of the Proceeds of any subsequent resale, disposal or use of the imported goods that accrues directly or indirectly to the seller” yang merupakan salah satu komponen biaya yang harus ditambahkan ke dalam nilai transaksi” (GATT, 1994).

Definisi *proceeds* yang ada dalam Peraturan Menteri Keuangan telah sejalan dengan *Article 8.1(d)*

GATT 1994 yang pada intinya berupa bagian atas penjualan, pelepasan, atau penggunaan barang impor yang dibayarkan secara langsung maupun tidak langsung kepada penjual.

Asas Kepastian Hukum

Asas Kepastian Hukum diatur dalam beberapa peraturan perundang-undangan. Menurut Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan adalah

“asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan ketentuan peraturan perundang-undangan, kepatutan, keajegan, dan keadilan dalam setiap kebijakan penyelenggaraan pemerintahan” (Pemerintah Republik Indonesia, 2014b).

Menurut Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah, Asas Kepastian Hukum adalah

“asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan ketentuan peraturan perundang-undangan dan keadilan dalam setiap kebijakan penyelenggara negara” (Pemerintah Republik Indonesia, 2014a).

Dan menurut Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan Publik, Asas Kepastian Hukum adalah

“jaminan terwujudnya hak dan kewajiban dalam penyelenggaraan pelayanan” (Pemerintah Republik Indonesia, 2009).

Berdasarkan ketiga undang-undang tersebut, inti dari Asas Kepastian Hukum adalah kewajiban untuk mengutamakan landasan ketentuan peraturan dalam rangka menjamin keadilan hak dan kewajiban dalam setiap kebijakan yang dilakukan dalam rangka penyelenggaraan pelayanan.

Asas kepastian hukum menekankan bahwa semua kebijakan dan keputusan harus didasarkan pada landasan hukum yang jelas, kuat, dan tidak melanggar hukum (Pratiwi et al., 2016). Dalam kaitannya dengan putusan hukum yang diambil oleh pejabat yang berwenang, hendaknya berlandaskan latar belakang landasan hukum yang kuat.

METODE

Strategi Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan strategi studi kasus. Penelitian studi kasus berkaitan secara langsung dengan kasus suatu individu dalam konteks aktualnya (Yin, 2015). Penelitian dengan studi kasus berupaya untuk berada sedekat mungkin dengan subjek penelitian, melalui pengamatan langsung dalam latar alami.

Penelitian dengan studi kasus ini dilakukan dengan tujuan untuk dapat menggali fenomena yang terjadi atas sengketa penetapan *TAS Fee* sebagai *proceeds* yang dilakukan oleh tim audit terhadap PT ABC dan PT XYZ. Oleh karena itu, jenis studi kasus dalam penelitian ini adalah *single case study* dengan obyek penelitian berupa *multiple unit analysis*.

Pendekatan Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan kualitatif. Menurut Denzin dan Lincoln dalam Moleong (2007), *“penelitian kualitatif adalah penelitian yang menggunakan latar alamiah, dengan maksud menafsirkan fenomena yang terjadi dan dilakukan dengan jalan melibatkan berbagai metode yang ada”*. Menurut Jane Richie dalam Moleong (2007), *“penelitian kualitatif adalah upaya untuk menyajikan dunia sosial dan perspektifnya di dalam dunia, dari segi konsep, perilaku, persepsi, dan persoalan tentang manusia yang diteliti”*.

Pendekatan kualitatif digunakan dalam penelitian ini karena sifat dari permasalahan yang menjadi fokus untuk dibahas adalah melibatkan interaksi antara manusia atas hasil pemikiran dan pekerjaan yang dilakukan oleh manusia. Pendekatan kualitatif dalam penelitian ini dilakukan dengan pengamatan terhadap obyek penelitian, wawancara terhadap obyek penelitian, dan pendalaman informasi yang diperoleh dari dokumen resmi berupa putusan Pengadilan Pajak yang diajukan oleh PT ABC dan PT XYZ. Hasil dari pengamatan, wawancara, dan pendalaman tersebut kemudian akan dianalisis berdasarkan landasan teori yang digunakan untuk mengambil kesimpulan atas pertanyaan penelitian serta memberikan saran atas permasalahan yang terjadi.

Instrumen Pengumpulan Data



Menurut Lofland dan Lofland dalam Moleong (2007), sumber data utama dalam penelitian kualitatif adalah kata-kata dan tindakan, selebihnya adalah data tambahan seperti dokumen dan lain-lain. Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini meliputi pengumpulan dari sumber data primer dan sekunder. Data primer yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh dengan melakukan wawancara kepada sumber-sumber yang memiliki kompetensi dalam bidang kepabeanaan. Sumber data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah data riwayat hasil audit yang didalamnya terdapat penetapan *TAS Fee* sebagai *Proceeds* dan putusan Pengadilan Pajak terkait sengketa atas penetapan *TAS Fee* sebagai *proceeds*.

