

DAPATKAH KEBIJAKAN PEMERINTAH MEMPENGARUHI KEPATUHAN WAJIB PAJAK DI INDONESIA?

Sigit Susilo Broto

Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP

Jl. Beringin II, Pandansari, Ciawi, Bogor 16720

ssusilobroto@gmail.com

ABSTRAK

The accountability of the government in spending tax revenues and tax administration reform may influence tax payer's compliance. The study is mainly intended to discover whether or not this phenomenon exists in the case of Indonesia. The study employs Structural Equation Modelling (SEM) of data collected through surveys of taxpayers and tax authority employees. The results shows that when the government has accountably spent tax revenues to improve quality of living, the tax payers compliance increased. In addition, the study reveals that capability of tax authority to deter tax evasion and the tax payers satisfaction on the tax authority's services significantly influence the Indonesian tax payers' compliance. On the other hand, tax administration reform measured by improvement in the aspects of service quality, the efficiency of processing time, the capability of the human capital, effort on combating tax evasions, and the information technology used does not significantly affect tax payers' satisfaction.

Keywords: government accountability; tax evasion deterrence; taxpayers' satisfaction; tax compliance

Akuntabilitas pemerintah dalam membelanjakan penerimaan pajak dan perbaikan administrasi perpajakan selayaknya mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah pernyataan di atas benar, untuk wajib pajak Indonesia. Penelitian ini dilakukan dengan melakukan survei kepada wajib pajak dan aparat Ditjen Pajak (DJP) diolah dengan menggunakan Structural Equation Modelling (SEM). Hasil penelitian menunjukkan bahwa pada saat wajib pajak berpendapat bahwa pemerintah telah secara akuntabel membelanjakan penerimaan pajak untuk peningkatan taraf hidup masyarakat dan pembangunan, kepatuhan wajib pajak di Indonesia meningkat. Di samping itu, penelitian ini juga menemukan bahwa upaya DJP dalam mencegah kecurangan wajib pajak dan kepuasan wajib pajak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak di Indonesia. Namun, perbaikan administrasi perpajakan yang diukur dengan variabel kualitas layanan, efisiensi waktu pelayanan, peningkatan kualitas SDM perpajakan, upaya pencegahan kecurangan, dan peningkatan teknologi informasi tidak berpengaruh signifikan terhadap peningkatan kepuasan wajib pajak atas layanan DJP.

Kata kunci: Akuntabilitas Pemerintah; Pencegahan Kecurangan Pajak; Kepuasan Wajib Pajak; Kepatuhan Pajak

1. PENDAHULUAN

Tax ratio (rasio pajak) Indonesia relatif rendah dibandingkan dengan potensinya. Merujuk pada Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Tahun 2016 dan *World Development Index of The World Bank*, target dan realisasi rasio pajak Indonesia dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 1. Target dan Realisasi Rasio Pajak 2015-2019

Sumber: Laporan Tahunan DJP 2016 dan *World Development Index of The World Bank*, telah diolah kembali.

Uraian	2015	2016	2017	2018	2019
Target rasio pajak tanpa pajak daerah menurut Arah Kebijakan Kementerian	12,2	13,2	13,6	14,2	15,0

Kuangan 2015 – 2019 terkait DJP.					
Realisasi rasio pajak menurut <i>World Development Index of The World Bank</i>	10,8	10,3	-	-	-
Selisih	1,4	2,9	-	-	-

Bahkan menurut data Bank Dunia sebagaimana disebutkan di atas, terdapat kecenderungan penurunan tax ratio selama lima tahun terakhir (*tax ratio* tahun 2012, 2013, dan 2014 masing-masing sebesar 11,4%, 11,3%, dan 10,8%). Kondisi ini kontradiktif dengan fakta bahwa perekonomian Indonesia yang selalu menunjukkan pertumbuhan positif. Pertumbuhan ekonomi berarti pertumbuhan basis pajak sehingga seharusnya meningkatkan penerimaan pajak dan sekaligus tax ratio. Oleh karena itu, perbedaan antara realisasi dengan yang seharusnya terjadi tersebut memerlukan penelitian untuk mengidentifikasi penyebabnya. Secara umum, rendahnya penerimaan pajak berhubungan dengan rendahnya kepatuhan wajib pajak dalam melunasi kewajiban pajaknya. Penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak.

Penerimaan pajak memungkinkan pemerintah menyediakan layanan publik. Dengan premis ini, kesediaan masyarakat membayar pajak kemungkinan akan dipengaruhi oleh tingkat layanan publik yang diterimanya. Oleh karena itu, persepsi masyarakat mengenai akuntabilitas pemerintah dalam membelanjakan penerimaan pajak dapat mempengaruhi penerimaan pajak. Disamping itu, kesediaan masyarakat dalam membayar pajak juga dapat dipengaruhi oleh pertimbangan persamaan perlakuan antar wajib pajak. Jika wajib pajak berpendapat bahwa pemerintah tidak tegas dalam memberikan hukuman kepada wajib pajak lain yang tidak patuh pajak, maka hal ini berpotensi mendorong wajib pajak untuk menjadi tidak patuh. Oleh karena itu, persepsi masyarakat mengenai kemampuan otoritas pajak untuk menegakkan aturan dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Selanjutnya, sebagai makhluk sosial, manusia cenderung melakukan reaksi berdasarkan aksi yang diterimanya. Dalam kaitan pembayaran pajak, jika wajib pajak merasa puas atas layanan otoritas pajak, maka dapat diharapkan masyarakat akan patuh membayar pajak.

Sehubungan dengan pendapat-pendapat tersebut, maka penelitian ini dirancang untuk menguji hubungan antara persepsi wajib pajak atas akuntabilitas pemerintah dalam membelanjakan penerimaan pajak, tingkat kepuasan wajib pajak terhadap layanan DJP, serta persepsi wajib pajak tentang upaya penegakan hukum oleh DJP terhadap pelaku penggelapan pajak dengan kepatuhan wajib pajak di Indonesia. Persepsi mengenai kepuasan wajib pajak atas layanan yang diberikan oleh DJP, dalam penelitian ini, dikaitkan dengan reformasi administrasi perpajakan yang telah dijalankan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sejak tahun 2002. Dalam hal ini, penelitian ini akan menguji apakah reformasi administrasi DJP telah berhasil meningkatkan kepuasan wajib pajak sehingga mampu mendorong kepatuhan wajib pajak di Indonesia.

2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Sistem Perpajakan dan Kepatuhan Pajak

Sistem pajak adalah serangkaian kebijakan, aturan, dan prosedur yang menetapkan kejadian dan kondisi yang menyebabkan timbulnya utang pajak (*tax*

bases and rates); menetapkan siapa atau entitas apa yang wajib menyetorkan pajak serta kapan waktu penyetorannya (*remittance rules*); dan mengatur prosedur untuk menjamin kepatuhan wajib pajak, termasuk kewajiban penyampaian informasi dan sanksi atas kegagalan membayar pajak tepat pada waktunya (*enforcement rules*) (Slemrod dan Gillitzer, 2014). Terkait dengan hal tersebut, Slemrod dan Gillitzer (2014) berpendapat bahwa teori pajak selama ini kurang memasukkan beberapa aspek yang dapat mempengaruhi analisis perpajakan. Faktor-faktor ini meliputi: (1) sebagian kelompok masyarakat memandang bahwa kepatuhan pajak merupakan pilihan taktis yang sepanjang memungkinkan untuk tidak membayar maka mereka akan memilih untuk menggelapkan pajak (*tax evasion*); (2) wajib pajak sedapat mungkin akan berusaha secara legal mengurangi jumlah kewajiban pajak tanpa merubah kegiatan mereka (*tax avoidance*); (3) upaya mengurangi penggelapan dan penghindaran pajak memerlukan biaya yang mahal yang akan sulit dilakukan oleh otoritas pajak karena keterbatasan sumber daya; (4) otoritas pajak hanya memiliki kewenangan kebijakan yang terbatas; (5) wajib pajak dan pemegang kewenangan penetapan kebijakan perpajakan memiliki pemahaman dan pengetahuan yang terbatas mengenai perpajakan; dan (6) perpajakan merupakan suatu masalah yang kompleks, baik karena wajib pajak mencampuradukkan antara kewajiban pajak dengan kepentingan ekonominya, maupun karena sistem pajak sering dibebani dengan tujuan sosial tertentu disamping tujuan untuk menghimpun penerimaan negara.

