

BAB II. *REVIEW* LITERATUR KOMPREHENSIF

2.1. Administrasi Publik

Administrasi publik merupakan padanan dari istilah dalam bahasa Inggris *public administration*, yang sering kali disamakan dengan istilah administrasi negara atau administrasi pemerintahan (Indradi, 2006:110). Menurut Chandler (dalam Indradi, 2006:114), administrasi publik dipahami sebagai suatu proses pengorganisasian dan koordinasi terhadap sumber daya serta aparatur publik, guna menyusun, melaksanakan, dan mengelola berbagai keputusan dalam konteks manajemen publik. Sementara itu, Barton dan Chapel (dalam Indradi, 2006:116) mendefinisikan administrasi publik secara singkat sebagai "pekerjaan pemerintahan" (*the work of Government*). Starling (dalam Indradi, 2006:116) menyatakan bahwa administrasi publik meliputi semua aktivitas yang dijalankan oleh pemerintah berdasarkan kebijakan yang telah dipilih dan dijanjikan selama masa kampanye politik. Di sisi lain, Rosenbloom (dalam Indradi, 2006:116) menyebut administrasi publik sebagai suatu penerapan dari pendekatan manajerial, hukum, dan politik. Artinya, administrasi publik menggunakan teori serta proses dalam bidang manajemen, hukum, dan politik untuk melaksanakan mandat yang diberikan kepada pemerintah dalam ranah legislatif, eksekutif, dan yudikatif, dalam rangka menjalankan fungsi pengaturan dan pelayanan kepada masyarakat, baik secara keseluruhan maupun sebagian.

Dari berbagai pendapat tersebut, dapat disimpulkan bahwa administrasi publik adalah suatu proses kerja sama yang bertujuan untuk merumuskan dan

mengimplementasikan kebijakan dalam rangka mencapai tujuan bersama, baik yang berkaitan dengan kepentingan pemerintah maupun kebutuhan publik secara luas. Administrasi publik memiliki ruang lingkup yang luas dan dinamis, seiring dengan berkembangnya fungsi pemerintahan dan kebutuhan masyarakat. Secara umum, administrasi publik mencakup berbagai aspek pengelolaan dalam sistem pemerintahan, baik di tingkat pusat maupun daerah. Menurut Syafi'i (2006), ruang lingkup administrasi publik meliputi pengelolaan urusan pemerintahan di berbagai level, seperti pusat, daerah, kecamatan, kelurahan, hingga desa. Sementara itu, Pasolong (2008) mengelompokkan ruang lingkup administrasi publik ke dalam delapan aspek utama, yaitu: kebijakan publik, birokrasi, manajemen publik, kepemimpinan, pelayanan publik, administrasi kepegawaian negara, kinerja, dan etika birokrasi. Henry (dalam Pasolong, 2008) menambahkan bahwa administrasi publik juga menyangkut struktur organisasi publik, pengelolaan sumber daya manusia, anggaran, pelaksanaan kebijakan, serta hubungan antar pemerintahan.

Berdasarkan berbagai pendapat tersebut, dapat disimpulkan bahwa administrasi publik meliputi keseluruhan proses pengelolaan yang terjadi dalam lembaga pemerintahan, termasuk organisasi, manajemen, kebijakan, serta hubungan kekuasaan yang mendukung pelayanan kepada masyarakat secara efektif dan etis.

2.2. Manajemen Publik

Manajemen publik merupakan salah satu kajian utama dalam administrasi publik yang berfokus pada proses perencanaan, pengorganisasian, pelaksanaan, dan pengawasan terhadap penyelenggaraan pelayanan publik secara sistematis. Dalam konteks ini, manajemen publik tidak hanya berkaitan dengan

tata kelola internal pemerintahan, tetapi juga melibatkan pendekatan strategis dalam mengelola sumber daya guna memenuhi kebutuhan masyarakat secara optimal.

Ghofur (2014) mengemukakan bahwa manajemen publik identik dengan manajemen pemerintahan, di mana proses perencanaan, pengorganisasian, dan pengawasan dijalankan untuk mengatur pelayanan yang diberikan kepada publik. Hal ini menunjukkan bahwa manajemen publik berperan sentral dalam membentuk kinerja institusi pemerintah yang bertanggung jawab terhadap pemenuhan hak-hak dasar warga negara.

Shafritz dan Russel (dalam Keban, 2008:93) mendefinisikan manajemen publik sebagai suatu bentuk tanggung jawab dalam mengelola organisasi publik, termasuk dalam pemanfaatan sumber daya manusia maupun teknologi, guna mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara kolektif. Definisi ini menekankan pentingnya efisiensi dan efektivitas dalam manajemen sumber daya untuk menghasilkan output organisasi yang bernilai publik.

Lebih lanjut, Overman (dalam Keban, 2004:85) menjelaskan bahwa manajemen publik tidak dapat dipahami secara sempit sebagai bentuk dari manajemen ilmiah (*scientific management*) ataupun sekadar analisis kebijakan. Manajemen publik merupakan suatu bidang kajian interdisipliner yang memadukan fungsi-fungsi manajerial seperti perencanaan, pengorganisasian, dan pengendalian dengan aspek-aspek lainnya seperti sumber daya manusia, keuangan, fisik, informasi, serta dinamika politik. Oleh karena itu, manajemen publik tidak hanya teknis, melainkan juga sarat dengan dimensi sosial dan politis.

Donovan dan Jackson (2013:11–12) berpendapat bahwa manajemen

publik mencerminkan seperangkat aktivitas yang memerlukan keterampilan praktis (practical skills) yang khas. Dalam kerangka administrasi publik sebagai disiplin induk, manajemen publik memiliki peran strategis karena tidak hanya membahas manajemen internal lembaga pemerintah, tetapi juga memperhitungkan pengaruh politik, sosial, budaya, dan hukum dalam pelaksanaan kebijakan publik.

Sebagaimana dikemukakan oleh George R. Terry dalam Winardi (2000:4), manajemen pada dasarnya merupakan suatu proses yang terdiri dari empat fungsi utama, yaitu perencanaan (planning), pengorganisasian (organizing), pelaksanaan (actuating), dan pengawasan (controlling). Keempat fungsi ini digunakan untuk mencapai tujuan organisasi melalui pemanfaatan sumber daya manusia dan sumber daya lainnya secara efektif.

Senada dengan itu, Siswanto (2005:7) menjelaskan bahwa manajemen merupakan gabungan antara ilmu dan seni dalam menjalankan suatu proses untuk mencapai tujuan tertentu. Sebagai ilmu, manajemen merupakan kumpulan pengetahuan yang sistematis; sementara sebagai seni, manajemen mengandalkan keterampilan praktis dalam mengimplementasikan pengetahuan tersebut ke dalam tindakan yang nyata.

Berdasarkan berbagai perspektif tersebut, dapat disimpulkan bahwa manajemen publik merupakan suatu proses terpadu yang menggabungkan fungsi manajerial dan pemanfaatan sumber daya dalam konteks organisasi publik, dengan tujuan utama meningkatkan kinerja dan kualitas pelayanan kepada masyarakat. Dalam kerangka ini, efektivitas manajemen publik menjadi determinan utama dalam keberhasilan implementasi kebijakan dan program pemerintah.

2.3. Paradigma

Paradigma adalah kerangka berpikir atau pola pandang yang digunakan seseorang atau kelompok dalam memahami dan menjelaskan fenomena tertentu. Paradigma menjadi landasan dasar yang mempengaruhi cara pandang, pendekatan, serta metode yang digunakan dalam sebuah penelitian atau kajian. Istilah paradigma ini pertama kali diperkenalkan oleh Thomas S. Kuhn dalam bukunya *The Structure of Scientific Revolutions (1962)*, yang menyatakan bahwa paradigma adalah seperangkat asumsi, konsep, nilai, dan praktik yang menjadi acuan dalam sebuah komunitas ilmiah untuk memecahkan masalah. Paradigma berfungsi sebagai:

1. Kerangka konseptual, yang membantu peneliti dalam merumuskan masalah, tujuan, dan hipotesis penelitian.
2. Panduan metodologis, menentukan metode dan teknik yang digunakan dalam pengumpulan dan analisis data.
3. Penentu interpretasi, membentuk cara memahami hasil dan temuan penelitian.

Dengan kata lain, paradigma menjadi fondasi penting agar penelitian berjalan sistematis dan terarah. Secara umum, paradigma dalam penelitian dibagi menjadi beberapa jenis berdasarkan pendekatan epistemologis dan metodologis, antara lain:

1. Paradigma Positivistik

Paradigma ini berfokus pada pendekatan ilmiah yang objektif, menggunakan metode kuantitatif, pengukuran yang terstandarisasi, dan mengutamakan fakta empiris.

2. Paradigma Interpretatif

Paradigma ini menekankan pemahaman makna subjektif dari tindakan dan pengalaman manusia, menggunakan pendekatan kualitatif dengan fokus pada konteks sosial dan budaya.

3. Paradigma Kritis

Paradigma ini berorientasi pada perubahan sosial dan pembebasan dari ketidakadilan, dengan analisis yang mendalam terhadap struktur kekuasaan dan dominasi.

Penelitian ini mengusung paradigma positivistik, yang memandang realitas sosial sebagai sesuatu yang obyektif, terukur, dan dapat dianalisa secara empiris melalui pendekatan ilmiah. Paradigma ini menekankan bahwa fenomena sosial yang dalam hal ini adalah kepatuhan pajak restoran berbasis *e-commerce*, dapat dijelaskan melalui hubungan sebab akibat antarvariabel yang dapat diuji secara statistik.

Dalam konteks penelitian ini, kepatuhan pajak diposisikan sebagai variabel dependen yang dapat diobservasi dan diukur, sedangkan *e-commerce* dan *self assessment system* sebagai variabel independen serta pengawasan pajak berbasis teknologi sebagai variabel moderasi yang diasumsikan memiliki pengaruh kausal terhadap tingkat kepatuhan pajak restoran. Hubungan antar variabel tersebut dirumuskan dalam bentuk hipotesis yang jelas dan terukur, sesuai dengan karakteristik utama paradigma positivistik.

2.4. Pergeseran Paradigma Manajemen Pelayanan Publik

Administrasi publik telah mengalami berbagai pergeseran paradigma seiring dengan dinamika sosial, politik, dan tuntutan masyarakat yang semakin

kompleks (Widnyani, 2017). Denhardt & Denhardt (2003) dalam karyanya *New Public Service: Serving Not Steering* menjelaskan bahwa perubahan paradigma administrasi publik dimulai dari paradigma *Old Public Administration (OPA)*, berkembang menjadi *New Public Administration (NPA)*, kemudian menjadi *New Public Management (NPM)*, dan akhirnya menuju paradigma *New Public Service (NPS)*. Pergeseran ini dilatarbelakangi oleh ketidaksesuaian antara praktik pelayanan publik yang ada dengan prinsip-prinsip ideal pelayanan publik yang demokratis dan berorientasi pada kepentingan masyarakat (Soselisa & Puturuhi, 2021). Pergeseran ini mencerminkan perubahan cara pandang terhadap peran negara, birokrasi, serta hubungan antara pemerintah dan masyarakat. Dalam konteks penelitian ini yang berfokus pada kepatuhan pajak restoran berbasis e-commerce gofood, pemahaman terhadap dinamika paradigma administrasi publik menjadi penting sebagai landasan teoritik untuk menganalisis kebijakan perpajakan digital yang adaptif dan partisipatif. Berikut adalah penjelasan dari masing-masing paradigma.

2.4.1. *Old Public Administration (OPA)*

Paradigma Old Public Administration (OPA) merupakan bentuk awal dari administrasi publik yang menekankan pada birokrasi tradisional, hukum administratif, dan hierarki kewenangan. Paradigma ini berkembang sejak akhir abad ke-19 hingga dekade 1970-an, dengan tokoh utama seperti Woodrow Wilson, Max Weber, dan Frederick Taylor. Dalam paradigma ini, pemerintah berperan dominan sebagai pelaksana kebijakan dengan orientasi pada prosedur dan aturan.

OPA memandang administrasi publik sebagai struktur birokrasi yang rasional, hierarkis, legalistik, dan netral secara politik. Fokus utamanya adalah

efisiensi administratif dan kepatuhan terhadap aturan hukum, dengan pembagian tegas antara ranah politik dan administrasi. Masyarakat diposisikan sebagai obyek layanan, sedangkan birokrat sebagai pelaksana kebijakan yang pasif. Paradigm ini relevan pada masa negara sedang membangun fondasi birokrasi modern, tetapi dalam konteks kontemporer, khususnya menghadapi perkembangan sistem e-commerce dan digitalisasi layanan publik, paradigma ini kurang responsif terhadap perubahan. Dalam konteks penelitian ini, pendekatan OPA kurang memberi ruang partisipasi bagi pelaku usaha dan masyarakat, sehingga tidak cukup adaptif terhadap kompleksitas sistem e-commerce. Kepentingan publik dipandang sebagai sesuatu yang ditentukan secara politis dan tercantum dalam regulasi (Denhardt & Denhardt, 2003).

2.4.2. *New Public Administration (NPA)*

Paradigma New Public Administration (NPA) muncul pada akhir 1960-an sebagai praktik terhadap keterbatasan OPA dalam menjawab isu keadilan sosial dan kebutuhan masyarakat yang semakin berkembang. tokoh sentral dalam paradigma ini adalah H. George Frederickson, yang menekankan pentingnya nilai keadilan sosial, kemanusiaan, dan tanggung jawab moral dalam administrasi publik. Pandangan ini mendorong administrasi publik menjadi bidang yang reflektif terhadap nilai-nilai demokratis dan hak warga negara (Dwight Waldo, 1971). NPA mendorong pemerintah untuk tidak sekedar menjadi pengelola birokrasi, tetapi juga berperan sebagai agen perubahan sosial yang aktif dalam memperjuangkan keadilan sosial dan melibatkan masyarakat dalam proses penyusunan suatu kebijakan. Dalam perkembangannya, paradigma ini menjadi jembatan penting antara birokrasi tradisional dengan pendekatan partisipatif.

