

Peran Sanksi Pajak dalam Memoderasi Kepatuhan Wajib Pajak Pribadi di Yogyakarta

Budi Setyanta

Fakultas Ekonomi Universitas Janabadra Yogyakarta
Email: setyantabudi@gmail.com

Dewi Puspitasari

Fakultas Ekonomi Universitas Janabadra Yogyakarta
Email: dewi87puspitasari@gmail.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menentukan peran sanksi pajak dalam memoderasi perilaku kepatuhan wajib pajak pribadi di Yogyakarta. Pengambilan 174 sampel penelitian dengan menggunakan metode convenience sampling Uji statistik dalam penelitian ini menggunakan Structural Equation Modeling. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa sanksi pajak memoderasi perilaku kepatuhan pajak pribadi. Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan penegakan hukum sebagai variabel pemoderasi.

Kata Kunci: Sikap; Norma Subyektif; Niat; Kepatuhan Pajak.

Abstract

This study aims to determine the role of tax sanctions in moderating the behavior of personal taxpayer tax compliance in Yogyakarta. The number of samples in this study was 174 collected through convenience sampling techniques. Statistical tests use structural equation tests. The results of this study indicate that tax sanctions moderate the behavior of personal taxpayer compliance. Future studies can consider law enforcement as a moderating variable.

Keywords: Attitude, Subjective Norms, Intentions, Tax Compliance

A. PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber penerimaan negara yang utama (www.kemenkeu.go.id, 2018), sehingga kepatuhan masyarakat untuk membayar pajak sangat penting bagi capaian target pajak. Capaian pajak tahun 2017 hanya 89,4% dari target APBN-P, meskipun tumbuh 3,8% dibanding tahun 2016. Pertumbuhan pajak tahun 2017 dipengaruhi oleh meningkatnya jumlah setoran pajak orang pribadi yang sebesar 47,32% sebagai akibat dari bertambahnya jumlah wajib pajak orang pribadi sebesar 10,1% dibandingkan tahun 2016 (www.kemenkeu.go.id, 2018).

Perpajakan Indonesia menganut sistem *Self Assesment System* sehingga perhitungan, pelaporan dan pembayaran pajak dilakukan oleh wajib pajak (Pusdiklat Pajak, 2017). Potensi permasalahan pada sistem *Self Assesment System* adalah keberhasilan capaian penerimaan pajak tergantung pada kepatuhan pajak. Pelaksanaan sistem pajak *Self Assesment System* akan meningkatkan peran pengawasan petugas pajak untuk menghindari tindak pidana pajak (Pusdiklat Pajak, 2017). Hak negara untuk menegakan hukum atas ketidakpatuhan pajak diatur oleh Undang-undang UU No 16 Tahun 2009 yang bertujuan untuk memastikan penerimaan negara dari sektor perpajakan (Ningrum et al., 2016). Konsekuensi negatif yang diterima wajib pajak sebagai akibat dari melanggar undang-undang perpajakan diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan pajak.

Hukuman bagi ketidakpatuhan pajak merupakan resiko yang dipersepsikan berbeda pada setiap orang, karena resiko merupakan penilaian subyektif terjadinya peluang yang merugikan

(Sjöberg *et al.*, 2004). Pada penelitian ini persepsi hukuman yang merupakan sanksi pajak dikonsepsikan sebagai variabel eksternal yang memoderasi perilaku kepatuhan pajak.

Kepatuhan pajak dapat diidentifikasi dari niat kepatuhan pajak (Bobek dan Hatfield 2003), karena niat merupakan prediktor perilaku sehingga kemampuan niat untuk memprediksi perilaku merupakan hal terpenting pada hubungan niat dan perilaku (Ajzen, 2005). Dalam konteks keperilakuan, niat berperilaku dipengaruhi oleh keyakinan dan evaluasi seseorang terhadap suatu obyek serta tekanan lingkungan agar seseorang bertindak atau tidak bertindak terhadap suatu obyek (Ajzen, 2005). Beberapa penelitian sebelumnya mengindikasikan pentingnya memahami keperilakuan pajak untuk meningkatkan kepatuhan pajak.

Kegagalan meningkatkan kepatuhan pajak karena tidak mempertimbangkan perilaku wajib pajak (Gemmell dan Hasseldine, 2013), sehingga untuk meningkatkan kepatuhan pajak perlu memahami moral dan norma sosial wajib pajak (Tyler, 2006) karena kepatuhan pajak dipengaruhi oleh faktor psikologi sosial (Kirchler, 2007). Penelitian Al- Zaqeba *et al.*, (2018) mengidentifikasi bahwa kepatuhan pajak dipengaruhi oleh niat dan norma subyektif, hal ini mengindikasikan bahwa keperilakuan kepatuhan pajak juga dipengaruhi oleh tekanan orang lain (Battiston dan Gamba, 2016).

Pendekatan keperilakuan untuk mengidentifikasi variabel yang memengaruhi kepatuhan pajak penting untuk dilakukan, karena pendekatan pengawasan dan penegakan hukum yang selama ini dilakukan belum mampu meningkatkan kepatuhan pajak secara maksimal (Togler, 2003; Batrancea *et al.*, 2012), karena hukuman bukan merupakan alasan utama kepatuhan pajak (Devos, 2014; Swistak, 2016). Sebagai upaya meningkatkan kepatuhan pajak, selain melakukan pembinaan dan pengawasan kepatuhan pajak, sebaiknya pemerintah juga mulai menggunakan pendekatan keperilakuan dengan mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan pajak.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengidentifikasi variabel keperilakuan yang memengaruhi kepatuhan pajak pada wajib pajak orang pribadi, sehingga dapat disusun suatu strategi meningkatkan kepatuhan pajak dengan mempertimbangkan variabel-variabel keperilakuan tersebut. Penelitian ini penting dilakukan karena pengaruh sanksi pajak sebagai variabel pemoderasi belum terjabarkan pada penelitian keperilakuan pajak sebelumnya.