Data Riwayat Hasil Audit

Data sekunder yang digunakan adalah data riwayat hasil audit yang di dalamnya terdapat temuan terkait nilai pabean berupa penetapan *TAS Fee* sebagai *proceeds*. Data riwayat audit diperoleh pada tahun 2023 dari Subdirektorat Monitoring, Evaluasi, dan penjaminan Kualitas yang berada di Direktorat Audit Kepabeanaan dan Cukai. Subdirektorat Monitoring, Evaluasi, dan penjaminan Kualitas dipilih sebagai sumber data hasil riwayat audit karena merupakan unit yang ada di Direktorat Audit Kepabeanaan dan Cukai yang memiliki tugas dan fungsi untuk melakukan evaluasi Laporan Hasil Audit dan melakukan penjaminan atas kualitas Laporan Hasil Audit.

Putusan Pengadilan Pajak

Data putusan Pengadilan Pajak yang terkait dengan sengketa nilai pabean berupa penetapan *TAS Fee* sebagai *Proceeds* diperoleh dari *website* Sekretariat Pengadilan Pajak. Berdasarkan putusan Pengadilan Pajak, akan dilakukan penelaahan terkait sengketa nilai pabean berupa penetapan *TAS Fee* sebagai *Proceeds* yang ada dalam salinan putusan banding Pengadilan Pajak. Penelaahan yang dilakukan bertujuan untuk mendapatkan informasi dan penjelasan yang terperinci mengenai dalil-dalil yang disampaikan oleh pemohon banding dan termohon banding serta putusan yang diambil hakim untuk sengketa terkait.

Wawancara

Wawancara adalah percakapan dengan maksud tertentu antara dua pihak yaitu yang mengajukan pertanyaan dan yang memberikan jawaban (Moleong, 2007). Dalam hal ini, wawancara dilakukan dengan metode *semi-structured interview*. Metode wawancara ini adalah wawancara eksploratif yang paling sering digunakan dalam ilmu sosial untuk tujuan penelitian kualitatif atau untuk mengumpulkan data klinis (Magaldi & Berler, 2020). Dalam pelaksanaan wawancara, akan diberikan beberapa pertanyaan pokok kepada narasumber untuk menggali informasi-informasi yang diperlukan. Pertanyaan tersebut dapat berkembang berdasarkan jawaban-jawaban yang diberikan oleh narasumber.

Wawancara dilakukan kepada beberapa narasumber yaitu tim audit yang melakukan penetapan *TAS Fee* sebagai *proceeds*. Wawancara kepada tim audit dilakukan untuk mendapatkan informasi yang mendalam terkait dengan proses dan program audit yang dilakukan hingga mendapatkan temuan dan melakukan penetapan *TAS Fee* sebagai *proceeds*.

Analisa Data

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *thematic analysis* dan *constant comparative analysis*. *Thematic analysis* adalah metode untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan melaporkan pola (tema) dalam data (Braun & Clarke, 2006). *Thematic analysis* menawarkan pendekatan kualitatif yang sangat berguna untuk melakukan lebih banyak penelitian terapan atau ketika melakukan penelitian di luar dunia akademis, seperti dalam bidang kebijakan atau praktik (Braun & Clarke, 2014). Dalam penelitian ini *thematic analysis* digunakan untuk menganalisis dan mencari suatu pola dalam penetapan suatu biaya sebagai biaya *proceeds*.

Dalam *constant comparative analysis*, prosedur yang dilakukan berfokus pada perbandingan antar wawancara yang dilakukan untuk menjawab pertanyaan penelitian (Boeije, 2002). Dalam penelitian ini *constant comparative analysis* dilakukan untuk melakukan analisis perbandingan antara prosedur yang dilakukan antara penetapan biaya sebagai *proceeds* yang dilakukan oleh dua tim audit dan melakukan perbandingan Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang diajukan oleh *auditee*.

Unit Analisis



Unit analisis dari penelitian ini adalah Direktorat Audit Kepabeanan dan Cukai yang merupakan bagian dari Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Unit ini dipilih karena merupakan satu-satunya unit yang melakukan audit kepabeanan.

HASIL

Hasil Penelaahan Putusan Pengadilan Pajak

Dalam bagian ini akan diuraikan hasil penelaahan putusan Pengadilan Pajak atas sengketa yang terjadi terkait dengan penetapan TAS Fee sebagai *Proceeds* yang diajukan oleh PT ABC dan PT XYZ.

Uraian Bentuk Transaksi yang Ditetapkan Sebagai *Proceeds*

Berdasarkan penelaahan hasil putusan majelis hakim pengadilan pajak dalam dua sengketa yang dibahas yaitu PT ABC dan PT XYZ, dapat diuraikan sebagai berikut.

PT ABC

PT ABC bergerak di bidang distribusi barang impor yang melakukan impor barang dari penjual barang di luar negeri. Terdapat hubungan istimewa antara PT ABC dengan penjual barang di luar negeri, yaitu *ABB Company*. Hubungan istimewa yang terjadi yaitu baik PT ABC dan *ABB Company* merupakan subsidiary dari *ABD Company* yang merupakan perusahaan induk utama kedua entitas tersebut. Barang impor tersebut kemudian dijual kepada pembeli yang ada di dalam negeri. PT ABC tidak melakukan pengolahan atas barang impor dan memiliki izin usaha sebagai Importir Umum (IU).