Keadaan ini menunjukkan bahwa upaya pemerintah untuk menghimpun penerimaan pajak bukanlah upaya yang mudah. Penerimaan pajak dipengaruhi oleh kepatuhan wajib pajak. Sementara itu, sesuai sifat pajak, yakni tidak memberikan imbalan langsung atas pembayaran yang dilakukan, menyebabkan harapan tumbuhnya kepatuhan wajib pajak merupakan suatu hal yang sangat sulit untuk terwujud.

2.2. Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Pajak

Meskipun membayar pajak merupakan kewajiban yang didasarkan pada peraturan perundangan, namun tidak ada seorangpun yang dengan suka rela bersedia membayar pajak (Hildreth dan Richardson 1999). Namun demikian, fakta adanya realisasi penerimaan pajak menunjukkan bahwa terdapat wajib pajak yang telah mematuhi kewajiban membayar pajak, baik patuh sepenuhnya maupun sebagian (Webley dkk. 1991 dalam Alm dkk. 2011). Hal tersebut menunjukkan bahwa terdapat faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak.

Kepatuhan pajak dalam penelitian ini didefinisikan sebagai kesediaan wajib pajak untuk memenuhi seluruh kewajiban perpajakannya. Oleh karena itu, kepatuhan pajak akan mempengaruhi jumlah penerimaan pajak. Kepatuhan pajak dapat didorong oleh kesediaan secara sukarela (*voluntary compliance*) maupun karena keterpaksaan (*enforced compliance*) (Kirchler dan Wahl 2010). Bahkan, Das-Gupta dkk. (2004) menyatakan bahwa kepatuhan pajak merupakan permasalahan serius bagi sebagian besar negara berkembang karena menurunkan kemampuan negara untuk memungut pajak sehingga menurunkan kemampuan negara dalam melakukan pembangunan.

Kepatuhan pajak dapat didalami dari sudut pandang kepentingan pribadi individu, motivasi individual, interaksi individu dalam kelompok, maupun keraguan mengenai akuntabilitas pemerintah dalam menggunakan penerimaan pajak (Alm dkk. 2011). Keseluruhan faktor tersebut berinteraksi dan akan menghasilkan output perilaku yang berbeda-beda antar individu. Dari sudut pandang kepentingan pribadi individu, pilihan seorang wajib pajak untuk patuh pajak didasarkan pada

pertimbangan keuntungan atau kerugian ekonomi yang akan diperoleh sehubungan dengan pilihan untuk patuh atau melanggar kewajiban perpajakannya. Hal ini berarti bahwa seseorang akan patuh membayar pajak jika yang bersangkutan yakin akan memperoleh keuntungan ekonomi dari kepatuhan membayar pajak tersebut. Sebaliknya dari sudut pandang motivasi individual, kepatuhan membayar pajak dipengaruhi oleh perasaan bersalah, malu, moralitas, altruisme, atau rasa keterasingan. Perasaan-perasaan tersebut dipandang dapat mendorong wajib pajak untuk patuh. Disamping itu, seorang wajib pajak dapat juga dipengaruhi oleh lingkungan sosialnya. Lingkungan sosial ini mencakup norma sosial, kebiasaan, persepsi mengenai keadilan dalam masyarakat, tingkat kepercayaan, moralitas pajak, dan azas timbal balik, bahkan rasa patriotisme karena perasaan ikut menyumbang penyediaan barang publik dengan membayar pajak.

Sejalan dengan itu, Kirchler dkk. (2007), mengemukakan bahwa keputusan untuk patuh pajak tidak sepenuhnya dapat dijelaskan dengan pendekatan pilihan-pilihan rasional. Kirchler, dkk. (2007) berpendapat bahwa kepatuhan dipengaruhi oleh dua kemungkinan faktor, lingkungan yang dilandasi rasa ketidak-percayaan kepada pemerintah atau lingkungan yang dilandasi oleh kepercayaan kepada pemerintah. Dalam situasi wajib pajak percaya kepada pemerintah, maka kepatuhan akan timbul dengan sendirinya. Kepercayaan kepada pemerintah antara lain dipengaruhi oleh persepsi wajib pajak terkait akuntabilitas pemerintah dalam membelanjakan penerimaan pajak. Penelitian oleh Kogler, dkk. (2013) dan Nicolaides (2014) menunjukkan bahwa ketepatan pengelolaan penerimaan pajak dan penggunaannya dalam penyediaan barang publik oleh pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa cara pemerintah menggunakan penerimaan pajak dalam membiayai belanja pemerintah akan mempengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak. Tingkat kebertanggungjawaban pemerintah dapat diukur melalui keberhasilan pemerintah dalam melakukan pembangunan. Keberhasilan pembangunan tersebut pada dasarnya dapat diamati atau dirasakan langsung oleh wajib pajak. Berdasarkan pengamatan tersebut wajib pajak akan memperoleh persepsi apakah pemerintah telah secara bertanggung jawab atau akuntabel dalam menggunakan penerimaan pajak. Dengan demikian, persepsi wajib pajak tentang tingkat akuntabilitas pemerintah dalam membelanjakan penerimaan pajak akan mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Sedangkan dalam situasi yang penuh ketidak-percayaan, maka kepatuhan harus dipaksakan dengan meningkatkan audit dan denda atas pelanggaran pajak.

Alm dan Torgler (2012) menyatakan bahwa kepatuhan pajak dipengaruhi oleh interaksi dari para pihak yang terlibat dalam lingkup perpajakan. Para pihak tersebut termasuk otoritas pemungut pajak, dan perwakilan politik dan pemerintah yang terlibat dalam penetapan sistem pajak yang berlaku, keputusan target penerimaan pajak, dan kualitas belanja pemerintah. Di samping itu, Alm dan Torgler (2012) menyatakan bahwa penggelapan pajak mendorong wajib pajak yang patuh untuk menjadi tidak patuh karena persepsi bahwa ada perlakuan tidak adil. Oleh karena itu, otoritas pajak wajib memerangi penggelapan pajak dan menerapkan semua strategi yang dapat mendorong kepatuhan wajib pajak. Strategi ini meliputi strategi penegakan hukum, strategi peningkatan layanan, dan strategi peningkatan kepercayaan wajib pajak kepada otoritas pajak.

Strategi penegakan hukum dilakukan dengan audit dan pengenaan denda atas pelanggaran pajak. Terkait dengan penegakan hukum tersebut, salah satu faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak adalah probabilitas menjadi objek audit pajak serta sanksi yang harus ditanggung jika tertangkap melakukan penggelapan pajak

(Kirchler dkk. 2007, Hofmann dkk. 2008). Tingkat kemungkinan menjadi objek audit pajak dan besarnya sanksi sepenuhnya merupakan kewenangan otoritas pajak. Hal ini berarti bahwa seberapa besar upaya otoritas pajak untuk menurunkan tingkat kecurangan pajak akan mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Upaya otoritas pajak dalam menurunkan tingkat kecurangan pajak tersebut antara lain dapat ditempuh melalui kebijakan dalam melaksanakan audit pajak yang dapat meningkatkan persepsi probabilitas seorang wajib pajak untuk menjadi objek audit pajak. Oleh karena itu, keberhasilan strategi yang diterapkan oleh otoritas pajak dalam upaya menurunkan tingkat kecurangan pajak akan tergantung pada penilaian atau persepsi wajib pajak, terkait dengan upaya yang dilakukan oleh otoritas pajak tersebut. Sebagai contoh, jika penerapan upaya penurunan tingkat kecurangan pajak yang dilakukan oleh otoritas pajak tersebut dianggap tidak memadai oleh wajib pajak maka tujuan peningkatan kepatuhan pajak juga tidak akan tercapai.