Penelitian ini diharapkan dapat meningkatkan kemampuan penelitian bagi pengusul serta memberikan peta jalan penelitian yang kompetitif.

B. TINJAUAN PUSTAKA

Sikap merupakan keyakinan bahwa suatu perilaku tertentu akan memiliki konsekuensi positif atau negatif yang dibentuk oleh keyakinan seseorang terhadap suatu perilaku tertentu dan persepsi terhadap konsekuensi dari perilaku tersebut (Ajzen, 2005). Hal ini mengindikasikan bahwa perilaku tertentu yang diyakini dan dipersepsikan memiliki konsekuensi positif akan berdampak positif terhadap niat berperilaku, karena niat berperilaku dibentuk salah satunya oleh sikap berperilaku (Ajzen, 2005), karena sikap merupakan disposisi dari niat berperilaku. Sikap bersifat dinamis karena merupakan tanggapan seseorang terhadap keadaan tertentu yang dirasakan (Jain, 20014).

Dalam penelitian ini, sikap dikonsepsikan sebagai keyakinan bahwa kepatuhan pajak memiliki konsekuensi positif, sehingga sikap positif terhadap kepatuhan pajak berpengaruh terhadap niat kepatuhan pajak. Pengaruh sikap terhadap niat berperilaku terkonfirmasi dari penelitian terdahulu yang mengindikasikan bahwa sikap berpengaruh positif terhadap niat kepatuhan pajak (Mukhtaruddin, Saftiana dan Purwihariaty, 2016). Penelitian lain yang dilakukan oleh Salman dan Sarjono (2012) mengindikasikan bahwa sikap kepatuhan pajak mempengaruhi niat kepatuhan pajak. Berdasarkan kajian teori dan penelitian sebelumnya, maka hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah.

H1 : Sikap berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat kepatuhan pajak.

Norma subyektif merupakan persepsi seseorang terhadap pendapat orang lain yang memengaruhi seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku tertentu (Ajzen, 2005). Hal ini mengindikasikan bahwa norma subyektif merupakan suatu bentuk tekanan sosial dalam

perilaku pengambilan keputusan. Pengaruh norma subyektif terhadap perilaku seseorang diukur dari motivasi seseorang untuk mengikuti atau menolak perilaku tertentu dan apakah seseorang melakukan atau tidak melakukan perilaku tertentu (Bobek dan Hatfield, 2003; Mukhtaruddin, Saftiana dan Purwihariaty, 2016; Al- Zaqeba et al, (2018). Norma subyektif berpijak pada keyakinan seseorang terhadap pendapat orang tua, teman, pasangan, saudara, rekan kerja yang dianggap berpengaruh bagi seseorang.

Dalam konteks kepatuhan pajak, norma subyektif merujuk kepada tekanan lingkungan untuk mematuhi pajak. Norma subyektif dianggap berpengaruh terhadap perilaku jika seseorang termotivasi untuk mematuhi pajak dan melakukan kepatuhan pajak. Penelitian terdahulu dengan berbagai latar belakang yang berbeda mengindikasikan bahwa norma subyektif berpengaruh terhadap niat kepatuhan pajak (Bobek dan Hatfield, 2003; Cullis, Jones dan Savoia, 2012).

Berdasarkan kajian teori dan penelitian sebelumnya, maka hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah.

H2 : Norma subyektif berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat kepatuhan pajak

Niat berperilaku merupakan disposisi dari perilaku aktual karena niat mengindikasikan perilaku tertentu yang dipengaruhi oleh kesesuaian antara niat dengan perilaku dalam hal target perilaku, perilaku yang ditampilkan, situasi ketika perilaku terjadi dan waktu pelaksanaan perilaku (Ajzen, 2005). Dalam konteks kepatuhan pajak, niat kepatuhan pajak merupakan prediktor dari kepatuhan pajak sampai perilaku itu benar-benar direalisasikan.

Penelitian terdahulu mengindikasikan bahwa niat kepatuhan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan pajak (Salman dan Sarjono, 2012; Mukhtaruddin, Saftiana dan Purwihariaty, 2016; Al- Zaqeba et al, 2018), hal tersebut memiliki makna bahwa semakin tinggi niat kepatuhan pajak maka kemungkinan peluang ditampilkannya perilaku untuk mematuhi pajak semakin besar.

Berdasarkan kajian teori dan penelitian sebelumnya, maka hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah.

H3 : Niat kepatuhan pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan pajak

Sanksi pajak merupakan hukuman yang diberikan kepada pihak yang melanggar peraturan perpajakan, sehingga sanksi pajak diberlakukan untuk memastikan agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan (Mardiasmo, 2013). Untuk memastikan kepatuhan pajak, negara memiliki kewenangan memberikan sanksi pajak yang diatur oleh Undang-undang UU No 16 Tahun 2009. Pelaksanaan penerapan sanksi pajak selama ini kurang berhasil dalam mencapai target pajak.

Devos (2014) mengindikasikan bahwa sanksi pajak yang dipersepsikan rendah oleh wajib pajak tidak berdampak terhadap kepatuhan pajak, dan penelitian Gemmell dan Ratto (2017) menunjukkan bahwa penunggak pajak tidak menanggapi resiko denda pajak. Sanksi pajak tidak sekedar kurang mampu meningkatkan kepatuhan pajak, tetapi justru menurunkan niat kepatuhan pajak (Mohdalia, Isa, Yusoff, 2014). Temuan penelitian sebelumnya tersebut mengindikasikan bahwa sanksi pajak bukan merupakan variabel utama untuk meningkatkan kepatuhan pajak (Devos, 2014; Swistak, 2016). Hasil yang berbeda diidentifikasi oleh Obid (2004) dan Yunus, Ramli dan Hasan (2017) yang menyatakan bahwa sanksi pajak berpengaruh terhadap kepatuhan pajak.