Dalam konteks penelitian ini, gagasan Frederickson dan Waldo relevan karena menekankan bahwa kebijakan kepatuhan pajak tidak cukup berbasis kepatuhan prosedural, melainkan juga harus mempertimbangkan keadilan, transparansi, dan keterlibatan pelaku usaha dalam ekosistem ekonomi digital.

2.4.3. *New Public Management (NPM)*

Paradigma *New Public Management (NPM)* muncul sebagai respon terhadap ketidakefisienan birokrasi tradisional. Paradigma ini berkembang pada akhir 1970-an hingga 1990-an, dan dipengaruhi oleh neoliberalisme serta praktik manajemen sektor swasta. Pendekatan ini mengadopsi prinsip-prinsip manajemen sektor swasta dalam pengelolaan pelayanan publik, dengan slogan yang terkenal: *“run government like a business”* (Widnyani, 2017). NPM menggeser orientasi administrasi publik dari birokrasi ke efisiensi, kinerja, kompetisi, dan orientasi pasar. Hubungan antara pemerintah dan masyarakat dibingkai seperti hubungan antara penyedia layanan dan pelanggan. Pemerintah berperan sebagai pengarah sementara pelaksanaan pelayanan publik banyak diserahkan kepada mekanisme pasar, kontrak, dan desentralisasi. Akuntabilitas diukur berdasarkan kinerja pasar dan kepuasan pelanggan. Namun, pendekatan ini menuai kritik karena dianggap mengabaikan nilai-nilai demokrasi dan partisipasi publik. Konsep pelanggan dalam pelayanan publik dinilai tidak selaras dengan peran warga negara dalam sistem demokrasi, di mana masyarakat bukan hanya penerima layanan, tetapi juga memiliki hak untuk berpartisipasi dalam proses pembuatan kebijakan.

Dalam konteks penelitian ini, paradigma NPM mendorong inovasi seperti sistem pelaporan elektronik, digitalisasi layanan, dan otomatisasi proses perpajakan. Namun, kelemahannya adalah terlalu fokus pada efisiensi fiskal,

dengan kurang memperhatikan aspek kepercayaan publik, kesetaraan akses teknologi, dan partisipasi masyarakat yang dalam hal ini adalah pelaku usaha (merchant gofood).

2.4.4. *New Public Service (NPS)*

Sebagai antitesis terhadap *New Public Management*, paradigma *New Public Service* dikembangkan oleh Denhardt & Denhardt (2003). Paradigma ini menekankan bahwa pelayanan publik bukan semata-mata soal efisiensi dan kepuasan pelanggan, tetapi harus adil, merata, jujur, demokratis, dan akuntabel. Pemerintah seharusnya bertindak sebagai pelayan masyarakat, bukan sebagai perusahaan yang mengejar efisiensi. Paradigma ini menempatkan pemerintah bukan sebagai penguasa seperti dalam paradigma OPA, atau pengatur pasar seperti dalam paradigma NPM, melainkan sebagai pelayan masyarakat.

Menurut Widnyani (2017), *New Public Service* menggambarkan pelayanan publik yang ideal karena mengedepankan partisipasi masyarakat, persamaan hak, dan akuntabilitas terhadap hukum dan nilai sosial. Paradigma ini mendorong birokrasi agar lebih responsif terhadap kebutuhan warga negara (*citizens*) dan membuka ruang dialog antara pemerintah dan masyarakat.

Tabel berikut menyajikan perbandingan dan pergeseran 4 paradigma utama dalam administrasi publik :

Tabel 2. 1 Pergeseran Paradigma Administrasi Publik

Aspek	<i>Old Public Administration (OPA)</i>	<i>New Public Administration (NPA)</i>	<i>New Public Management (NPM)</i>	<i>New Public Service (NPS)</i>
Dasar teoritis	Teori Politik	Teori Sosial	Teori Ekonomi	Teori Demokrasi
Konsep kepentingan publik	Kepentingan publik adalah sesuatu yang didefinisikan secara politis dan tercantum dalam aturan	Kepentingan publik didefinisikan melalui keadilan sosial dan kebutuhan masyarakat yang berkembang	Kepentingan publik mewakili agregasi dari kepentingan individu	Kepentingan publik adalah hasil dari dialog berbagai nilai di masyarakat

Aspek	<i>Old Public Administration (OPA)</i>	<i>New Public Administration (NPA)</i>	<i>New Public Management (NPM)</i>	<i>New Public Service (NPS)</i>
Kepada siapa birokrasi publik harus	<i>clients</i> dan pemilih	Masyarakat dengan menekankan keadilan sosial	Pelanggan (<i>customers</i>)	Masyarakat (<i>citizens</i>)
Bertanggung jawab				
Peranan pemerintah	Mengayuh (<i>rowing</i>)	Agen perubahan sosial dan penjaga keadilan sosial	Mengarahkan (<i>steering</i>)	Pelayan (<i>servant</i>) masyarakat, fasilitator dialog dan kolaborasi
Akuntabilitas	Menurut hirarki administratif	Moral dan sosial (keadilan, nilai demokratis)	Kehendak pasar yang merupakan hasil keinginan pelanggan (<i>customers</i>)	Multi aspek: akuntabel pada hukum, nilai komunitas, norma, dan kepentingan masyarakat

Sumber: Denhardt & Denhardt, 2003

Paradigma *New Public Service* tidak hanya menawarkan model pelayanan publik yang lebih humanis dan demokratis, tetapi juga menjadi dasar dalam membangun kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah (*government trust*).

Denhardt dan Denhardt (2003) merumuskan tujuh prinsip *New Public Service* yang menjadi dasar bagi tata kelola administrasi publik yang partisipatif dan demokratis. Dalam konteks penelitian ini, prinsip-prinsip tersebut dapat dimaknai sebagai berikut :

1. *Serve Citizens, Not Customers* : Pemerintah melayani warga negara sebagai mitra aktif, bukan sekadar pelanggan atau objek kebijakan perpajakan;
2. *Seek The Public Interest* : Kebijakan kepatuhan pajak berbasis e-commerce disusun melalui dialog dan deliberasi dengan berbagai pihak untuk mencapai kepentingan publik yang lebih luas;
3. *Value Citizenship Over Entrepreneurship* : Kepatuhan pajak tumbuh dari kesadaran warga negara untuk berkontribusi terhadap pembangunan daerah, bukan sekadar kalkulasi ekonomi;
4. *Think Strategically, Act Democratically* : Perencanaan kebijakan dan pengawasan pajak berbasis teknologi dilakukan secara strategis namun melibatkan partisipasi masyarakat dalam implementasi;
5. *Recognize That Accountability is not Simple* : Akuntabilitas sistem kepatuhan pajak berbasis e-commerce mencakup aspek hukum, etika, dan transparansi publik, bukan hanya administratif;
6. *Serve Rather Than Steer* : Pemerintah berperan sebagai fasilitator dan

pendamping dalam pelaporan dan kepatuhan pajak berbasis e-commerce, bukan pengendali yang kaku;

7. *Value People, Not Just Productivity* : Fokus kebijakan kepatuhan pajak berbasis e-commerce tidak hanya pada peningkatan PAD, tetapi juga pada pembangunan kepercayaan, literasi, dan kapasitas masyarakat.

Dalam konteks kepatuhan pajak restoran berbasis e-commerce, penerapan paradigma ini dipandang mampu menciptakan tata kelola perpajakan yang baik (*good governance*), yang pada akhirnya berdampak pada meningkatnya kepatuhan pajak (Yusuf, Jariah, & Sadar, 2020). Penerapan paradigma ini juga berkaitan erat dengan teori Slippery Slope yang dikemukakan oleh Kirchler et al. (2008), di mana kepercayaan masyarakat terhadap otoritas pajak mendorong kepatuhan pajak secara sukarela (*voluntary tax compliance*). Ketika pemerintah dilihat sebagai entitas yang melayani, bukan memaksa, maka masyarakat cenderung patuh terhadap kewajibannya. Selain itu, dalam perspektif *Theory of Planned Behavior* (Ajzen, 1991), tindakan kepatuhan pajak dapat dipengaruhi oleh behavioral belief, yaitu keyakinan masyarakat terhadap manfaat dari perilaku tersebut. Jika pelayanan pajak dilakukan secara adil dan transparan, maka masyarakat akan merasa yakin terhadap manfaat yang akan diterimanya, sehingga meningkatkan perilaku kepatuhan.

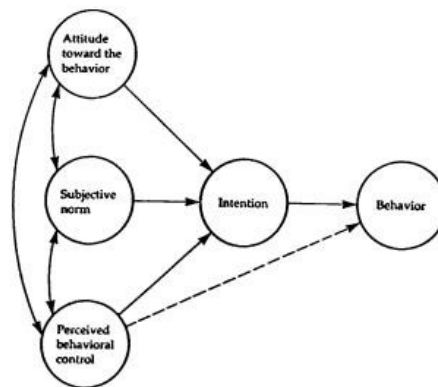
2.5. Teori Dasar

Dalam suatu penelitian ilmiah, keberadaan teori dasar sangat penting sebagai fondasi konseptual yang mendasari analisis terhadap fenomena yang diteliti. Teori dasar berfungsi untuk memberikan kerangka berpikir yang sistematis, memperjelas hubungan antar variabel, serta membantu peneliti dalam

menafsirkan temuan secara objektif dan terarah.

2.5.1. *Theory of Planned Behavior*

Theory of planned behavior merupakan teori yang menggambarkan bagaimana suatu perilaku dapat terjadi sebab adanya niat untuk melakukan perilaku tersebut (Ajzen, 1991). Menurut Ajzen (1985) dalam penelitiannya yang bertajuk *from intentions to actions: a theory of planned behavior*, niat merupakan faktor pendorong atau motivasi yang mempengaruhi perilaku. Ajzen (1985) menambahkan bahwa niat tersebut merupakan suatu indikasi dari seberapa besar usaha yang akan dilakukan oleh seseorang untuk melakukan perilaku tersebut.



Sumber: Ajzen, 1991

Gambar 2. 1 Model *Theory of Planned Behavior*

Model teori pada gambar 2.1 di atas menggambarkan bahwa suatu perilaku berasal dari niat yang terbentuk berdasarkan tiga faktor, yakni norma yang berlaku, sikap terhadap suatu perilaku, serta persepsi akan kendali terhadap perilaku tersebut. Menurut Ajzen (1991), model ini menjelaskan bahwa niat melakukan suatu tindakan terbentuk atas norma berlaku, motivasi, serta kemampuan untuk melakukan perilaku atau tindakan tersebut (*behavioral control*).

Pada tingkat paling dasar penjelasannya, *theory of planned behavior* berasumsi bahwa perilaku merupakan suatu fungsi dari informasi yang menonjol ataupun kepercayaan yang relevan terhadap suatu perilaku (Ajzen, 1991). Menurut Fishbein & Ajzen (1977), Hal ini berarti bahwa suatu perilaku didasari oleh kepercayaan yang terbentuk dari ada atau tidaknya informasi.

Berdasarkan penelitiannya, Ajzen (1991) membagi menjadi tiga kepercayaan atau *belief* yakni *behavioral belief*, *normative belief*, dan *control belief*. Berdasarkan model *theory of planned behavior* pada gambar 2.1 *behavioral belief* diasumsikan mempengaruhi sikap terhadap suatu perilaku. *Normative belief* merupakan penentu yang mendasari norma yang berlaku. Serta *control belief* yang memberikan persepsi dasar akan *behavioral control*.

Dalam konteks penelitian ini, *theory of planned behavior* menjelaskan bagaimana suatu sikap terhadap perilaku penghindaran pajak mempengaruhi niat untuk melakukan perilaku tersebut. Hal ini dijelaskan dalam *behavioral belief* menurut Ajzen (1991) yang mengatakan bahwa seseorang akan melakukan perilaku tertentu saat ada sikap positif atau negatif terhadap perilaku tersebut.

Pada kasus penghindaran pajak, sikap terhadap perilaku dapat muncul akibat adanya informasi atau regulasi yang jelas tentang pembayaran pajak (Setyadi & Sumarsono, 2020). Kejelasan regulasi serta informasi terutama terkait manfaat yang didapat dari pebayaran pajaknya, dapat memunculkan sikap negatif terhadap perilaku penghindaran pajak. Hal ini disebabkan oleh terbentuknya kepercayaan wajib pajak kepada pemerintah yang kemudian membuat wajib pajak patuh dalam membayar pajaknya (Kirchler et al., 2008).