Strategi layanan mengakui pentingnya peranan administrator pajak yang lebih ramah, bersahabat, dan melayani dalam rangka meningkatkan kepuasan dan mendorong kepatuhan wajib pajak (Alm dan Torgler 2012). Menurut Tenant dan Tenant (2007) salah satu tujuan utama administrasi pajak adalah mendorong kepatuhan sukarela wajib pajak (*voluntary compliance*). Dengan demikian strategi peningkatan layanan ditentukan oleh administrasi pajak yang diselenggarakan oleh otoritas pajak. Sebagaimana diketahui, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) selaku otoritas pajak di Indonesia telah melakukan reformasi administrasi dan birokrasi perpajakan sejak tahun 2002. Sesusai dengan tujuannya, reformasi administrasi dan birokrasi perpajakan tersebut dimaksudkan untuk mendorong tumbuhnya kepatuhan sukarela wajib pajak melalui perasaan puas yang diperoleh oleh wajib pajak atas layanan yang diberikan oleh DJP. Oleh karena itu, dalam rangka menilai kesuksesan program reformasi administrasi dan birokrasi perpajakan tersebut, perlu dilakukan penelitian untuk mengetahui apakah program tersebut telah berhasil meningkatkan kepatuhan wajib pajak melalui peningkatan kepuasan wajib pajak atas layanan yang diberikan oleh DJP.

Strategi terakhir dalam rangka mendorong kepatuhan wajib pajak adalah strategi peningkatan kepercayaan wajib pajak kepada otoritas pajak. Paradigma kepercayaan ini dibangun berdasarkan landasan etika. Otoritas pajak perlu menyadari bahwa kepercayaan wajib pajak tersebut dapat menjadi rusak akibat keputusan yang dibuat oleh otoritas pajak itu sendiri. Keputusan-keputusan tersebut misalnya menyangkut pemberian pengampunan pajak yang berulang atau tindakan koruptif dari otoritas pajak. Oleh karena itu otoritas pajak harus menjaga keputusan dan perilakunya agar tidak merusak kepercayaan yang ada di kalangan wajib pajak.

2.3. Ukuran Keberhasilan Administrasi Pajak

Seera (2005), menyatakan bahwa aspek administrasi pajak harus menyangkut hal-hal berikut ini: usaha optimalisasi penerimaan pajak yang dilakukan oleh otoritas pajak; peningkatan kualitas layanan kepada wajib pajak; peningkatan efisiensi operasi layanan perpajakan; peningkatan kualitas sumber daya manusia otoritas perpajakan; upaya otoritas perpajakan dalam menurunkan kecurangan (penggelapan) pajak; dan peningkatan kinerja teknologi informasi yang digunakan dalam mengelola pajak. Faktor-faktor tersebut secara umum dapat dikelompokkan dalam 2 (dua) kelompok kegiatan, yakni kegiatan yang berorientasi pada peningkatan layanan dan kegiatan yang secara langsung dimaksudkan untuk meningkatkan penerimaan pajak. Kegiatan yang berorientasi pada peningkatan layanan kepada wajib pajak meliputi: peningkatan kualitas layanan kepada wajib pajak; peningkatan

efisiensi operasi layanan perpajakan; peningkatan kualitas sumber daya manusia otoritas perpajakan; upaya otoritas pajak dalam penurunan kecurangan (penggelapan) pajak; dan peningkatan kinerja teknologi informasi yang digunakan dalam mengelola pajak. Sesuai dengan kerangka penelitian, penelitian tidak membahas aspek administrasi pajak yang berorientasi langsung pada peningkatan penerimaan pajak (usaha optimalisasi penerimaan pajak yang dilakukan oleh otoritas pajak).

2.4. Hipotesis

Berdasarkan landasan teoritis sebagaimana diuraikan di atas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

1. H1 – peningkatan mutu pelayanan kepada wajib pajak mempengaruhi kepuasan wajib pajak;
2. H2 – peningkatan efisiensi administrasi pajak mempengaruhi kepuasan wajib pajak;
3. H3 – pengembangan SDM pelayanan pajak mempengaruhi kepuasan wajib pajak;
4. H4 – upaya penurunan penggelapan pajak yang dilakukan oleh DJP mempengaruhi kepuasan wajib pajak;
5. H5 – penyempurnaan teknologi informasi perpajakan mempengaruhi kepuasan wajib pajak;
6. H6 – peningkatan kepuasan WP mempengaruhi kepatuhan wajib pajak;
7. H7 – tingginya kepercayaan kepada pemerintah (berdasarkan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam menggunakan penerimaan pajak) mempengaruhi kepatuhan wajib pajak; dan
8. H8 – persepsi wajib pajak mengenai tindakan yang dilakukan oleh DJP dalam pencegahan kecurangan mempengaruhi kepatuhan wajib pajak.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan data primer berupa hasil survey kepada wajib pajak dan kepada aparat Ditjen Pajak (DJP). Survey kepada wajib pajak dimaksudkan untuk mengetahui persepsi wajib pajak terhadap akuntabilitas pemerintah dalam membelanjakan penerimaan pajak, persepsi wajib pajak terkait dengan upaya DJP dalam memerangi kecurangan yang dilakukan oleh wajib pajak, dan persepsi wajib pajak tentang tingkat kepuasan atas layanan yang diberikan oleh DJP, sedangkan survey kepada aparat DJP dimaksudkan untuk mengetahui persepsi aparat DJP mengenai administrasi perpajakan yang baru dihubungkan dengan upaya peningkatan layanan DJP dalam rangka mempengaruhi kepuasan wajib pajak.

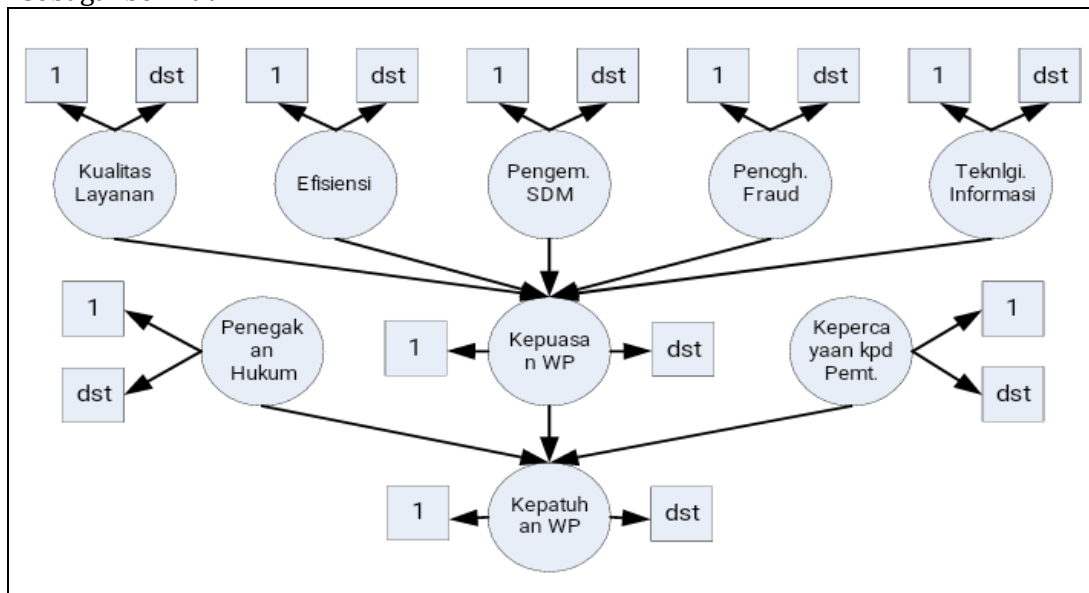
Untuk kepentingan ini, penelitian dilakukan dalam dua tingkatan. Pada tahap pertama, akan diteliti pendapat aparat DJP tentang keberhasilan reformasi administrasi dan birokrasi perpajakan dalam mencapai tujuannya. Untuk menggali informasi ini dilakukan survei kepada pegawai DJP mengenai ukuran keberhasilan administrasi perpajakan dengan ukuran yang diajukan oleh Seera. Menurut Seera (2005), keberhasilan administrasi perpajakan dapat diukur dari: tingkat kualitas layanan kepada wajib pajak; peningkatan efisiensi waktu layanan; peningkatan kualitas SDM perpajakan; keberhasilan upaya pencegahan kecurangan pajak; dan peningkatan kualitas teknologi informasi otoritas perpajakan.