Dalam kegiatan usahanya, PT ABC melakukan perjanjian dengan *ABA Company* untuk pengadaan jasa berupa *Technical Assistance Service* (TAS). Jenis jasa-jasa yang akan diberikan oleh *ABA Company* berdasarkan penjelasan pemohon banding dalam uraian putusan banding adalah meliputi dukungan teknis untuk departemen yang meliputi *sales, supply chain operation, finance, financial planning analysis, information service infrastructure & operations admin, human resources, legal, regulatory affair, member services, member business practices & compliance, marketing, government affairs, dan corporate communication*. Bantuan teknis yang diberikan juga mencakup dukungan software dan aplikasi.

Bantuan teknis yang diberikan kepada PT ABC disediakan dan dilakukan oleh kantor regional group yang tersebar di beberapa negara di seluruh dunia. Kantor regional tidak menerbitkan tagihan kepada PT ABC namun akan menerbitkan tagihan langsung kepada *ABA Company*. Biaya yang timbul terkait bantuan teknis yang terjadi di masing-masing kantor regional akan ditagihkan kepada *ABA Company*. Cara penagihan biaya tersebut menggunakan alokasi *Gross Profit Margin* (GPM).

PT XYZ

PT XYZ merupakan perusahaan yang bergerak di bidang usaha impor, distribusi, termasuk layanan purna jual (*after sales service*) dalam industri peralatan dan bagiannya. PT XYZ melakukan impor barang dari beberapa perusahaan penjual barang di luar negeri yang masih memiliki hubungan keterkaitan atau hubungan istimewa dengan PT XYZ. Hubungan istimewa tersebut tergambar dalam laporan keuangan *X Company* tahun 2016, yang menyatakan bahwa PT XYZ, *X Company*, *Y Company*, dan pemasok barang impor kepada PT XYZ merupakan anak perusahaan atau *subsidiary* dari *X Company*.

Dalam kegiatan usahanya, PT XYZ melakukan perjanjian dengan *X Company* berupa *Administrative Headquarter Service Charge* dan dengan *Y Company* berupa *Management Fee*. Perjanjian dengan *X Company* meliputi kegiatan asistensi *business operation advisory services, risk assessment support, product and market support, human resources services, finance and treasury services, taxation advisory services, dan legal advisory services and public affair*.

Jenis biaya yang dibayarkan PT XYZ kepada *X Company* adalah untuk biaya langsung dan biaya tidak langsung. Pembebanan biaya langsung oleh *X Company* ditagihkan kepada PT XYZ setelah jasa riil selesai diberikan oleh *X Company* atas setiap jasa yang termasuk biaya langsung diterbitkan *invoice* tagihan oleh *X Company* dengan nilai sesuai dengan jasa yang diberikan. Biaya yang tidak dapat langsung dibebankan kepada PT XYZ dikualifikasikan sebagai *includible costs*. *X Company* menetapkan nilai tertentu yang akan dibebankan kepada PT XYZ akan dialokasikan kepada tiap perusahaan afiliasi berdasarkan persentase pendapatan penjualan (*revenue*) dan jumlah tenaga kerja

setiap *subsidiary*, bukan berdasarkan biaya riil atas jasa manajemen yang diterima oleh PT XYZ. Tidak terdapat rincian perhitungan atas nilai yang ditetapkan oleh X *Company* untuk dibebankan kepada perusahaan terafiliasi. Biaya yang dikategorikan sebagai *Proceeds* oleh tim audit adalah untuk biaya tidak langsung atau *includible cost*.

Terdapat dua jenis transaksi yang dibayarkan oleh PT XYZ kepada Y *Company* yaitu biaya terkait jasa atas kegiatan asistensi langsung dan biaya lain yang perhitungan alokasi biayanya berdasarkan persentase *revenue* PT XYZ dibandingkan dengan total *revenue* perusahaan yang terafiliasi di Asia. Biaya terkait jasa dan kegiatan asistensi dibebankan kepada PT XYZ sebesar nilai *cost* yang terjadi dan ditagih kepada PT XYZ oleh Y *Company* setelah jasa atau kegiatan asistensi selesai diberikan. Biaya lainnya selain jasa dan kegiatan asistensi dibebankan kepada PT XYZ berdasarkan persentase *revenue* PT XYZ pada tahun sebelum tahun yang akan dikenakan penagihan. Biaya yang menjadi temuan *Proceeds* selama periode audit adalah untuk biaya selain jasa akuntansi yang dihitung berdasarkan persentase *revenue* PT XYZ.