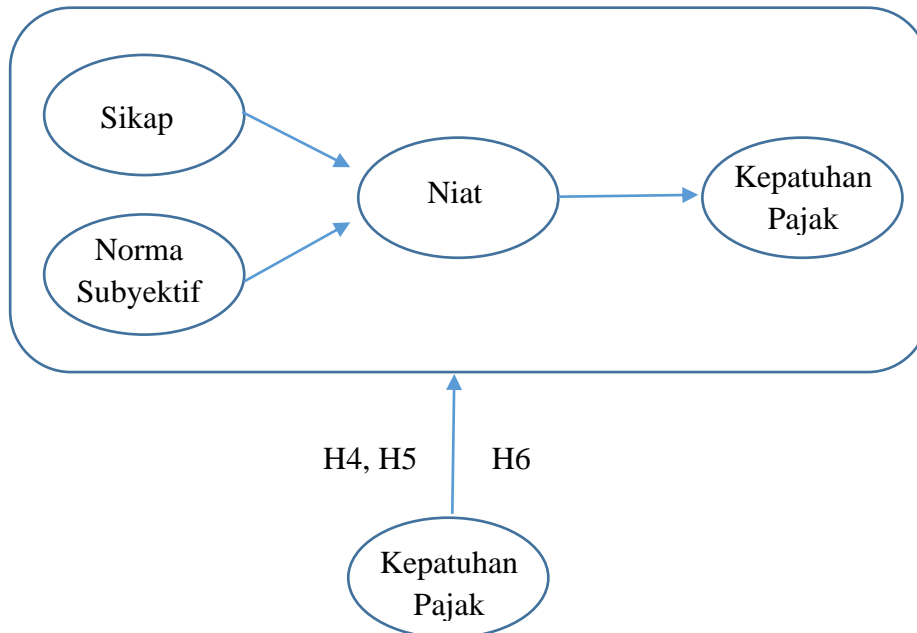
Penelitian sebelumnya tersebut mengindikasikan terdapat ketidakkonsistenan hubungan antara sanksi pajak dengan kepatuhan pajak. Keragaman hasil penelitian tersebut terjadi karena wajib pajak memersepsikan sanksi pajak sebagai resiko yang berbeda pada setiap orang, karena resiko merupakan penilaian subyektif terjadinya peluang yang merugikan (Sjöberg *et al.*, 2004). Hal tersebut mengindikasikan bahwa sanksi pajak dipersepsikan sebagai tinggi dan rendah. Sanksi pajak yang dipersepsikan rendah, tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pajak (Devos, 2014), sehingga hal tersebut menunjukkan bahwa sanksi pajak dipersepsikan sebagai tinggi dan rendah yang memengaruhi kepatuhan pajak.

Berdasarkan kajian teori dan penelitian sebelumnya, maka hipotesis keempat, kelima dan keenam dalam penelitian ini adalah.

H4 : Sanksi pajak memoderasi pengaruh sikap terhadap kepatuhan pajak

H5 : Sanksi pajak memoderasi pengaruh norma subyektif terhadap kepatuhan pajak

H6 : Sanksi pajak memoderasi pengaruh niat kepatuhan pajak terhadap kepatuhan pajak



Gambar 1 Model Penelitian

C. METODE PENELITIAN

1. Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian ini bersifat deskriptif untuk mengidentifikasi dan mendeskripsikan karakteristik variabel berpengaruh pada kepatuhan pajak di Yogyakarta. Penelitian ini bersifat *cross sectional* dan tidak didesain untuk menangkap perubahan yang terjadi yang dikarenakan pergeseran waktu (Sekaran dan Bougie, 2013).

2. Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah wajib pajak di Kota Yogyakarta. Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 200 orang, yang diambil secara konvensi melalui survey yang dipandu kuesioner.

3. Definisi Operasional dan Pengukuran

a. Kepatuhan Pajak

Kepatuhan pajak merupakan pelaksanaan hak dan kewajiban wajib pajak sesuai dengan Undang-undang perpajakan yang berlaku (Rahayu, 2010). Indikator kepatuhan pajak terdiri dari perhitungan pajak dengan benar, pembayaran pajak dengan benar, pelaporan pajak sesuai dengan jadwal, pembayaran pajak tepat waktu (Rahayu, 2010).

b. Niat

Niat berperilaku merupakan disposisi dari perilaku aktual karena niat mengindikasikan perilaku tertentu yang dipengaruhi oleh kesesuaian antara niat dengan perilaku dalam hal target perilaku, perilaku yang ditampilkan, situasi ketika perilaku terjadi dan waktu pelaksanaan perilaku (Ajzen, 2005). Dalam konteks kepatuhan pajak, niat dikonsepsikan sebagai keinginan untuk mematuhi pajak. Indikator niat kepatuhan pajak dalam penelitian ini adalah berkomitmen menghitung pajak dengan benar, berniat melaporkan pajak dengan tepat waktu, ingin membayar pajak tepat waktu, berjanji membayar pajak sesuai beban pajak,

c. Sikap

Sikap merupakan keyakinan bahwa suatu perilaku tertentu akan memiliki konsekuensi positif atau negatif (Ajzen, 2005). Dalam konteks kepatuhan pajak, sikap dikonsepsikan sebagai keyakinan dan evaluasi terhadap kepatuhan pajak. Indikator sikap kepatuhan pajak dalam penelitian ini adalah mendukung penghitungan pajak dengan benar, ikhlas membayar pajak sesuai beban pajak, senang melaporkan pajak tepat waktu, sukarela membayar pajak tepat waktu.

d. Norma Subyektif

Norma subyektif merupakan persepsi seseorang terhadap pendapat orang lain yang memengaruhi seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku tertentu (Ajzen, 2005). Dalam konteks kepatuhan pajak, norma subyektif dikonsepsikan sebagai pendapat orang lain untuk mematuhi atau tidak mematuhi pajak. Indikator kepatuhan pajak dalam penelitian ini adalah atasan meminta membayar pajak sesuai beban pajak, rekan kerja mendorong membuat laporan pajak dengan benar, saudara berharap membayar pajak tepat waktu, orang tua meminta melaporkan pajak tepat waktu, suami/istri meminta tidak memanipulasi pajak, teman menyarankan agar membayar pajak sesuai tarif.