Pada tahap kedua, kelima ukuran keberhasilan administrasi perpajakan tersebut selanjutnya diukur dampaknya terhadap kepuasan wajib pajak dengan menanyakan kepada wajib pajak tentang kualitas layanan DJP yang dirasakan saat ini. Disamping tingkat kepuasan atas layanan DJP, kepada responden wajib pajak juga digali

informasi mengenai persepsi wajib pajak mengenai tingkat kebertanggungjawaban pemerintah dalam menggunakan penerimaan pajak (akuntabilitas pemerintah) serta persepsi wajib pajak tentang upaya yang telah dilakukan DJP dalam rangka mencegah kecurangan perpajakan. Ketiga faktor tersebut selanjutnya dilihat pengaruhnya terhadap kepatuhan wajib pajak.

Variabel persepsi wajib pajak atas akuntabilitas pemerintah, persepsi atas kemampuan DJP dalam menanggulangi kecurangan wajib pajak serta tingkat kepuasan wajib pajak atas layanan DJP bukan merupakan variabel nilainya dapat diukur secara langsung (variabel laten). Variabel-variabel tersebut hanya dapat diukur dengan memperoleh pendapat wajib pajak terhadap unsur-unsur yang merupakan penjabaran dari variabel tersebut. Demikian pula halnya dengan pendapat pegawai DJP mengenai tingkat keberhasilan reformasi administrasi perpajakan. Variabel-variabel tersebut juga bukan merupakan variabel yang dapat diukur secara langsung. Oleh karena itu, pengolahan data dalam penelitian ini dilakukan dengan *Structural Equational Modelling* (SEM) yang memungkinkan pengolahan data dengan sifat tersebut di atas.

Dengan rancangan penelitian sebagaimana disebutkan di atas, pengolahan data dilakukan dengan Structural Equational Modelling (SEM) dua tingkat. Pengolahan data dilakukan bertingkat dengan pertama-tama dilakukan untuk mengetahui pengaruh penyempurnaan administrasi pajak terhadap tingkat kepuasan wajib pajak. Kemudian dari sisi wajib pajak, diteliti apakah dengan tingkat kepuasan layanan yang diterima, ditambah dengan persepsi wajib pajak tentang akuntabilitas pemerintah dan upaya pencegahan kecurangan, berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak (WP). Dengan rancangan tersebut, pengolahan data dilakukan dengan struktur data sebagai berikut:



Gambar 1. Kerangka Penelitian

Keterangan Gambar 1.:

1. Tanda lingkaran mewakili variabel laten yang hendak diukur besarannya baik yang selanjutnya akan menjadi variabel laten eksogen atau laten endogen sesuai dengan rancangan penelitian. Dalam penelitian ini variabel laten eksogen pada level aparat DJP meliputi peningkatan kualitas layanan (PL), peningkatan efisiensi operasi (PE), peningkatan kualitas SDM (PS), peningkatan upaya pencegahan

kecurangan oleh aparat DJP (PP), dan peningkatan kualitas teknologi informasi (PT). Sedangkan variabel laten eksogen pada level WP meliputi persepsi WP tentang upaya yang dilakukan oleh DJP dalam mencegah kecurangan (PK) dan persepsi WP tentang akuntabilitas pemerintah dalam membelanjakan penerimaan pajak (AP). Variabel laten endogen dalam penelitian ini terdiri dari tingkat kepuasan WP atas layanan yang diberikan oleh DJP (KW) dan tingkat kepatuhan pajak WP (KP).

2. Tanda segi empat mewakili variabel terobservasi (*observed variabel*) yang membangun variabel laten yang bersesuaian. Sebagai contoh, variabel laten peningkatan kualitas layanan oleh aparat DJP (PL) dimanifestasikan oleh variabel terobservasi PL1, PL2, PL3, dan PL4 yang nilainya diperoleh melalui jawaban kuesioner. Secara lengkap, seluruh variabel terobservasi yang digunakan dalam penelitian ini dapat dilihat pada kuesioner yang disajikan pada Lampiran 2A dan 2B.

Kuesioner untuk wajib pajak disusun dengan rujukan utama dari daftar pertanyaan yang digunakan dalam web based survey: <http://www.questionpro.com/a/showSurveyLibrary.do?surveyID=1102145> dengan pengelompokan dilakukan oleh penulis. Disamping itu, penulis menambahkan beberapa pertanyaan yang dipandang relevan. Kuesioner untuk wajib pajak terdiri dari 20 (dua puluh) pertanyaan yang dikelompokkan dalam 4 (empat) kelompok pertanyaan sebagai berikut: (1) Bagian 1 – Kepatuhan Pajak (KP); (2) Bagian 2 – Kepercayaan kepada Pemerintah (AP); (3) Bagian 3 – persepsi WP mengenai upaya yang dilakukan oleh DJP dalam rangka mencegah kecurangan (PK); dan (4) Bagian 4 – Peningkatan Kepuasan WP (KW). Kelompok pertanyaan bagian 1 – Kepatuhan Pajak – dimaksudkan untuk mengetahui tingkat kepatuhan wajib pajak saat ini. Dalam penelitian ini, kepatuhan pajak merupakan variabel dependen. Tiga kelompok pertanyaan lainnya merupakan variabel independen, dengan catatan faktor peningkatan kepuasan WP (KW) sekaligus juga merupakan variabel dependen terhadap tingkat keberhasilan penyempurnaan administrasi pajak yang datanya merupakan hasil survei kepada aparat DJP.

Kuesioner untuk pegawai pajak disusun dengan merujuk pada indikator keberhasilan administrasi pajak menurut Seera (2005) sebagai hal-hal yang dikumpulkan informasinya. Sedangkan butir-butir pertanyaannya disadur dari pertanyaan yang digunakan oleh Tandiontong, dkk. (2010) dengan pengelompokan diolah oleh penulis sesuai dengan indikator keberhasilan administrasi pajak menurut Seera (2005) di atas. Disamping itu, penulis menambahkan beberapa pertanyaan yang dipertimbangkan relevan dan akan melengkapi informasi. Kuesioner untuk pegawai pajak terdiri dari 17 (tujuh belas) pertanyaan yang dikelompokkan dalam 5 kelompok pertanyaan sebagai berikut: (1) Bagian 1 – Peningkatan Pelayanan Wajib Pajak; (2) Bagian 2 – Peningkatan Efisiensi; (3) Bagian 3 – Pengembangan SDM; (4) Bagian 4 – upaya Penurunan Penggelapan Pajak oleh DJP; dan (5) Bagian 5 – Penyempurnaan Teknologi. Kelima kelompok pertanyaan tersebut ditujukan untuk mengetahui pendapat pegawai DJP mengenai keberhasilan penyempurnaan administrasi pajak terkait dengan hal-hal yang ditanyakan dalam kuesioner tersebut. Kelima kelompok pertanyaan tersebut berisi tentang hal-hal yang jika berhasil dilaksanakan, maka diharapkan akan meningkatkan kepuasan wajib pajak. Peningkatan kepuasan wajib pajak diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Kuesioner yang diajukan berupa pertanyaan atau pernyataan yang membutuhkan tanggapan responden. Tanggapan responden disajikan dalam bentuk pilihan dalam skala Likert dengan skala 1 – 7. Pilihan 1 menunjukkan bahwa responden sangat tidak setuju sedangkan pilihan 7 menunjukkan bahwa responden sangat setuju. Pernyataan atau pertanyaan dalam kuesioner telah disusun sedemikian rupa dengan pedoman bahwa pilihan skala 7 menunjukkan hal yang positif atau praktek yang baik. Sebaliknya, pilihan skala 1 menunjukkan hal yang negatif atau merupakan praktek yang tidak baik. Penelitian ini menggunakan pilihan 7 skala dengan pertimbangan untuk memberikan keleluasaan bagi responden dalam memberikan pendapat. Pilihan dengan 7 skala dapat memperkecil kemungkinan bagi responden untuk cenderung memilih skala 3 dalam hal responden ragu dengan pendapatnya sebagaimana yang biasa terjadi jika skala yang digunakan adalah skala 1 – 5. Pilihan dengan skala 7 memperlebar kesempatan pilihan bagi responden yang merasa ragu dengan pilihannya. Dengan skala pilihan 1 – 7 memungkinkan responden untuk memilih skala 5 dalam hal responden ragu tetapi lebih cenderung untuk setuju atau dengan memilih skala 3 jika responden ragu tetapi lebih cenderung untuk tidak setuju.