Latar Belakang Pemikiran Tim Audit

PT ABC

Berdasarkan penjelasan dalam *Transfer Pricing Document*, *TAS Fee* dihitung berdasarkan alokasi *Gross Profit Margin* (GPM) dari Pemohon Banding. Biaya tersebut kemudian ditagihkan kepada Pemohon Banding dengan menerbitkan *invoice* setiap bulan dengan ditambahkan dengan adanya penagihan yang bersifat *true up* dengan diterbitkan *invoice* setiap 3 (tiga) bulan sekali;

Dalam perhitungan laba rugi, *TAS Fee* masuk dalam *Operating Expense* yang bersifat mengurangi *Net Income*. Dengan adanya perhitungan *TAS Fee* yang didasarkan atas GPM dan adanya penyesuaian pembayaran setiap tiga bulan dalam bentuk *True Up*, maka *Net Income* Pemohon Banding dapat diatur besarnya dengan mekanisme pembayaran *TAS Fee* tersebut. Berdasarkan atas fakta-fakta atas mekanisme perhitungan dan pembayaran *TAS Fee* tersebut, dapat disimpulkan bahwa pembayaran *TAS Fee* tersebut lebih bersifat sebagai pembayaran atas bagian dari hasil atau pendapatan Pemohon Banding kepada ABA.

TAS Fee dibayarkan kepada ABA berdasarkan perjanjian *Technical Assistance Service* antara ABA dengan Pemohon Banding. Pemohon Banding melakukan impor barang dan melakukan pembayaran barang impor tersebut kepada ABB. Baik PT ABC, ABA, dan ABB merupakan anak perusahaan atau *subsidiary* dari ABD sebagai perusahaan induk utama.

Dengan memahami proses bisnis yang dilakukan oleh ABD Group dimana peran ABA sebagai *strategic planner* dan sebagai pihak yang memproduksi barang dan peran ABB sebagai *procurement and distribution center* yang menjual dan menerbitkan *invoice* pembayaran barang impor kepada Pemohon Banding, maka *TAS Fee* memenuhi persyaratan *Proceeds* yang dibayarkan secara langsung atau tidak langsung kepada penjual barang impor.

PT ABC bertindak sebagai distributor utama produk ABD yang diimpor dari ABB untuk pasar Indonesia. Produk yang diimpor dari ABB dijual kepada member yang ada di Indonesia. Pemohon Banding hanya mengimpor produk utamanya dari ABB, dan hanya menjual produk tersebut kepada member yang ada di wilayah Republik Indonesia.

PT XYZ

Transaksi yang ditetapkan sebagai *Proceeds* oleh tim audit berkaitan dengan dua jenis biaya yang dibayarkan kepada dua entitas yang berbeda. Kedua biaya tersebut adalah *Administrative Headquarter Service Charge* dengan X *Company* dan *Management Fee* dengan Y *Company*. Berikut adalah uraian latar belakang pemikiran tim audit dalam menetapkan biaya yang dibayarkan sebagai *proceeds*.

Dalam transaksi *Administrative Headquarter Service Agreement* antara PT XYZ dengan X *Company*, nilai yang dibebankan X *Company* kepada *subsidiary*-nya tidak terdapat rincian atas jasa apa yang diberikan, dengan kata lain biaya yang dibebankan tidak berdasarkan perhitungan jasa riil yang diterima oleh PT XYZ.

Alokasi nilai yang dibebankan kepada PT XYZ dari total nilai yang ditetapkan X *Company* dihitung berdasarkan rata-rata persentase jumlah tenaga kerja dan pendapatan penjualan (*trade revenue*) pada akhir tahun fiskal. Berdasarkan hal tersebut tim berpendapat bahwa perhitungan

alokasi biaya yang dibebankan berdasarkan *trade revenue* yang merupakan variabel yang berpengaruh signifikan terhadap besar kecilnya biaya yang telah memenuhi salah satu unsur indikasi biaya sebagai *proceeds*. Hal ini menunjukkan bahwa besarnya biaya yang dibayarkan kepada perusahaan induk maupun perusahaan regional bergantung pada besarnya pendapatan yang diperoleh oleh pemohon banding.

Meskipun X *Company* bukanlah pihak yang berperan sebagai pemasok barang impor kepada PT XYZ, pemasok-pemasok barang impor kepada PT XYZ memiliki hubungan kepemilikan dengan X *Company* maupun PT XYZ. Hubungan ini dapat dilihat dalam dokumen Catatan Atas Laporan Keuangan PT XYZ tahun 2015 maupun laporan keuangan X *Company* selaku induk perusahaan PT XYZ, Y *Company*, dan pemasok barang kepada PT XYZ. Adanya hubungan kepemilikan tersebut menurut tim audit telah memenuhi unsur indikasi biaya sebagai *proceeds*, yaitu dibayarkan secara langsung atau tidak langsung.

Untuk transaksi *Shared Service* antara PT XYZ dengan Y *Company*, dalam nilai biaya yang dibebankan oleh Y kepada PT XYZ tidak terdapat rincian atas jasa apa yang diberikan, dengan kata lain biaya yang dibebankan tidak berdasarkan perhitungan jasa riil yang diterima oleh PT XYZ.