2.5.2. Collaborative Governance Theory

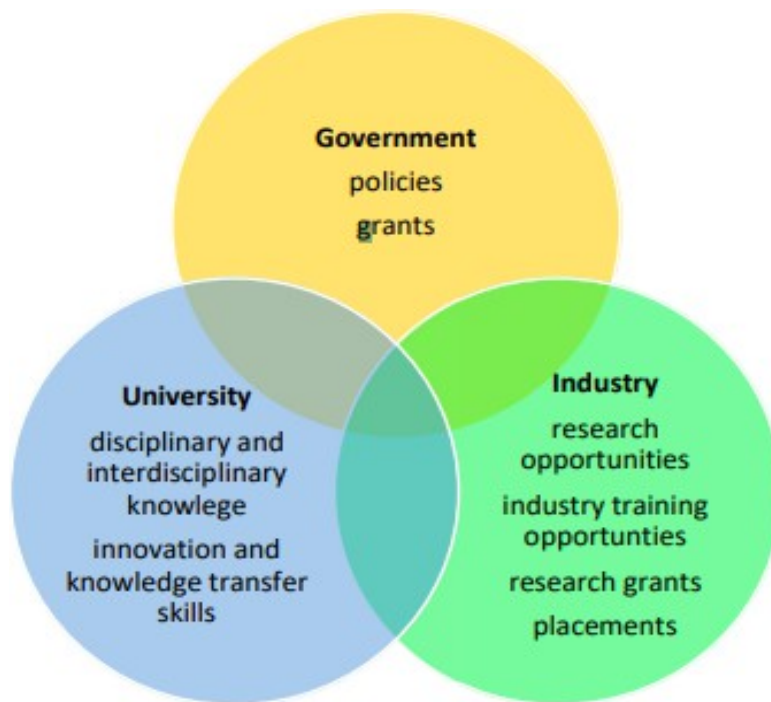
Collaborative Governance Theory adalah pendekatan yang menekankan pentingnya kerja sama lintas sektor dalam mencapai tujuan bersama tanpa menghilangkan independensi masing-masing aktor. Dwiyanto (2011) menjelaskan bahwa tata kelola kolaboratif melibatkan penyampaian visi, tujuan, strategi, dan aktivitas antaraktor yang terlibat. Meskipun bekerja sama, setiap pihak tetap memiliki otonomi dalam pengambilan keputusan dan wewenang untuk mengelola organisasi secara mandiri.

Menurut Emerson (2012), tata kelola kolaboratif merupakan struktur dan proses yang dirancang untuk melibatkan aktor-aktor dari berbagai tingkatan pemerintahan dan sektor non-pemerintah dalam pengambilan keputusan dan pengelolaan kebijakan. Kolaborasi ini tidak hanya menciptakan kesepakatan bersama tetapi juga mendukung pelaksanaan kebijakan yang efektif dengan melibatkan semua pihak yang memiliki kepentingan.

Thomson dan Perry (2006) menekankan bahwa kolaborasi terjadi melalui interaksi yang saling menguntungkan, di mana aktor-aktor yang memiliki kewenangan otonom bernegosiasi untuk menciptakan aturan bersama dan struktur kerja yang mengatur hubungan mereka. Dalam konteks kebijakan perpajakan berbasis *e-commerce*, pendekatan ini relevan untuk menjelaskan pentingnya koordinasi antara pemerintah, pelaku usaha restoran, dan penyedia platform digital. Melalui kolaborasi yang konstruktif, kebijakan perpajakan dapat dirancang secara lebih transparan, akuntabel, dan adaptif terhadap perkembangan teknologi serta kebutuhan masyarakat. Pendekatan ini menjadi landasan dalam merumuskan model determinan kepatuhan pajak restoran berbasis *e-commerce* secara lebih terintegrasi

dan kontekstual di Kota Semarang.

Yang, H (2022) memberikan gambaran bahwa *Model Triple Helix* telah menjadi kerangka penting untuk meneliti tiga bidang kelembagaan yaitu pemerintah, universitas dan industri. *Model Triple Helix* yang seimbang merupakan lapisan komunikasi dan negoisasi rekursif di antara lingkungan kelembagaan pemerintah, universitas dan industri. Model Triple Helix telah menyediakan berbagai cara dan metode kolaborasi untuk pendidikan doctoral yang dapat menghasilkan infrastruktur pengetahuan dimana masing-masing lingkungan kelembagaan dapat saling melengkapi peran supaya tidak tumpang tindih. Konsep ini adalah tentang bagaimana birokrat, akademisi dan perusahaan swasta melakukan kerjasama untuk membina mahasiswa doctoral dalam memenuhi nilai-nilai akademis dan keterampilan dalam memberikan kontribusi dan solusi terhadap berbagai permasalahan di masyarakat.



Gambar 2. 2 *Model Triple Helix* Pendidikan Doctoral

2.5.3. *Optimal Tax Theory*

Optimal tax theory merupakan teori pengoptimalan pajak yang dikembangkan oleh Mirrlees (1976). Pada teori ini pengoptimalan pajak dilakukan melalui model pajak multikarakteristik, pengoptimalan batasan anggaran, serta penerimaan pajak multi sektor (Mirrlees, 1976). Teori ini, memprakarsai praktik pengoptimalan pajak dalam rangka meningkatkan penerimaan pajak melalui intensifikasi atau ekstensifikasi pajak (B. Wahab Thalib, et al., 2020).

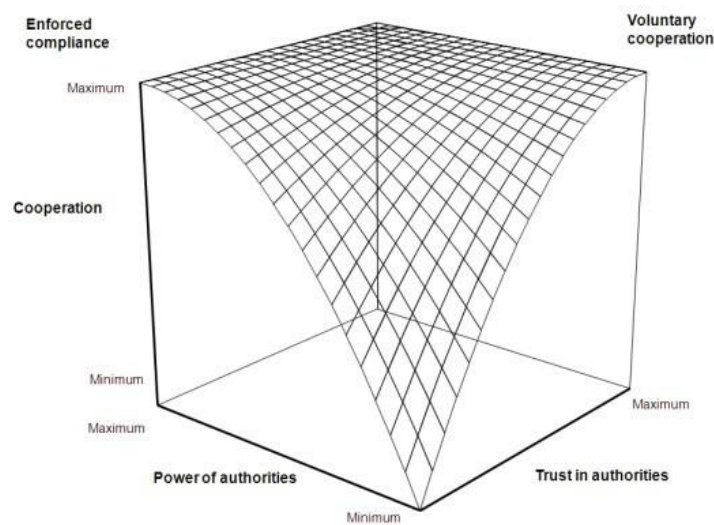
Pengoptimalan pajak merupakan salah satu langkah penting dalam pembangunan. Menurut Bimonte & Stabile (2015) hasil penerimaan pajak memiliki dampak positif terhadap pembangunan. Hal ini juga didukung oleh peran pajak sebagai salah satu sumber PAD yang berfungsi dalam pendanaan pelaksanaan otonomi daerah (B. Wahab Thalib et al., 2020; Triarda & Damayanti, 2021).

Beberapa langkah pengoptimalan pajak berdasarkan *tax optimal theory* oleh Mirrlees, (1976) serta penelitian optimalisasi pajak pada riset-riset terdahulu B. Wahab Thalib et al. (2020) dan Triarda & Damayanti (2021) diantaranya ialah perluasan basis pendapatan. Hal ini merujuk pada ekstensifikasi pajak dengan identifikasi subjek pajak baru berdasarkan potensi ekonomi daerah.

Selanjutnya, pengoptimalan pajak juga dapat dilakukan melalui penguatan proses pengumpulan melalui regulasi pajak daerah dan peningkatan sumber daya manusia. Selain itu, pengoptimalan pajak juga dapat dilakukan melalui peningkatan sistem pengawasan dengan melakukan pemantauan berkala, serta peningkatan efisiensi administrasi perpajakan. Melalui pengoptimalan pajak ini, hasil penerimaan pajak diyakini dapat ditingkatkan.

2.6. *Slippery Slope Network*

Pada kerangka pikir *slippery slope*, terdapat dua bentuk kepatuhan pajak yakni kepatuhan pajak secara sukarela dan kepatuhan pajak secara terpaksa (Kirchler et al., 2008). *Tax compliance* atau kepatuhan pajak merupakan ketepatan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pembayaran pajaknya (Benk, 2012). Model kerangka pikir *slippery slope* ini dapat diamati pada gambar 2.2 berikut.



Sumber: Kirchler et al., 2008

Gambar 2. 3 Kerangka Pikir *Slippery Slope*

Kerangka pikir *slippery slope* pada gambar 2.2 berasumsi bahwa determinan ekonomi pada perilaku pajak seperti probabilitas audit dan denda, merepresentasikan kekuatan otoriter dalam membentuk kepatuhan pajak (Andreoni, Erard, & Feinstein, 1998). Sementara itu, determinan psikologis dalam pada perilaku pajak seperti persepsi akan manfaat pembayaran pajak membentuk kepercayaan pada pemerintah yang kemudian membentuk kepatuhan pajak secara sukarela (Cowell, 1992; Cullis & Lewis, 1997).

Kirchler et al. (2008) mengatakan bahwa kekuatan otoriter dan kepercayaan terhadap pemerintah sebagai pembentuk kepatuhan pajak ini akan

menciptakan karakteristik hubungan yang kontras antara pemerintah dan wajib pajak. Menurutnya, berdasarkan asumsi kerangka pikir *slippery slope* kekuatan otoriter cenderung menciptakan hubungan bermusuhan layaknya polisi dan pencuri. Maka dari itu, kepatuhan pajak yang terbentuk melalui cara ini dikatakan sebagai kepatuhan pajak secara terpaksa (Benk, 2012; Kirchler et al., 2008).

Lain halnya dengan kekuatan otoriter, kepercayaan pemerintah menciptakan hubungan sinergis layaknya penyedia jasa dengan kliennya. Menurut Kirchler et al. (2008) dengan cara ini, pemerintah dianggap sebagai bagian dari komunitas yang melayani masyarakat. Ia juga menambahkan jika penerapan cara ini mengharuskan pemerintah untuk bertindak suportif, transparan, dan adil kepada wajib pajak.

Tindakan suportif, transparan, dan adil kepada wajib pajak ini, juga dijelaskan dalam teori *good governance* dimana unsur *transparency*, *accountability*, dan *justice* menjadi unsur penting dalam pemerintahan yang baik (Anwar Sharif & Ahmed dhiaa aldeen, 2021; Yaghi, 2008). Tindakan ini juga diyakini mampu mengubah perilaku wajib pajak untuk dapat lebih patuh, sebagaimana dijelaskan oleh Ajzen (1991) dalam *theory of planned behavior*.

Pada konteks penelitian ini, pendekatan dengan determinan psikologis dalam membentuk kepatuhan pajak merupakan pendekatan yang ideal. Pasalnya, kekuatan otoriter yang justru malah akan menekan kemauan wajib pajak untuk membayar. Di lain sisi, dengan determinan psikologis melalui transparansi dan keadilan, wajib pajak menjadi percaya dengan pemerintah untuk membayar pajaknya.

2.7. Keuangan Publik dan Perpajakan

Keuangan publik menurut Musgrave & Peacock (1958) dalam *Classics in The Theory of Public Finance* merupakan aktivitas-aktivitas pemerintah dalam mengelola keuangannya. Sementara itu Rosen & Gayer (2008) menjelaskan bahwa keuangan publik merupakan studi yang mengkaji upaya rasionalisasi pendapatan dan pengeluaran pemerintah. Upaya rasionalisasi ini, dijelaskan lebih lanjut oleh Rosen & Gayer (2008) sebagai cara pemerintah dalam mengatur, mengalokasi, dan mendistribusi sumber-sumber pendapatan dan penggunaannya.

Secara garis besar, keuangan publik merupakan suatu studi yang terdiri dari fungsi-fungsi mikroekonomi dan makroekonomi pemerintah. Sebagaimana dijelaskan oleh Rosen (2004) dalam bukunya yang bertajuk *Public Finance* bahwa keuangan publik terdiri dari fungsi-fungsi yang meliputi pengaturan alokasi sumber-sumber pendapatan, distribusi pendapatan, penggunaan pajak, kebijakan fiskal, serta pengaturan tingkat harga pasar. Sebagaimana dijelaskan juga oleh Buchanan (1975) yang mengatakan bahwa keuangan publik juga meliputi cara pemerintah dalam mengatur dan mengintervensi pasar (*market place*).

Lebih lanjut, Jaelani (2015) juga menjelaskan bahwa keuangan publik meliputi seluruh kegiatan pemerintah dalam mencari, mengalokasikan, dan menggunakan sumber-sumber dana untuk mencapai tujuannya. Berdasarkan definisi-definisi ini, Jaelani (2015) menyimpulkan bahwa keuangan publik merupakan disiplin ilmu yang setidaknya meliputi: pengeluaran pemerintah; sumber-sumber penerimaan pemerintah; administrasi pemerintah; stabilisasi dan pertumbuhan; serta pengaruh dari pendapatan dan belanja terhadap ekonomi.

Salah satu lingkup disiplin ilmu keuangan publik ialah sumber-sumber penerimaan pemerintah. Pada konteks penelitian ini, lingkup keuangan publik yang diulas merupakan lingkup daerah, utamanya pada salah satu unsur sumber penerimaan daerah yaitu pajak. Sebagai salah satu komponen penerimaan daerah, pajak berperan penting dalam pelaksanaan pembangunan (Worumi, 2018). Sebagaimana dijelaskan oleh Triarda & Damayanti (2021) bahwa hasil penerimaan daerah berperan dalam pelaksanaan urusan rumah tangga daerah.

Peran penting penerimaan daerah, lebih dititik beratkan pasca diterapkannya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 mengenai otonomi daerah dan desentralisasi fiskal. Penerapan Undang-undang tersebut menuntut pemerintah daerah untuk dapat mandiri dalam pengumpulan sumber-sumber dananya. Tuntutan tersebut muncul melalui keleluasaan pengaturan rumah tangga dan anggaran yang diberikannya. Adanya tuntutan ini merubah tatanan alokasi keuangan daerah, terutama pada penerimaannya yang salah satunya merupakan pajak daerah.

Sebagai salah satu sumber penerimaan daerah, pajak berperan sebagai kontributor sumber-sumber dana yang diperlukan dalam pelaksanaan pembangunan dan ketercapaian tujuan-tujuan daerah (Worumi, 2018). Peran tersebut didukung oleh hasil temuan Bimonte & Stabile (2015) yang menunjukkan bahwa terdapat dampak positif dari hasil penerimaan pajak terhadap pembangunan kota. Hal ini juga didukung oleh temuan lainnya oleh Durusu-Ciftci, Gokmenoglu, & Yetkiner (2018) yang menjelaskan bahwa hasil penerimaan pajak memiliki pengaruh positif terhadap pertumbuhan ekonomi daerah.