Pengumpulan data survei dilakukan melalui penyebaran kuesioner kepada pegawai Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan wajib pajak (WP). Penyebaran kuesioner dilakukan pada beberapa Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di lingkungan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak (Kanwil DJP) yang terpilih sebagai sampel. Penelitian ini dilakukan pada 3 (tiga) Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak (Kanwil DJP). Dalam penelitian ini, penetapan jumlah sampel dilakukan dengan rumus Slovin sebagai berikut:
$$n = \frac{N}{1+(Ne^2)}$$

Dimana:

- N = Jumlah populasi, yakni jumlah pegawai pajak atau jumlah WP di lingkungan Kanwil DJP yang terpilih sebagai sampel.
- n = ukuran sampel. Sampel yang diambil adalah pegawai pajak dan WP pada KPP di lingkungan Kanwil DJP yang terpilih sebagai sampel. Sehubungan dengan hal tersebut, maka jumlah KPP yang diambil sebagai sampel disesuaikan dengan jumlah ukuran sampel pada Kanwil DJP yang bersangkutan. Disamping itu, KPP yang dipilih sebagai sampel diupayakan untuk memberi gambaran yang seimbang mengenai profil potensi dan penerimaan pajak di wilayah tersebut. Dengan demikian KPP yang dipilih ditentukan berdasarkan realisasi penerimaan pajaknya sehingga responden akan mewakili daerah dengan penerimaan pajak yang besar, sedang, dan rendah di lingkungan Kanwil DJP yang bersangkutan.
- e = persen kelonggaran ketidaktelitian karena kesalahan pengambilan sampel yang masih ditolerir. Dalam penelitian ini, derajat kesalahan yang dipilih adalah 10%.

Ringkasan data jumlah populasi dan jumlah sampel responden aparat DJP dan wajib pajak disajikan pada tabel berikut ini:

Tabel 2. Sampel Penelitian

Sumber: Data pegawai KPP dan Data WP, telah diolah kembali.

No.	Nama Kanwil DJP	Responden Aparat DJP			Responden Wajib Pajak		
		Jumlah Populasi	Sampel yang Seharusnya	Jumlah Sampel Penelitian	Jumlah Populasi	Sampel yang Seharusnya	Jumlah Sampel Penelitian
1	Kanwil DJP 1	1.549	94	247	2.071.807	100	289
2	Kanwil DJP 2	1.510	94	224	897.938	100	198

3	Kanwil DJP 3	1.206	92	132	397.380	100	200
	Jumlah	4.265	280	603	3.367.125	300	687

Pemilihan unit sampel aparat DJP dilakukan dengan metode acak terarah (*puposive random sampling*). Pemilihan unit sampel diarahkan agar pendapat seluruh bagian dalam organisasi DJP terwakili dalam survei. Untuk mencapai tujuan ini, sampel diatur sedemikian rupa agar mewakili seluruh jabatan dalam struktur organisasi yang mencakup pejabat struktural dan pejabat fungsional KPP. Sedangkan pemilihan unit sampel responden WP dilakukan secara acak sederhana terhadap WP yang sedang melakukan kunjungan ke KPP di lingkungan Kanwil DJP yang bersangkutan. WP responden penelitian meliputi WP orang pribadi maupun WP badan. Pilihan metode survei ini disamping mengandung keunggulan bahwa responden memang benar merupakan wajib pajak, namun juga mengandung kelemahan, yakni bahwa responden pada dasarnya adalah para wajib pajak yang relatif patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Dengan metode yang seperti ini, maka survei gagal menjangkau responden dari kelompok wajib pajak yang tidak patuh. Dengan demikian informasi yang terjaring lebih mengarah pada faktor yang dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Namun, mengingat sifat pajak yang merupakan pungutan paksa, tidak tertutup kemungkinan kepatuhan responden merupakan kepatuhan semu, atau kepatuhan yang terpaksa. Dengan demikian penulis yakin bahwa meskipun survei hanya menjangkau wajib pajak yang telah patuh, tetapi pendapat mereka juga dapat menggambarkan persepsi semua wajib pajak.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil pengujian menunjukkan bahwa data penelitian valid dan reliabel untuk digunakan dalam analisis. Hasil uji validitas menunjukkan nilai terendah sebesar 0,5432 dan tertinggi sebesar 0,8404. Nilai ini telah memenuhi syarat validitas $> 0,30$. Sedangkan hasil uji reliabilitas menunjukkan nilai Cronbach Alpha antara 0,6238 dan 0,8511. Nilai ini telah memenuhi syarat reliabilitas data dengan nilai Cronbach Alpha $> 0,50$. Hasil uji validitas dan reliabilitas disajikan pada Lampiran 2 dan 3.

Pengujian data menunjukkan hasil sebagaimana terlihat pada Tabel 3. berikut ini.

Tabel 3. Hasil Uji Structural Equational Modelling (SEM)

Sumber: Hasil uji, telah diolah kembali

Standardized	Coef.	OIM Std. Err.	z	P > z	[95% Conf. Interval]	
Structural						
KP ⑤						
KW	.3530	.0648	5.45	0.000	.2261	.4800
AP	.1712	.0575	2.98	0.003	.0585	.2840
PK	.2294	.0546	4.20	0.000	.1223	.3365
KW ⑤						
PL	10.3271	9.1635	1.13	0.260	-7.6330	28.2873
PE	3.0442	3.0931	0.98	0.325	-3.0183	9.1067
PS	-15.4456	13.6650	-1.13	0.258	-42.2285	11.3374
PP	4.2770	4.3256	0.99	0.323	-4.2010	12.7550
PT	-.6646	1.7657	-0.38	0.707	-4.1251	2.7960

(KP = Kepatuhan Pajak; KW = Kepuasan WP; AP = Akuntabilitas Pemerintah; PK = Pencegahan Kecurangan; PL = Peningkatan Kualitas Layanan; PE = Peningkatan

Efisiensi; PS = Peningkatan Kualitas SDM; PP = Penurunan Penggelapan Pajak; PT = Peningkatan Teknologi Informasi DJP)

Hasil pengujian menunjukkan bahwa, sebagaimana diprediksi, pada saat wajib pajak berpersepsi bahwa pemerintah akuntabel dalam membelanjakan penerimaan pajaknya, maka kepatuhan wajib pajak meningkat. Hal ini dapat diinterpretasikan sebagai berikut, karena wajib pajak yakin bahwa pajak yang dibayarkan digunakan secara bertanggung jawab oleh pemerintah maka wajib pajak merasa bahwa kesediaannya mengorbankan sumber daya ekonominya untuk membayar pajak tidak sia-sia. Sebagaimana dinyatakan oleh Alm dkk. (2011), salah satu faktor yang dapat mendorong kepatuhan pajak adalah lingkungan sosial yang diantaranya menyangkut tingkat kepercayaan masyarakat kepada pemerintah. Hal ini berarti bahwa pada saat masyarakat percaya kepada pemerintah maka wajib pajak akan patuh pajak. Simpulan ini sesuai dengan profil wajib pajak yang dipilih, yakni wajib pajak yang datang ke Kantor Pelayanan Pajak, atau dengan kata lain adalah wajib pajak yang relatif patuh pajak.

Demikian pula halnya dengan faktor upaya DJP dalam pencegahan kecurangan perpajakan. Faktor ini memiliki nilai koefisien positif, yang berarti bahwa peningkatan faktor ini akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Hal ini mudah dipahami karena jika WP yakin bahwa DJP mampu mencegah kecurangan, maka WP tidak memiliki pilihan lain selain menjadi patuh. Persepsi wajib pajak yang yakin bahwa aparat DJP memiliki keahlian dalam mencegah kecurangan mengandung arti bahwa aparat pajak menguasai teknik untuk mengungkap kecurangan pajak. Dengan demikian, risiko bahwa kecurangan pajak yang dilakukan akan diketahui aparat pajak yang akan berdampak pengenaan denda pajak menyebabkan WP menjadi patuh memenuhi kewajiban perpajakannya.