4. Metode Analisis Data

a. Uji Instrumen Penelitian

Uji instrument penelitian menggunakan uji validitas dan reliabilitas

b. *Structural Equation Model (SEM)*

SEM digunakan untuk mengestimasi beberapa persamaan regresi yang saling terpisah tetapi masing-masing mempunyai hubungan simultan atau bersamaan, karena dalam analisis penelitian ini terdapat variabel dependen yang menjadi variabel independen bagi variabel dependen yang lainnya. Penelitian ini menggunakan teknik *maximum likelihood* dan jumlah sampel minimum yang dibutuhkan untuk analisis SEM adalah 200 (Loehlin, 1998). Dalam analisis SEM digunakan beberapa asumsi yaitu asumsi normalitas, uji *Outliers* dan uji *Goodness of Fit*.

D. PEMBAHASAN

1. Uji Kelayakan Data

a. Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas bertujuan untuk mengetahui kemampuan suatu alat ukur dalam melakukan fungsi ukurnya (Sekaran, 2014), sehingga dapat diketahui apakah item-item pertanyaan dalam kuesioner mampu mengukur hubungan kausalitas antar variabel dalam penelitian ini dengan tepat.

Uji validitas dalam penelitian ini menggunakan *Confirmatory Factor Analysis* yang mensyaratkan setiap item pertanyaan memiliki *factor loading* > 0,5, asumsi ini merupakan salah satu syarat untuk dapat melakukan analisis model dengan *Structural Equation Modeling (SEM)*. Teknik yang digunakan adalah *rotated component matrix* yang outputnya harus terekstrak sempurna.

Hasil uji validitas menunjukkan bahwa semua variabel memiliki validitas > 0,5 dan terekstrak sempurna, hal tersebut mengindikasikan bahwa data valid semua dan layak dilakukan uji tahap selanjutnya.

Sedangkan uji reliabilitas dilakukan untuk menguji konsistensi internal instrumen penelitian. Dalam penelitian ini uji reliabilitas menggunakan *Cronbach Alpha*. Variabel penelitian dikatakan

reliable jika nilai *Cronbach Alpha* > 0,07 (Hair et al., 1998). Berdasarkan uji reliabilitas diperoleh nilai *Cronbach Alpha* untuk semua variabel penelitian ini > 0,7 sehingga data penelitian layak untuk diteliti.

Tabel 1 Uji Kelayakan Data

Variabel / Dimensi	Indikator	Validitas	Reliabilitas
Sikap	S1	0,627	0,752
	S2	0,702	
	S3	0,799	
	S4	0,773	
	S5	0,801	
Norma Subyektif	NS1	0,688	0,771
	NS2	0,801	
	NS3	0,771	
	NS4	0,687	
	NS5	0,686	
Niat	N1	0,662	0,781
	N1	0,752	
	N2	0,778	
	N4	0,687	
	N5	0,632	
Kepatuhan	P1	0,737	0,768
	P2	0,778	
	P3	0,692	
	P4	0,692	
	P5	0,667	
Sanksi Pajak	SP1	0,709	0,702
	SP2	0,752	
	SP3	0,702	
	SP4	0,684	
	SP5	0,667	

2. Analisis Data

Jumlah responden dalam penelitian ini adalah 338 orang dan memenuhi prosedur *Maximum Likelihood* (ML) yaitu jumlah sampel untuk analisis SEM adalah 200 sampel.

a. Uji Normalitas

Uji normalitas terdiri dari dua bagian, yaitu normalitas univariat dan yang diidentifikasi dari nilai *critical ratio* (*c.r*) *skewnees* dan normalitas multivariat yang diidentifikasi dari nilai *critical ratio* (*c.r*) *kurtosis*. Uji normalitas diidentifikasi dari *critical ratio* (*c.r*) antara -2,58 dan 2,58.

Tabel 2 Hasil Uji Normalitas

item	Sebelum Transformasi				Setelah Transformasi			
	skew	c.r.	kurtosis	c.r.	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
S2	-0.09	1.012	-0.210	-3.427	0.009	0.342	-0.807	-1.042
S5	0.33	2.102	-0.85	-6.571	0.334	1.775	-1.075	-1.994
Multivariat			103.61	10.004	54.113			5.167

Data penelitian memiliki normalitas univariat dan multivariat jika *critical ratio (c.r)* diantara nilai kritis -2,58 dan 2,58 (Ghasemi dan Zahediashl, 2012).

Hasil uji normalitas, mengidentifikasi terdapat beberapa indikator yang tidak memenuhi syarat yaitu S2 dan S5, karena nilai *critical ratio (c.r)* < -2,58, maka normalitas univariat tidak terpenuhi. Nilai *critical ratio (c.r) kurtosis* 10,004 di atas 2,58, sehingga distribusi data secara multivariat juga tidak terpenuhi.

Untuk memperbaiki distribusi data yang tidak normal dilakukan transformasi data indikator yang tidak normal kemudian dilakukan uji normalitas ulang. Setelah dilakukan transformasi data, hasil uji normalitas ulang menunjukkan bahwa nilai *critical ratio (c.r)* untuk indikator S2 dan S5 berada di range -2,58 < x < 2,58, sehingga normalitas univariat distribusi data terpenuhi. Tetapi nilai *critical ratio (c.r) kurtosis* sebesar 5,167 masih jauh di atas 2,58 sehingga normalitas multivariat tidak terpenuhi.

