

QUO VADIS KEPATUHAN PAJAK?

Yenni Mangoting

Universitas Kristen Petra Indonesia, Jl. Siwalankerto No.121-131, Wonocolo, Surabaya 60236
surel: yennimangoting@gmail.com

<http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9027>



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 9
Nomor 3
Halaman 451-470
Malang, Desember 2018
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:
08 Agustus 2018
Tanggal Revisi:
29 Oktober 2018
Tanggal Diterima:
31 Desember 2018

Abstrak: Quo Vadis Kepatuhan Pajak? Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi, menilai, dan memberikan interpretasi hasil penelitian kualitatif tentang kepatuhan pajak. Metode yang dijadikan alat analisis adalah meta sintesis terhadap sejumlah temuan dalam penelitian kualitatif mengenai kepatuhan pajak. Hasil penelitian ini menjelaskan perlunya menciptakan model ketaatan pajak yang berkomitmen. Komitmen menjadi landasan wajib pajak dan otoritas pajak mengemban bagian peran dan kewajiban masing-masing secara proporsional. Kepatuhan pajak dengan komitmen akan mendukung pengumpulan pajak berbasis *self assessment*, yang meletakkan kewenangan penuh kepada wajib pajak untuk menjalankan ketentuan perpajakan sendiri secara sukarela.

Abstract: Quo Vadis The Tax Compliance? This study aims to identify, assess and interpret the results of qualitative research on tax compliance. The method used as an analytical tool is meta-synthesis of a number of findings in qualitative research regarding tax compliance. The results of this study explain the need to create a committed tax compliance model. Commitment becomes the basis of taxpayers and tax authorities to carry out part of their respective roles and obligations proportionally. Tax compliance with a commitment will support the tax collection based on self-assessment, which places full authority on taxpayers to carry out their own taxation terms voluntarily.

Kata kunci: kepatuhan pajak, *self assessment*, ketentuan perpajakan

Pemerintah mengimplementasikan konsep kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dalam sistem perpajakan. Kepatuhan sukarela ini melandasi berjalannya sistem pemungutan pajak *self assessment*. Sistem pemungutan pajak tersebut memberikan porsi besar kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan berdasarkan undang-undang dan ketentuan pelaksanaannya dengan tidak bergantung pada suatu penetapan untuk menghitung, membayar, dan memberikan pelaporan pajak terutang. Kemandirian dalam melaksanakan kewajiban perpajakan bertujuan untuk membangun kesadaran dan perilaku patuh pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakan tanpa ada paksaan dari petugas pajak. Meskipun dianggap sistem pemungutan pajak yang paling ideal, otoritas pe-

mungut pajak di Amerika yaitu *Internal Revenue Service* (IRS) menyadari bahwa sistem *self assessment* mempunyai kelemahan karena wajib pajak dapat bertindak tidak jujur. Oleh karena itu, untuk mengatasi kelemahan tersebut, IRS menciptakan berbagai mekanisme pencegahan kecurangan pajak dengan memberikan sanksi perdata dan pidana serta mengintensifkan pemeriksaan pajak sebagai antisipasi tindakan kecurangan wajib pajak sekaligus mendukung keberhasilan *self assessment* (Ceccato & Benson, 2016; Evertsson, 2016; Levi, 2015; Mitchell & Stratmann, 2016).

Sistem *self assessment* dalam pandangan wajib pajak bisa saja merupakan suatu kesempatan untuk melakukan kecurangan karena wajib pajak melaksanakan kepatuhan pajaknya sendiri, meskipun ketentuan

undang-undang perpajakan mengatur sanksi administrasi dan pidana atas tindakan kecurangan wajib pajak. Namun, anggapan bahwa pajak adalah beban tetap dapat mempengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak. Misalnya beberapa peneliti (Doerrenberg & Duncan, 2014; Kar & Banerjee, 2018; Marriott, 2017; Robbins & Kiser, 2018; Weerasekera, 2018) yang menggunakan pendekatan perilaku ekonomi menjelaskan bahwa wajib pajak mempertimbangkan ekspektasi terhadap utilitas atau manfaat dari penghindaran pajak yang diperoleh dengan *cost* yang akan dibayarkan sebagai sanksi atas ketidakpatuhan mereka. Bahwa sanksi karena ketidakpatuhan tidak menjadi halangan sepanjang manfaat karena ketidakpatuhan tersebut lebih besar jumlahnya.

Diakui sulit memahami perilaku kepatuhan wajib pajak. Hal tersebut dibuktikan melalui banyak penelitian yang mencoba menyelidiki perilaku wajib pajak dari berbagai perspektif. Misalnya *voluntary law enforcement* atau pendekatan kepatuhan hukum berdasarkan sanksi untuk mengantisipasi tingginya tingkat ketidakpatuhan wajib pajak (Balafoutas, Beck, Kerschbamer, & Sutter, 2015; Hung, 2017; Kafkalas, Kalaitzidakis, & Tzouvelekas, 2014; Malkawi & Haloush, 2008). Kajian perspektif tersebut belum dapat dianggap ideal untuk memahami perilaku wajib pajak, karena masih menempatkan wajib pajak sebagai pihak yang patut dipersalahkan karena tindakan ketidakpatuhan mereka.

Penelitian sebelumnya merupakan penelitian tunggal (*individual study*), yang belum dapat secara komprehensif mengungkap persoalan mengenai kepatuhan pajak dalam sistem *self assessment* yang beranjak dari berbagai perspektif. Sebagai pembeda, penelitian ini menggunakan pendekatan *systematic review* yang masih jarang digunakan sebagai pendekatan penelitian untuk mengeksplorasi lebih mendalam mengenai permasalahan kepatuhan wajib pajak. Kebaruan penelitian ini terletak pada proses sintesis yang dilakukan bukan atas fenomena tunggal melalui hasil penelitian individu, melainkan dari berbagai hasil penelitian yang relevan untuk menyajikan fakta yang lebih menyeluruh.

Alm, Bruner, & McKee (2016) dan Phillips (2014) mengusulkan agar penelitian-penelitian tunggal tersebut dapat berkontribusi menghasilkan kebijakan yang bermanfaat, perlu dilakukan proses sintesis yang dise-

but dengan *systemtic review*. Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi, menilai, dan menginterpretasi temuan-temuan pada suatu topik penelitian kualitatif tentang kepatuhan wajib pajak untuk mendapatkan esensi dalam rangka membangun model kepatuhan wajib pajak yang mendukung *self assessment*. Hasil penelitian ini dapat berkontribusi dalam menyajikan kebijakan kepatuhan pajak yang dibangun oleh fakta-fakta komprehensif, empiris, dan berimbang dengan metode metasintesis. Berdasarkan latar belakang dalam penjelasan sebelumnya, penelitian ini fokus pada persoalan menciptakan model kebijakan yang relevan yang bertujuan meningkatkan perilaku patuh wajib pajak melalui elaborasi penelitian-penelitian tunggal.

METODE

Kemunculan metasintesis diidentifikasi akibat adanya kekhawatiran mengenai kemunduran dalam perkembangan penelitian-penelitian kualitatif. Saat itu Sandelowski, Docherty, & Emden (1997) menyadari kurangnya usaha untuk “mengumpulkan” hasil-hasil penelitian kualitatif yang sebenarnya memiliki implikasi penting bagi pengembangan pengetahuan dan pemanfaatan dalam bidang keperawatan yang berbasis pada bukti. Oleh karena itu, ada upaya untuk menempatkan hasil-hasil penelitian kualitatif menjadi satu “*to put together*”.

Erwin, Brotherson, & Summers (2011) mendefinisikan metasintesis kualitatif sebagai pendekatan yang koheren untuk menganalisis data di seluruh studi kualitatif dengan tujuan untuk mengidentifikasi pertanyaan penelitian tertentu dan kemudian mencari, memilih, menilai, meringkas, dan menggabungkan bukti kualitatif untuk menjawab pertanyaan penelitian. Colli & Colpan (2016), Essen, Carney, Gedajlovic, & Heugens (2015), Khechine, Lakhal, & Ndjambou (2016), dan Wang, Zhao, Li, & Li (2015) menjelaskan bahwa metasintesis kualitatif berhubungan dengan ide serta cara berpikir tentang dunia dan tantangannya yang berbeda-beda. Metasintesis dapat digunakan untuk memberikan pemahaman yang lebih mendalam tentang permasalahan atau sebuah fenomena. Hasil dari pendekatan metasintesis adalah suatu pengetahuan baru, baik dalam teori, metodologi, maupun analisis data (Edwards & Kaimal, 2016; Haddaway & Rytwinski, 2018; Yahyapour,

Shamizanjani, & Mosakhani, 2015). Dapat dikatakan bahwa pendekatan metasintesis berangkat dari upaya untuk mendapatkan pengetahuan baru berdasarkan hasil penelitian-penelitian sebelumnya. Oleh karena itu dapat disebutkan bahwa metasintesis adalah pendekatan berbasis bukti (*evidence based*).

Metasintesis mencari pola dan benang merah dalam topik atau masalah tertentu untuk memperdalam pemahaman berbasis bukti. Metasintesis bukanlah penelitian studi literatur, bukan juga analisis data sekunder, melainkan penelitian kualitatif yang mengakumulasi dan menginterpretasi temuan penelitian kualitatif lainnya (Eisend, 2015; Griffith, Nolder, & Petty, 2018; Polanin, Hennessy, & Tanner-Smith, 2017). Tujuan metasintesis adalah menginterpretasi sehingga bukan bersifat deduktif dalam rangka memahami dan menjelaskan fenomena dalam penelitian-penelitian kualitatif (Bai, Du, & Solarino, 2018; Johnston, Le, & CHeng, 2018).

Siswanto (2010) memaparkan enam tahapan analisis data dalam metasintesis, yaitu memformulasikan permasalahan penelitian (*formulating the review question*), eksplorasi literatur (*conducting a systematic literature search*), penelusuran makalah-makalah penelitian yang sesuai (*screening and selecting appropriate research articles*), analisis dan sintesis penemuan dalam penelitian kualitatif (*analyzing and synthesizing qualitative*), melaksanakan pengendalian kualitas (*maintaining quality control*), dan mengorganisasi penulisan hasil penelitian akhir. Dalam penjelasan sebelumnya fokus analisis pada metode metasintesis ditekankan pada analisis dan interpretasi hasil dalam penelitian kualitatif.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Setelah memformulasi pertanyaan penelitian dalam bagian pendahuluan, tahapan berikutnya adalah melakukan pencarian skrining dan seleksi artikel penelitian yang relevan. Tidak mudah mencari dan mengumpulkan penelitian mengenai perilaku kepatuhan wajib pajak menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode interpretif, fenomenologi, atau pendekatan penelitian kualitatif lainnya. Pencarian artikel penelitian menggunakan mesin pencari www.google.com dengan kata kunci kualitatif, kepatuhan wajib pajak, fenomenologi, dan interpretif.

Ferasso, Takahashi, & Gimenez (2018) menggunakan kriteria eksklusi untuk mengeluarkan penelitian-penelitian yang tidak sesuai secara konseptual dengan objek penelitian. Penelitian ini juga melakukan penyaringan awal sehingga menemukan 25 hasil penelitian yang signifikan dengan tema kepatuhan. Hasil penelitian baik artikel ilmiah maupun tugas akhir tersaji melalui informasi di Tabel 1.

Hasil kategorisasi data. Tahapan analisis data berikutnya adalah melakukan analisis dan sintesis temuan-temuan kualitatif. Tahapan awal dalam analisis sintesis dilakukan dengan cara mengelompokkan data berdasarkan fokus penelitian sekaligus melakukan reduksi dan kategorisasi data terhadap masing-masing sesuai dengan fokus penelitian.