Alokasi nilai yang dibebankan kepada PT XYZ dihitung berdasarkan persentase *revenue* PT XYZ di akhir tahun fiskal. Tim audit berpendapat bahwa perhitungan tersebut menyebabkan besar kecilnya biaya yang dibebankan tergantung pada besar kecilnya *revenue* yang diperoleh PT XYZ. Hal ini menurut tim audit telah memenuhi salah satu unsur indikasi biaya sebagai *Proceeds* yaitu nilai setiap bagian dari hasil atau pendapatan yang diperoleh pembeli.

Meskipun Y bukanlah pihak yang berperan sebagai pemasok barang impor kepada PT XYZ, namun pemasok-pemasok barang impor kepada PT XYZ memiliki hubungan kepemilikan dengan Y maupun PT XYZ. Hubungan ini dapat dilihat dalam dokumen Catatan Atas Laporan Keuangan PT XYZ tahun 2015 maupun laporan keuangan X *Company* selaku induk perusahaan PT XYZ, Y *Company*, dan pemasok barang kepada PT XYZ. Adanya hubungan kepemilikan tersebut menurut tim audit telah memenuhi unsur indikasi biaya sebagai *proceeds*, yaitu nilai yang dibayar disampaikan secara langsung atau tidak langsung kepada penjual.

Berdasarkan data penjualan PT XYZ pada tahun 2015 dan 2016 diketahui bahwa sumber pendapatan PT XYZ adalah diperoleh dari penjualan kembali barang impor dan sebagian kecil dari jasa servis (sekitar 10%). Nilai pendapatan inilah yang menjadi dasar alokasi biaya yang dibebankan oleh X kepada PT XYZ.

Putusan Hakim Pengadilan Pajak

Dari hasil penelaahan keputusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mendili kasus tersebut, berikut diuraikan putusan hakim atas banding yang diajukan oleh PT ABC dan PT XYZ.

PT ABC

Bahwa terdapat hubungan istimewa antara PT ABC, ABA *Company*, dan ABB *Company* sehingga transaksi jual beli barang impor dengan biaya "*service fee/administration fee/TAS*" saling berkaitan karena ketiga perusahaan tersebut berada dalam *holding Company*, dengan demikian Majelis berpendapat bahwa pembayaran "*service fee/administration fee/TAS*" kepada ABA *Company* merupakan penyerahan secara tidak langsung.

Bahwa tidak terdapat ketentuan dalam perjanjian penjualan atau dalam *Non-Exclusive Supply and Distribution Agreement* antara ABB *Company* sebagai penjual dengan PT ABC sebagai pembeli, bahwa perjanjian penjualan tersebut dapat dihentikan sebagai konsekuensi karena pembeli tidak membayar *proceeds* kepada penjual.

Bahwa dalam dokumen transaksi jual beli antara Pemohon Banding dengan pemasok tidak terdapat ketentuan terkait dengan pembayaran *proceeds* oleh PT ABC kepada ABA *Company*.

Bahwa berdasarkan penjelasan dalam *Transfer Pricing Document*, peran dari ABB *Company* adalah sebagai "*procurement and distribution center*" dari seluruh entitas PT ABC di seluruh dunia, sedangkan peran dari ABA adalah sebagai "*strategic planner*" untuk seluruh afiliasi PT ABC di seluruh dunia. Terdapat bukti dari contoh kemasan, barang yang diimpor oleh PT ABC diproduksi oleh ABA *Company*.

Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut, Majelis Hakim berpendapat bahwa pembayaran *TAS Fee* yang dilakukan oleh Pemohon Banding kepada ABA *Company* merupakan *proceeds* yang harus ditambahkan pada nilai pabean untuk perhitungan bea masuk.

PT XYZ

Majelis berpendapat bahwa pengertian *proceeds* adalah bagian pendapatan yang timbul karena adanya penjualan kembali, pemanfaatan atau pemakaian barang impor, maka harus ditambahkan pada harga yang sebenarnya dibayar atau yang seharusnya dibayar. Nilai *proceeds* ini berkaitan langsung dengan barang impor.

Bahwa pembayaran yang dilakukan oleh PT XYZ kepada X *Company* berupa "*Activities Fee*" dan kepada Y *Company Limited* berupa "*Costs*" timbul karena adanya perjanjian yang masing-masing berupa *Administrative Headquarter Service Agreement* dan *Shared Services Agreement*. Pada kedua Perjanjian tersebut, pembayaran oleh PT XYZ kepada X *Company* dan Y *Company Limited* timbul karena adanya *Activities* dan *Service* yang dilakukan oleh X *Company* dan Y *Company Limited*.

Bahwa pembayaran oleh PT XYZ kepada X *Company* dan Y *Company Limited* didasarkan pada pendapatan tahunan PT XYZ merupakan kesepakatan para pihak sebagaimana dinyatakan dalam Perjanjian *Administrative Headquarter Service Agreement* dan *Shared Services Agreement*.

Berdasarkan pertimbangan tersebut di atas, Majelis Hakim berpendapat bahwa pembayaran yang dilakukan oleh PT XYZ kepada X *Company* dan Y *Company Limited* bukan *proceeds* sebagaimana diatur pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 160/PMK.04/2010 tentang Nilai Pabean untuk Penghitungan Bea Masuk sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 34/PMK.04/2016.