Meskipun normalitas multivariat tidak terpenuhi, tetapi data penelitian ini tetap dapat digunakan, karena pada penelitian yang menggunakan jumlah data yang cukup besar (n>100) asumsi normalitas dapat diabaikan (Lumley *et al.*, 2002).

b. Uji Outliers

Tabel 3 Hasil Uji Outliers

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
22	89.115	0	0.05
103	76.543	0	0.05

Outlier diketahui dari nilai-nilai ekstrim yang memiliki karakteristik yang berbeda dari pengamatan lain dan muncul dalam bentuk nilai ekstrim yang diidentifikasi dari nilai *Mahalanobis d-Square* pada tingkat signifikansi 0,001 dan jumlah indikator penelitian yang dipergunakan pada uji normalitas univariat (Hair *et al.*, 1998).

Karena pada penelitian ini jumlah indikator adalah 25, maka jika terdapat nilai *Mahalanobis d-Square* yang lebih besar dari $\chi^2 (25,0.001) = 52,619$ kasus tersebut dikatakan *outliers*.

Tabel 4.2 mengindikasikan bahwa terdapat dua kasus outliers (kasus nomor 22 dan 103) karena *Mahalanobis d-Square* memiliki nilai lebih besar dari $\chi^2 (25,0.001) = 52,619$. Karena tidak ada alasan khusus untuk mengeluarkan outlier (Burke, 2001) karena outlier tidak menyebabkan data terkontaminasi (Dawson, 2011) maka outlier dapat digunakan untuk uji statistik selanjutnya.

c. Analisis Model Fit

Goodness-of-fit merupakan model statistik yang menggambarkan seberapa *fit* model yang dikembangkan dengan data penelitian (Olivares dan Forero, 2010) dan digunakan untuk menguji apakah model yang dikembangkan mampu menjelaskan data sesuai teori yang mendasari (Hooper *et al.*, 2008).

Dalam uji model *fit* terdapat beberapa alat uji statistik yang dikembangkan sehingga dalam melakukan uji model *fit* dipergunakan beberapa indikator dan tidak berdasar pada indikator tunggal. Pada penelitian ini dipergunakan beberapa indikator model *fit*.

Tabel 4 Goodness-of-fit

Indeks	Cut-off	Hasil	Kesimpulan
<i>Chi Square</i>	kecil	249,227	
<i>Probabilitas Chi Square (p)</i>	$\geq 0,05$	0,064	Fit
CMIN/DF	$\leq 2,00$	1,08	Fit
<i>goodness of fit index (GFI)</i>	$\geq 0,90$	0,944	Fit
<i>Adjusted goodness of fit index (AGFI)</i>	$\geq 0,90$	0,920	Fit
<i>Comparative fit index (CFI)</i>	$\geq 0,95$	0,886	Fit
<i>Tucker-Lewis Index (TLI)</i>	$\geq 0,95$	0,998	Fit
RMSEA	$\leq 0,06$	0,010	Fit
<i>IFI</i>	$\geq 0,95$	0,998	Fit

Dari hasil uji *goodness-of-fit* diketahui bahwa semua kriteria *fit indexes* memiliki kriteria *fit*. model modifikasi dapat diindikasikan *fit* sehingga model penelitian diindikasikan dapat menjelaskan fenomena yang harus dijelaskan. Dan penelitian dengan teknik *maximum likelihood* dengan jumlah sampel < 250 , model dapat diindikasikan *fit* jika CFI, GFI, TLI, RMSEA dan IFI *fit* (Hu dan Bentler, 2007).

d. Model Proses Keperilakuan Kepatuhan Pajak Sebelum Dimoderasi Sanksi Pajak

Tabel 5 Hasil Uji Regresi Sebelum Moderasi

		β	S.E.	C.R.
Sikap	<--- Niat	0,103	0,058	1,992
Norma Subyektif	<--- Niat	0,092	0,054	1,976
Niat	<--- Patuh	0,451	0,033	8.273

Uji model penelitian ini dilakukan dengan menganalisis tingkat signifikansi pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen berdasarkan nilai CR (z-hitung) lebih besar dari atau sama dengan nilai z-tabel (z-hitung \geq z-tabel). Nilai z-tabel untuk setiap tingkat signifikansi adalah: 1% = 2,576; 5% = 1,96; dan 10% = 1,645. Hasil uji model penelitian sebelum sanksi pajak sebagai moderator, dijelaskan sebagai berikut.

1) Pengaruh sikap terhadap niat kepatuhan pajak

Hasil uji regresi antara variabel sikap terhadap niat kepatuhan pajak mengindikasikan bahwa sikap berpengaruh pada niat kepatuhan pajak ($\beta = 0,0103$, SE = 0,058 dan CR = 1,992,). Hasil uji regresi mengindikasikan bahwa niat kepatuhan pajak dipengaruhi oleh adanya sikap positif wajib pajak.

Temuan ini dapat digunakan sebagai dasar dalam merancang strategi untuk meningkatkan niat kepatuhan pajak khususnya di Yogyakarta dengan cara meningkatkan sikap positif wajib pajak, karena dalam penelitian ini mengindikasikan bahwa sikap positif berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat kepatuhan pajak.

Uji lanjutan pada kondisi yang berbeda diperlukan sehingga konsep yang dihipotesiskan dalam penelitian ini dapat diterapkan lebih luas baik dari segi obyek maupun latar belakang penelitian yang berbeda. Suatu model penelitian yang baik dapat digeneralisasi pada penelitian yang berbeda.

2) Pengaruh norma subyektif terhadap niat kepatuhan pajak

Hasil uji regresi antara variabel norma subyektif terhadap sikap kepatuhan pajak mengindikasikan bahwa norma subyektif berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat kepatuhan pajak ($\beta = 0,092$, SE = 0,054 dan CR = 1,976,). Penelitian ini mengindikasikan fenomena bahwa normasubyektif cenderung berpengaruh positif pada niat kepatuhan pajak.

Norma subyektif merupakan salah satu variabel yang berpengaruh terhadap perilaku konsumen karena perilaku dipengaruhi oleh pihak lain yang berharap seseorang mengikuti apa yang diinginkannya.

Temuan penelitian ini dapat digunakan sebagai dasar dalam merancang strategi pemasaran kepatuhan pajak dengan mempertimbangkan norma subyektif.