Ferasso, Takahashi, & Gimenez (2018) menggunakan rangkaian proses, yaitu data reduction, untuk mendapatkan pernyataan-pernyataan yang mempunyai makna sama dalam setiap hasil penelitian, *interrelated data*, yaitu proses menggabungkan hasil reduksi data sebelumnya untuk mendapatkan koherensi-koherensi antarpernyataan yang akan mewakili tema. Sementara itu, tahap terakhir adalah *synthesized data*, proses akhir yang digunakan untuk membangun dan menyatukan gagasan, data yang terbentuk dalam proses sintesis sebelumnya untuk mendapatkan suatu pemaknaan tunggal. Urquhart & Yeoman (2010) menyederhanakan proses sintesis dengan aktivitas membandingkan dan mengontraskan antarhasil penelitian dengan mempertimbangkan situasi-situasi yang menyertai. Proses reduksi dan kategorisasi dilakukan berdasarkan kelompok kesamaan dan perbedaan dalam hasil penelitian seperti disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2 menjelaskan hasil temuan dalam penelitian-penelitian kualitatif yang relevan dengan kepatuhan wajib pajak. Hasil penelitian tersebut pada intinya memotret lingkungan sistem perpajakan dan situasi yang dialami oleh wajib pajak. Sistem perpajakan mempunyai tiga unsur utama yang memainkan peranan penting bagi keberhasilan pemungutan pajak, yaitu kebijakan perpajakan (*tax policy*), ketentuan perpajakan (*tax laws*), dan bagaimana penatausahaan perpajakan (*tax administration*) (Abdel Mowla, 2012; Benk, Budak, Püren, & Erdem, 2015).

Hasil-hasil penelitian dalam Tabel 1 secara umum berhasil mengidentifikasi

Tabel 1. Sumber Data Penelitian

No.	Topik Penelitian	Nama Peneliti
1.	Pemahaman Pajak dan Dampaknya dari Sudut Pandang Pemilik Usaha Kecil Menengah dalam Studi Interpretif	Mutiah, Harwid, & Kurniawan (2011)
2.	Mendapatkan Pemaknaan Pajak dan Pengaruhnya bagi UMKM Berdasarkan Pendekatan Interpretif.	Aliyah (2014)
3.	Memahami Perilaku Wajib Pajak dari Perspektif Petugas Pajak dan Konsultan Pajak: Sebuah Studi Kualitatif	Saputra (2013)
4.	Penafsiran Pajak dan Implikasinya bagi Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah di Kabupaten Sukaharjo	Adila (2015)
5.	Kepatuhan Pajak dalam Perspektif Kesadaran dan Keadilan (Studi pada UMKM di Surabaya)	Devita (2015)
6.	Kendala dalam Perluasan Subjek dan Objek Pajak di Kecamatan Gubeng Kota Surabaya Sesudah Pemberlakuan Peraturan Wajib Pajak dengan Peredaran Bruto Tertentu	Putri & Satyawan (2016)
7.	Menyelami Fakta Kepatuhan Wajib Pajak Pemilik UMKM	Klaudia, Riwayanti, & Aminatunnisa (2017)
8.	Intepretasi Pajak dan Implikasinya dalam Kaca Mata Wajib Pajak Pemilik Industri Kategori Omzet Tertentu	Mukaromah (2012)
9.	Fenomenologi Praktik Perencanaan Pajak pada Wajib Pajak Badan	Farida, Ludigdo, & Irianto (2014)
10.	Ketidaktaatan Pembayar Pajak: Potret Sistem Pemungutan Pajak <i>self assessment</i>	Diamastuti (2017)
11.	Pendekatan Kualitatif WPOPPT untuk Melaksanakan Kewajiban PPh): Studi Kasus pada Pelaku Perdagangan Online	Puspawati (2016)
12.	Pandangan Kritis Penerapan Pajak Penghasilan 1% pada UMKM	Aneswari, Darmayasa, & Yusdita (2015)
13.	Definisi Pungutan Pajak dan Retribusi dalam Pandangan Wajib Pajak Pedagang Eceran	(Sugiono, Ludigdo, & Baridwan, 2015)
14.	Tindakan Mitra Binaan dalam Mengambil Sikap Mengenai Implementasi Ketentuan Perpajakan untuk Pengusaha yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (Studi pada Mitra Binaan PT. Semen Indonesia (Persero)	Diamastuti & Prastiwi (2015)
15.	Pendekatan Interpretif untuk Mendalami Perilaku Kesulitan dalam Menggunakan Pembayaran Otomatisasi	Yusdita (2017)
16.	Karakter WPOP dalam Penggunaan Pelaporan Berbasis Aplikasi Berdasarkan Studi Fenomenologi	Setiawan, Alimuddin, & Said (2017)
17.	Sudut Pandang UMKM terhadap Kecenderungan Terjadinya Kesepakatan Terkait Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013	F. Kurniawan (2015)
18.	Pegawai Pajak sebagai AR dalam Menjembatani Ketaatan Pembayar Pajak Melaksanakan Ketentuan Perpajakan	Puspasari, Puspita, & Paramitha (2017)
19.	Makna Pajak dan Konsekuensinya dalam Pandangan Pengusaha Pembayar Pajak dengan Peredaran Bruto Kurang dari Rp4.8 Miliar	Andika (2016)
20.	Evaluasi Pelaksanaan Kewajiban Pajak Usaha Kecil Menengah (UKM) pada Rumah Makan Palupi	R. Kurniawan (2014)
21.	Mengapa Pembayar Pajak Mengikuti Amnesti Pajak?	Setyaningsih & Okfitasari (2016)
22.	Menyingkap Tabir Realitas <i>Tax Amnesty</i>	Ramadan & Afiqoh (2018)
23.	Ada Apa Setelah Wajib Pajak Mendapatkan Pengampunan Pajak	Okfitasari, Meikhati, & Setyaningsih (2017)

Tabel 2. Hasil Sintesis dan Pembentukan Kategori Awal

No.	Hasil Temuan Penelitian	Hasil Kategori Awal
1.	Ketentuan perpajakan bervariasi dan kompleks	Wajib pajak tidak memahami ketentuan perpajakan yang dianggap kompleks sehingga menimbulkan ketidakpastian dalam memenuhi kewajiban perpajakan.
2.	Kesederhanaan administrasi pajak	
3.	Membayar pajak merepotkan dan menambah beban pekerjaan	
4.	Peraturan pajak dapat menimbulkan kesalahan dan kesalahpahaman	
5.	Kekhawatiran dalam menghitung pajak	
6.	Penggunaan teknologi dalam sistem administrasi pajak menambah kerumitan administrasi pajak	
7.	Selalu membutuhkan pendampingan dalam melaksanakan kewajiban perpajakan	
8.	Ketentuan <i>tax amnesty</i> sulit dipahami	
9.	Transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan yang bersumber dari penerimaan pajak rendah	Ketidakpercayaan kepada pemerintah karena kinerja akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan penerimaan pajak rendah dengan adanya korupsi yang dilakukan oleh pejabat publik
10.	Dari sisi agama, penggelapan pajak dianggap tindakan yang dapat dibenarkan, karena fakta yang ada, para oknum pejabat publik dianggap telah meyalahgunakan kewenangan penggunaan uang masyarakat.	
11.	Tingkat kepercayaan masyarakat pada otoritas pajak rendah	
12.	Kepastian pengelolaan dana hasil pengampunan pajak	
13.	Ketidakpatuhan wajib pajak	
14.	Manfaat pembayaran pajak belum dirasakan	Daya tukar pemerintah lemah
15.	Lebih rela membayar sumbangan atau zakat	Tidak rela membayar pajak
16.	Wajib pajak memahami pajak sebagai kewajiban, tetapi tidak mengetahui hak sebagai wajib pajak	Akses informasi wajib pajak minim, kinerja sosialisasi dan edukasi dari petugas pajak belum maksimal.
17.	Sosialisasi dan edukasi untuk wajib pajak minim	
18.	Wajib pajak merasakan menjalankan kewajiban sendiri tanpa pendampingan	
19.	Pengetahuan pembayar mengenai ketentuan perpajakan rendah	
20.	Penegakan hukum lemah	Penegakan hukum belum merata untuk semua wajib pajak dan ada kesan tebang pilih
21.	Banyak wajib pajak besar yang tidak membayar pajak	
22.	Sanksi pajak masih dapat dinegosiasi	
23.	Kepatuhan pajak berdasarkan perhitungan untung rugi	
24.	Ikut <i>tax amnesty</i> hanya untuk menghindari denda dan sanksi masa lalu	
25.	Membayar pajak mengikuti wajib pajak lainnya	
26.	Peraturan perpajakan tidak memahami kondisi bisnis pengusaha yang menjadi pembayar kewajiban negara	Kebijakan perpajakan yang diambil tidak memahami praktik bisnis perusahaan
27.	Peraturan PPh final 1% untuk wajib pajak dengan omzet usaha tertentu dianggap belum memenuhi unsur keadilan	
28.	Pajak memberatkan dan dianggap mengurangi keuntungan perusahaan	
29.	Peraturan pajak yang tidak adil dapat merugikan wajib pajak	
30.	Tidak memberikan keringanan padahal wajib pajak mengalami kerugian	
31.	Pajak adalah beban yang memberatkan usaha wajib pajak	
32.	Memperbaiki kinerja pegawai pajak dari segi pelayanan ataupun mental	
33.	Pelayanan petugas pajak kurang baik	Kinerja layanan petugas pajak masih rendah.
34.	Pajak adalah sumber penerimaan negara untuk kesejahteraan rakyat bersama	Membayar pajak adalah wujud tanggung jawab sosial, alat kepatuhan, dan bakti kepada negara
35.	Membayar pajak menghapus stigma negatif Pedagang Kaki Lima	

si tanggapan wajib pajak ketika mereka menjalankan hak dan kewajiban perpajakan termasuk motivasi mengikuti program pengampunan pajak. Secara umum berbagai studi dalam Tabel 1 menunjukkan kesamaan dalam menangkap esensi pengalaman wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan yang berdampak pada perilaku kepatuhan mereka.

Hasil sintesis satu: identifikasi hambatan dalam ber-self assessment wajib pajak. Temuan penelitian-penelitian dalam Tabel 1 tidak saja menyoroti sistem perpajakan yang dianggap masih harus terus menerus ditingkatkan, melainkan juga menyoroti kinerja pemerintah dalam mengelola penerimaan pajak. Pada dasarnya pembayaran pajak wajib pajak tidak mendapatkan kompensasi yang langsung dapat ditunjuk, tetapi wajib pajak memahami bahwa penerimaan pajak digunakan untuk membiayai sarana dan prasarana umum. Atas dasar inilah wajib pajak mengkritisi bahwa kinerja pemerintah dalam hal penyediaan sarana dan prasarana masih harus ditingkatkan sehingga kompensasi pembayaran pajak tersebut dapat dirasakan oleh wajib pajak.

Ada sembilan kategori yang terbentuk dari sintesis hasil-hasil penelitian dalam Tabel 2, yaitu ketidakpastian dan simplifikasi ketentuan, akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, peningkatan daya tukar pemerintah, transparansi sistem perpajakan, akses informasi melalui sosialisasi dan edukasi wajib pajak, ketegasan dalam penegakan hukum, pemahaman bisnis wajib pajak, tarif pajak yang tinggi, serta integritas dan kinerja layanan petugas pajak. Sembilan kategorisasi tersebut merupakan bagian dari pengalaman-pengalaman mereka melaksanakan kewajiban pajak dengan *Self Assesment*. Hasil temuan penelitian mengidentifikasi adanya hambatan-hambatan yang ditemui wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakan mereka secara *self assessment*.