Hasil Wawancara Kepada Tim Audit

Berdasarkan paparan ketua tim audit, jenis importir yang memiliki indikasi adanya pembayaran biaya jasa kepada induk perusahaan atau entitas yang memiliki hubungan istimewa adalah perusahaan yang berbentuk importir umum. Fokus pengujian terkait dengan *proceeds* adalah dengan pengujian biaya-biaya yang harus ditambahkan kepada nilai yang sebenarnya atau seharusnya dibayar. Program audit ini lebih berfokus pada pengujian dokumen dan data-data yang dimiliki oleh *auditee* untuk mencari adanya potensi pembayaran yang dilakukan diluar dari pembayaran kepada supplier atas pembelian barang impor. Setelah diperoleh data-data pembayaran yang dilakukan oleh *auditee* selain pembayaran yang terkait dengan pembelian barang impor, tim audit akan mencari kaitan pembayaran tersebut dengan barang impor yang bersangkutan sesuai dengan daftar biaya yang dapat ditambahkan yang diatur dalam PMK-160/PMK.04/2010 tentang Nilai Pabean untuk Penghitungan Bea Masuk sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan PMK-62/PMK.04/2018, yaitu atas penjualan, pemanfaatan, atau pemakaian barang impor yang bersangkutan.

Dalam kasus yang terjadi terkait dengan pembayaran *proceeds*, dimana terdapat pembayaran yang dilakukan oleh *auditee* kepada entitas lain di luar negeri, tim audit menemukan adanya pembayaran berupa *Technical Assistance Service Fee*, *Administrative Headquarter Service Charge*, dan *Management Fee* yang dihitung menggunakan alokasi pendapatan atau *gross profit auditee*.

PEMBAHASAN

Analisis Terkait Penetapan *Proceeds*

Analisis dalam bagian ini menggunakan *thematic analysis*, yaitu dengan melakukan penelaahan secara mendalam terkait dengan penetapan *proceeds* berdasarkan hasil putusan Pengadilan Pajak dan wawancara kepada tim audit. Berdasarkan uraian bentuk transaksi yang dilakukan oleh PT ABC berupa pembayaran *Technical Assistance Service Fee* kepada ABA *Company* dan yang dilakukan oleh PT XYZ kepada dua perusahaan di luar negeri yaitu pembayaran biaya *Administrative Headquarter Service* kepada X *Company* dan *Shared Service/Management Fee* kepada Y *Company Limited*, terdapat beberapa pola dalam bentuk transaksi-transaksi tersebut. Pola tersebut yaitu dalam hal:

Nilai dari Setiap Bagian dari Hasil atau Pendapatan

Biaya yang terjadi dan dibayarkan oleh PT ABC kepada ABA *Company* dan yang terjadi dan dibayarkan oleh PT XYZ kepada X *Company* dan Y *Company* sama-sama menggunakan perhitungan berdasarkan alokasi pendapatan atau keuntungan. Perhitungan berdasarkan alokasi pendapatan atau keuntungan tersebut menunjukkan bahwa pembebanan biaya yang harus dibayar

sangat bergantung pada besarnya pendapatan atau keuntungan perusahaan tersebut. Semakin besar tingkat pendapatan atau keuntungan yang diperoleh PT ABC atau PT XYZ akan berdampak pada semakin besarnya jumlah biaya yang harus dibayar kepada penyedia jasa di luar negeri. Dan apabila terjadi kondisi yang sebaliknya, yaitu semakin kecil jumlah pendapatan atau keuntungan yang diperoleh PT ABC atau PT XYZ maka akan semakin kecil jumlah pembayaran jasa teknis kepada entitas penyedia jasa di luar negeri.

Apabila dikaitkan dengan jumlah atau banyaknya jasa riil yang diterima oleh PT ABC dan PT XYZ, besarnya pembayaran yang dihitung berdasarkan alokasi pendapatan atau keuntungan tersebut tidak berkorelasi secara langsung, atau dengan kata lain besarnya jasa yang diterima oleh PT ABC dan PT XYZ tidak serta merta mengakibatkan timbulnya kewajiban yang besar dalam jumlah nominal yang harus dibayarkan kepada penyedia jasa di luar negeri. Hal inilah yang memperkuat pemikiran bahwa pembayaran yang dilakukan oleh PT ABC dan PT XYZ tersebut bukanlah pembayaran atas jasa secara keseluruhan, karena jasa tersebut apabila benar-benar terjadi akan tetap diberikan walaupun jumlah nominal yang harus dibayarkan kepada penyedia jasa di luar negeri sangat kecil apabila kondisi perusahaan penerima jasa dalam keadaan tidak menguntungkan atau tidak menunjukkan performa penjualan yang memadai.