3) Pengaruh niat terhadap kepatuhan pajak

Hasil uji regresi antara variabel niat dengan kepatuhan pajak mengindikasikan bahwa niat berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan pajak ($\beta = 0,451$, $SE = 0,033$ dan $CR = 8,273$). Penelitian ini mengindikasikan fenomena bahwa niat cenderung berpengaruh positif terhadap perilaku aktual wajib pajak dalam melaporkan dan membayar pajak.

Niat berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku aktual wajib pajak dalam membayar pajak karena adanya niat merupakan prediktor yang baik pada perilaku yang ditunjukkan oleh wajib pajak.

Temuan penelitian ini dapat digunakan sebagai dasar dalam merancang strategi pemasaran untuk meningkatkan kepatuhan pajak dengan cara meningkatkan niat wajib pajak dalam melaporkan dan membayar pajak.

e. Model keperilakuan kepatuhan pajak setelah dimoderasi altruisme

Variabel moderator dalam penelitian ini adalah sanksi pajak. Sanksi pajak merupakan suatu mekanisme yang dilakukan untuk menjamin bahwa wajib pajak menaati peraturan perundang-undangan perpajakan sehingga wajib pajak tidak melanggarnya (Mardiasmo, 2016). Penelitian sebelumnya mengindikasikan terdapat keragaman hasil dalam uji sanksi pajak sebagai prediktor kepatuhan pajak (Devos, 2014; Gemmell dan Ratto, 2017; Mohdalia, Isa, Yusoff, 2014; Swistak, 2016; Obid, 2004; Yunus, Ramli dan Hasan, 2017). Hasil penelitian sebelumnya tersebut mengindikasikan bahwa sanksi pajak merupakan persepsi yang membagi wajib pajak dalam kelompok memiliki persepsi bahwa sanksi pajak merupakan hal yang penting, sedangkan pada kelompok lain memiliki persepsi bahwa sanksi pajak merupakan hal yang tidak penting. Karena responden dikelompokkan menjadi dua kelompok maka dalam uji moderasi dilakukan sampel penelitian dibagi dua (*split sampel*). Karena variabel moderator bersifat *degree*, maka uji moderasi menggunakan metode uji *multigroup*.

Untuk menguji apakah model *constrained* dengan model *unconstrained* berbeda secara signifikan maka digunakan uji perbandingan nilai *chi square* tabel (χ^2) dengan selisih nilai *chi square* hitung ($\Delta\chi^2$). Jika *chi square* tabel (χ^2) > selisih *chi square* hitung ($\Delta\chi^2$) maka model *constrained* diindikasikan berbeda secara signifikan dengan model *unconstrained* (Marsh *et al.*, 2010).

Tabel 6 Uji Regresi Setelah Moderasi dan Selisih Chi Square

			Sanksi pajak tinggi			Sanksi pajak rendah		
			β	S.E.	C.R.	β	S.E.	C.R.
Sikap	<---	Niat	0,204	0,031	2,063	0,108	0,12	2,86
Norma								
Subyektif	<---	Niat	0,092	0,094	1,526	0,052	0,13	2,08
Niat	<---	Patuh	0,573	0,011	11,274	0,178	0,126	3,027

selisih *chi square* hitung ($\Delta\chi^2$) = 836,228 - 249,227 = 251,209

selisih *df* (Δdf) = 487 - 115 = 372

chi square tabel (372;0,05) = 417,973

chi square tabel (χ^2) > selisih *chi square* hitung ($\Delta\chi^2$)

Model *Constrained* berbeda signifikan dengan Model *Unconstrained*

Dari hasil uji model penelitian setelah dimoderasi sanksi pajak, diketahui bahwa sanksi pajak memoderasi model penelitian (*chi square* tabel (χ^2) > selisih *chi square* hitung ($\Delta\chi^2$)) sehingga model *constrained* secara signifikan berbeda dengan model *unconstrained*. Dari hasil uji regresi *multigroup* pada kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah diperoleh hasil bahwa sanksi pajak memoderasi perilaku kepatuhan pajak, sehingga pengaruh variabel independen pada variabel dependen dipengaruhi persepsi wajib pajak terhadap sanksi pajak.

1). Pengaruh sikap pada niat kepatuhan pajak dimoderasi sanksi pajak

Hasil uji regresi *multigroup* menunjukkan bahwa pada kelompok sanksi pajak tinggi, sikap berpengaruh positif dan signifikan pada niat kepatuhan pajak ($\beta = 0,204$, $SE = 0,031$ dan $C.R = 2,063$). Temuan penelitian ini mengindikasikan bahwa pada kelompok sanksi pajak tinggi, pengaruh sikap pada niat kepatuhan pajak cenderung mengarah pada fenomena berpengaruh positif.

Sedangkan pada kelompok sanksi pajak rendah diperoleh fakta bahwa sikap berpengaruh positif secara signifikan terhadap niat kepatuhan pajak ($\beta = 0,108$, $SE = 0,12$, dan $C.R = 2,86$). Hasil uji tersebut mengindikasikan bahwa pada kelompok sanksi pajak rendah, pengaruh sikap pada niat kepatuhan pajak cenderung mengarah pada fenomena berpengaruh positif dan signifikan, sehingga semakin besar sikap maka niat kepatuhan pajak semakin tinggi.

Dari hasil uji regresi *multigroup* pada kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah diperoleh fakta bahwa terdapat perbedaan pengaruh sikap pada niat kepatuhan pajak. Hal tersebut didukung fakta bahwa *chi square* tabel (χ^2) > selisih *chi square* hitung ($\Delta\chi^2$), sehingga pengaruh sikap pada niat kepatuhan pajak pada kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah diindikasikan berbeda secara signifikan, atau dengan kata lain bahwa sanksi pajak memoderasi pengaruh sikap pada niat kepatuhan pajak.