Self assessment mewajibkan wajib pajak melaksanakan kewajiban pajaknya sendiri, sedangkan peran petugas pajak hanya memberikan pendampingan jika wajib pajak mengalami kesulitan dalam melaksanakan kewajiban pajak mereka. Selain itu, petugas pajak dalam sistem tersebut hanya akan menguji kepatuhan wajib pajak dengan program pemeriksaan untuk menjalankan pengawasan kepatuhan pajak. *Self assessment* yang merupakan representasi dari *voluntary compliance* akan memberikan

situasi dilematis ketika wajib pajak diminta untuk melaksanakan kewajiban pajaknya sendiri tetapi sistem perpajakan baik desain maupun operasional belum mendukung penuh pelaksanaan pemungutan pajak secara *self assessment*. Salah satu kategori dalam Tabel 2 menjelaskan bahwa wajib pajak mempertanyakan kinerja pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara yang sumber terbesarnya berasal dari pajak di tengah maraknya kasus korupsi oleh pejabat publik (Khlif, Guidara, & Hussainey, 2016). Dalam pandangannya Chyz (2013) dan Fox, Luna, & Schaur (2014) menjelaskan bahwa rakyat umumnya tidak akan memberontak apabila pemerintah menaikkan tarif pajak sepanjang kenaikan tarif pajak tersebut digunakan untuk menciptakan sarana dan prasarana publik yang memadai.

Kondisi tersebut juga menjelaskan kategori lainnya yang mempertanyakan lemahnya daya tukar pemerintah yang diberikan kepada wajib pajak sebagai kompensasi atas pembayaran pajak mereka. Beberapa peneliti mengatakan bahwa bagi wajib pajak, pajak tidak terelakkan dalam hidup mereka (Busler, 2013; Christensen, 2011; Dinis, Martins, & Lopes, 2017; Kourdoumpalou & Karagiorgos, 2012; Martins, 2015). Meskipun demikian, banyak dari mereka yang tidak mau membayar pajak. Mereka mulai mengaitkan antara *cost* dan *benefit* dari pembayaran pajak. Bahkan, berapa jumlah yang harus mereka hemat dengan manfaat yang mereka telah terima. Pemahaman tersebut berangkat dari asumsi rasional berdasarkan pendekatan tradisional ekonomi, di mana wajib pajak akan mempertimbangkan apakah utilitas membayar pajak dengan jujur lebih besar dibandingkan dengan sanksi yang harus diterima ketika tindakan kecurangan pajak tersebut terdeteksi (Blackburn, Bose, & Capasso, 2012).

Hal lain yang juga menjadi perhatian wajib pajak adalah ketentuan undang-undang perpajakan yang kompleks dan sulit dipahami khususnya bagi wajib pajak orang pribadi pelaku UMKM. Chittenden & Foster (2008) mengatakan bahwa “...*simplicity is an important when assessing the fairness of tax systems...*”. Ketentuan perpajakan yang kompleks akan membuka peluang terjadinya penghindaran pajak dan penggelapan pajak sehingga memunculkan dilema bagi wajib pajak yang cenderung patuh (Sausgruber & Tyran, 2014). Selain itu, kompleksitas dalam sistem perpajakan memunculkan tin-

dakan spekulasi dan memberikan ketidakpastian kepada wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya (Alm, Cherry, Jones, & McKee, 2010; Isa, 2014; Wrede, 2014).

Hasil sintesis dua: ketidakadilan dalam ber-self assessment. Penelitian ini mendapatkan simpulan awal bahwa sistem pemungutan pajak dengan *self assessment* sebagai representasi dari *voluntary compliance* bukanlah hal mudah untuk diimplementasikan oleh wajib pajak. Setelah mengidentifikasi hambatan-hambatan yang ditemui wajib pajak dalam ber-*self assessment*, sintesis tahap dua dalam penelitian membuat kategorisasi yang lebih mendalam lagi berdasarkan hasil identifikasi awal, seperti dalam penjelasan berikut ini.

Ketidakadilan akses informasi. Tiga unsur yang membentuk ketidakadilan akses informasi berkaitan dengan adanya ketidakpastian dan simplifikasi ketentuan perpajakan, transparansi sistem perpajakan, serta sosialisasi dan edukasi wajib pajak. Ketidakadilan dari ketiga hal tersebut menciptakan kompleksitas, varian, dan ambiguitas ketentuan perpajakan, tanpa diikuti dengan keterbukaan akses informasi oleh otoritas perpajakan. Akibatnya, timbul ketidakseimbangan informasi yang menyulitkan wajib pajak melaksanakan kewajibannya dan memahami hak mereka.

Sejumlah peneliti (Bekoe, Danquah, & Senahey, 2016; George & Reddy, 2015; Grace, 2018; Isa, 2014) mengungkapkan bahwa ketika wajib pajak dihadapkan pada kompleksitas ketentuan perpajakan dalam sistem *self assessment*, kondisi tersebut akan berdampak pada perilaku kepatuhan mereka. Hal tersebut dirasakan oleh perusahaan-perusahaan kecil di Malaysia yang mengalami kesulitan dalam menghitung pajak terutang dan menyusun laporan keuangan. Kondisi tersebut dapat menimbulkan ketidakpastian bagi wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya. Keruwetan tersebut memberikan dampak yang signifikan bagi sikap wajib pajak untuk patuh. Bahwa, ketika wajib pajak membayar dan melaporkan pajak terutang semakin rendah, hal tersebut sebagai penanda adanya keragu-raguan yang dialami wajib pajak (Alm, Jones, Cherry, & McKee, 2010)

Selain masalah kompleksitas dan ambiguitas yang menimbulkan ketidakpastian, wajib pajak juga mengalami ketidakadilan dalam penguasaan informasi. Minimnya upaya petugas pajak untuk mencerdaskan

pengetahuan perpajakan wajib pajak dirasakan wajib pajak dalam temuan awal sebelumnya. Padahal, sosialisasi dan edukasi merupakan bagian dari komunikasi kebijakan (*policy announcement*). Informasi akan membentuk pengetahuan wajib pajak yang memudahkan dalam melaksanakan kewajiban pajak mereka. Seperti dijelaskan oleh Yee, Moorthy, & Soon (2017) bahwa upaya untuk meningkatkan kapasitas informasi wajib pajak akan membantu membentuk kualitas pengetahuan wajib pajak mengenai sistem dan ketentuan-ketentuan perpajakan.

Dalam penelitiannya Yee, Moorthy, & Soon (2017) menemukan adanya pengaruh pengetahuan dengan moralitas wajib pajak. Oleh karena itu, penelitian tersebut memberi informasi perlunya peningkatan kinerja sosialisasi dan edukasi sistem dan ketentuan perpajakan kepada wajib pajak untuk mendorong perilaku moral pengusaha membayar pungutan pajak dalam menjalankan amanat perpajakan mereka. Akses informasi seluas-luasnya yang disediakan oleh otoritas pemungut pajak menjadi andalan wajib pajak dalam melaksanakan kepatuhan pajak mereka.

Bernasconi, Corazzini, & Seri (2014) menjelaskan bahwa terkadang wajib pajak tidak peduli dengan masalah tarif pajak sepanjang mereka mendapatkan sosialisasi dan edukasi mengenai ketentuan undang-undang perpajakan. Bagi wajib pajak penguasaan informasi perpajakan baik itu sistem maupun ketentuan perpajakan dapat menekan perilaku penghindaran pajak agresif mereka. Sejalan dengan pernyataan tersebut, Prinz, Muehlbacher, & Kirchler (2014) dan Pellizzari & Rizzi (2014) menyatakan bahwa kualitas pelayanan petugas pajak dalam memberikan sosialisasi dan edukasi kepada wajib pajak berpengaruh signifikan dalam mengurangi ketidakpastian wajib pajak dan dapat meningkatkan kepatuhan mereka.

Pada intinya kemudahan akses informasi menjadi yang utama bagi wajib pajak dalam menjalankan *self assessment*. Minimnya akses dan penguasaan informasi hanya menjadikan *self assessment* sebagai alat bagi wajib pajak untuk berperilaku tidak patuh.

Ketidakadilan pertukaran ekonomi. Ketidakadilan pertukaran ekonomi berkaitan dengan kompensasi yang diterima oleh wajib pajak dalam bentuk kebijakan publik yang berkaitan dengan ketersediaan sarana dan prasarana umum yang memadai dan akun-

tabilitas (*accountability*) pengelolaan keuangan negara. Penelitian Yee, Moorthy, & Soon (2017) berangkat dari suatu pandangan bahwa wajib pajak mempersepsikan penggelapan pajak sebagai tindakan yang dibenarkan jika dikaitkan dengan permasalahan dalam keadilan pajak, pengetahuan pajak, penegakan hukum, dan pertukaran sosial. Sementara itu, sejumlah penelitian (Gemmell & Hasseldine, 2014; Torgler, Lambertson, De Neve, & Norton, 2017; Nkundabanyanga, et al., 2017; Solano Garcia, 2017; Torgler, 2016) juga memberikan penekanan pada transparansi dan akuntabilitas pemerintah yang baik dalam menyelenggarakan sistem perpajakan dan pengelolaan keuangan negara akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Bagi wajib pajak pembayaran pajak mereka identik dengan ketersediaan fasilitas publik yang memadai. Pernyataan tersebut sejalan dengan definisi pajak, yakni penerimaan pajak digunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat. Vossler & Gilpatric (2018) menjelaskan adanya kontrak psikologis (*psychological tax contract*) antara wajib pajak dan pemerintah dapat mempengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan kontrak psikologis tersebut, wajib pajak akan melaporkan penghasilannya dengan jujur ketika mereka menerima fasilitas publik yang memadai. Pernyataan ini dilatarbelakangi oleh suatu pemahaman bahwa hubungan pemerintah dan pembayar pajak adalah hubungan pertukaran (*exchange relationship*). Dari perspektif psikologi sosial dikatakan bahwa kepuasan individu dalam konsep hubungan pertukaran terjadi apabila masing-masing pihak menerima hasil pertukaran yang setara (Ilzetzki, 2018).

Dalam penelitiannya Ilzetzki (2018) menjelaskan bahwa penghindaran pajak semakin tinggi manakala wajib pajak merasakan ketidakadilan dalam redistribusi (*distributive justice*) penerimaan pajak. Wajib pajak menginginkan pertukaran atau timbal balik yang setara atas apa yang mereka bayarkan melalui ketersediaan fasilitas publik yang memadai. Keadilan distributif menjadi salah satu penentu kepatuhan wajib pajak karena menyangkut kompensasi atas pembayaran pajak yang diterima wajib pajak dalam bentuk kualitas pelayanan publik yang memadai (Battisti & Deakins, 2018; Eccleston & Gray, 2014; Hofmann, Gangl, Kirchler, & Stark, 2014; Lamantia & Pezzino, 2018; Shafer & Wang, 2017).