Faktor lain yang juga mempengaruhi kepatuhan pajak adalah kepuasan atas layanan yang diterima dari DJP. Sesuai dengan prinsip timbal balik, pada saat wajib pajak merasa puas atas layanan yang diterima, maka WP akan terdorong untuk memberikan balasan berupa kepatuhan pajak.

Selanjutnya, diantara ketiga faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak tersebut, faktor kepuasan atas layanan yang diterima dari DJP memiliki nilai koefisien terbesar. Nilai koefisien terbesar berikutnya adalah faktor upaya pencegahan kecurangan yang dilakukan oleh DJP dan yang terkecil adalah faktor tingkat kepercayaan WP terhadap akuntabilitas pemerintah. Informasi ini memiliki arti penting bagi DJP dan pemerintah dalam rangka meningkatkan kepatuhan wajib pajak yang selanjutnya juga dapat mempengaruhi penerimaan pajak.

Namun, hasil penelitian mengenai keberhasilan perbaikan administrasi perpajakan dalam meningkatkan kepuasan kepada WP menunjukkan bahwa kelima ukuran yang digunakan (peningkatan kualitas layanan, peningkatan efisiensi, peningkatan kualitas SDM DJP, upaya pencegahan kecurangan pajak, dan peningkatan teknologi) tidak berpengaruh signifikan terhadap kepuasan

wajib pajak. Hal ini secara implisit menunjukkan bahwa langkah reformasi administrasi perpajakan yang dilakukan oleh DJP yang diukur dengan peningkatan kualitas layanan, peningkatan efisiensi waktu proses layanan kepada wajib pajak, peningkatan kualitas SDM DJP, upaya aparat pajak dalam mencegah kecurangan pajak, dan peningkatan kualitas teknologi informasi yang digunakan DJP sebagaimana yang diajukan oleh Seera (2005), bukan merupakan ukuran yang tepat untuk mengukur dampak keberhasilan penyempurnaan administrasi pajak di Indonesia. Menurut Alm dkk. (2011), penyempurnaan administrasi pajak akan meningkatkan kepuasan wajib pajak (KW) sehingga dapat mendorong kepatuhan wajib pajak (KP). Dengan demikian, untuk mengukur keberhasilan penyempurnaan administrasi pajak dalam meningkatkan kepuasan wajib pajak di Indonesia, perlu digunakan ukuran lain.

Disamping itu, terlepas dari hasil pengujian yang menunjukkan bahwa seluruh variabel mengenai upaya DJP dalam meningkatkan kepuasan wajib pajak secara statistik tidak signifikan mempengaruhi kepuasan wajib pajak (KW), tidak seluruh korelasi antar faktor menghasilkan arah hubungan yang sesuai dengan prediksi awal. Faktor peningkatan kualitas layanan aparat pajak, peningkatan efisiensi waktu proses layanan kepada wajib pajak, dan upaya aparat pajak dalam mencegah kecurangan pajak, sesuai prediksi awal, memiliki nilai koefisien positif. Hal ini berarti bahwa hasil penyempurnaan administrasi pajak untuk faktor-faktor tersebut berhasil meningkatkan kepuasan wajib pajak.

Penjelasan atas hasil tersebut dapat diuraikan sebagai berikut. Peningkatan kualitas layanan menyebabkan seluruh kebutuhan informasi wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya dapat terpenuhi. Hal ini membuat kepuasan wajib pajak meningkat. Hasil ini sesuai dengan prediksi awal. Demikian pula halnya dengan peningkatan efisiensi waktu layanan. Peningkatan efisiensi waktu layanan memungkinkan penghematan waktu pengurusan pajak. Dengan penghematan waktu layanan tersebut maka jumlah waktu yang dibutuhkan oleh WP untuk berurusan dengan DJP menjadi lebih singkat sehingga meningkatkan kepuasan WP. Hasil ini juga sesuai dengan prediksi awal.

Selanjutnya, upaya aparat pajak dalam mencegah kecurangan pajak, sesuai prediksi awal, memiliki nilai koefisien positif terhadap peningkatan kepuasan WP. Upaya pencegahan kecurangan menunjukkan bahwa DJP telah melakukan upaya yang membuat WP tidak leluasa melakukan kecurangan pajak. Hal ini berhasil meyakinkan WP bahwa tidak ada satupun WP yang diperlakukan berbeda sehingga seluruh WP merasa diperlakukan secara adil (jika dibandingkan dengan WP lainnya). Perasaan diperlakukan secara adil tersebut meningkatkan kepuasan WP.

Namun, berbeda dengan yang diprediksi, pengujian menunjukkan bahwa peningkatan kualitas sumber daya aparat pajak dan peningkatan teknologi menunjukkan nilai koefisien negatif. Hal ini berarti bahwa hasil penyempurnaan administrasi pajak untuk kedua faktor tersebut telah

menyebabkan penurunan kepuasan wajib pajak. Hasil ini tidak sesuai prediksi awal. Hal ini dapat dijelaskan sebagai berikut. Di satu sisi, kedua aspek tersebut dapat meningkatkan kinerja aparat pajak. Namun demikian, di sisi lain, hal tersebut dapat dipandang sebagai ancaman bagi wajib pajak. Kualitas SDM perpajakan yang lebih baik dan kualitas teknologi informasi yang lebih tinggi dapat menyebabkan munculnya persepsi bahwa kemampuan DJP dalam mendeteksi kecurangan pajak juga meningkat. Hal ini menurunkan kepuasan WP karena persepsi bahwa kecurangannya akan mudah terdeteksi ditambah dengan probabilitas menjadi objek pemeriksaan pajak (sehubungan dengan pemanfaatan teknologi yang lebih baik) mendorong WP untuk terpaksa melaporkan jumlah pajak yang benar (Stefura 2012).

Sesuai dengan hasil tersebut di atas, terlihat bahwa dua faktor teratas yang mempengaruhi kepatuhan pajak adalah faktor kepuasan wajib pajak dan upaya pencegahan kecurangan pajak. Kedua faktor tersebut merupakan faktor yang sepenuhnya ada dalam kendali DJP, sehingga dengan upaya sendiri, DJP dapat mempengaruhi kedua faktor tersebut. Hal ini berbeda dengan faktor akuntabilitas pemerintah yang kewenangannya berada di luar kendali DJP. Oleh karena itu, dalam rangka meningkatkan kepatuhan pajak, yang dampak akhirnya juga akan meningkatkan penerimaan pajak, maka pembenahan di internal DJP harus dilakukan. Pembenahan dan penyempurnaan tersebut harus diarahkan pada peningkatan kualitas layanan kepada WP dan penguatan persepsi wajib pajak bahwa DJP mampu melakukan segala upaya untuk mencegah terjadinya kecurangan pajak.

Pembenahan dan penyempurnaan tata kerja internal DJP dalam rangka meningkatkan kepatuhan pajak dapat dilakukan dengan merujuk pada butir-butir pertanyaan yang diajukan dalam kuesioner. Pembenahan dan penyempurnaan tata kerja internal DJP yang mengarah pada peningkatan kepuasan wajib pajak atas kualitas layanan DJP dalam rangka meningkatkan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) wajib pajak, antara lain dapat berupa:

1. Menyiapkan aparat DJP yang bersikap siap melayani wajib pajak dengan baik, sopan, dan ramah. Hal ini mencakup pula peningkatan kompetensi Account Representatives (AR) sehingga selalu siap menjawab seluruh pertanyaan dan permasalahan yang dihadapi wajib pajak.
2. Menyediakan jasa konsultasi atau menyiapkan petunjuk pengisian formulir dalam rangka membantu wajib pajak melakukan pengisian formulir perpajakan atau menyiapkan format formulir perpajakan yang mudah diisi oleh wajib pajak. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Alm dkk. (2011) yang melakukan eksperimen laboratorium dengan kondisi wajib pajak diminta mengisi perhitungan pajak tanpa bantuan dan dengan kondisi diberi bantuan layanan dalam mengisi formulir perhitungan pajaknya. Dari percobaan tersebut diperoleh simpulan bahwa wajib pajak

yang diberi bantuan mengisi formulir pajak menunjukkan perilaku lebih patuh dibandingkan dengan wajib pajak yang tidak dibantu.