2) Pengaruh norma subyektif pada niat kepatuhan pajak dimoderasi sanksi pajak

Hasil uji regresi *multigroup* menunjukkan bahwa pada kelompok sanksi pajak tinggi, norma subyektif tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat kepatuhan pajak ($\beta = 0,092$, $SE = 0,094$ dan $C.R = 1,526$). Temuan penelitian ini mengindikasikan bahwa pada kelompok sanksi pajak, pengaruh norma subyektif pada niat kepatuhan pajak cenderung mengarah pada fenomena tidak berpengaruh.

Sedangkan pada kelompok sanksi pajak rendah diperoleh fakta bahwa norma subyektif berpengaruh positif dan signifikan pada niat kepatuhan pajak ($\beta = 0,052$, $SE = 0,13$, dan $C.R = 2,08$). Hasil uji tersebut mengindikasikan bahwa pada kelompok sanksi pajak rendah, pengaruh norma subyektif pada niat kepatuhan pajak cenderung mengarah pada fenomena berpengaruh positif.

Dari hasil uji regresi *multigroup* pada kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah diketahui bahwa terdapat perbedaan pengaruh norma subyektif pada niat kepatuhan pajak. Hal tersebut didukung temuan bahwa *chi square* tabel (χ^2) > selisih *chi square* hitung ($\Delta\chi^2$), sehingga pengaruh norma subyektif pada niat kepatuhan pajak pada kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah diindikasikan berbeda secara signifikan, atau dengan kata lain bahwa sanksi pajak memoderasi pengaruh norma subyektif pada niat kepatuhan pajak pada kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah.

3) Pengaruh niat pada kepatuhan pajak dimoderasi sanksi pajak

Hasil uji regresi *multigroup* menunjukkan bahwa pada kelompok sanksi pajak tinggi, niat berpengaruh positif dan signifikan pada perilaku kepatuhan pajak ($\beta = 0,537$, $SE = 0,011$, dan $C.R = 11,274$). Penelitian ini mengindikasikan bahwa pada kelompok sanksi pajak tinggi, terdapat fenomena yang cenderung bahwa niat berpengaruh positif dan signifikan pada kepatuhan pajak.

Sedangkan pada kelompok sanksi pajak rendah diketahui bahwa niat berpengaruh positif dan signifikan pada kepatuhan pajak ($\beta = 0,178$, $SE = 0,126$ dan $C.R = 3,027$). Temuan penelitian ini mengindikasikan bahwa pada kelompok sanksi pajak rendah, niat pada kepatuhan pajak cenderung mengarah pada fenomena berpengaruh positif dan signifikan. Sehingga semakin tinggi niat maka kepatuhan pajak semakin tinggi.

Dari hasil uji regresi *multigroup* pada kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah diketahui bahwa terdapat perbedaan pengaruh niat pada kepatuhan pajak, karena . *chi square* tabel (χ^2)

> selisih *chi square* hitung ($\Delta\chi^2$), sehingga pengaruh niat terhadap kepatuhan pajak kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah diindikasikan berbeda secara signifikan, atau dengan kata lain bahwa sanksi pajak memoderasi pengaruh niat terhadap kepatuhan pajak pada kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah.

E. PENUTUP

1. Simpulan

Sebelum wajib pajak dibedakan menurut sanksi pajak, perilaku kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh sikap, norma subyektif dan niat kepatuhan pajak. Tetapi setelah wajib pajak dibedakan menurut sanksi pajak maka perilaku kepatuhan wajib pajak kelompok sanksi pajak tinggi dipengaruhi oleh sikap dan niat kepatuhan pajak, sedangkan kelompok sanksi pajak rendah dipengaruhi oleh sikap, norma subyektif dan niat kepatuhan pajak. Hal tersebut mengindikasikan bahwa sanksi pajak memoderasi pengaruh sikap, norma subyektif, dan niat kepatuhan pajak pada perilaku kepatuhan pajak, karena perilaku wajib pajak kelompok sanksi pajak tinggi mempertimbangkan sikap dan niat kepatuhan pajak, sedangkan kelompok sanksi pajak rendah perilaku kepatuhan pajak diduga dipengaruhi oleh sikap, norma subyektif dan niat kepatuhan pajak

2. Implikasi Penelitian

Implikasi teoritis pada penelitian ini adalah, penelitian ini fokus pada kelompok sanksi pajak tinggi dan rendah yang pada penelitian terdahulu belum ter jelaskan. Item pertanyaan yang digunakan pada penelitian ini sesuai dengan konteks Indonesia. Implikasi teori yang terakhir pada penelitian ini mengindikasikan bahwa sanksi pajak terbukti memoderasi perilaku kepatuhan pajak.

Model penelitian ini dapat digunakan untuk penelitian selanjutnya dalam konteks perilaku kepatuhan pajak di luar Yogyakarta maupun digunakan untuk penelitian di luar konteks perilaku kepatuhan pajak sehingga dapat meningkatkan generalisasi konsep yang lebih luas.

Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai dasar bagi Kantor Pajak Yogyakarta dalam menyusun strategi pemasaran untuk meningkatkan kepatuhan pajak dengan mendesain stimulus-stimulus yang dapat meningkatkan kepatuhan pajak. Stimulus-stimulus yang dimaksud adalah yang terkait dengan meningkatkan kemauan wajib pajak untuk memiliki kepatuhan pajak yaitu dengan mempertimbangkan perbedaan persepsi wajib pajak terhadap sanksi pajak.

Stimulus untuk kelompok sanksi pajak tinggi adalah dengan meningkatkan sikap dan niat kepatuhan pajak melalui kegiatan kampanye manfaat pajak bagi kemanusiaan, pembangunan, pendidikan, dan lain-lain. Norma subyektif bagi kelompok sanksi pajak tinggi tidak berpengaruh terhadap perilaku kepatuhan pajak karena pada kelompok ini sudah terdapat sikap dan niat positif yang kuat sehingga kesadaran dalam kepatuhan pajak tidak berdasarkan pada pengaruh orang lain.