Dimensi lain dalam ketidakadilan per-

tukaran ekonomi adalah akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. Shy & Stenbacka (2017) membeberkan kepatuhan wajib pajak dan menurunnya kepercayaan wajib pajak karena kegagalan pemerintah mengelola dana publik dengan adanya kasus korupsi. Bagi wajib pajak korupsi adalah kesalahan dalam implementasi *good governance*. *Good public governance* atau tata pemerintahan yang baik menunjukkan pengaruh positif terhadap kepercayaan wajib pajak kepada pemerintah yang menjadi motivasi untuk berperilaku patuh (Sitardja & Dwimulyani, 2016)

Goncharov & Jacob (2014) memandang bahwa kewajiban perpajakan adalah bagian dari tindakan sosial, di mana keputusan pembayaran pajak individu dipengaruhi oleh kejujuran orang lain, termasuk petugas pajak itu sendiri. Selain itu, mereka menambahkan adanya keterkaitan antara kejujuran wajib pajak dengan akuntabilitas pemerintah dalam mengelola dana publik. Ketika pemerintah tidak efisien dan efektif dalam mengelola uang negara dan tidak responsif terhadap keinginan wajib pajak, hal tersebut akan berdampak pada keinginan mereka untuk patuh. Aspek lain dari keadilan pertukaran ekonomi berkaitan dengan kinerja pelayanan fiskus. Syakura & Baridwan (2014) dan Wihantoro, Lowe, Cooper, & Manochin (2015) menyatakan adanya pengaruh baik tidaknya layanan yang diberikan Kantor Pelayanan Pajak terhadap ketepatan wajib pajak adalah termasuk integritas dan profesionalitas petugas pajak. Integritas dan profesionalisme yang dituntut melekat dalam individu petugas pajak berkaitan dengan penegakan hukum yang berkeadilan dan keseragaman standar kepatuhan wajib pajak (Yee, Moorthy, & Soon, 2017).

Pada intinya wajib pajak tetap menuntut agar mereka dapat merasakan kompensasi dari pembayaran pajak yang mereka lakukan. Wajib pajak menyadari bahwa membayar pajak adalah jalan bagi mereka untuk merasakan demokrasi dalam konsep bernegara. Demokrasi memberikan hak bagi wajib pajak untuk ikut menentukan kebijakan pemanfaatan pembayaran pajak yang mereka tunaikan sekaligus menuntut pertanggungjawaban pengelolaan penerimaan pajak kepada pemerintah.

Ketidakadilan perlakuan hukum. Legalitas pemungutan pajak wajib diikuti dengan penegakan hukum. Kecenderungan yang muncul yaitu petugas pajak tidak tegas dalam penindakan dan penegakan hu-

kum perpajakan. Banyak pembayar pajak kategori kuat dalam penghasilan, mereka membayar lebih kecil dari yang harus mereka bayar, bahkan sampai tidak membayar pajak. Ketidakadilan dalam perlakuan hukum menimbulkan keberadaan “penumpang gelap” alias *free rider*. Tidak membayar pajak, tetapi tidak dihukum, bahkan menikmati sarana dan prasarana umum. Kondisi demikian jelas dapat melemahkan wajib pajak lain yang karena takut dan khawatir dengan konsekuensi hukum di masa yang akan datang, lebih memilih untuk melaksanakan kewajibannya sesuai aturan yang berlaku.

Dalam pandangan Malkawi & Haloush (2008) pemerintah seharusnya memperlakukan wajib pajak sebagai klien, bukan sebagai musuh, dengan tetap melaksanakan penegakan hukum secara adil dan menunjukkan empati kepada keadaan wajib pajak, mengedepankan komunikasi, dan senantiasa berusaha untuk mendapatkan kepercayaan wajib pajak. Relevansi penegakan hukum dan kepatuhan pajak sebenarnya berpijak pada model kepatuhan tradisional yang pelan-pelan mulai dipinggirkan. Efektivitas penegakan hukum hanya berhasil apabila petugas pajak tegas dan komitmen untuk menghukum atas pelanggaran wajib pajak berdasarkan keadaan yang sebenarnya (Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008). Mereka kembali menegaskan bahwa ketika petugas pajak mampu menjalankan penegakan hukum yang ketat, akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Hal ini karena bagi mereka penegakan hukum yang tidak pandang bulu justru akan menciptakan kepercayaan wajib pajak. Penegakan hukum yang lemah memberikan dampak bagi kepatuhan pajak. Ketika otoritas pajak memberikan kewenangan aktif kepada wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban pajaknya sendiri tanpa bergantung pada ketetapan, konsekuensinya adalah penegakan hukum menjadi alat untuk mendukung kepatuhan wajib pajak yang dilaksanakan sendiri. Tanpa penegakan hukum yang adil, *self assessment* menjadi peluang bagi ketidakpatuhan wajib pajak.

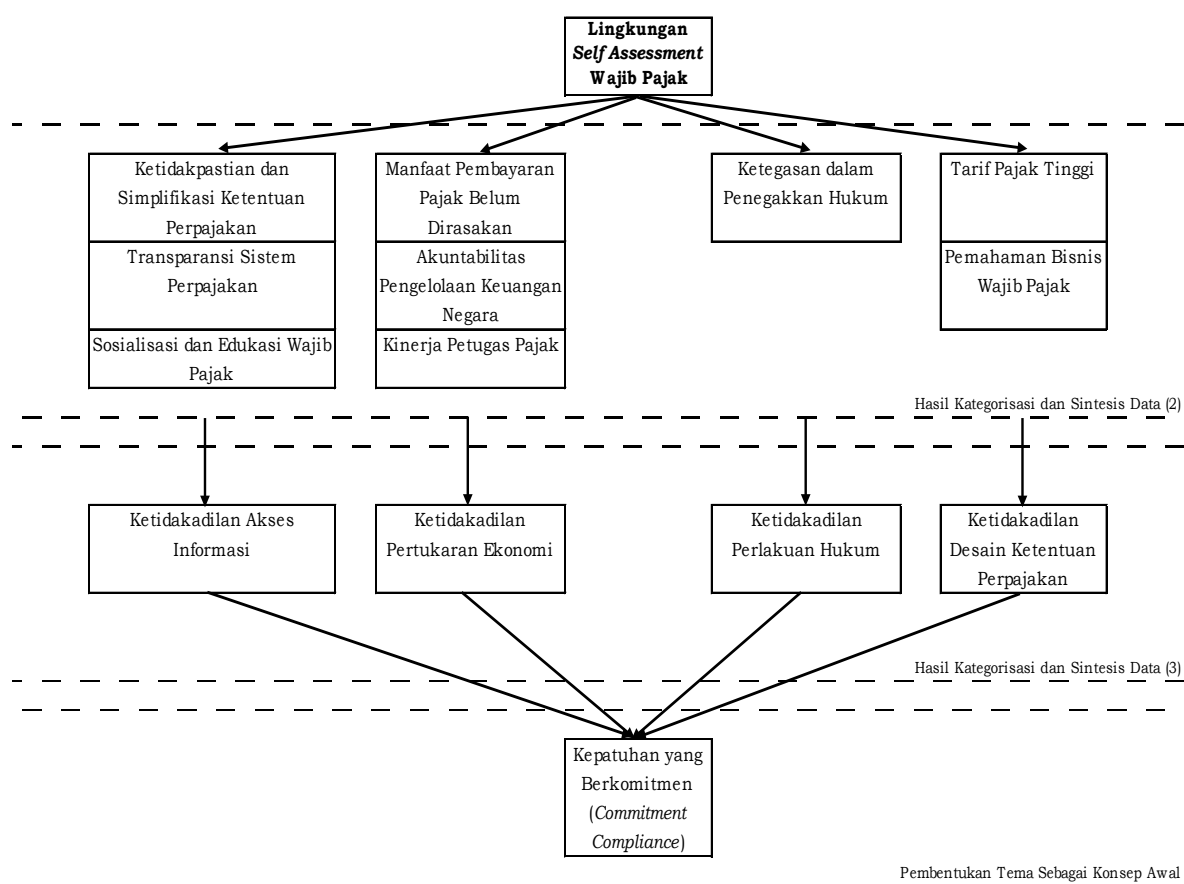
Pembentukan tema: kepatuhan pajak berkomitmen (*commitment compliance*). Satu sisi wajib pajak diminta membayar pajak sendiri dengan sukarela, tetapi pada sisi lain wajib pajak dihadapkan pada situasi yang tidak kondusif seperti yang telah digambarkan pada pemaparan sebelumnya. Sementara itu, pemerintah memegang

kendali untuk memaksa wajib pajak melaksanakan kewajibannya dengan memberikan konsekuensi hukum. Dua situasi yang berkontradiksi tersebut telah mempengaruhi kepercayaan wajib pajak kepada pemerintah dan otoritas pemungut pajak. Hal tersebut ditegaskan oleh Serima, Inamb, & Muratc (2014) yang mengatakan bahwa “...*two forms of compliance, whereas voluntary compliance is driven by trust in tax authorities, enforced compliance depends on the power of authorities...*”. Kepercayaan adalah pengendalian kepatuhan sukarela, sedangkan penegakan hukum merupakan otoritas pemerintah.

Kepatuhan pajak bukanlah sebuah pertaruhan, tetapi merupakan sebuah permainan yang melibatkan aktor-aktor dengan peran masing-masing. Masing-masing aktor, yaitu petugas pajak dan wajib pajak saling mengamati dan melakukan penyesuaian perilaku berdasarkan hasil pengamatan mereka (Brink & white, 2015; Cook, Easterday, & Webber, 2017; Smeal & Rackliffe, 2018; Tassin, 2017). Tindakan tersebut oleh Cowell, Hinde, Broner, & Aldridge (2013) disebut sebagai tindakan saling berbalas (*reciprocity action*). Ketika dalam interpretasi wajib pajak, tindakan petugas pajak dianggap negatif, wajib pajak akan membalasnya dengan tindakan negatif yang sama. Demikian juga sebaliknya.

Dalam situasi tersebut *self assessment* tidaklah dapat terimplementasi dengan baik. Hal ini terjadi karena bagi wajib pajak *self assessment* dipandang sebagai sistem yang ideal manakala lingkungan sistem perpajakan mendukung proses mereka. Dukungan sistem ini dapat menciptakan kepatuhan sukarela.

Empat jenis ketidakadilan pada Gambar 1 terbentuk sebagai hasil kategorisasi dan sintesis data tahap kedua dalam penelitian ini adalah ketidakadilan akses informasi, ketidakadilan pertukaran ekonomi, ketidakadilan penegakan hukum, dan ketidakadilan dalam desain sistem perpajakan. Ketidakadilan akses informasi berkaitan dengan keterbukaan (*openness*) pemerintah dalam menjalankan sistem perpajakan dalam bentuk ketersediaan informasi yang cukup untuk wajib pajak, simplifikasi ketentuan perpajakan untuk mengurangi ketidakpastian wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakan. Ketidakadilan pertukaran hukum berkaitan dengan kesamaan dalam penegakan hukum antarwajib pajak (*consistency*). Ketidakadilan dalam sistem perpaja-



Gambar 1. Pembentukan Konsep *Commitment Compliance*

kan adalah dalam bentuk tarif pajak yang tinggi dan sistem pemajakan yang belum ramah terhadap bisnis wajib pajak (*fairness*).

Dalam paradigma tradisional perilaku wajib pajak dianalisis sebagai individu yang berpotensi melakukan tindakan kejahatan sehingga pemerintah perlu mengantisipasi dengan pemeriksaan dan pemberian sanksi (Alm, Cherry, Jones, & McKee, 2010; Faizal, Palil, Maelah, & Ramli, 2017; Jimenez & Iyer, 2016; Pickhardt & Prinz, 2014). Pandangan tersebut jelas merugikan wajib pajak, karena menjadikan wajib pajak sebagai pihak yang hanya mempunyai kewajiban tanpa boleh menuntut hak sebagai kompensasi atas pembayaran pajak tersebut.

Ketika wajib pajak melalaikan kewajiban pajaknya, penegakan hukum adalah ganjaran atas tindakan tersebut. Cara pandang tersebut berpijak pada kepatuhan memaksa atau *enforce compliance*. Sebenarnya, kewajiban perpajakan dalam sudut pandang sosial dapat timbul karena adanya kesepakatan antara wajib pajak dan pemerintah yang diwakili oleh otoritas pajak. Bagi pembayar pajak kepatuhan pajak berbasis

sanksi harus diterapkan ketika semua aspek berjalan adil sehingga tidak ada anggapan bahwa sanksi hanya tebang pilih untuk wajib pajak tertentu, dan masing-masing pihak yang bersepakat dalam perjanjian tersebut tidak merasa dirugikan.