3. Membangun mekanisme pembayaran pajak yang sederhana, mudah, dan tidak terasa memberatkan bagi wajib pajak. Sesuai sifat pajak yang merupakan pembayaran wajib tetapi tanpa imbalan, maka DJP perlu mempertimbangkan cara pembebanan yang sederhana, mudah, dan tidak terasa memberatkan bagi wajib pajak. Pembebanan yang tidak terasa memberatkan misalnya dengan mekanisme pemungutan pajak sebelum penghasilan tersebut masuk ke kantong wajib pajak (dalam konteks pajak penghasilan). Jadi dalam hal ini mekanisme pembayarannya sedapat mungkin menggunakan prinsip PAYE (*pay as you earn*) seperti yang berlaku dalam pemotongan PPh pasal 21 oleh pemberi kerja. Dengan cara pemungutan pajak dilakukan sebelum penghasilan masuk ke kantong wajib pajak, maka keberatan wajib pajak dapat diminimalkan. Pemotongan pajak yang dilakukan sebelum penghasilan masuk kantong wajib pajak akan menghapuskan rasa kehilangan bagi wajib pajak. Hal ini berbeda masalahnya jika uang sudah terlanjur dikuasai oleh wajib pajak. Jika penghasilan sudah terlanjur dikuasai wajib pajak, maka pembayaran pajak menjadi suatu pengorbanan sumber daya ekonomi yang tidak ada kontra prestasinya. Kondisi ini bertentangan dengan prinsip ekonomi sehingga cenderung menimbulkan penolakan.
4. DJP hendaknya menyederhanakan proses pengajuan keberatan dan restitusi pajak. Disamping itu, penanganan atas pengajuan keberatan dan restitusi hendaknya dilakukan secara proporsional. Jadi dalam hal ini pengajuan keberatan dan restitusi tidak boleh ditanggapi dengan mempersulit wajib pajak yang bersangkutan dalam berurusan dengan DJP. Sebagai contoh, jika atas pengajuan keberatan dan restitusi harus dilakukan pemeriksaan pajak, maka pelaksanaan pemeriksaan pajak harus dilakukan secara proporsional dan tidak terkesan digunakan untuk mencari-cari kesalahan.

Pembenahan dan penyempurnaan tata kerja internal DJP yang mengarah pada terciptanya persepsi positif bahwa DJP benar-benar mampu melakukan upaya pencegahan kecurangan oleh wajib pajak dalam rangka meningkatkan kepatuhan terpaksa (*enforced compliance*) wajib pajak, antara lain dapat berupa:

1. DJP harus berani secara tegas mengajukan kasus pidana pajak ke pengadilan. Langkah tersebut harus dilakukan dengan frekuensi yang cukup tinggi sehingga dapat memberikan pesan kepada pelanggar pajak yang lain, bahwa tindakan pelanggaran pajak tidak ditolerir. Langkah ini akan mampu mencegah wajib pajak lain untuk mencoba melakukan pelanggaran pajak.
2. Pemeriksaan pajak harus dilakukan secara terus menerus dalam beberapa periode yang berurutan kepada pelaku penggelapan pajak yang sama. Baik sebagai individu maupun badan usaha, wajib pajak memiliki lingkungan pergaulan sebagai sarana sosialisasi dan berbagi informasi.

Informasi mengenai tindakan pemeriksaan yang dilakukan secara terus menerus atas satu wajib pajak pasti akan menyebar pada lingkungannya. Mengingat menjadi objek pemeriksaan pajak bukan merupakan pengalaman yang menyenangkan, maka penyebaran informasi tersebut dapat diharapkan akan menjadi peringatan kepada anggota kelompok tersebut untuk menghindarinya dengan cara tidak melakukan penggelapan pajak. Disamping itu, karena lingkungan sosial wajib pajak bukan hanya satu, maka penyebaran informasi tersebut akan meluas mencakup wajib pajak selain anggota komunitas awal wajib pajak objek pemeriksaan tersebut. Demikian pula halnya dengan membawa kasus pidana pajak ke pengadilan, cara ini juga akan membawa dampak mencegah wajib pajak lain melakukan penggelapan pajak.

3. Dalam hal DJP dapat mengungkap kasus penggelapan pajak, maka DJP harus menerapkan pengenaan denda maksimal. Jika perlu, DJP harus mengusahakan dukungan politis untuk dapat menetapkan denda pajak yang cukup besar sehingga dapat mempengaruhi keputusan wajib pajak untuk memilih patuh atau menggelapkan pajak. Denda pajak yang besar akan mampu mencegah wajib pajak melakukan penggelapan pajak, apalagi jika diperkuat dengan kemampuan DJP dalam mengungkap penggelapan pajak.
4. DJP harus mengelola kebijakan pemeriksaan pajak yang memungkinkan seluruh pelaku penggelapan pajak memiliki probabilitas yang sama untuk menjadi objek pemeriksaan pajak. Dengan demikian, maka pertama-tama DJP harus memetakan wajib pajak yang paling potensial melakukan penggelapan pajak. Kebijakan pemeriksaan pajak yang diterapkan saat ini yang memprioritaskan pemeriksaan pajak kepada wajib pajak yang mengisi SPT dan menyatakan memiliki kelebihan pembayaran pajak mungkin bukan strategi yang tepat untuk mengungkap penggelapan pajak. Wajib pajak yang mengetahui secara pasti bahwa dia akan menjadi objek pemeriksaan pajak, dapat dipastikan akan mempersiapkan diri dengan baik sehingga sangat kecil kemungkinannya tertangkap melakukan penggelapan pajak. Oleh karena itu, DJP harus memiliki peta yang dapat menggambarkan pengelompokan wajib pajak (baik yang menyerahkan maupun yang tidak menyerahkan surat pemberitahuan pajak), diukur dari potensi penggelapan pajak yang dilakukan oleh masing-masing kelompok. Pemeriksaan pajak harus difokuskan kepada kelompok dengan potensi penggelapan pajak terbesar. Disamping itu, semua anggota kelompok tersebut harus memiliki probabilitas yang sama untuk menjadi objek pemeriksaan pajak. Dengan merujuk pada pengelompokan wajib pajak (yaitu: wajib pajak orang pribadi – karyawan; wajib pajak orang pribadi – non karyawan; dan wajib pajak badan), maka fokus pemeriksaan pajak hendaknya kepada kelompok wajib pajak orang pribadi – non karyawan dan wajib pajak badan. Pemeriksaan kepada wajib pajak orang pribadi – karyawan dapat diabaikan karena potensi penggelapan pajak oleh kelompok ini sangat

kecil. Sebagai karyawan, pajak penghasilannya telah dipotong oleh pemberi kerja, sehingga hampir semua kewajiban perpajakan kelompok ini telah terpenuhi. Dengan demikian, strategi memfokuskan pemeriksaan pajak kepada kelompok wajib pajak orang pribadi – non karyawan dan wajib pajak badan akan mengoptimalkan pemanfaatan sumber daya pemeriksaan pajak dalam mengungkap praktek penggelapan pajak.

Sedangkan dari sisi pemerintah sebagai pihak yang berwenang menggunakan penerimaan pajak, maka akuntabilitas dalam membelanjakan penerimaan pajak harus dapat ditunjukkan kepada masyarakat. Hal ini menuntut pilihan dalam kegiatan belanja yang mengarah pada peningkatan kualitas hidup masyarakat. Dalam hal ini, penyusunan rencana kegiatan harus diarahkan pada kegiatan-kegiatan yang secara nyata dapat dirasakan hasilnya oleh masyarakat seperti peningkatan pada kualitas dan layanan pendidikan, kesehatan, dan infrastruktur.