Pada kelompok sanksi pajak rendah, orang lain yang mempengaruhi wajib pajak untuk patuh pajak diindikasi berpengaruh signifikan, hal tersebut menunjukkan. Untuk meningkatkan kepatuhan pajak pada kelompok sanksi pajak rendah maka dapat dilakukan kampanye dengan melibatkan tokoh masyarakat/publik yang berpengaruh.

DAFTAR PUSTAKA

Ajzen I. (2005). *Attitudes, Personality and Behavior* (2nd ed.). Open University Press, Berkshire, England.

Al-Zaqeba, M. A. A., Hamid, S. A., dan Muhammad, I. (2018). Tax Compliance Of Individual Taxpayers: A Systematic Literature Review. *Proceedings of The IIER International Conference*, 22nd-23rd April 2018. Istanbul, Turkey. Hal. 42 - 52

- Batrancea, L. M., Nichita, R. A., dan Batrancea, I. (2012). Understanding the Determinants of Tax Compliance Behavior as A Prerequisite for Increasing Public Levies. *The USV Annals of Economics and Public Administration*. 12. No. 1 (15): 201-210
- Battiston, P. and Gamba, S. (2016). The Impact of Social Pressure On Tax Compliance: A Field Experiment. *International Review of Law and Economics*. Elsevier Inc. 46: 78–85.
- Bobek, D., dan Hatfield. (2003). An Investigation of the Theory of Planned Behavior and the Role of Moral Obligation in Tax Compliance. *Behavioural Research in Accounting*. 15(1): 13-38. <http://dx.doi.org/10.2308/bria.2003.15.1.13>
- Cullis, J., Jones, P., dan Savoia, A. (2012). Social Norms and Tax Compliance: Framing The Decision to Pay Tax. *The Journal of Socio-Economics*. 41 (2): 159-168. <http://dx.doi.org/10.1016/j.socec.2011.12.003>
- Devos, K. (2014). Do Penalties and Enforcement Measures Make Taxpayers More Compliant? —The View of Australian Tax Evaders'. *Journal of Business and Economics*. 5 (2): 265-284
- Gemmell, N., dan Ratto, M. (2017). The Effects of Penalty Information on Tax Compliance: Evidence from a New Zealand Field Experiment. *The Working Papers in Public Finance. Working Paper 03*. Victoria University of Wellington.
- Jain, V. (2014). 3D Model of Attitude. *International Journal of Advanced Research in Management and Social Science*. 3 (3): 1-12.
- Loehlin, J.C., (1998). *Latent Variable Models: An Introduction to Factor, Path, and Structural Analysis*. Lawrence Erlbaum Associates, Mahwah, NJ
- Mardiasmo. (2013). *Perpajakan*. Edisi Revisi. Andi Offset. Yogyakarta
- Mohdali, R., Isa, K., dan Yusoff, S. H. (2014). The impact of threat of punishment on tax compliance and noncompliance attitudes in Malaysia. *International Conference on Accounting Studies 2014, ICAS*. 18-19 August 2014. Kuala Lumpur, Malaysia. Hal. 291 – 297
- Mukhtaruddin, Saftiana, Y. dan Purwihariaty, R. (2016). Attitude Toward the Behavior, Perceived Behavioral Control, Sunset Policy and Corporate Tax Compliance In Primary Tax Office Palembang Ilir Timur. *International Journal of Development Research*. 6 (12): 10750-10759
- Ningrum, D. K., Ispiyarso, B., dan Pujiono. 2016. Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara. *Jurnal Law Reform*. 12 (2): 209 – 221
- Obid, S. N. S. (2004). The Influence of Penalties on Taxpayers' Compliance: A Comparison Of The Theoretical Models. *IIUM Journal of Economics and Management*. 12 (1): 1 – 31
- Pusdiklat Pajak. (2017). Tugas Pengawasan Direktorat Jenderal Pajak dalam Sistem Perpajakan Self Assessment. <http://bppk.kemenkeu.go.id/id/berita-pajak/24270-tugas-pengawasan-direktorat-jenderal-pajak-dalam-sistem-perpajakan-self-assessment>. diakses 30 September 2018
- Salman, K. R., dan Sarjono, B. (2013). Intention and Behavior Of Tax Payment Compliance By The Individual Tax Payers Listed In Pratama Tax Office West Sidoarjo Regency. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*. 16 (2): 309 – 324

- Sekaran, U. dan Bougie, R., (2013), *Research Method for Business A Skill building Approach*, 6th Edition. New York, John Wiley & Son Inc
- Siti Kurnia Rahayu., (2010). *Perpajakan Indonesia: Konsep dan Aspek Formal*. Graha Ilmu. Yogyakarta.
- Swistak, A. (2016). Tax Penalties In SME Tax Compliance. *Financial Theory and Practice*. 40 (1): 129-147. doi: 10.3326/fintp.40.1.4
- Torgler, B. (2003). Beyond Punishment: A Tax Compliance Experiment with taxpayers in Costa Rica. *Revista de Analisis Economico*, 18 (1): 27-56.
- UU No 16 Tahun (2009). [Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan](http://www.kemenkeu.go.id/publikasi/siaran-pers/keterangan-pers-pertumbuhan-penerimaan-pajak-januari-2018-tertinggi-selama-4-tahun-terakhir-pertumbuhan-devisa-impor-tertinggi-selama-6-tahun/).
www.kemenkeu.go.id/publikasi/siaran-pers/keterangan-pers-pertumbuhan-penerimaan-pajak-januari-2018-tertinggi-selama-4-tahun-terakhir-pertumbuhan-devisa-impor-tertinggi-selama-6-tahun/
diakses 30 September 2018.
- Yunus, N., Ramli, R., dan Hassan, N. S. (2017). Tax Penalties and Tax Compliance Of Small Medium Enterprises (SMES) In Malaysia. *International Journal of Business, Economics and Law*.12 (1): 81-91