Untuk Disampaikan Secara Langsung atau Tidak Langsung

Dalam hal tujuan pembayaran yang dilakukan oleh PT ABC dan PT XYZ, terdapat kesamaan bahwa pembayaran dilakukan kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa. Dalam pembayaran yang dilakukan oleh PT ABC, ABA *Company* adalah entitas yang berada di bawah kepemilikan yang sama, yaitu sama-sama dimiliki oleh ABD *Company*. Kemudian dalam pembayaran yang dilakukan oleh PT XYZ, X *Company* adalah induk utama perusahaan sebagai pemilik PT XYZ dan Y *Company*.

Adanya kondisi dimana pembayaran suatu biaya dilakukan kepada pihak yang berelasi atau memiliki hubungan istimewa, yaitu antara importir, penjual barang impor, dan entitas tujuan pembayaran suatu jasa yang berada dalam suatu *holding company* memperkuat pemikiran tim audit bahwa pembayaran tersebut dilakukan secara tidak langsung kepada penjual barang impor.

Di sisi lain, tim audit berpendapat bahwa pembayaran suatu jasa kepada pihak yang berelasi atau memiliki hubungan istimewa, meningkatkan keraguan bahwa jumlah pembayaran yang dilakukan telah sesuai dengan biaya riil yang terjadi. Terdapat indikasi bahwa pembayaran yang dilakukan tidak hanya terkait dengan jasa, namun juga terdapat komponen dari pembayaran tersebut yang memiliki unsur sebagai pemindahan keuntungan kepada perusahaan induk yang dikemas dalam bentuk pembayaran jasa.

Atas Penjualan, Pemanfaatan, atau Pemakaian Barang Impor

Dalam segi model bisnis dan kegiatan operasional perusahaan, terdapat pola yang sama antara PT ABC dan PT XYZ, yaitu sama-sama bergerak di bidang impor dan distribusi barang impor di pasar lokal. Hal tersebut telah memenuhi unsur dari *proceeds* sesuai diatur dalam PMK-160/PMK.04/2010 tentang Nilai Pabean untuk Penghitungan Bea Masuk sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan PMK-62/PMK.04/2018, yaitu atas penjualan, pemanfaatan, atau pemakaian barang impor yang bersangkutan.

Berdasarkan analisis terhadap fakta yang terjadi dalam proses audit, yaitu terkait dengan metode perhitungan biaya yang harus dibayarkan berdasarkan alokasi pendapatan atau keuntungan, adanya hubungan istimewa antara *auditee* selaku importir, penjual barang, dan entitas penyedia jasa diluar negeri, serta model bisnis *auditee* sebagai importir dan distributor barang impor, telah memenuhi definisi yang mengatur tentang *proceeds* sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-160/PMK.04/2010 dan perubahannya.

Analisis Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak

Analisis dalam bagian ini dilakukan dengan menggunakan *constant comparative analyses* yaitu dengan membandingkan dua putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas sengketa yang serupa namun dari pemohon banding yang berbeda.

Berdasarkan risalah putusan Pengadilan Pajak terhadap kedua putusan tersebut, dapat dilihat adanya perbedaan sudut pandang Majelis Hakim terhadap kedua kasus yang memiliki pola

keterjadian yang sama, dengan pola keterjadian biaya yang terjadi yaitu sebagai terjadi atas perjanjian berupa pengadaan jasa antara entitas di luar negeri yang memiliki hubungan istimewa dengan *auditee* sebagai penerima jasa, terjadi pembayaran yang dilakukan oleh *auditee* kepada entitas di luar negeri sehubungan adanya perjanjian pengadaan jasa, besarnya pembayaran yang harus dilakukan dihitung berdasarkan alokasi dari *gross profit* atau *revenue* yang diperoleh *auditee* dalam setiap tahun, dibayarkan secara tidak langsung kepada penjual barang karena adanya hubungan istimewa antara *auditee*, penjual barang impor, dan penyedia jasa di luar negeri, kegiatan utama *auditee* adalah sebagai importir dan distributor barang impor kepada pembeli yang ada di dalam negeri, dan *auditee* tidak dapat memberikan pembuktian secara rinci terkait detail pembayaran yang dilakukan apakah sepenuhnya terkait dengan jasa yang diterima. Fakta-fakta tersebut menurut pendapat tim audit telah memenuhi unsur suatu biaya ditetapkan sebagai *proceeds*.

Perbedaan sudut pandang Majelis Hakim yang dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak yaitu, Majelis Hakim yang mengadili permohonan banding PT ABC meyakini bahwa pembayaran tersebut adalah bagian dari pendapatan *auditee* yang dibayarkan secara tidak langsung atas penjualan barang impor sehingga berpendapat bahwa pembayaran tersebut merupakan *proceeds*. Majelis Hakim yang mengadili permohonan banding PT XYZ meyakini bahwa pembayaran tersebut adalah pembayaran atas jasa sehingga berpendapat bahwa pembayaran tersebut bukan merupakan *proceeds*.