Peran pajak sebagai salah satu unsur penerimaan daerah, membuatnya tidak luput dari cakupan keuangan publik sebagai disiplin ilmu. Bersesuaian dengan pendapat Jaelani (2015) yang mengatakan bahwa sumber-sumber penerimaan pemerintah termasuk ke dalamnya. Pada konteks perpajakan, keuangan publik berarti cara pemerintah mengatur dan mengelola pajaknya.

Pengelolaan pajak merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi langsung kepatuhan wajib pajak. Menurut McGee (2005) dalam *Taxation and Public Finance: A Philosophical and Ethical Approach* karakteristik pengelolaan pajak tertentu dapat mempengaruhi tingkat kepatuhan pajak. Karakteristik ini membahas ciri peraturan perpajakan yang berlaku. Ciri-ciri ini diantaranya ialah kompleksitas, kejelasan, serta konsistensi dan rigiditas peraturan pajak (McGee, 2005).

Kompleksitas peraturan perundangan, menurut McGee (2005) mempengaruhi pemahaman wajib pajak akan kewajibannya dalam membayar. Peraturan yang terlalu kompleks dapat menyebabkan menurunnya kepatuhan pajak melalui miskonsepsi peraturan atau bahkan diabaikan sebab terlalu rumit. Sama halnya dengan kompleksitas peraturan, kejelasan peraturan juga mempengaruhi kepatuhan pajak melalui pemahaman wajib pajak akan peraturan.

Sementara itu, konsistensi dan rigiditas peraturan merujuk pada kecenderungannya untuk tidak berubah-ubah seiring waktu. McGee (2005) menjelaskan berubahnya peraturan menyebabkan perlunya waktu adaptasi bagi wajib pajak. Menurutnya, peraturan yang berubah terlalu ekstrem dalam jangka waktu yang singkat, diyakini mampu menurunkan kepatuhan pajak sebab belum siapnya wajib pajak untuk beradaptasi dengan peraturan baru.

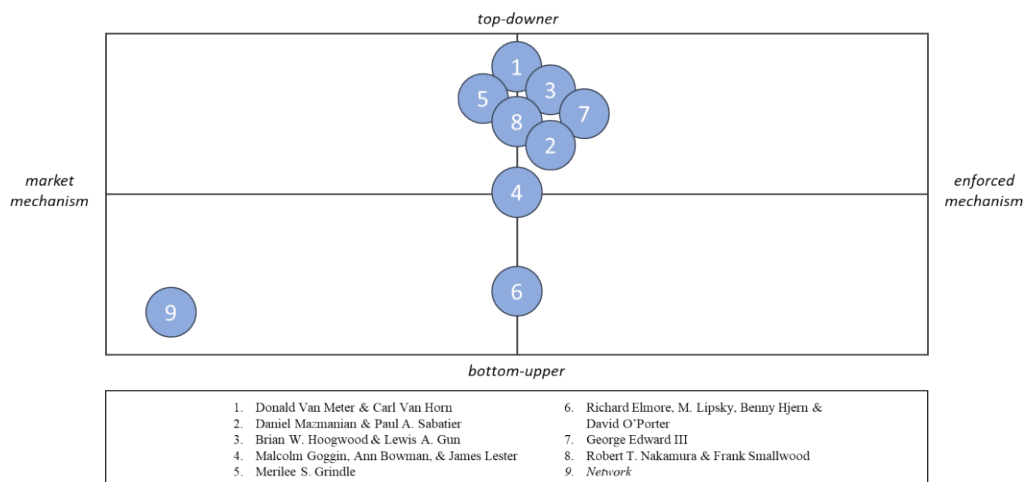
2.8. Implementasi Kebijakan

Nugroho (2017) dalam bukunya *Public Policy* berpendapat bahwa implementasi kebijakan merupakan cara suatu kebijakan untuk mencapai tujuannya. Hal tersebut membuat implementasi kebijakan memiliki peran krusial dalam pencapaian tujuan. Sebagaimana dijelaskan oleh Purwanto & Sulis (2012) bahwa suatu kebijakan harus diimplementasikan agar mempunyai dampak atau mencapai tujuan yang diinginkan. Kedudukan penting tersebut, memberi penekanan bahwa implementasi kebijakan selayaknya mendapat perhatian khusus sebab tidak dapat berjalan dengan sendirinya (Pressman & Wildavsky, 1973).

Pada praktiknya, implementasi kebijakan melakukan pendekatan-pendekatan menggunakan model implementasi. Model-model pendekatan ini, sebagaimana dikatakan oleh Peter DeLeon & Linda DeLeon (2002) dapat dibagi ke dalam tiga kelompok berdasarkan generasinya. Generasi pertama, mengamati implementasi kebijakan sebagai permasalahan yang timbul saat eksekusi kebijakan. Pada generasi ini implementasi kebijakan bersinggungan dengan pengambilan keputusan ranah publik secara langsung (Nugroho, 2017).

Generasi kedua, mengamati implementasi kebijakan dari perspektif birokrasi dalam menjalankan kebijakan. Menurut Peter DeLeon & Linda DeLeon (2002), perspektif tersebut bersifat dari atas ke bawah atau yang dikenal sebagai *top-downer perspective*. Selain model *top-downer*, pada generasi kedua muncul juga model *bottom-upper*. Berlainan dengan perspektif pendekatan sebelumnya, *bottom-upper* mengamati implementasi kebijakan dengan cara pandang yang berlawanan di mana masyarakat sebagai pelaksana kebijakan (Nugroho, 2017).

Secara garis besar, model-model implementasi kebijakan dapat dipetakan ke dalam kuadran pemetaan. Pemetaan ini, membagi model-model pendekatan implementasi kebijakan ke dalam dua bagian secara vertikal dan dua bagian secara horizontal. Secara vertikal, Nugroho (2017) membagi model implementasi kebijakan berdasarkan perspektifnya, yakni *top-downer* dan *bottom upper*. Sementara itu, secara horizontal ia membagi model ini berdasarkan pola mekanisme implementasinya, *enforced* dan *market*. Lebih lanjut, pemetaan model implementasi kebijakan dapat diamati pada gambar 2.3 di bawah ini.



Sumber: Nugroho, 2017

Gambar 2. 4 Pemetaan Model Implementasi Kebijakan

Gambar 2.3 di atas, menunjukkan bahwa menurut Nugroho (2017) model implementasi kebijakan dapat dipetakan ke dalam empat kelompok berdasarkan karakteristiknya. Keempat kelompok ini, terbagi ke dalam: *top-downer – market mechanism*; *top-downer – enforced mechanism*; *bottom-upper – market mechanism*; dan *bottom-upper – enforced mechanism*.

Sebagaimana dijelaskan oleh Peter DeLeon & Linda DeLeon (2002) *top-downer* dan *bottom-upper* merupakan perspektif atau cara pandang implementasi

kebijakan secara vertikal. Menurutnya, model *top-downer* menggunakan perspektif dari atas ke bawah, dengan pemerintah sebagai pelaksana pajak (DeLeon & DeLeon, 2002). Sementara itu, model *bottom-upper* menggunakan perspektif yang berkebalikan yaitu dari bawah ke atas (DeLeon & DeLeon, 2002).

Selain pengelompokkan secara vertikal, gambar 2.3 juga menjelaskan adanya pengelompokkan secara horizontal, yang membedakan *market* dan *enforced mechanism*. Keudanya membedakan implementasi kebijakan berdasarkan mekanisme pelaksanaannya. menurut Nugroho (2017) *market mechanism* mengedepankan mekanisme insentif atau *zero plus* yang berarti mendapat insentif jika dilakukan dan tidak disanksi jika tidak dilakukan (Nugroho, 2017).

Berlainan dengan *market mechanism*, *enforced mechanism* lebih mengedepankan nilai lembaga publik sebagai lembaga tunggal dan tidak memiliki insentif. Nugroho (2017) menjelaskan mekanisme ini sebagai mekanisme *zero minus* sebab tidak adanya insentif bagi yang melaksanakan tetapi ada sanksi bagi yang menolak untuk melaksanakan atau melanggar kebijakan.

Pada konteks perpajakan, implementasi kebijakan tentunya memerlukan suatu model ideal yang dipilih untuk digunakan. Pemilihan model ini, menurut Nugroho, (2017) tidak menghendaki satu model lebih ideal dibanding model lain, melainkan diukur dari kesesuaiannya dengan ciri kebijakan yang hendak diterapkan. Bahkan, ia menambahkan jika model yang lebih ideal justru merupakan kombinasi dari keempat karakteristik model yang berlainan tersebut.

2.9. *Tax Avoidance*

Tax avoidance atau penghindaran pajak merupakan tindakan wajib pajak dalam mengurangi kewajiban pajak secara disengaja (Stiglitz, 1985). Hal ini sejalan dengan Hasseldine (2005) yang dalam penelitiannya menegaskan bahwa penghindaran pajak merupakan suatu minimalisasi pajak sehingga wajib pajak membayar lebih sedikit dari yang seharusnya. Tindakan minimalisasi atau penghindaran ini, sebagaimana dijelaskan oleh Stiglitz (1985) dalam *The General Theory of Tax Avoidance* pada dasarnya memiliki tiga prinsip utama.

Tiga prinsip utama dalam penghindaran pajak ini terdiri dari penundaan pajak, arbitrase pajak antar individu dengan nominal pajak berbeda, dan arbitrase pajak antar pendapatan dengan perlakuan pajak berbeda (Stiglitz, 1985). Penundaan pajak, dilakukan sebab nilai potongan pajak yang lebih rendah dibanding yang sudah dibayarkan. Sementara itu, arbitrase antar individu dengan besaran pajak yang berbeda dilakukan untuk meminimalisir jumlah pajak dibayarkan dengan memanfaatkan perbedaan nominal pajak antar individu (Stiglitz, 1985).

Lain halnya dengan dua prinsip sebelumnya, prinsip ketiga melakukan arbitrase pajak dengan memanfaatkan perbedaan jenis pendapatan, keuntungan modal, dan transaksi dikenakan pajak (Stiglitz, 1985). Stiglitz (1985) menambahkan jika peluang untuk dilakukannya tindakan minimalisasi atau penghindaran pajak ini bergantung pada regulasi pajak yang berlaku. Pada penundaan pajak misalnya, beberapa jenis pajak yang nominalnya tidak dipengaruhi oleh waktu pembayaran tidak dapat dihindari dengan cara ini, begitupun pada prinsip-prinsip penghindaran lainnya.

Selain prinsip penghindarannya, tindak minimalisasi atau penghindaran pajak juga dapat dibedakan berdasarkan motivasinya. Minjo (2016) mengatakan bahwa berdasarkan motivasinya terdapat dua jenis penghindaran, penghindaran yang tetap patuh dan yang melanggar regulasi pajak. Perbedaan motivasi penghindaran pajak ini didasari dari perbedaan niat penghindaran pajak antar individu. Niat penghindaran ini pada dasarnya merupakan kecenderungan wajib pajak untuk tidak patuh dalam membayar pajaknya (Aprilina, 2020; Minjo, 2016).

Studi sebelumnya yang dilakukan Setyadi & Sumarsono (2020), mengatakan bahwa munculnya niat penghindaran pajak ini diakibatkan oleh oleh rumitnya alur pembayaran serta belum optimalnya keterbukaan informasi perpajakan (Setyadi & Sumarsono, 2020). Kondisi ini menyebabkan turunnya kepercayaan antar wajib pajak dan otoritas pajak yang menurut *slippery slope diagram* berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak (Kirchler et al., 2008). Hal tersebut mengakibatkan tidak munculnya rasa tanggung jawab wajib pajak untuk membayar sebab tidak diketahuinya manfaat yang akan didapatkan (Setyadi & Sumarsono, 2020).

Munculnya niat penghindaran pajak ini mampu dijelaskan oleh faktor *behavioral belief* pada *Theory of Planned Behavior* (TPB) (Ajzen, 1991). Menurut teori ini, wajib pajak perlu mengetahui lebih dulu manfaat yang didapat dari pembayaran pajaknya. Tidak tersampainya informasi tersebut, menyebabkan munculnya niat penghindaran pajak (Ajzen, 1985; Erawati & Pelu, 2021). Oleh sebab itu, praktik penerapan *good governance* terutama pada *transparency* dan *accountability* menjadi penting dalam menjamin kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajaknya (Abdelfattah & Aboud, 2020; Yaghi, 2008).

2.10. *E-Commerce*

E-Commerce merupakan perkembangan teknologi informasi dan komunikasi (TIK) telah menjadikan *e-commerce* sebagai salah satu karakteristik ekonomi modern (Opara, 2014). *E-commerce* atau *electronic commerce* merupakan transaksi jual beli barang, produk, maupun jasa melalui internet (Agbo & Nwadiolor, 2020; Hunger & Wheelen, 2012). Proses jual beli melalui layanan *e-commerce* ini, pada dasarnya dapat dikelompokkan ke dalam empat model yakni bisnis ke bisnis, bisnis ke konsumen, konsumen ke konsumen, dan konsumen ke bisnis (Agbo & Nwadiolor, 2020).

Model bisnis ke bisnis merupakan model transaksi *e-commerce* dimana perusahaan melakukan transaksi dengan perusahaan lainnya (Arinze, Ebem, Eneh, & Ezugwu, 2018). Agbo & Nwadiolor (2020) menambahkan bahwa pada model bisnis ini, transaksi yang terjadi tidak melibatkan konsumen akhir melainkan perusahaan, produsen pabrikan, grosir, dan pengecer. Sementara itu, model bisnis *e-commerce* lain yakni bisnis ke konsumen, merupakan model transaksi *e-commerce* dimana perusahaan menjual barang, produk, atau jasanya secara langsung kepada konsumen akhir (Agbo & Nwadiolor, 2020).