Keterlibatan wajib pajak dan pemerintah dalam kontrak sosial menyebabkan masing-masing pihak akan berupaya untuk mempertahankan hubungan agar dapat merasakan manfaat melalui kontrak tersebut. Oleh karena itu, penting menghadirkan peran komitmen dalam hubungan antara wajib pajak dan pemerintah untuk menciptakan kinerja kepatuhan pajak tinggi yang hasilnya dapat dirasakan melalui keberpihakan kebijakan publik terhadap kesejahteraan masyarakat pada umumnya. Pentingnya membangun komitmen dalam hubungan antara wajib pajak dan pemerintah ditegaskan oleh Dewit & Leahy (2015) dan Mascagni (2018). Mereka menggaris-bawahi bahwa kemampuan otoritas pajak agar berhasil dalam mengumpulkan pajak sangat bergantung pada kekuatan hubungan wajib pajak dan konsultan pajak serta

seberapa kuat komitmen wajib pajak untuk berkontribusi demi kepentingan bersama.

Komitmen dalam ensiklopedia Indonesia diartikan sebagai perjanjian atau keterikatan atau kontrak untuk melakukan sesuatu. Komitmen dapat dikatakan sebagai paduan dari sebuah janji, dedikasi, dan obligasi (kewajiban) dan komitmen bukanlah merupakan kontrak, janji, atau keterlibatan yang bersifat sementara tetapi jangka panjang (Creedy & Gemmell, 2017; Prabhakar, 2015; Wainwright, 2011). Komitmen dalam kepatuhan pajak adalah janji wajib pajak kepada pemerintah, dan sebaliknya janji pemerintah kepada wajib pajak. Wajib pajak berjanji untuk menciptakan kepatuhan pajak yang sesuai ketentuan perpajakan. Demikian juga pemerintah wajib mematuhi janjinya untuk menciptakan kebijakan publik yang dapat menjamin ketersediaan sarana dan prasarana umum yang berkualitas untuk kesejahteraan masyarakat.

Komitmen selalu menjadi objek penelitian untuk mengkaji kuat atau tidaknya sebuah hubungan. Misalnya penelitian Shevlin, Thornock, & Williams (2017) yang menganalisis komitmen dalam hubungan perusahaan atau penelitian Scott, Cavana, & Cameron (2016) dalam hubungan antara profesional dan klien. Kedua penelitian ini berusaha memahami makna komitmen dalam melanggengkan hubungan mereka dengan pasien dan para kliennya. Mengutip pendapat Mascagni (2018), unsur-unsur yang terlibat dalam komitmen yaitu kepercayaan, keinginan, dan kesetiaan. Senada dengan uraian tersebut, juga menjelaskan bahwa komitmen adalah janji untuk dijaga yang berarti kepercayaan, rasa dedikasi yang berarti pengabdian, dan rasa kesetiaan yang berarti kepatuhan atau ketaatan. Dua penelitian tersebut menyimpulkan bahwa tiga unsur dalam komitmen adalah kepercayaan, pengabdian, dan kesetiaan.

Hubungan pemerintah sebagai bagian dari otoritas pemungut pajak dengan wajib pajak sebagai pembayar pajak dapat dianalogikan dengan hubungan antara penjual dan pelanggan. Eisend (2015) dan Elbra & Miklen (2017) dalam penelitian Frow (2000) menjelaskan bahwa sebagai penjual mereka menghadapi kesulitan dalam mempertahankan hubungan dengan pelanggan. Demikian juga bagi otoritas pemungut pajak, tidak mudah mempertahankan hubungan dengan wajib pajak. Grace (2018) menambahkan pentingnya meninggalkan konsep mem-

pertahankan suatu hubungan secara koersif karena memiliki kewenangan secara hukum. Sudah saatnya membangun hubungan dengan melibatkan kepercayaan dan komitmen untuk mengembangkan dan mempertahankan suatu hubungan yang kooperatif.

Dalam konteks penelitian ini kepercayaan wajib pajak dalam pandangan Savitri & Musfialdy (2016) akan tercermin dari penerimaan mereka terhadap regulasi. Akan tetapi, sebelum kepercayaan wajib pajak tercipta, pemerintah harus memahami cara memperlakukan wajib pajak dengan hormat dalam hubungan kontrak tidak ada yang inferior. Beberapa peneliti (Abdixhiku, Krasniqi, Pugh, & Hashi, 2017; Ahamed, 2016; Dharmapala, 2016) menambahkan bahwa membentuk kepatuhan wajib pajak jika hanya mengandalkan pendekatan tradisional melalui penegakan hukum tidak akan efektif. Selain itu, mereka lebih menekankan pada kepercayaan terhadap sistem perpajakan sebagai alat untuk membangun kepatuhan wajib pajak. Penelitian ini menjadikan kepercayaan sebagai bagian penting yang dapat mengendalikan perilaku kepatuhan pajak mereka.

Keinginan atau kepatuhan untuk melaksanakan kewajiban pajak relevan dengan niat. Niat wajib pajak untuk patuh kerap kali dikaitkan dengan teori perilaku yang direncanakan. Menurut Ajzen (1991) teori yang dihasilkan tersebut menggunakan situasi yang terjadi di luar dan di dalam diri individu untuk memprediksi faktor yang mendorong manusia berperilaku. Misalnya penelitian Azmi, Sapieti, Mustapha, & Abdullah (2016) yang menjelaskan bahwa terdapat pengaruh sikap, norma subjektif, dan persepsi kontrol berperilaku terhadap keinginan wajib pajak untuk patuh. Artinya sebagai pembayar pajak, mereka berkeinginan untuk berperilaku patuh ketika dapat meyakinkan dirinya bahwa apa yang menjadi hak mereka dapat mereka terima. Misalnya hak akses informasi seluas-luasnya untuk mendapatkan pengetahuan perpajakan melalui edukasi dan sosialisasi atau hak untuk mendapatkan kompensasi dalam bentuk pelayanan publik yang memadai.

Kepatuhan pajak berkomitmen memosisikan wajib pajak dalam hubungan sejajar dengan otoritas pemungut pajak sebagai representasi pemerintah. Namun, hal tersebut tidak berarti bahwa otoritas pajak melonggarkan penegakan kepatuhan melalui pemeriksaan pajak dan penerapan sanksi.

Justru dengan memosisikan wajib pajak dalam hubungan sejajar, otoritas pemungut pajak dapat lebih leluasa mengimplementasikan strategi komunikasi yang efektif dengan wajib pajak. Colliard & Hoffmann (2017) dan Hauptman, Horvat, & Korez-Vide (2014) menjelaskan pentingnya otoritas pajak mengembangkan strategi komunikasi efektif yang difungsikan sebagai bagian penegakkan kepatuhan. Otoritas pajak dapat memberikan peringatan dini kepada wajib pajak yang cenderung melakukan kecurangan pajak bahwa mereka sedang di bawah pengawasan ketat. Peringatan ini tidak saja berfungsi sebagai langkah awal untuk penegakkan kepatuhan dan hukum melainkan bentuk perhatian khusus sehingga wajib pajak tidak mengambil risiko tinggi jika kecurangan pajak tetap mereka lakukan dan terdeteksi oleh otoritas pajak.

Kepatuhan yang berkomitmen bukan hanya sekedar menjalankan ketentuan perpajakan, tetapi perlu melibatkan keterikatan psikologis. Keterikatan psikologis dalam penelitian Beck, Lin, & Ma (2014) dan Hanlon, Maydew, & Thornock (2015) menjelaskan rangsangan seperti apresiasi dan penghargaan, serta merasa diterima oleh lingkungan organisasi akan dapat menciptakan komitmen karyawan sehingga para karyawan akan berpartisipasi aktif dan berkontribusi secara sukarela melebihi dari tanggung jawab pekerjaannya. Dalam konteks penelitian ini, kepatuhan pajak berkomitmen akan melibatkan keterikatan psikologis antara semua pihak yang terlibat dalam pemenuhan kewajiban pajak, yaitu wajib pajak dan otoritas pajak, dan bahkan pemerintah sebagai pengelola keuangan negara yang mayoritas bersumber dari pembayaran pajak. Sebagai bentuk penghargaan, apresiasi, dan bagian dari pelaksanaan tugas dan tanggungjawab, otoritas pajak diminta menciptakan sistem perpajakan yang berpihak kepada wajib pajak. Sehingga wajib pajak tidak melaksanakan tanggung jawab perpajakan hanya sekedarnya sehingga dapat dianggap telah melaksanakan aturan pemerintah.

Kesetiaan dalam komitmen diartikan bahwa masing-masing pihak, yaitu wajib pajak dan pemerintah, loyal terhadap hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan perpajakan. Hasil analisis data memperlihatkan bahwa terdapat ketidakseimbangan hak yang seharusnya diterima oleh wajib pajak. Wajib pajak merasakan adanya ketidakadilan akses informasi, pertukaran ekonomi, per-

lakukan hukum, dan desain ketentuan perpajakan. Kepatuhan menjalankan ketentuan perpajakan berdasarkan kemandirian dan kerelaan wajib pajak dalam konsep *self assessment*, tidak akan berjalan sesuai tujuan yang diinginkan oleh otoritas pajak, jika terdapat keadaan-keadaan yang menyulitkan pembayar pajak dalam menjalankan kewajiban mereka.

Beranjak dari pandangan tersebut, penelitian ini merefleksikan bahwa kepatuhan pajak seharusnya dibangun berdasarkan prinsip kepercayaan, niat baik, dan kesetiaan, sehingga menciptakan konsep kepatuhan pajak yang berkomitmen (*commitment tax compliance*). Segenap komponen tersebut tercermin dalam pelaksanaan kebijakan, ketentuan, dan administrasi atau tata usaha perpajakan. Pajak tidak bisa hanya dipandang dari fungsi *budgeter* atau regulasi. Pajak adalah simbol kontrak atau perikatan antara wajib pajak, otoritas perpajakan, dan pemerintah. Kesepakatan yang telah terjalin melibatkan kepercayaan, keinginan, dan kesetiaan antar pihak untuk berperilaku sesuai dengan komitmen yang menjadi tugas dan tanggung jawab.

Komitmen pasca-amnesti pajak. Amnesti pajak dapat menjadi momentum untuk memperbaiki cara pandang otoritas pemungut pajak kepada wajib pajak yang tidak lagi didasarkan pada kepatuhan yang sifatnya dipaksakan tetapi kepatuhan yang berkomitmen atau *commitment compliance*. Namun, amnesti bagi wajib pajak hanyalah sebagai cara yang diambil untuk menghapus ketidakpatuhan masa lalu. Keikutsertaan wajib pajak semata dimotivasi untuk mengurangi risiko pemeriksaan dan “mengamankan diri” akibat kecurangan masa lalu. Untung dan rugi tetap menjadi hal terutama yang dilakukan sebelum keputusan amnesti pajak diambil. Hal ini dapat diartikan bahwa kesadaran kepatuhan wajib pajak adalah kesadaran karena fasilitas “bebas pemeriksaan” yang diberikan jika wajib pajak mengikuti program tersebut, bukan dibangun oleh adanya kesadaran individu untuk kemudian lebih mematuhi ketentuan perpajakan.