Adanya perbedaan pandangan tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa masih terdapat perbedaan pendapat di tingkat Pengadilan Pajak dalam menentukan apakah suatu biaya dapat ditetapkan sebagai *proceeds*. Kondisi ini tidak sesuai dengan asas kepastian hukum yang menggunakan landasan peraturan dalam penyelenggaraan pemerintahan, yaitu bahwa semua kebijakan dan keputusan harus didasarkan pada landasan hukum yang jelas dan kuat dan tidak melanggar hukum (Pratiwi et al., 2016). Dengan adanya kondisi tersebut, maka perlu dilakukan penyempurnaan peraturan yang mengatur terkait *proceeds*. Penyempurnaan dilakukan dengan melengkapi definisi yang ada dengan kriteria dan batasan yang jelas bagi suatu biaya yang dapat ditetapkan sebagai *proceeds*. Dengan adanya kriteria dan batasan yang jelas akan memberikan kepastian hukum baik bagi tim audit, *auditee*, dan Majelis Hakim Pengadilan Pajak.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis terkait dengan penetapan suatu biaya sebagai *proceeds*, dapat diperoleh pola keterjadian suatu biaya sehingga ditetapkan sebagai *proceeds* oleh tim audit. Keterjadian biaya *TAS Fee*, *Administrative Headquarter Service*, dan *Shared Service/Management Fee* telah memenuhi definisi *proceeds* yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan dan *Article VII GATT*. Tim audit telah memiliki pemahaman dan pandangan yang sama terkait suatu biaya yang dapat ditetapkan sebagai *proceeds*. Namun atas penetapan tersebut terdapat perbedaan pandangan antar Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memandang suatu komponen biaya atas jasa dapat ditetapkan sebagai *proceeds* dan harus tetap dianggap sebagai pembayaran jasa sehingga tidak dapat ditetapkan sebagai komponen pembayaran yang lain. Perbedaan tersebut tidak sesuai dengan asas kepastian hukum. Dengan adanya kondisi tersebut diperlukan adanya penyempurnaan peraturan yang mengatur *proceeds* agar dapat memberikan kepastian hukum baik bagi tim audit, *auditee*, dan Majelis Hakim Pengadilan Pajak. Kelemahan penelitian ini adalah terbatasnya data penelitian yang berupa putusan pengadilan pajak atas penetapan *proceeds*. Hal ini terjadi karena penetapan suatu biaya sebagai *proceeds* masih terbatas. Selain itu penelitian ini hanya berfokus pada ranah pemenuhan peraturan di bidang kepabeanan. Usulan bagi penelitian selanjutnya adalah dapat memperluas cakupan analisis dengan mempertimbangkan aspek perpajakan dan aspek hukum dalam kaitannya dengan penetapan suatu biaya sebagai *proceeds*.

REFERENSI

- Azhari, H., & Fachrudin, M. (2021). Analisis Penerapan Customs Valuation Dan Transfer Pricing Dalam Transaksi Para Pihak Yang Memiliki Hubungan Istimewa. *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 4(Spesial Issue 2), 809–819.
- Boeije, H. (2002). A purposeful approach to the constant comparative method in the analysis of qualitative interviews. *Quality and Quantity*, 36, 391–409.

- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101.
- Firdiansyah, A., Hasyim, W., & Pahlevi, Y. A. (2018). Studi Kasus Penetapan Kembali Tarif Dan/Atau Nilai Pabean (SPKTNP) Oleh Direktur Jenderal Bea Dan Cukai: Tinjauan Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Ri. *Jurnal Perspektif Bea Dan Cukai*, 2(2).
- GATT. (1994). *Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade, 1979*. Geneva.
- Kementerian Keuangan. (2010). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 160/PMK.04/2010 tentang Nilai Pabean untuk Perhitungan Bea Masuk*.
- Kurniawan, I. (2019). Sengketa Pengajuan Banding terhadap Penetapan Nilai Kepabean dalam Ekspor-Impor:(Analisis Putusan Mahkamah Agung Nomor: Put/52674/pp/m. xviii/19/2014). *Krtha Bhayangkara*, 13(2).
- Magaldi, D., & Berler, M. (2020). Semi-structured interviews. *Encyclopedia of Personality and Individual Differences*, 4825–4830.
- Moleong, L. J. (2007). *Metodologi penelitian kualitatif edisi revisi*.
- Pemerintah Republik Indonesia. (1994). *Undang-Undang Nomor 7 tahun 1994 tentang Pengesahan Agreement Establishing The World Trade Organization (Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia)*.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2006). *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan*.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2009). *Undang-Undang No. 25 Tahun 2009 Tentang Pelayanan Publik*.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2014a). *Undang-Undang No. 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah*.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2014b). *Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan*.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2022). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 144/PMK. 04/2022 Tentang Nilai Pabean untuk Perhitungan Bea Masuk*.
- Pratiwi, C. S., Purnamawati, S. A., Fauzi, F., & Purbawati, Y. (2016). *Penjelasan Hukum Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik*.
- Riesfandiari, I. (2020). *Mengenal Audit Kepabeanan Dan Cukai Apa Dan Bagaimana*. uwais inspirasi indonesia.
- Yin, R. K. (2015). *Qualitative Research from Start to Finish, Second Edition*. Guilford Publications. <https://books.google.co.id/books?id=b3X3CQAAQBAJ>