Model bisnis *e-commerce* konsumen ke konsumen merupakan model bisnis dimana transaksi terjadi antara konsumen dengan konsumen lainnya (Agbo & Nwadiolor, 2020). Pada model ini, tidak ada perusahaan yang dilibatkan. Berbeda dengan tiga model sebelumnya, model bisnis *e-commerce* konsumen ke bisnis memiliki alur transaksi yang berbalik. Menurut Agbo & Nwadiolor (2020) pada model ini konsumen mampu menyediakan barang atau jasa yang memiliki nilai untuk perusahaan sehingga terjadi alur transaksi berbalik.

Melalui keempat model bisnis ini, *platform e-commerce* semakin bertumbuh sebab kemudahannya untuk menembus batasan-batasan ruang dan waktu dengan ruang virtual yang dihidirkannya (Agbo & Nwadiador, 2020; Arinze et al., 2018). Ruang virtual tersebut, terbukti mampu beradaptasi dengan perubahan perilaku konsumen akibat pembatasan sosial yang disebabkan COVID-19 (Gavilan et al., 2021; Kawasaki et al., 2022). Hal ini kemudian mengakibatkan banyaknya layanan bisnis dan transaksi konvensional mulai beralih menuju *platform e-commerce* (Agbo & Nwadiador, 2020; Harbolt, 2019; Hunger & Wheelen, 2012).

Salah satu layanan yang beralih menuju *e-commerce* ialah layanan restoran. Terjadinya pandemi COVID-19 akhir 2019 lalu menyebabkan transisi perilaku konsumen akibat pembatasan sosial yang berlaku (Kawasaki et al., 2022). Hal ini dijelaskan oleh Gavilan et al. (2021) dalam penelitiannya yang menyatakan bahwa ruang intangibel *platform e-commerce* memungkinkan restoran untuk memberikan layanan tanpa harus mempertemukan pembeli dan penjual secara langsung.

Merembaknya layanan restoran menuju *platform e-commerce* memunculkan isu serta tantangan baru dalam konteks perpajakan (Agbo & Nwadiador, 2020). Menurut Galuh (2020) model bisnis pada restoran berbasis *e-commerce* memiliki sistem perhitungan *profit-sharing* dan pembayaran pajaknya sendiri. Namun, Galuh (2020) menambahkan jika sistem perhitungan pajak ini hanya menghitung pajak PPh dengan tidak menjelaskan jenis pajak yang dibayar. Hal ini dapat menumbuhkan persepsi pada pemilik restoran jika pajak restoran mereka sudah dibayarkan. Celah ini memungkinkan terjadinya penurunan

kepatuhan pajak akibat ketidaksadaran wajib pajak dalam membayarkan pajaknya. Berikut merupakan indikator *e-commerce* menurut Gavilan et al. (2021) dan Galuh (2020)

1. Kemudahan transaksi
2. Kemudahan hitung/pembayaran
3. Fasilitas otomatis
4. Pembayaran menyeluruh
5. Transparansi

2.11. Kepatuhan Pajak

Kepatuhan pajak merupakan salah satu komponen fundamental dalam sistem perpajakan yang efektif dan berkelanjutan. Kepatuhan ini mencerminkan kesediaan wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya secara sukarela, tepat waktu, dan sesuai ketentuan perundang-undangan yang berlaku (Palil & Mustapha, 2011). Dalam konteks perpajakan daerah, termasuk pajak restoran, kepatuhan pajak menunjukkan seberapa besar partisipasi aktif pelaku usaha dalam mendukung pendapatan asli daerah melalui mekanisme pajak. Menurut Devos (2014), kepatuhan pajak dipengaruhi oleh berbagai faktor, baik internal maupun eksternal. Faktor internal meliputi kesadaran wajib pajak, pemahaman atas peraturan pajak, persepsi terhadap sistem perpajakan, dan moralitas individu. Sementara itu, faktor eksternal mencakup kemudahan sistem administrasi perpajakan, pengawasan pemerintah, sanksi hukum, serta penerapan teknologi informasi dalam proses pelaporan dan pembayaran pajak.

Dengan berkembangnya digitalisasi dan teknologi informasi, pemerintah daerah kini memiliki peluang untuk meningkatkan kepatuhan pajak melalui sistem

digital seperti e-billing, e-SPT, serta integrasi dengan platform digital lainnya seperti *e-commerce* (Agbo & Nwadiolor, 2020). Teknologi ini memungkinkan proses pembayaran dan pelaporan pajak dilakukan secara transparan, efisien, dan *real-time*, sehingga meminimalkan risiko ketidakpatuhan. Namun demikian, tantangan tetap ada. Menurut penelitian oleh Saad (2014), meskipun sistem elektronik dapat meningkatkan efisiensi, keberhasilan dalam meningkatkan kepatuhan tetap sangat bergantung pada pemahaman, kesadaran, dan kemauan wajib pajak. Oleh karena itu, pendekatan yang bersifat holistik diperlukan—yakni menggabungkan teknologi, edukasi, serta penguatan regulasi dan insentif—untuk memastikan tercapainya tingkat kepatuhan yang tinggi di kalangan wajib pajak, termasuk pelaku usaha restoran.

Dengan mempertimbangkan kompleksitas tersebut, maka dalam konteks penelitian ini, kepatuhan pajak dilihat sebagai variabel utama yang dipengaruhi oleh penerapan teknologi, pendekatan *self assesment system*, serta dimoderasi oleh pengawasan pajak berbasis teknologi. Semua elemen tersebut diharapkan dapat memberikan gambaran empiris yang komprehensif terkait bagaimana faktor-faktor tersebut mendorong atau menghambat kepatuhan pajak restoran di era digital saat ini.

2.12. Pengawasan Pajak Berbasis Teknologi

Perkembangan teknologi, memunculkan kompleksitas masalah baru pada institusi pemerintahan tak terkecuali di sektor perpajakan (Harbolt, 2019). Berkembangnya teknologi menuntut suatu adaptasi dinamis pada sistem perpajakan untuk ikut menyesuaikan diri dengan perubahan yang terjadi (Dawes et al., 2009). Adaptasi institusi pemerintah dalam sektor kebijakan, seperti kebijakan pajak

misalnya untuk menyesuaikan diri dengan perkembangan teknologi tentu memberikan beragam manfaat (Febryan, Erviantono, & Winaya, 2016).

Sebagaimana dijelaskan oleh Wibawa (2012) bahwa adaptasi teknologi dalam urusan kebijakan dapat memberi manfaat seperti transparansi melalui keterbukaan, partisipasi melalui keleluasaan untuk terlibat, serta efisiensi layanan akibat arus informasi yang lebih cepat. Adaptasi ini, dalam kebijakan perpajakan dikenal sebagai teknologi perpajakan, yang menurut Ardyaksa & Kiswanto (2014) merupakan pemanfaatan teknologi dalam modernisasi layanan perpajakan. Modernisasi layanan ini, menurut Friskianti & Handayani (2014) dilakukan guna mempermudah wajib pajak melalui peningkatan kualitas layanan.

Peningkatan kualitas layanan berperan besar dalam konstruksi sistem perpajakan yang ideal. Menurut Indriyani, Nurlaela, & Wahyuningsih (2016) sistem perpajakan yang baik akan meningkatkan *government trust* pada masyarakat sehingga cenderung lebih patuh pada kewajiban pajaknya. Kepatuhan pajak sebab rasa percaya akan pemerintah ini, dibenarkan oleh Kirchler et al. (2008) dalam *voluntary tax compliance* dimana masyarakat secara sukarela mematuhi pajaknya sebab rasa percaya atau yang ia jelaskan sebagai *authorities trust*.

Konsep *authorithies trust* dalam membangun kepatuhan pajak sukarela, dijelaskan pula oleh Ajzen (1985) dalam *Theory of Planned Behavior* yakni pada *behavior belief* dimana seseorang akan melakukan perilaku tertentu ketika ada umpan balik positif dari perilakunya. Umpan balik ini, berupa respon positif dari pemerintah berupa kualitas layanan perpajakan yang memudahkan serta transparansi dan akuntabilitas pajak yang dibayarkan (Kirchler et al., 2008).

Melalui *authorities trust* tersebut, wajib pajak dapat secara sukarela,

mematuhi kewajiban pajaknya atas dasar rasa percaya kepada pemerintah sebagai otoritas pajak. Farida (2019) menjelaskan bahwa melalui adaptasi teknologi di bidang perpajakan, proses pelaporan dan pembayaran wajib pajak dapat dimudahkan. Kemudahan proses yang diberikan ini, menurut Ardyaksa & Kiswanto (2014) diharapkan mampu meningkatkan kepatuhan wajib pajak sebab proses pelaporan dan pembayaran yang dipermudah melalui integrasi teknologi. Bentuk integrasi teknologi dalam bidang perpajakan, sudah diterapkan pada aplikasi elektronik pelaporan dan pembayaran pajak (Farida, 2019).

Penelitian terdahulu, menemukan bahwa integrasi teknologi berpengaruh positif terhadap kepatuhan pajak (Awaloedin & Maulana, 2018; Chusaeni & Oktaviani, 2018). Pada konteks pajak daerah, Kota Semarang juga sudah memiliki sistem aplikasi elektronik bertajuk Pakde Semar. Namun, aplikasi tersebut baru mengakomodir Pajak Bumi Bangunan (PBB) dan masih belum mengakomodir pajak restoran. Selain akomodasi pajak restoran, masih diperlukan juga integrasi aplikasi dengan sistem pembayaran restoran *e-commerce* untuk meminimalisir terjadinya penghindaran pajak sebab miskonsepsi pembayaran (Galuh, 2020).

2.13. *Self Assessment System*

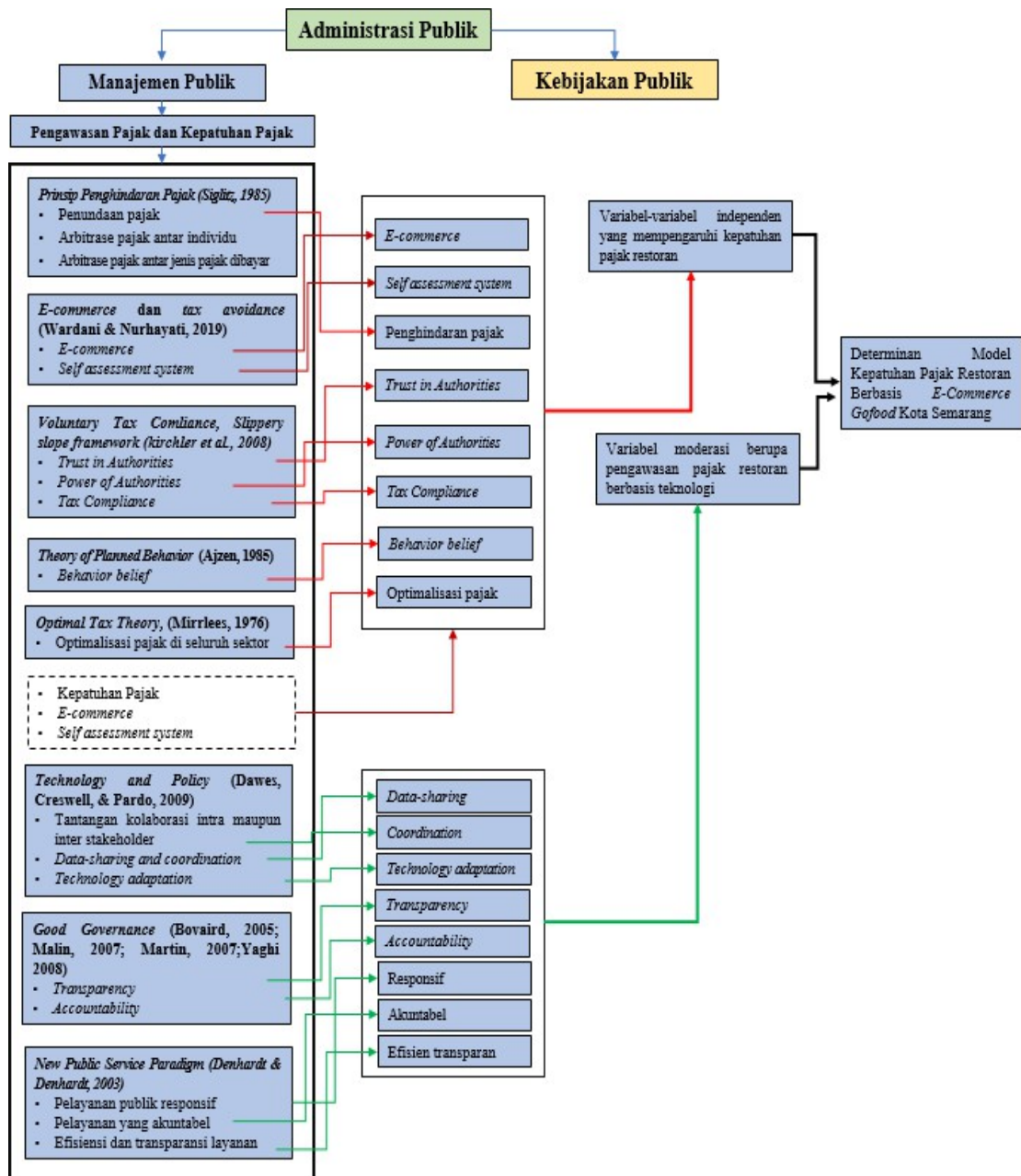
Self assessment system merupakan sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan penuh kepada wajib pajak (Erawati & Pelu, 2021; Setyadi & Sumarsono, 2020). Sistem ini memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, membayar, serta melaporkan jumlah yang dibayar ke otoritas pajak secara mandiri. Menurut Setyadi & Sumarsono, (2020) sistem pemungutan pajak ini seringkali tidak berhasil. Wardani & Nurhayati (2019) menjelaskan bahwa ketidakberhasilan ini terjadi akibat adanya potensi penyalahgunaan.