Kegembiraan pemerintah karena apresiasi positif wajib pajak yang berbondong-bondong mengikuti amnesti pajak perlu disikapi dengan bijaksana. Jika menelusuri motivasi keikutsertaan wajib pajak dalam program tersebut semata-mata karena kekhawatiran sanksi untuk kecurangan masa lalu, dapat dipastikan keti-

dakpatuhan setelah amnesti pajak tidak akan mengalami penurunan berarti. Apalagi, ketika janji amnesti untuk melakukan perbaikan pelayanan, peningkatan kinerja tanggung jawab keuangan oleh pemerintah, maksimalisasi sarana dan prasarana publik dari dana amnesti, belum dapat ditunaikan oleh pemerintah. Hal tersebut akan mengganggu kepatuhan sukarela wajib pajak.

Kepatuhan pajak akan sulit dilaksanakan berdasarkan kesadaran wajib pajak meskipun dengan “hadiah” pengampunan untuk wajib pajak. Kepatuhan pajak setelah dan sebelum amnesti pajak tetap bergantung pada kepatuhan yang berkomitmen. Dalam penjelasan sebelumnya, kepatuhan komitmen adalah kepatuhan berbalasan atau kepatuhan yang saling bekerja sama, karena masing-masing pihak mendapatkan pertukaran manfaat secara timbal balik. Oleh karena itu, penting bagi pemerintah untuk tidak hanya mengandalkan program-program kepatuhan perpajakan yang hanya menimbulkan kepatuhan sesaat karena motivasi untuk mengurangi risiko pemeriksaan, denda, dan sanksi akibat perbuatan masa lalu.

SIMPULAN

Tinjauan perspektif kepatuhan pajak masih menempatkan wajib pajak sebagai pihak yang harus bertanggung jawab dalam merosotnya penerimaan pajak dalam sebuah negara. Hambatan wajib pajak dalam ber-*self assessment* adalah ketidakadilan akses informasi, ketidakadilan pertukaran ekonomi, ketidakadilan penegakan hukum, dan ketidakadilan dalam desain sistem perpajakan. Ketidadilan ini menciptakan ketidakseimbangan dalam relasi antara wajib pajak dan konsultan pajak. Sesungguhnya, kepatuhan pajak telah membangun relasi antara wajib pajak dan otoritas pajak. Relasi yang terbangun seharusnya dipelihara oleh kedua belah pihak dengan menghadirkan keberuntungan yang dapat dirasakan oleh kedua belah pihak. Wajib pajak mendapatkan hak dan manfaat melalui pembayaran pajak. Demikian pula otoritas pajak dapat memaksimalkan penerimaan pajak untuk negara.

Negara melalui pemerintah yang berkuasa perlu menghadirkan paradigma kepatuhan pajak berdasarkan kemanfaatan resiprokal, yaitu kepatuhan pajak berlandaskan komitmen atau kepatuhan pajak berkomitmen (*commitment compliance*). Kepatuhan yang berkomitmen, berawal dari adanya kontrak sosial yang menciptakan

hubungan antara wajib pajak dan pemerintah yang terwakili oleh petugas pajak. Komitmen adalah landasan berpijak dalam mengharmoniskan dan mempertahankan kualitas hubungan wajib pajak dan pemerintah. Komitmen mengandung janji, dedikasi, dan obligasi (kewajiban). Janji masing-masing pihak akan melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya masing-masing yang didedikasikan bagi penciptaan kesejahteraan bersama sebagai implementasi kewajiban wajib pajak sebagai implementator dan pemerintah sebagai regulator. Ketika masing-masing pihak berkomitmen pada janji, dedikasi, dan kewajibannya, kepatuhan yang berkomitmen ini akan mendorong wajib pajak memandang pemerintah atau petugas pajak adalah mitra bukan lawan.

Hasil penelitian ini memberikan suatu pandangan baru, yaitu kepatuhan pajak berkomitmen untuk melandasi penciptaan kebijakan kepatuhan pajak. Pemerintah perlu menciptakan sinergitas yang melandasi sistem pemungutan pajak *self assessment*. Tanpa sinergitas yang dilandasi oleh komitmen antarpihak yang berelasi, *self assessment* hanya menjadi alat yang membuka peluang perilaku ketidakpatuhan wajib pajak. Kepatuhan pajak berkomitmen beranjak pada adanya suatu kontrak sosial antara wajib pajak dan pemerintah, di mana kontrak sosial tersebut telah menciptakan kesetaraan hubungan antarmereka. Penelitian selanjutnya dapat memperluas cakupan hasil-hasil penelitian terdahulu untuk mendapatkan dasar dalam menentukan kebijakan dalam perspektif yang berbeda.

DAFTAR RUJUKAN

- Abdel Mowla, S. A. A. (2012). The Egyptian Tax System Reforms, Investment and Tax Evasion (2004-2008). *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28(1), 53-78. <https://doi.org/10.1108/10264111211218522>
- Abdixhiku, L., Krasniqi, B., Pugh, G., & Hashi, I. (2017). Firm-Level Determinants of Tax Evasion in Transition Economies. *Economic Systems*, 41(3), 354-366. <https://doi.org/10.1016/j.ecosys.2016.12.004>
- Adila, F. (2015). *Interpretasi Pajak dan Implikasi Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah di Kabupaten Sukaharjo*. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Ahamed, M. M. (2016). Does Inclusive Financial Development Matter for Firms' Tax

- Evasion? Evidence from Developing Countries. *Economics Letters*, 149, 15-19. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2016.10.003>
- Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Aliyah, S. (2014). Makna Pajak dan Implikasinya Dalam Bingkai Perspektif Wajib Pajak UMKM (Studi Interpretatif pada Wajib Pajak UMKM di Kabupaten Jepara). *Jurnal Dinamika Ekonomi dan Bisnis*, 11(1), 81-102.
- Alm, J., Bruner, D. M., & McKee, M. (2016). Honesty or Dishonesty of Taxpayer Communications in an Enforcement Regime. *Journal of Economic Psychology*, 56, 85-96. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2016.06.001>
- Alm, J., Cherry, T., Jones, M., & McKee, M. (2010). Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior. *Journal of Economic Psychology*, 31, 577-586. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2010.03.018>
- Andika, L. (2016). *Interpretasi Pajak dan Implikasinya Menurut Perspektif Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil dan Menengah*. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Aneswari, Y. R., Darmayasa, I. N., & Yuditita, E. E. (2015). *Perspektif Kritis Penerapan Pajak Penghasilan 1% Pada UMKM*. In Simposium Nasional Perpajakan V. Madura.
- Azmi, A., Sapiei, N. S., Mustapha, M. Z., & Abdullah, M. (2016). SMEs' Tax Compliance Costs and IT Adoption: The Case of a Value-Added Tax. *International Journal of Accounting Information Systems*, 23, 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.06.001>
- Bai, T., Du, J. & Solarino, A. M. (2018). Performance of Foreign Subsidiaries "in" and "from" Asia: A Review, Synthesis and Research Agenda. *Asia Pacific Journal of Management*, 35(3), 607-638. <https://doi.org/10.1007/s10490-017-9552-x>
- Balafoutas, L., Beck, A., Kerschbamer, R., & Sutter, M. (2015). The Hidden Costs of Tax Evasion: Collaborative Tax Evasion in Markets for Expert Services. *Journal of Public Economics*, 129, 14-25. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2015.06.003>
- Battisti, M., & Deakins, D. (2018), Micro-foundations of Small Business Tax Behaviour: A Capability Perspective. *British Journal of Management*, 29(3), 497-513. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.12244>
- Beck, T., Lin, C., & Ma, Y. (2014). Why Do Firms Evade Taxes? The Role of Information Sharing and Financial Sector Outreach. *The Journal of Finance*, 69(2), 763-817. <https://doi.org/10.1111/jofi.12123>
- Bekoe, W., Danquah, M., & Senahey, S. K. (2016). Tax Reforms and Revenue Mobilization in Ghana. *Journal of Economic Studies*, 43(4), 522-534. <https://doi.org/10.1108/JES-01-2015-0007>
- Benk, S., Budak, T., Püren, S., & Erdem, M. (2015). Perception of Tax Evasion as a Crime in Turkey. *Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 99-111. <https://doi.org/10.1108/JMLC-04-2014-0012>
- Bernasconi, M., Corazzini, L., & Seri, R. (2014). Reference Dependent Preferences, Hedonic Adaptation and Tax Evasion: Does the Tax Burden Matter? *Journal of Economic Psychology* 40, 103-118. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.01.005>
- Blackburn, K., Bose, N., & Capasso, S. (2012). Tax Evasion, the Underground Economy and Financial Development. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 83(2), 243-253. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2012.05.019>
- Brink, W. D., & White, R. A. (2015). The Effects of a Shared Interest and Regret Salience on Tax Evasion. *The Journal of the American Taxation Association*, 37(2), 109-135. <https://doi.org/10.2308/atax-51196>
- Busler, M. (2013). Income Tax Policy: is a Single Rate Tax Optimum for Long-Term Economic Growth? *World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development*, 9(4), 246-254. <https://doi.org/10.1108/WJEMSD-01-2013-0008>
- Ceccato, V. & Benson, M.L. (2016). Tax Evasion in Sweden 2002-2013: Interpreting Changes in the Rot/Rut Deduction System and Predicting Future Trends. *Crime, Law, and Social Change*, 66(2), 217-232. <https://doi.org/10.1007/s11>

- 0611-016-9621-y
- Chittenden, F., & Foster, H. (2008). *Perspectives on Fair Tax*. London: The Association of Chartered Certified Accountants.
- Christensen, J. (2011). The Looting Continues: Tax Havens and Corruption. *Critical Perspectives on International Business*, 7(2), 177-196. <https://doi.org/10.1108/17422041111128249>
- Chyz, J. A. (2013). Personally Tax Aggressive Executives and Corporate Tax Sheltering. *Journal of Accounting and Economics*, 56(2-3), 311-328. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.09.003>
- Colli, A., & Colpan, A. M. (2016). Business Groups and Corporate Governance: Review, Synthesis, and Extension. *Corporate Governance: An International Review*, 24(3), 274-302. <https://doi.org/10.1111/corg.12144>
- Colliard, J., & Hoffmann, P. (2017). Financial Transaction Taxes, Market Composition, and Liquidity. *The Journal of Finance*, 72(6), 2685-2716. <https://doi.org/10.1111/jofi.12510>
- Cook, J. K., Easterday, K. E., & Webber, S. (2017). Hobby or Business? Insights into the §183 Nine-Factor Test and Taxpayer Representation. *The ATA Journal of Legal Tax Research*, 15(1), 19-47. <https://doi.org/10.2308/jltr-51991>
- Cowell, A. J., Hinde, J. M., Broner, N., & Aldridge, A. P. (2013). The Impact on Taxpayer Costs of a Jail Diversion Program for People with Serious Mental Illness. *Evaluation and Program Planning*, 41, 31-37. <https://doi.org/10.1016/j.evalprogplan.2013.07.001>
- Creedy, J., & Gemmill, N. (2017). Measuring Revenue-maximizing Elasticities of Taxable Income: Evidence for the US Income Tax. *Public Finance Review*, 45(2), 174-204. <https://doi.org/10.1177/1091142115589970>
- Devita, A. P. C. (2015). *Kepatuhan Pajak dengan Pendekatan Kesadaran dan Keadilan (Studi pada Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah di Surabaya)*. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Surabaya.
- Dewit, G., & Leahy, D. (2015). Tax Uniformity: A Commitment Device for Restraining Opportunistic Behavior. *Journal of Public Economic Theory*, 17(5), 641-672. <https://doi.org/10.1111/jpet.12104>
- Dharmapala, D. (2016). Cross-Border Tax Evasion under a Unilateral FATCA Regime. *Journal of Public Economics*, 141, 29-37. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2016.07.006>
- Diamastuti, E. (2017). Ke(tidak)patuhan Wajib Pajak: Potret Self Assessment System. *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 20(3), 280-304. <http://dx.doi.org/10.24034/j25485024.y2016.v20.i3.52>
- Diamastuti, E., & Prastiwi, D. (2015). *Perilaku Mitra Binaan dalam Menyikapi Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013 (Studi pada Mintra Binaan PT. Semen Indoneisa (Persero) Tbk)*. In *Seminar Nasional dan The 2nd Call for Syariah Paper*. Surakarta.
- Dinis, A., Martins, A., & Lopes, C. M. (2017). A Special Feature of Corporate Income Taxation in Portugal: The Autonomous Taxation of Expenses. *International Journal of Law and Management*, 59(4), 489-503. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-01-2016-0004>
- Doerrenberg, P., & Duncan, D. (2014). Distributional Implications of Tax Evasion: Evidence from the Lab. *Public Finance Review*, 42(6), 720-744. <https://doi.org/10.1177/1091142113499398>
- Eccleston, R., & Gray, F. (2014). Foreign Accounts Tax Compliance Act and American Leadership in the Campaign against International Tax Evasion: *Revolution or False Dawn?* *Global Policy*, 5(3), 321-333. <https://doi.org/10.1111/1758-5899.12122>
- Edwards, J., & Kaimal, G. (2016). Using Meta-Synthesis to Support Application of Qualitative Methods Findings in Practice: A Discussion of Meta-Ethnography, Narrative Synthesis, and Critical Interpretive Synthesis. *The Arts in Psychotherapy*, 51, 30-35. <https://doi.org/10.1016/j.aip.2016.07.003>
- Eisend, M. (2015). Have We Progressed Marketing Knowledge? A Meta-Analysis of Effect Sizes in Marketing Research. *Journal of Marketing*, 79(3), 23-40. <https://doi.org/10.1509/jm.14.0288>
- Elbra, A., & Mikler, J. (2017). Paying a 'Fair Share': Multinational Corporations' Perspectives on Taxation. *Global Policy*, 8(2), 181-190. <https://doi.org/10.1111/1758-5899.12379>