Potensi penyalahgunaan ini muncul akibat rangkaian proses yang dilakukan secara mandiri. Hal ini memungkinkan wajib pajak untuk tidak mendaftarkan diri, tidak menyampaikan SPT, dan tidak menyetorkan pajak dalam jumlah yang seharusnya (Wardani & Nurhayati, 2019). Menurut Wahyuni, (2011) hal ini terjadi sebab adanya ketentuan-ketentuan yang bersifat memaksa. Sifat memaksa ini membuat wajib pajak cenderung bertindak tidak patuh dan melakukan penyalahgunaan *self assessment system* untuk minimalisasi pajak.

Paksaan dalam ketentuan-ketentuan sistem yang menyebabkan penyalahgunaan oleh wajib pajak, dijelaskan dalam kerangka *slippery slope* yakni *enforced compliance* dimana adanya paksaan untuk wajib pajak agar patuh dalam pembayaran pajaknya (Kirchler et al., 2008). Hal ini menciptakan rasa terpaksa dan bukan percaya pada wajib pajak kepada pemerintah (Kirchler et al., 2008). Teori ini juga menjelaskan temuan-temuan penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa *self assessment system* memiliki pengaruh signifikan terhadap terjadinya penghindaran pajak (Wahyuni, 2011; Wardani & Nurhayati, 2019).

2.14. Kerangka Pemikiran Teoritis

Kerangka pemikiran teoritis merupakan sarana sistematis yang disusun sehingga perkembangan topik, perdebatan akademik, serta kebaruan penelitian yang sedang diteliti dapat dipahami dengan mudah (Peshkin, 1993).



Sumber: Hasil Sintesis Penelitian, 2023

Gambar 2. 5 Kerangka Pemikiran Teoritis

Gambar 2.5 menjelaskan bahwa dalam konteks administrasi publik, penelitian ini berposisi pada manajemen publik. Posisi penelitian ini diperjelas pada perannya dalam menganalisis fenomena kebijakan perpajakan yakni kepatuhan pajak restoran Kota Semarang. Temuan penelitian juga akan digunakan sebagai input dalam model implementasi kebijakan pajak restoran berbasis *e-commerce*.

Penelitian ini mengadopsi *New Public Service paradigm* (Denhardt & Denhardt, 2003). Paradigma pelayanan publik baru mengutamakan karakteristik pelayanan yang responsif, akuntabel, efisien, dan transparan. Karakteristik layanan ini, diyakini mampu membangun *authorities trust*, sebagaimana dijelaskan oleh Kirchler et al. (2008) dalam *voluntary tax compliance* dimana masyarakat secara sukarela mematuhi pajaknya sebab rasa percaya akan otoritas pajak.

Kecenderungan ini, didasari oleh *behavior belief* yang menurut Ajzen (1985) dalam *theory of planned behavior* dimana seseorang akan melakukan perilaku tertentu ketika ada umpan balik positif dari perilakunya. Umpan balik positif tersebut dapat berupa sistem perpajakan yang mempermudah serta akuntabilitas dan tanggung jawab yang dibayarkannya. Salah satu bentuk lainnya, ialah adaptasi kebijakan perpajakan untuk tetap relevan dengan perkembangan teknologi.

Wibawa (2012) menjelaskan bahwa adaptasi teknologi dalam urusan kebijakan dapat memberi manfaat seperti transparansi melalui keterbukaan data, partisipasi melalui keleluasaan untuk terlibat, serta efisiensi layanan dengan memanfaatkan arus informasi yang lebih cepat. Hal ini bersesuaian dengan Dawes et al. (2009) yang mengatakan agar kebijakan di era teknologi perlu mengedepankan koordinasi, *data-sharing*, kolaborasi, dan adaptasi teknologi.

Teori-teori tersebut kemudian direkonstruksi untuk membentuk landasan teori dari perumusan variabel moderasi pengawasan pajak berbasis teknologi. Perumusan ini didasari oleh anggapan bahwa adaptasi teknologi dapat memberikan manfaat dan meningkatkan kualitas sistem perpajakan melalui kemudahan, transparansi, efisiensi, dan akuntabilitas pajak (Wibawa, 2012). Melalui peningkatan

kualitas sistem ini akan terbentuk rasa percaya pada wajib pajak kepada otoritas pajak. Rasa percaya tersebut kemudian mendorong wajib pajak untuk mematuhi pajaknya (Ajzen, 1991; Denhardt & Denhardt, 2003; Kirchler et al., 2008).

Selain teori-teori tersebut, penelitian ini juga mengadopsi teori dasar seperti prinsip penghindaran pajak Stiglitz (1985). Menurutnya penghindaran pajak terdiri dari tiga prinsip yakni penundaan, arbitrase antar individu, dan arbitrase antar jenis pajak dibayarkan. Dasar teori ini kemudian digabungkan dengan temuan penelitian lainnya, seperti tantangan pajak pada *e-commerce* (Agbo & Nwadiador, 2020) serta celah sistem pembayaran yang menyebabkan mispersepsi (Galuh, 2020).

Selain tantangan yang dijelaskan oleh Agbo & Nwadiador (2020) dan celah pembayaran yang dijelaskan oleh Galuh (2020) beberapa penelitian lain juga menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Menurut Wardani & Nurhayati (2019) *e-commerce* dan proses *self assessment system* merupakan salah satu faktornya. Sementara itu Aprilina (2020) menemukan bahwa hanya *e-commerce* yang memiliki pengaruh, sedangkan proses *self assessment system* tidak berpengaruh. Penelitian ini berusaha melengkapi penelitian-penelitian sebelumnya dengan menegaskan hasil temuan serta penambahan variabel moderasi pengawasan pajak berbasis teknologi hasil rekonstruksi kerangka teoritis.

2.15. Penelitian Terdahulu dan Sintesis Literatur

Berbagai penelitian sebelumnya telah membahas isu kepatuhan pajak, *self assessment system*, hingga perkembangan *e-commerce* yang berdampak terhadap sistem perpajakan. Namun demikian, terdapat celah yang belum banyak

dikaji, terutama terkait pengawasan pajak restoran berbasis teknologi sebagai bentuk adaptasi terhadap era digital. Penelitian oleh Gavilan et al. (2021) menunjukkan bahwa pandemi COVID-19 telah mendorong lonjakan penggunaan layanan pesan-antar makanan berbasis daring, sehingga membuka peluang baru dalam optimalisasi sektor perpajakan. Namun, belum ada penelitian yang secara spesifik menelaah bagaimana fenomena ini memengaruhi kepatuhan pajak restoran *e-commerce*.

Sementara itu, Wardani dan Nurhayati (2019) menemukan bahwa *self-assessment system* dalam pelaporan pajak belum berjalan efektif, terutama dalam konteks *e-commerce*, karena masih rendahnya literasi dan kepatuhan dari wajib pajak. Kondisi ini meningkatkan risiko terjadinya penghindaran pajak oleh pelaku usaha digital, termasuk restoran daring yang tergabung dalam platform. Penelitian lain oleh Aprilina (2020) menegaskan bahwa *self assessment system* memiliki pengaruh signifikan terhadap kecenderungan penghindaran pajak, terutama jika tidak diimbangi oleh regulasi dan sistem pengawasan yang memadai. Namun demikian, hingga saat ini masih terbatas penelitian yang mengkaji secara komprehensif peran pengawasan pajak berbasis teknologi sebagai variabel moderasi dalam hubungan antara *e-commerce* dan kepatuhan pajak. Oleh karena itu, penelitian ini hadir untuk mengisi celah literatur tersebut dengan merumuskan model determinan kepatuhan pajak restoran berbasis *e-commerce* melalui pendekatan integratif antara *e-commerce*, *self assessmet system*, dan pengawasan pajak berbasis teknologi.

Tabel berikut merangkum sintesis literatur yang mendasari penelitian ini :

Tabel 2. 2 Tabel Sintesis Literatur

No	Judul Literatur	Penulis	Tahun	Relevansi Terhadap Penelitian
1	Good Governance Sebagai Suatu Konsep dan Mengapa Penting dalam Sektor Publik dan Swasta (Suatu Pendekatan Ekonomi Kelembagaan)	Kharisma, Bayu	2014	Mendasari teori tentang <i>good governance</i>
2	The evaluating of good governance practices in Iraqi local administrations	Anwar Sharif, Atheer Ahmed dhiaa aldeen, S.	2021	Mendasari teori tentang <i>good governance</i>
3	Corporate governance in developing economies	McGee, Robert W	2009	Mendasari teori tentang <i>good governance</i>
4	Good governance practices by local administration in Jordan and USA	Yaghi, Abdulfattah	2008	Mendasari teori tentang <i>good governance</i>
5	From intentions to actions: A theory of planned behavior	Ajzen, Icek	1985	Mendasari teori perilaku terencana dan bagaimana dapat berdampak pada kepatuhan wajib pajak

No	Judul Literatur	Penulis	Tahun	Relevansi Terhadap Penelitian
6	Tax challenges of E-commerce in Nigeria: The panacea for legal jurisprudence	Opapa, L C	2014	Menjelaskan definisi dan konsep dasar <i>e-commerce</i>
7	The use of e-commerce and the COVID-19 outbreak: A panel data analysis in Japan	Kawasaki, Tomoya Wakashima, Hisayuki Shibasaki, Ryuichi	2022	Menjelaskan dasar perkembangan <i>e-commerce</i> di masa pandemi
8	Innovation in online food delivery: Learnings from COVID-19	Gavilan, Diana Balderas- Cejudo, Adela Fernández- Lores, Susana Martinez- Navarro, Gema	2021	Menjelaskan perkembangan restoran berbasis daring atau <i>e-commerce</i>
9	E – Commerce and Tax Revenue	Agbo, Elias Igwebuike Nwadiakor, E. O.	2020	Mendasari teori tentang <i>e-commerce</i> dan tantangan pajak yang dihadapi
10	Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 22 Tahun 1999 Tentang Pemerintahan Daerah	Pemerintah Republik Indonesia	1999	Mendasari teori tentang otonomi daerah

No	Judul Literatur	Penulis	Tahun	Relevansi Terhadap Penelitian
11	Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah	Pemerintah Republik Indonesia	1999	Mendasari teori tentang desentralisasi fiskal
12	On economic growth and investment income taxation in a creative region	Donovan, Pierce J. Batabyal, Amitrajeet A.	2015	Menjelaskan pengaruh pajak terhadap pertumbuhan ekonomi
13	Analisis Optimalisasi Potensi Daerah untuk Meningkatkan Pendapatan Asli Daerah Kota Malang	Triarda, Reza Damayanti, Ratnaningsih	2021	Mendasari teori optimalisasi pendapatan daerah
14	Optimalisasi Potensi Pajak Dan Retribusi Dalam Meningkatkan Pendapatan Asli Daerah (Pad) Kota Ambon	Tupamahu, Maria K. Oppier, Hermi Rijoly, Jacobus. C.D.	2019	Mendasari teori optimalisasi pajak untuk peningkatan pendapatan daerah
15	Dampak Pandemi COVID-19 Terhadap Kinerja Keuangan Daerah Kabupaten Minahasa Tenggara	Onibala, Anjelia Rotinsulu, Tri Oldy Rorong, Ita Pingkan Fasnje	2021	Menjelaskan pengaruh pandemi pada kinerja keuangan daerah

No	Judul Literatur	Penulis	Tahun	Relevansi Terhadap Penelitian
16	From “need to know” to “need to share”: Tangled problems, information boundaries, and the building of public sector knowledge networks	Dawes, Sharon S Cresswell, Anthony M Pardo, Theresa A	2009	Menjelaskan permasalahan kebijakan pada era perkembangan teknologi
17	Unpacking the role of technology, leadership, governance and collaborative capacities in inter-agency collaborations	Gasco- hernandez, Mila Gil-garcia, J Ramon Luna-reyes, Luis F	2022	Menjelaskan permasalahan kebijakan pada era perkembangan teknologi
18	Dynamic Capabilities: What Are They?	Eisenhardt, Kathleen M. Martin, Jeffrey A.	2000	Mendasari terori <i>dynamic capabilities</i> sekaligus dasar perumusan variabel pengawasan pajak berbasis teknologi sebagai variabel moderasi
19	Analysis of Anthesedent and Taxpayer Awareness Consequents of Compliance Levels in Fullfill Its Taxation Obligations	Setyadi, M. Gunawan Sumarsono, N. Dicky	2020	Menjelaskan pengaruh kesadaran wajib pajak terhadap penghindaran pajak

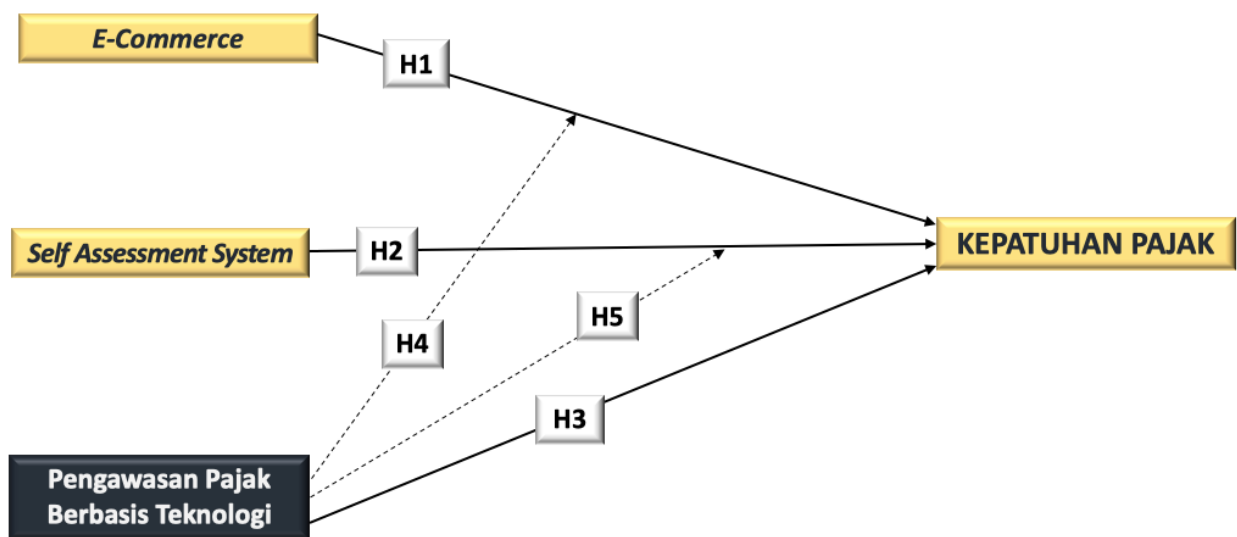
No	Judul Literatur	Penulis	Tahun	Relevansi Terhadap Penelitian
20	Pengaruh Pengetahuan Perpajakan, Self Assesment System, E-Filing dan Sanksi Pajak Terhadap Motivasi Wajib Pajak Orang Pribadi dalam Membayar Pajak (Studi Kasus Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Yogyakarta)	Erawati, Teguh Pelu, Gloria Maindo Mau	2021	Menjelaskan pengaruh <i>self assessment system</i> dan pengetahuan perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak
21	From intentions to actions: A theory of planned behavior	Ajzen, Icek	1985	Mendasari teori pengaruh pengetahuan dan tingkat kesadaran terhadap kepatuhan wajib pajak dari perspektif <i>theory of planned behaviour</i> (TPB)
22	Pengaruh tata kelola perusahaan terhadap penghindaran pajak	Puspita, Silvia Ratih Harto, Puji	2014	Mendasari konsep dasar penghindaran pajak
23	Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Penghindaran Pajak Pada perusahaan Manufaktur di BEI	Ulbilad, M D Karmudiandri, A	2021	Menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi penghindaran pajak

No	Judul Literatur	Penulis	Tahun	Relevansi Terhadap Penelitian
24	E-commerce, Automatic Exchange of Information, Self Assesment, dan Niat Penghindaran Pajak	Aprilina, Vita	2020	Menjelaskan pengaruh <i>e-commerce</i> dan <i>self assessment system</i> dalam penghindaran pajak
25	Pengaruh Self Assessment System, E-Commerce dan Keterbukaan Akses Informasi Rekening Bank Terhadap Niat Melakukan Penghindaran Pajak	Wardani, Dewi Kusuma Nurhayati, Nila	2019	Menjelaskan pengaruh <i>e-commerce</i> dan <i>self assessment system</i> dalam penghindaran pajak
23	Tax avoidance, corporate governance, and corporate social responsibility: The case of the Egyptian capital market	Abdelfattah, Tarek Aboud, Ahmed	2020	Menjelaskan hubungan penghindaran pajak dengan <i>good corporate governance</i>
24	The relationship between tax avoidance, company characteristics and corporate governance: Evidence from Greece	Chytis, Evangelos Tasios, Stergios Georgopoulos, Ioannis Hortis, Zois	2019	Menjelaskan hubungan penghindaran pajak dengan <i>good corporate governance</i>
25	Tax Avoidance Through E- Commerce and Cross-Border Shopping	Harbolt, Benjamin	2019	Mendasari teori penghindaran pajak melalui <i>platform e-commerce</i>

No	Judul Literatur	Penulis	Tahun	Relevansi Terhadap Penelitian
26	The Role of Taxation Problems on the Development of E- Commerce	Yapar, Burcu Kuzucu Bayrakdar, Seda Yapar, Mustafa	2015	Mendasari teori permasalahan dan tantangan perpajakan melalui <i>platform e-commerce</i>
27	E-Commerce and electronic taxation in Nigeria	Arinze, Uchechukwu Christian Ebem, Deborah U Eneh, Agozie Ezugwu, Obianuju Assumpta	2018	Mendasari teori permasalahan dan tantangan perpajakan melalui <i>platform e-commerce</i>

Sumber: Hasil Sintesis Penelitian, 2023

Berdasarkan review serta sintesis literatur pada tabel 2.2 di atas, dirumuskan suatu model empirik penelitian. Model ini mengakomodir variabel *e-commerce* dan *self assessment system* sebagai variabel independen dan kepatuhan pajak sebagai variabel dependen. Selain itu, pada model ini juga dikembangkan variabel moderasi yang diyakini mampu memoderasi pengaruh antar variabel. Struktur model empirik yang dikembangkan dapat diamati pada gambar 2.6 berikut ini :



Gambar 2. 6 Model Empirik Penelitian

Gambar 2.6 di atas menunjukkan jika terdapat variabel moderasi yakni pengawasan pajak restoran berbasis teknologi. Variabel ini didasari oleh adaptasi dinamis teknologi (Eisenhardt & Martin, 2000), praktik *good governance* (Yaghi, 2008), dan *voluntary tax compliance* (Kirchler et al., 2008). Variabel ini ditambahkan untuk mengamati seberapa jauh adaptasi teknologi dari suatu kebijakan mampu memoderasi pengaruh variabel independen terhadap kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajak restorannya (Ajzen, 1985; Dawes et al., 2009; Eisenhardt & Martin, 2000; Wardani & Nurhayati, 2019).

2.16. Hipotesis Penelitian

Berdasarkan *review* literatur yang dilakukan, maka dirumuskan hubungan kausalitas antar variabel dalam bentuk hipotesis sebagai berikut:

2.16.1. Pengaruh sistem pembayaran pajak *e-commerce* terhadap tingkat kepatuhan pajak restoran

Stiglitz (1985) dalam penelitiannya yang berjudul *The General Theory of Tax Avoidance* menyatakan bahwa peluang terjadinya tindak penghindaran pajak

bergantung pada regulasi dan keketatan sistem yang berlaku. Longgarnya regulasi dan sistem perpajakan, dapat menciptakan celah-celah baru bagi wajib pajak untuk tidak patuh dalam membayarkan pajaknya (Stiglitz, 1985).

Pendapat ini, sejalan dengan Kirchler et al. (2008) yang mengemukakan bahwa untuk mencapai *voluntary tax compliance* diperlukan *authorities trust* melalui regulasi perpajakan yang tepat. Regulasi serta keketatan sistem perpajakan yang tepat mampu menutup celah penghindaran pajak sehingga meningkatkan kemungkinan bagi wajib pajak untuk patuh dalam membayarkan pajaknya.

Sementara itu, perluasan layanan restoran melalui *e-commerce* telah memunculkan tantangan baru dalam perpajakan (Agbo & Nwadiakor, 2020). Kebaharuan sistem pembayaran yang dihadirkan *e-commerce* masih belum diakomodir oleh regulasi perpajakan yang berlaku. Berdasarkan penelitian Galuh (2020) sistem pembayaran pajak restoran *e-commerce* ini masih belum secara jelas menyatakan jenis pajak yang dibayarkan. Hal ini memunculkan persepsi bahwa pajak restoran sudah dibayar meskipun faktanya hanya PPh yang dibayarkan.

Munculnya persepsi yang salah ini, disebabkan oleh tidak transparannya sistem pembayaran pajak otomatis pada restoran berbasis *e-commerce* (Galuh, 2020). Hal ini dapat membuat wajib pajak restoran secara tidak sadar tidak mematuhi pembayaran pajaknya. Pasalnya, sistem pembayaran pajak yang tidak transparan ini memungkinkan munculnya celah-celah penghindaran pajak yang kemudian mempengaruhi kepatuhan pajak wajib pajak restoran.

Munculnya celah-celah penghindaran yang menyebabkan penurunan kepatuhan pajak ini, dijelaskan oleh Stiglitz (1985) dalam prinsip penghindaran pajak yang diantaranya ialah penundaan pembayaran, arbitrase antar individu, dan

arbitrase antar pendapatan dengan perlakuan pajak berbeda. Celah-celah ini muncul akibat tidak jelasnya jenis pajak yang sudah dibayarkan secara otomatis. Hal tersebut dapat membentuk persepsi pembayaran pajak yang salah (Galuh, 2020).

Berdasarkan prinsip-prinsip yang dikemukakan oleh Stiglitz (1985), serta gambaran model transaksi bisnis restoran berbasis *e-commerce* (Arinze et al., 2018; Galuh, 2020) dapat dikatakan jika sistem pembayaran pajak *e-commerce* memiliki pengaruh terhadap kepatuhan pajak yang terjadi. Hal ini didasari oleh peluang tindak penghindaran yang muncul bergantung dengan keketatan sistemnya.

Hal tersebut, dijelaskan oleh Aprilina (2020) dalam penelitiannya yang menemukan bahwa *e-commerce* berpengaruh positif dengan nilai yang signifikan terhadap niat penghindaran pajak. Selain itu, Agbo & Nwadiolor, (2020) juga menegaskan hasil ini, dengan menyatakan bahwa *e-commerce* berpengaruh negatif terhadap kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajaknya. Kepatuhan pajak restoran ini tentunya akan berdampak kepada penerimaan pajak daerah.

Kendati demikian, Harbolt (2019) menyatakan dalam penelitiannya jika kebijakan dan kepastian hukum yang jelas, justru dapat mengurangi penghindaran pajak pada *platform e-commerce*. Pernyataan tersebut, menegaskan jika sistem pembayaran pajak dalam *platform e-commerce* serta regulasi perpajakan yang baik mampu menekan tingkan penghindaran pajak. Berdasarkan temuan dan pendapat-pendapat ini, maka dirumuskan hipotesis yang menjelaskan hubungan kausalitas *e-commerce* terhadap penghindaran pajak restoran sebagai berikut.

H1. Semakin baik sistem pembayaran pajak *platform e-commerce* untuk restoran maka semakin meningkat kepatuhan pajak wajib pajak restoran.

2.16.2. Pengaruh *self assessment system* terhadap tingkat kepatuhan pajak

Self assessment system merupakan sistem pemungutan pajak yang memberikan otoritas penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pembayaran pajaknya (Erawati & Pelu, 2021; Setyadi & Sumarsono, 2020). Pada praktiknya, *self assessment system* ini seringkali memunculkan celah untuk tindak penghindaran pajak (Setyadi & Sumarsono, 2020).

Munculnya celah tidak penghindaran pajak ini disebabkan oleh keleluasaan yang dimiliki oleh wajib pajak. Sebagaimana dijelaskan oleh Stiglitz (1985) dalam *The General Theory of Tax Avoidance*, bahwa pada dasarnya tindak penghindaran pajak dilakukan dengan tiga prinsip, penundaan, arbitrase antar individu, dan arbitrase antar pendapatan. Ketiga prinsip ini dapat dengan mudah dilakukan ketika sistem yang tidak optimal, sebab besar keleluasaan yang dimiliki wajib pajak.

Kemudahan tindak penghindaran akibat keleluasaan wajib pajak ketika sistem tidak berjalan optimal, ditegaskan oleh Stiglitz (1985) dalam penelitiannya. Ia menyatakan bahwa ketiga prinsip dasar penghindaran pajak ini, bergantung pada regulasi dan keketatan sistem perpajakan yang berlaku (Stiglitz, 1985). Menurutny, regulasi dan keketatan sistem dapat mempersempit peluang bagi wajib pajak untuk melakukan tindak penghindaran pajak (Stiglitz, 1985).

Melalui regulasi dan keketatan sistem yang tepat, *self assessment system* diyakini mampu menstimulasi kepatuhan wajib pajak. Hal ini disebabkan oleh kepercayaan pemerintah kepada wajib pajak untuk melakukan pembayarannya secara mandiri (Erawati & Pelu, 2021; Wardani & Nurhayati, 2019). Kepercayaan pemerintah ini diyakini dapat membangun *trust relationship* dengan wajib pajak

sebagaimana dijelaskan dalam *slippery slope framework* (Kirchler et al., 2008).

Berdasarkan *slippery slope framework* oleh Kirchler et al. (2008) hubungan saling percaya antar pemerintah dan wajib pajak ini mampu membangun kepatuhan pajak yang dikenal dengan *voluntary tax compliance*. Kirchler et al. (2008) juga menambahkan jika *voluntary tax compliance* dapat membangun hubungan saling suportif antar kedua pihak layaknya penyedia jasa dan kliennya.

Sementara itu, regulasi dan keketatan sistem yang belum optimal pada praktik *self assessment system* memunculkan kasus penghindaran pajak pada restoran berbasis *e-commerce*. Tidak transparannya model bisnis *e-commerce* terkait pembayaran pajak restoran memberikan peluang lebih dalam tindak penghindaran pajak sehingga dapat menurunkan tingkat kepatuhan wajib pajak (Arinze et al., 2018; Galuh, 2020; Erawati & Pelu, 2021; Setyadi & Sumarsono, 2020).

Hal tersebut dibenarkan oleh Wardani & Nurhayati (2019) dalam penelitiannya yang menemukan bahwa sistem pemungutan pajak dengan *self assessment system* memiliki pengaruh signifikan terhadap niat penghindaran pajak. Temuan ini, juga diperkuat oleh Setyadi & Sumarsono (2020) dalam penelitiannya yang menemukan hasil serupa. Temuannya menunjukkan bahwa pengetahuan wajib pajak terkait *self assessment system* serta tanggung jawabnya dapat menurunkan penghindaran pajak (Setyadi & Sumarsono, 2020).

Namun, terdapat penelitian lain yang justru bertentangan dengan hasil ini. Aprilina (2020) dalam penelitiannya tentang *E-commerce, self assessment system*, dan penghindaran pajak menemukan bahwa *self assessment system* sebagai sistem pemungutan pajak justru tidak memiliki pengaruh signifikan

terhadap penghindaran yang dilakukan oleh wajib pajak. Hal ini tentunya saling kontra dengan temuan sebelumnya yang menunjukkan adanya pengaruh signifikan dari *self assessment system* terhadap kepatuhan pajak.