- Erwin, E. J., Brotherson, M. J., & Summers, J. A. (2011). Understanding Qualitative Metasynthesis, Issues and Opportunities in Early Childhood Intervention Research. *Journal of Early Intervention, 33*(3), 186-200. <https://doi.org/10.1177/1053815111425493>
- Essen, M. , Carney, M. , Gedajlovic, E. R. & Heugens, P. P. (2015). How does Family Control Influence Firm Strategy and Performance? A Meta Analysis of US Publicly Listed Firms. *Corporate Governance: An International Review, 23*(1), 3-24. <https://doi.org/10.1111/corg.12080>
- Evertsson, N. (2016). Corporate Tax Avoidance: A Crime of Globalization. *Crime, Law and Social Change, 66*(2), 199-216. <https://doi.org/10.1007/s10611-016-9620-z>
- Faizal, S. M., Palil, M. R., Maelah, R., & Ramli, R. (2017). Perception on Justice, Trust and Tax Compliance Behavior in Malaysia. *Kasetsart Journal of Social Sciences, 38*(3), 226-232. <https://doi.org/10.1016/j.kjss.2016.10.003>
- Farida, N., Ludigdo, U., & Irianto, G. (2014). Fenomenologi Praktik Tax Planning pada Wajib Pajak Badan. *El Muhasaba: Jurnal Akuntansi, 5*(1), 18-34. <https://doi.org/10.18860/em.v5i1.2829>
- Ferasso, M., Takahashi, A. R. W., & Gimenez, F. A. P. (2018). Innovation Ecosystems: a Meta-Synthesis. *International Journal of Innovation Science, 10*(4), 495-518. <https://doi.org/10.1108/IJIS-07-2017-0059>
- Findeisen, S., & Sachs, D. (2018). Education Policies and Taxation without Commitment. *The Scandinavian Journals of Economics, 120*(4), 1075-1099. <https://doi.org/10.1111/sjoe.12246>
- Fox, W. F., Luna, L. A., & Schaur, G. (2014). Destination Taxation and Evasion: Evidence from U.S. Inter-State Commodity Flows. *Journal of Accounting and Economics, 57*(1), 43-57. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.12.001>
- Gemmell, N., & Hasseldine, J. (2014). Taxpayers' Behavioural Responses and Measures of Tax Compliance 'Gaps': A Critique and a New Measure. *Fiscal Studies, 35*(3), 275-296. <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2014.12031.x>
- George, R., & Reddy, Y. V. (2015). Corporate Tax in Emerging Countries: Some Aspects of India. *International Journal of Law and Management, 57*(5), 357-366. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2014-0023>
- Goncharov, I., & Jacob, M. (2014). Why Do Countries Mandate Accrual Accounting for Tax Purposes? *Journal of Accounting Research, 52*(5), 1127-1163. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12061>
- Griffith, E. E., Nolder, C. J., & Petty, R. E. (2018). The Elaboration Likelihood Model: A Meta-Theory for Synthesizing Auditor Judgment and Decision-Making Research. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 37*(4), 169-186. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52018>
- Grace, K. (2018). The Impact of Personal Income Tax Rates on the Employment Decisions of Small Businesses. *Journal of Entrepreneurship and Public Policy, 7*(1), 74-104. <https://doi.org/10.1108/JEPP-D-17-00030>
- Gurley-Calvez, T., & Bruce, D. (2013). Do Tax Rate Cuts Encourage Entrepreneurial Entry. *Journal of Entrepreneurship and Public Policy, 2*(2), 178-202. <https://doi.org/10.1108/JEPP-01-2012-0002>
- Haddaway, N. R., & Rytwinski, T. (2018). Meta-Analysis is Not an Exact Science: Call for Guidance on Quantitative Synthesis Decisions. *Environment International, 114*, 357-359. <https://doi.org/10.1016/j.envint.2018.02.018>
- Hamilton-Hart, N., & Schulze, G. G. (2016). Taxing Times in Indonesia: The Challenge of Restoring Competitiveness and the Search for Fiscal Space. *Bulletin of Indonesian Economic Studies, 52*(3), 265-295. <https://doi.org/10.1080/00074918.2016.1249263>
- Hanlon, M., Maydew, E. L., & Thornock, J. R. (2015). Taking the Long Way Home: U.S. Tax Evasion and Offshore Investments in U.S. Equity and Debt Markets. *The Journal of Finance, 70*(1), 257-287. <https://doi.org/10.1111/jofi.12120>
- Hauptman, L., Horvat, M., & Korez-Vide, R. (2014). Improving Tax Administration's Services as a Factor of Tax Compliance: The Case of Tax Audit. *Journal of Local Self-Government, 12*(3), 481-501. <https://doi.org/10.4335/12.3.481->

- 501(2014)
- Hofmann, E., Gangl, K., Kirchler, E., & Stark, J. (2014). *Enhancing Tax Compliance. Law & Policy*, 36(3), 290-313. <https://doi.org/10.1111/lapo.12021>
- Houben, H., & Maiterth. (2011). Endangering of Businesses by the German Inheritance Tax? — An Empirical Analysis. *Business Research*, 4(1), 32-46. <https://doi.org/10.1007/BF03342725>
- Hung, F. S. (2017). Explaining the Nonlinearity of Inflation and Economic Growth: The Role of Tax Evasion. *International Review of Economics & Finance*, 52, 436-455. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2017.03.008>
- Ilzetzki, E. (2018). Tax Reform and the Political Economy of the Tax Base. *Journal of Public Economics*, 164, 197-210. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.06.005>
- Isa, K. (2014). Tax Complexities in The Malaysian Corporate Tax System: Minimise to Maximise. *International Journal of Law and Management*, 56(1), 50-65. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-08-2013-0036>
- Jimenez, P., & Iyer, G. S. (2014). Tax Compliance in a Social Setting: The Influence of Social Norms, Trust in Government, and Perceived Fairness on Taxpayer Compliance. *Advances in Accounting*, 34, 17-26. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2016.07.001>
- Johnston, W. J., Le, A. N. H. & Cheng, J. M. S. (2018). A Meta-Analytic Review of Influence Strategies in Marketing Channel Relationships. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 46(4), 674-702. <https://doi.org/10.1007/s11747-017-0564-3>
- Kafkalas, S., Kalaitzidakis, P., & Tzouvelekas, V. (2014). Tax Evasion and Public Expenditures on Tax Revenue Services in an Endogenous Growth Model. *European Economic Review*, 70, 438-453. <https://doi.org/10.1016/j.eurocorev.2014.06.014>
- Kamleitner, B., Korunka, C., & Kirchler, E. (2012). Tax Compliance of Small Business Owners. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 18(3), 330-351. <https://doi.org/10.1108/13552551211227710>
- Kar, S., & Banerjee, S. (2018). Tax Evasion and Provision of Public Goods: Implications for Wage and Employment. *Studies in Microeconomics*, 6(1-2), 84-99. <https://doi.org/10.1177/2321022218791010>
- Khasawneh, A., Obeidat, M. I., & Al-Mo-mani, M. (2008). Income Tax Fairness and The Taxpayers' Compliance in Jordan. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 24(1), 15-39. <https://doi.org/10.1108/10264116200800002>
- Khechine, H., Lakhal, S., & Ndjambou, P. (2016) A Meta Analysis of the UTAUT Model: Eleven Years Later. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 33(2), 138-152. <https://doi.org/10.1002/cjas.1381>
- Khlif, H., Guidara, A., & Hussainey, K. (2016). Sustainability Level, Corruption and Tax Evasion: A Cross-Country Analysis. *Journal of Financial Crime*, 23(2), 328-348. <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2014-0041>
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework. *Journal of Economic Psychology* 29 (2), 210-225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- Klaudia, S., Riwayanti, D. R., & Aminatun-nisa. (2017). Menggali Realitas Kepatuhan Wajib Pajak Pemilik UMKM. *Jurnal Penelitian Teori & Terapan Akuntansi*, 2(1), 50-64.
- Kourdoumpalou, S., & Karagiorgos, T. (2012). Extent of Corporate Tax Evasion When Taxable Earnings and Accounting Earnings Coincide. *Managerial Auditing Journal*, 27(3), 228-250. <https://doi.org/10.1108/02686901211207474>
- Kuo, N. T. & Lee, C. F. (2016). A Potential Benefit of Increasing Book-Tax Conformity: Evidence from the Reduction in Audit Fees. *Review of Accounting Studies*, 21(4), 1287-1326. <https://doi.org/10.1007/s11442-016-9367-x>
- Kurniawan, F. (2015). *Persepsi Wajib Pajak UMKM Terhadap Kecenderungan Negosiasi Kewajiban Membayar Pajak terkait Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013*. Universitas Muhamadiyah Surakarta.
- Kurniawan, R. (2014). *Analisis Kepatuhan Wajib Pajak Usaha Kecil Menengah (UKM) pada Rumah Makan Palupi*. Universitas Pembangunan Nasional Jawa Timur.
- Lamantia F, & Pezzino M. (2018). The Dynamic Effects of Fiscal Reforms and Tax

- Competition on Tax Compliance and Migration. *Review of International Economics*, 26(3), 672-690. <https://doi.org/10.1111/roie.12318>
- Lamberton, C. , De Neve, J. & Norton, M. I. (2018), The Power of Voice in Stimulating Morality: Eliciting Taxpayer Preferences Increases Tax Compliance. *Journal of Consumer Psychology*, 28(2), 310-328. <https://doi.org/10.1002/jcpsy.1022>
- Levi, M. (2015). Money for Crime and Money from Crime: Financing Crime and Laundering Crime Proceeds. *European Journal on Criminal Policy and Research*, 21(2), 275-297. <https://doi.org/10.1007/s10610-015-9269-7>
- Matikka, T. (2018), Elasticity of Taxable Income: Evidence from Changes in Municipal Income Tax Rates in Finland. *The Scandinavian Journals of Economics*, 120(3), 943-973. <https://doi.org/10.1111/sjoe.12236>
- Malkawi, B. H., & Haloush, H. A. (2008). The Case of Income Tax Evasion in Jordan: Symptoms and Solutions. *Journal of Financial Crime*, 15(3), 282-294. <https://doi.org/10.1108/13590790810882874>
- Marriott, L. (2017). An Investigation of Attitudes Towards Tax Evasion and Welfare Fraud in New Zealand. *Australian & New Zealand Journal of Criminology*, 50(1), 123-145. <https://doi.org/10.1177/0004865815596793>
- Martins, A. (2015). The Portuguese Corporate Tax Reform and International Trends: An Assessment. *International Journal of Law and Management*, 57(4), 281-299. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2014-0019>
- Mascagni, G. (2018), From the Lab to the Field: A Review of Tax Experiments. *Journal of Economic Surveys*, 32(2), 273-301. <https://doi.org/10.1111/joes.12201>
- Mitchell, M. & Stratmann, T. (2015). A Tragedy of the Anticommons: Local Option Taxation and Cell Phone Tax Bills. *Public Choice*, 165(3-4), 171-191. <https://doi.org/10.1007/s11127-015-0302-7>
- Mukaromah, A. (2012). *Interpretasi Pajak dan Implikasinya menurut Perspektif Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah*. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Mutiah, M., Harwid, G. A., & Kurniawan, F. A. (2011). *Interpretasi Pajak dan Implikasinya menurut Perspektif Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah* (Sebuah Studi Interpretif). In Simposium Nasional Akuntansi. Aceh.
- Nkundabanyanga, S. K., Mvura, P., Nyamuyonjo, D., Opiso, J., & Nakabuye, Z. (2017). Tax Compliance in a Developing Countries: Understanding Taxpayer's Compliance. *Journal of Economics Studies*, 44(6), 931-957. <https://doi.org/10.1108/JES-03-2016-0061>
- Okfitasari, A., Meikhati, E., & Setyaningsih, T. (2017). Ada Apa Setelah Tax Amnesty? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 8(3), 511-527. <https://doi.org/10.18202/jamal.2017.12.7070>
- Organization for Economic Cooperation and Development. (2014). *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*. Paris: OECD Publishing.
- Pellizzari, P., & Rizzi, D. (2014). Citizenship and Power in an Agent-Based Model of Tax Compliance with Public Expenditure. *Journal of Economic Psychology*, 40, 35-48. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.12.006>
- Phillips, M. D. (2014). Deterrence vs Gamesmanship: Taxpayer Response to Targeted Audits and Endogenous Penalties. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 100, 81-98. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2014.01.018>
- Pickhardt, M., & Prinz, A. (2014). Behavioral Dynamics of Tax Evasion – A Survey. *Journal of Economic Psychology*, 40, 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.08.006>
- Polanin, J.R., Hennessy, E.A., & Tanner-Smith, E. E. (2017). A Review of Meta-Analysis Packages in R. *Journal of Educational and Behavioral Statistics*, 42(2), 206-242. <https://doi.org/10.3102/1076998616674315>
- Prabhakar, R. (2015). Does the Financial Crisis Create Opportunities for Taxing Wealth? A Study of Tax Policy Debates in the United Kingdom. *Social & Legal Studies*, 24(2), 271-287. <https://doi.org/10.1177/0964663915572501>
- Prinz, A., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2014). The Slippery Slope Framework on Tax Compliance: An Attempt to Formalization. *Journal of Economic Psy-*

- chology, 40, 20-34. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.04.004>
- Puspasari, I. D., Puspita, E., & Paramitha, D. A. (2017). Account Representative sebagai Jembatan Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal JIBEKA* 11(1), 9-17.
- Puspawati, D. (2016). Studi Kualitatif Wajib Pajak Orang Pengusaha Tertentu Untuk Melakukan Pembayaran Pajak Penghasilan (PPH) Studi Kasus Pada Pelaku Social Commerce. *Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 1(2), 119-125. <https://doi.org/10.23917/reaksi.v1i2.2729>
- Putri, L. N., & Satyawan, M. D. (2016). Evaluasi Kendala Ekstensifikasi Wajib Pajak Usaha Mikro Kecil dan Menengah di Kecamatan Gubeng Kota Surabaya Sesudah Pemberlakuan Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013. *Berkala Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 1(1), 35-49.
- Ramadan, G. R., & Afiqoh, N. W. (2018). Menyingkap Tabir Realitas Tax Amnesty. *InFestasi: Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 14(1), 11-22. <https://doi.org/10.21107/infestasi.v14i1.4247.g2989>
- Robbins, B., & Kiser, E. (2018). Legitimate Authorities and Rational Taxpayers: An Investigation of Voluntary Compliance and Method Effects in A Survey Experiment of Income Tax Evasion. *Rationality and Society*, 30(2), 247-301. <https://doi.org/10.1177/1043463118759671>
- Rosid, A., Evans, C., & Tran-Nam, B. (2018). Tax Non-Compliance and Perceptions of Corruption: Policy Implications for Developing Countries. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 54(1), 25-60. <https://doi.org/10.1080/00074918.2017.1364349>
- Sandelowski, M., Docherty, S., & Emden, C. (1997). Focus on Qualitative Methods: Qualitative Metasynthesis: Issue and Techniques. *Research in Nursing & Health*, 20(4), 365-371.
- Saputra, E. K. (2013). *Pemahaman Pegawai Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Konsultan Pajak tentang Perilaku Wajib Pajak: Sebuah Studi Fenomenologi*. Universitas Brawijaya.
- Sausgruber, R., & Tyrann, J. R. (2014). Discriminatory Taxes are Unpopular—Even when They are Efficient and Distributionally Fair. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 108, 463-476. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2013.12.022>
- Savitri, E., & Musfaldy. (2016). The Effect of Taxpayer Awareness, Tax Socialization, Tax Penalties, Compliance Cost at Taxpayer Compliance with Service Quality as Mediating Variable. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 219, 682-687. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.05.051>.
- Scott, R. J., Cavana, R. Y. & Cameron, D. (2016). Client Perceptions of Reported Outcomes of Group Model Building in the New Zealand Public Sector. *Group Decision and Negotiation*, 25(1), 77-101. <https://doi.org/10.1007/s10726-015-9433-y>
- Serima, N., Inamb, B., & Muratc, D. (2014). Factors Affecting Tax Compliance of Taxpayers: The Role of Tax Officer The Case of Istanbul and Canakkale. *Business and Economics Research Journal*, 5(2), 19-31.
- Setiawan, A., Alimuddin, & Said, D. (2017). Perilaku Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Penggunaan Sistem Informasi e-filing: Sebuah Pendekatan Fenomenologi. *Jurnal Analisis* 6(2), 151-158.
- Setyaningsih, T., & Okfitasari, A. (2016). Mengapa Wajib Pajak Mengikuti Tax Amnesty. *Ekuitas*, 20(4), 415-433. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2016.v20.i4.2012>
- Shevlin, T., Thornock, J. & Williams, B. (2017). An Examination of Firms' Responses to Tax Forgiveness. *Review of Accounting Studies*, 22(2), 577-607. <https://doi.org/10.1007/s11142-017-9390-6>
- Shy, O., & Stenbacka, R. (2017). An Overlapping Generations Model of Taxpayer Bailouts of Banks. *Journal of Financial Stability*, 33, 71-80. <https://doi.org/10.1016/j.jfs.2017.10.003>
- Siswanto. (2010). Systematic Review sebagai Metode Penelitian untuk Mensintesis Hasil-Hasil Penelitian (Sebuah Pengantar). *Buletin Penelitian Sistem Kesehatan* 13(4), 326-333.
- Sitardja, M., & Dwimulyani, S. (2016). Analysis about the Influences of Good Public Governance, Trust toward Tax Compliance on Public Companies that Listed in Indonesian Stock Exchange. *International Journal of Sustainable Development* 9(9), 35-42.

- Smeal, L. N., & Rackliffe, U. (2018). Finding a Port in a Non-Safe Harbor: Implications for Reverse Exchanges after Bartell. *The ATA Journal of Legal Tax Research*, 16(2), 47-64. <https://doi.org/10.2308/jltr-52230>
- Sugiono, A., Ludigdo, U., & Baridwan, Z. (2015). Makna Pajak dan Retribusi Perspektif Wajib Pajak Pedagang Kaki Lima. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 6(1), 53-78. <https://doi.org/10.18202/jamal.2015.04.6006>
- Solano Garcia, Á. (2017). Fairness in Tax Compliance: A Political Competition Model. *Journal of Public Economic Theory*, 19(5), 1026-1041. <https://doi.org/10.1111/jpet.12232>
- Syakura, M. A., & Baridwan, Z. (2014). Determinan Perencanaan Pajak dan Perilaku Wajib Pajak Badan. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(2), 185-201. <https://doi.org/10.18202/jamal.2014.08.5017>
- Tassin, K. L. (2017). Tax Liability Issues Associated with United States Income Tax Filing Statuses for Married Taxpayers and Proposals for Enhanced Equity. *The ATA Journal of Legal Tax Research*, 15(1), 48-65. <https://doi.org/10.2308/jltr-52041>
- Torgler, B. (2016). Tax Compliance and Data: What is Available and What is Needed? *Australian Economic Review*, 49(3), 352-364. <https://doi.org/10.1111/1467-8462.12158>
- Urquhart, C., & Yeoman, J. A. (2010). Information Behaviour of Women: Theoretical Perspectives on Gender. *Journal of Documentation* 66(1), 113-139. <https://doi.org/10.1108/00220411011016399>
- Vossler, C. A., & Gilpatric, S. M. (2018). Journal of Public Economics, 165, 217-229. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.07.009>
- Wang, H., Zhao, J., Li, Y., & Li, C. (2015). Network Centrality, Organizational Innovation, and Performance: A Meta Analysis. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 32(3), 146-159. <https://doi.org/10.1002/cjas.1316>
- Weerasekera, H. (2018). Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Investigation of Border Tax Evasion in Sri Lanka. *South Asia Economic Journal*, 19(2), 229-250. <https://doi.org/10.1177/1391561418794690>
- Wihantoro, Y., Lowe, A., Cooper, S., & Manochin, M. (2015). Bureaucratic Reform in post-Asian Crisis Indonesia: The Directorate General of Tax. *Critical Perspectives on Accounting*, 31, 44-63. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.04.002>
- Wrede, M. (2014). Fair Inheritance Taxation in the Presence of Tax Planning. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 51, 12-18. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2014.03.007>
- Yahyapour, S., Shamizanjani, M., & Mosakhani, M. (2015). A Conceptual Breakdown Structure for Knowledge Management Benefits Using Meta-Synthesis Method. *Journal of Knowledge Management*, 19(6), 1295-1309. <https://doi.org/10.1108/JKM-05-2015-0166>
- Yee, C. P., Moorthy, K., & Soon, W. C. K. (2017). Taxpayers' Perceptions on Tax Evasion Behaviour: An Empirical Study in Malaysia. *International Journal of Law and Management*, 59(3), 413-429. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-02-2016-0022>
- Yusdita, E. E. (2017). Studi Interpretif untuk Memahami Perilaku Keengganan Menggunakan E-Billing. *ASSETS: Jurnal Akuntansi dan Pendidikan*, 6(1), 85-92. <https://doi.org/10.25273/jap.v6i1.1295>