Kendati demikian, hipotesis yang dirumuskan pada penelitian ini berposisi dimana *self assessment system* memiliki pengaruh positif pada kepatuhan pajak. Hal ini didasari oleh sistem perhitungan mandiri yang memberi otoritas penuh pada wajib pajak menghadirkan celah lebih untuk yang berpotensi menurunkan kepatuhan pajak (Galuh, 2020; Setyadi & Sumarsono, 2020). Berdasarkan temuan- temuan tersebut, dirumuskan suatu hipotesis penelitian sebagai berikut:

H2. Semakin baik proses *self assessment system* maka semakin meningkat kepatuhan pajak wajib pajak restoran.

2.16.3. Pengaruh pengawasan pajak berbasis teknologi terhadap tingkat penghindaran pajak

Kompleksitas yang muncul akibat perkembangan teknologi menyebabkan munculnya masalah-masalah baru di sektor perpajakan (Harbolt, 2019). Pada konteks restoran berbasis *e-commerce* misalnya, pelacakan hasil transaksi, transparansi pembayaran pajak, serta pengawasan pembayaran pajaknya menjadi lebih rumit akibat perkembangan teknologi (Agbo & Nwadior, 2020; Galuh, 2020). Kerumitan ini menuntut adanya adaptasi dari otoritas pajak untuk kemudian menyesuaikan kebijakannya dengan perkembangan teknologi.

Adaptasi kebijakan untuk berkembang mengikuti perubahan teknologi dan zaman tentunya penting bagi suatu kebijakan agar tetap relevan. Wibawa (2012) mengatakan bahwa adaptasi teknologi dapat meningkatkan kualitas

kebijakan melalui peningkatan transparansi, partisipasi, dan efisiensi. Menurutnya, transparansi dapat ditingkatkan melalui keterbukaan akses informasi, partisipasi dapat ditingkatkan melalui keleluasaan dan keterlibatan, serta efisiensi melalui percepatan arus informasi dengan adaptasi teknologi (Wibawa, 2012).

Adaptasi dalam bentuk modernisasi kebijakan perpajakan, pada dasarnya merupakan langkah pemerintah untuk meningkatkan *government trust* melalui konstruksi sistem perpajakan ideal yang tidak mempersulit wajib pajak (Friskianti & Handayani, 2014). Sebagaimana dijelaskan oleh Indriyani, Nurlaela, & Wahyuningsih (2016) bahwa sistem perpajakan yang baik akan mendorong masyarakat untuk mematuhi kewajiban pajaknya. Dorongan tersebut, ia jelaskan muncul melalui rasa percaya terhadap pemerintah sebagai otoritas pajak.

Munculnya dorongan untuk mematuhi kewajiban pajak sebab rasa percaya akan otoritas pajak dijelaskan oleh Kirchler et al. (2008) dalam *voluntary tax compliance* dimana masyarakat dapat mematuhi pajaknya secara sukarela sebab rasa percaya atau yang ia sebut sebagai *authorities trust*. Menurut Kirchler et al. (2008) *authorities trust* muncul ketika ada hubungan timbal balik positif antara masyarakat sebagai wajib pajak dengan pemerintah sebagai otoritas pajak.

Melalui adaptasi teknologi terutama dalam pengawasan pajak, wajib pajak dapat dimudahkan di berbagai tahap dalam pembayaran kewajiban pajaknya (Farida, 2019). Kemudahan pada proses di berbagai tahap pelaporan dan pembayaran pajak ini, dianggap mampu meningkatkan kualitas sistem perpajakan (Indriyani et al., 2016). Peningkatan kualitas tersebut diharapkan mampu meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Ardyaksa & Kiswanto, 2014).

Beberapa penelitian terdahulu, telah mengamati bagaimana adaptasi teknologi dalam perpajakan mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Awaloedin & Maulana (2018) dalam penelitiannya menemukan bahwa penerapan teknologi sistem *e-filling* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi KPP Depok. Sejalan dengan temuan tersebut Chusaeni & Oktaviani (2018) juga menemukan bahwa sistem *e-filling* berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pajak dengan penguasaan teknologi dan persepsi pengguna akan kemudahan sebagai pemoderasi kecenderungan penggunaannya.

H3. Semakin baik pengawasan pajak restoran berbasis teknologi maka semakin meningkat kepatuhan pajak wajib pajak restoran.

2.16.4. Pengawasan pajak berbasis teknologi pada pengaruh *e-commerce* terhadap penghindaran pajak restoran

Menjamurnya restoran berbasis *e-commerce* beserta ragam tantangan baru yang dibawanya, tentunya menuntut perlunya suatu adaptasi (Agbo & Nwadiolor, 2020). Sulitnya pelacakan transaksi serta model bisnis yang tidak transparan dalam pembayaran pajaknya memberikan celah-celah baru bagi wajib pajak restoran untuk melaksanakan tindak penghindaran pajak (Arinze et al., 2018; Galuh, 2020). Hal ini tentu akan berdampak pada penerimaan pajak serta pembangunan daerah sebab peran pajak sebagai sumber pendanaan pelaksanaan otonomi daerah (B. Wahab Thalib et al., 2020; Bimonte & Stabile, 2015; Worumi, 2018).

Sebagaimana dijelaskan oleh Stiglitz (1985) bahwa tindak penghindaran pajak terjadi akibat adanya peluang yang muncul dari regulasi dan kelonggaran sistem. Peluang ini memungkinkan wajib pajak untuk melakukan salah satu dari

tiga prinsip penghindaran pajak baik menunda maupun memanipulasi biaya tanggungan (Stiglitz, 1985). Oleh sebab itu, sistem pembayaran pajak *e-commerce* yang membuat celah-celah baru ini perlu segera ditangani. Hal ini dilakukan untuk membuat wajib pajak tetap mematuhi kewajiban membayar pajaknya.

Pemerintah sebagai otoritas pajak, perlu melakukan adaptasi baik dalam regulasi maupun keterbukaan informasi untuk menyesuaikan dengan berkembangnya teknologi *e-commerce* (Agbo & Nwadior, 2020; Dawes et al., 2009; Setyadi & Sumarsono, 2020). Sebagaimana dijelaskan oleh Harbolt (2019) yang mengatakan bahwa kejelasan, kebijakan, serta kepastian hukum dapat mengurangi penghindaran pajak yang pada *platform e-commerce*.

Perubahan cepat yang dihadirkan *e-commerce* dalam sektor pajak restoran harus direspon dengan cepat. Hal ini dimaksudkan untuk mencegah munculnya celah-celah tindak penghindaran pajak pada restoran berbasis *e-commerce* (Dawes et al., 2009; Eisenhardt & Martin, 2000). Bentuk respon cepat ini merupakan suatu adaptasi yang dikenal dengan *dynamic capabilities* (Eisenhardt & Martin, 2000). Salah satu bentuk adaptasi ini ialah pengaplikasian teknologi dalam pengawasan pajak restoran (Agbo & Nwadior, 2020; Eisenhardt & Martin, 2000).

Penerapan *dynamic capabilities* dalam adaptasi teknologi, diyakini mampu menghasilkan regulasi serta keketatan sistem yang optimal dan dapat menyesuaikan dengan perkembangan dinamis *e-commerce* Agbo & Nwadior, 2020; Eisenhardt & Martin, 2000). Melalui regulasi dan keketatan sistem ini, celah-celah penghindaran pajak dapat ditutup dan mempersempit peluang dilakukannya tindak penghindaran (Stiglitz, 1985). Hal ini kemudian ditegaskan

juga oleh Harbolt, (2019) yang mengatakan bahwa kejelasan peraturan yang baik justru mampu menekan tindak penghindaran pajak pada *platform e-commerce*.

Selain pada regulasi, adaptasi yang dilakukan juga berbentuk keterbukaan informasi berbasis teknologi. Hal ini dimaksudkan agar wajib pajak memiliki akses informasi terkait kewajiban pembayarannya serta manfaat yang didapatkan dari pembayaran tersebut (Abdelfattah & Aboud, 2020; Agbo & Nwadiakor, 2020). Keterbukaan informasi tersebut diyakini dapat mempengaruhi perilaku wajib pajak untuk lebih patuh melalui rasa percaya sebagaimana dijelaskan dalam *theory of planned behavior* yakni *behavioral belief* yakni perubahan perilaku sebab diketahuinya manfaat yang didapat dari perilaku tersebut (Ajzen, 1985).

Berdasarkan pendapat tersebut, dirumuskan suatu variabel yang dianggap dapat memoderasi pengaruh *e-commerce* terhadap kepatuhan pajak wajib pajak restoran. Pada variabel moderasi pengawasan pajak restoran berbasis teknologi ini, dirumuskan juga suatu hipotesis penelitian sebagai berikut.

H4 Pengawasan pajak restoran berbasis teknologi mampu memoderatori peran *e-commerce* dalam meningkatkan kepatuhan pajak wajib pajak restoran. Sehingga, semakin baik pengawasan pajak berbasis teknologi akan semakin tinggi peran *e-commerce* dalam meningkatkan kepatuhan pajak.

2.16.5. Pengawasan pajak berbasis teknologi pada pengaruh *self assessment system* terhadap penghindaran pajak restoran

Penghindaran pajak melalui sistem *self assessment* muncul akibat adanya celah-celah perpajakan (Erawati & Pelu, 2021). Celah perpajakan yang muncul pada sistem pembayaran dengan *self assessment system* ini tentu

memerlukan perhatian khusus. Sistem pembayaran dimana restoran berbasis *e-commerce* menghitung, membayar, dan melaporkan secara mandiri, memberikan celah adanya manipulasi pajak yang dilakukan oleh restoran (Setyadi & Sumarsono, 2020). Celah-celah perpajakan ini, dikatakan oleh (Stiglitz (1985) dapat membuka peluang untuk wajib pajak melakukan tindak penghindaran. Menurutnya, hal ini disebabkan oleh adanya celah yang memungkinkan wajib pajak untuk melakukan tiga prinsip penghindaran pajak melalui otoritas penuh dan keleluasaan bagi wajib pajak untuk mengatur pajaknya sendiri (Stiglitz, 1985).

Oleh sebab itu penting bagi pemerintah sebagai otoritas pajak dalam membenahi regulasi dan keketatan sistem pada *self assessment system*. Melalui regulasi dan sistem yang tepat, sistem pembayaran mandiri ini mampu membangun *trust relationship* antar pemerintah dan wajib pajak (Kirchler et al., 2008). Hal ini dijelaskan dalam *slippery slope framework* tentang kepatuhan pajak yang dikembangkan oleh Kirchler et al. (2008) dimana pemberian kepercayaan antar kedua pihak mampu menciptakan *voluntary tax compliance*.

Voluntary tax compliance merupakan kepatuhan pajak yang dicapai secara sukarela (Kirchler et al., 2008). Menurut Benk (2012), kepatuhan ini terbentuk akibat munculnya rasa saling percaya antar pemerintah sebagai otoritas pajak dan wajib pajak. *Voluntary tax compliance* ini, dapat tercapai dengan menggunakan pendekatan-pendekatan psikologis pada penerapan pajak seperti rasa saling percaya antar kedua belah pihak (Kirchler et al., 2008). Tercapainya *tax compliance* melalui *self assessment system* dengan regulasi dan keketatan sistem yang tepat, menandakan bahwa *self assessment system* memiliki pengaruh pada penghindaran pajak sesuai dengan regulasi dan keketatan sistemnya.

Pada uraian sebelumnya, dibenarkan jika menurut temuan penelitian Wardani & Nurhayati (2019) *self assessment system* memiliki pengaruh signifikan dalam penghindaran pajak. Hal ini berarti bahwa proses *self assessment system* yang baik dapat meningkatkan kepatuhan pajak wajib pajak (Erawati & Pelu, 2021; Wardani & Nurhayati, 2019). Oleh sebab itu, pemerintah sebagai otoritas pajak perlu beradaptasi dengan perkembangan dan menyesuaikan kembali regulasi serta keketatan sistem pada *self assessment system* untuk pembayaran pajak.

Pentingnya adaptasi regulasi dan informasi untuk pengoptimalan *self assessment system* dalam pemungutan pajak restoran dijelaskan oleh Dawes et al. (2009) yang menyatakan pentingnya adaptasi teknologi dalam pengembangan kebijakan. Bentuk pengaplikasian teknologi sebagai upaya adaptasi terhadap perkembangan yang terjadi dilakukan untuk meningkatkan kualitas sistem perpajakan. Melalui peningkatan kualitas sistem perpajakan, proses *self assessment system* dapat diadaptasi menyesuaikan perkembangan restoran *e-commerce*. Adaptasi ini dapat berupa adaptasi regulasi serta keterbukaan informasi.

Adaptasi regulasi yang dilakukan diyakini dapat mengetatkan pemungutan pajak khususnya pada restoran berbasis *e-commerce* dengan penyesuaian- penyesuaian teknologi yang diperlukan. Pengetatan dan adaptasi regulasi, dibenarkan oleh Stiglitz (1985) yang keketatan sistem dan regulasi yang berlaku berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan pajak dari wajib pajak yang dapat tercipta. Sementara itu adaptasi informasi mampu memberikan akses informasi bagi wajib pajak restoran untuk memahami rangkaian proses pembayaran pajak melalui *self assessment system*. Berdasarkan uraian ini, dikembangkan hipotesis

penelitian untuk variabel moderasi sebagai berikut.

H5. Pengawasan pajak restoran berbasis teknologi mampu memoderatori peran *self assessment system* dalam meningkatkan kepatuhan pajak wajib pajak restoran. Sehingga, semakin baik pengawasan pajak berbasis teknologi akan semakin tinggi peran *self assessment system* dalam meningkatkan kepatuhan pajak wajib pajak restoran.