5. KESIMPULAN

Hasil penelitian membuktikan bahwa pemerintah dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak Indonesia. Pengujian menunjukkan bahwa persepsi wajib pajak mengenai akuntabilitas pemerintah dalam membelanjakan penerimaan pajak terbukti mempengaruhi kepatuhan wajib pajak di Indonesia. Disamping itu, persepsi bahwa DJP mampu mencegah kecurangan wajib pajak dan peningkatan kualitas layanan DJP kepada wajib pajak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal ini dapat menjadi pembelajaran, untuk kasus Indonesia, bahwa perbaikan pada ketiga faktor di atas dapat meningkatkan penerimaan pajak mengingat peningkatan kepatuhan wajib pajak akan berdampak pada peningkatan penerimaan pajak. Pemerintah perlu meningkatkan akuntabilitas dalam membelanjakan penerimaan pajak guna mendorong kepatuhan wajib pajak. Peningkatan akuntabilitas harus ditunjukkan dengan kualitas pelaksanaan APBN yang menunjukkan keberpihakan pemerintah terhadap peningkatan pembangunan dan kualitas hidup masyarakat. Sedangkan peningkatan kualitas layanan DJP kepada wajib pajak dan penunjuk bahwa DJP mampu mengungkap kecurangan oleh wajib pajak harus diupayakan maksimal oleh DJP guna mendorong kepatuhan wajib pajak sehingga dapat mendorong peningkatan penerimaan pajak.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Hasil penelitian menunjukkan bahwa DJP memiliki kesempatan meningkatkan penerimaan pajak melalui kegiatan peningkatan kepuasan wajib pajak atas layanan yang diberikan oleh DJP dan peningkatan upaya DJP dalam rangka pencegahan kecurangan perpajakan oleh wajib pajak. Dengan hasil seperti ini maka DJP perlu memperbaiki kegiatan terkait dengan dua hal di atas. Perbaikan kegiatan dalam rangka meningkatkan kepuasan wajib pajak tersebut dapat meliputi: menyiapkan aparat DJP yang bersikap siap melayani wajib pajak dengan baik, sopan, dan ramah; menyediakan jasa konsultasi pengisian formulir perpajakan, menyediakan petunjuk pengisian formulir dalam rangka membantu wajib pajak melakukan pengisian formulir perpajakan, dan/atau menyiapkan format formulir perpajakan yang mudah diisi oleh wajib pajak; membangun mekanisme pembayaran pajak yang sederhana, mudah, dan tidak terasa memberatkan bagi wajib pajak; serta menyederhanakan

proses pengajuan keberatan wajib pajak atas tagihan pajak dan menangani pengajuan keberatan tersebut secara proporsional. Sedangkan perbaikan kegiatan pencegahan kecurangan pajak dapat dilakukan melalui kegiatan: mengajukan kasus pidana pajak ke pengadilan; melakukan pemeriksaan pajak secara terus menerus dalam beberapa periode yang berurutan kepada pelaku penggelapan pajak yang sama; menerapkan pengenaan denda maksimal kepada pelaku penggelapan pajak; serta mengelola kebijakan pemeriksaan pajak yang memungkinkan seluruh pelaku penggelapan pajak memiliki probabilitas yang sama untuk menjadi objek pemeriksaan pajak.

Disamping kesimpulan sebagaimana diuraikan di atas, perlu dipahami bahwa penelitian ini mengandung beberapa kelemahan. Adanya kelemahan ini hendaknya dijadikan pedoman untuk menggunakan secara kritis hasil penelitian tersebut. Kelemahan dan keterbatasan penelitian tersebut meliputi:

1. Objek sampel yang digunakan pada penelitian hanya terbatas pada tiga wilayah di Indonesia. Keterbatasan objek sampel dapat menyebabkan tidak seluruh pendapat masyarakat Indonesia terwakili dalam penelitian ini.
2. Keterbatasan lain dari penelitian tentang faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak di Indonesia adalah objek sampel yang digunakan. Metode penelitian dengan mengambil responden yang terdiri dari wajib pajak yang datang ke Kantor Pelayanan Pajak, disamping mengandung keunggulan bahwa responden memang benar merupakan wajib pajak, namun juga mengandung kelemahan, yakni bahwa responden pada dasarnya adalah para wajib pajak yang relatif patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Dengan metode yang seperti ini, maka survei gagal menjangkau responden dari kelompok wajib pajak yang tidak patuh. Dengan demikian informasi yang terjaring lebih mengarah pada faktor yang dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Namun demikian, mengingat sifat pajak yang merupakan pungutan paksa, tidak tertutup kemungkinan kepatuhan responden merupakan kepatuhan semu, atau kepatuhan yang terpaksa. Dengan demikian penulis yakin bahwa meskipun survei hanya menjangkau wajib pajak yang telah patuh, tetapi pendapat mereka juga dapat menggambarkan persepsi seluruh wajib pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdillah, W. & Jogiyanto, H. M. (2015). *Pertial Least Square (PLS), Alternatif Structural Equation Modelling (SEM) dalam Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Alm, J. (2012). Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies. *International Tax and Public Finance*, Springer, Vol. 19(1), February, 54 – 77
- Alm, J. & Torgler, B. (2012). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Tulane Economics Working Paper Series*. July 2012
- Alm, J., dkk. (2011). Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior. *Tulane Economics Working Paper Series*, April 2011
- Das-Gupta, A., dkk. (2004). Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India. *International Tax and Public Finance*, Vol. 11, 575–600
- Hildreth, W. & Richardson, J. A. (1999). *Handbook on Taxation*. New York: Marcell Dekker, Inc.
- Hofmann, E., dkk. (2008). Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate. *Z Psychol*, Vol. 216(4), 209 – 217

- Kirchler, E. & Wahl, I. (2010). Tax Compliance Inventory: TAX-I Voluntary Tax Compliance, Enforced Tax Compliance, Tax Avoidance, and Tax Evasion. *J Econ Psychol*, Vol. 31(3), 331–346
- Kirchler, E., dkk. (2007). Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions. *Georgia State University, Andrew Young School of Public Policy Study, International Studies Program Working Paper*.
- Kogler, C., dkk. (2013). Trust, Power, and Tax Compliance: Testing the “Slippery Slope Framework” among Self-employed Taxpayers. *WU International Taxation Research Paper Series*, No. 2013 – 05.
- Nicolaides, P. (2014). Tax Compliance, Social Norms and Institutional Quality: An Evolutionary Theory of Public Good Provision. European Commission. *Taxation Papers, Working Paper*. No. 46, 2014
- Serra, P. (2005). Performance measurement in Tax administration: Chile as a Case Study. *Journal of Public Administration and Development*, 2005. 115 – 124
- Slemrod, J. & Giltzer, C. (2014). Insights from a Tax-systems Perspective. *CESifo Economic Studies*, Vol. 60, 1/2014. 1 – 31
- Stefura, G. (2012). A New Perspective on Individual Tax Compliance: The Role of Income Source, Audit Probability and the Chance of being Detected. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, Vol. 12, 192 – 201.
- Tandiontong, M., dkk. (2010). *Pengaruh Penerapan Sistem Administrasi Perpajakan Modern terhadap Kepatuhan Wajib Pajak - (Survey Terhadap Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung Majalaya)*. Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Maranatha Bandung.
- Tennant, S. & Tennant, D. (2007). The Efficiency of Tax Administration in Jamaica: An Introspective Assessment. *Journal of Social and Economic Studies*, Vol. 56, No. 3, 71 – 100.
- <http://databank.worldbank.org/data/source/world-development-indicators/Type/TABLE/preview/on>

LAMPIRAN**Lampiran 1.****Hasil Uji Validitas – Responden Wajib Pajak**

No.	Pertanyaan	Korelasi antar faktor	Hasil Uji
	Bagian 1 – Kepatuhan Pajak		
kp1	Saya tetap akan memenuhi kewajiban pembayaran pajak saya, meskipun ada kesempatan untuk tidak membayarnya	0,7997	Valid
kp2	Saya akan tetap membayar pajak sesuai jumlah yang benar meskipun saya tahu bahwa kecil kemungkinannya saya akan tertangkap dan dihukum karena membayar lebih rendah	0,7996	Valid
kp3	Jika saya ragu-ragu apakah harus melaporkan atau tidak suatu penghasilan, maka saya akan memilih untuk melaporkannya	0,6783	Valid
kp4	Tarif pajak terlalu tinggi sehingga wajar jika wajib pajak cenderung melakukan kecurangan/penggelapan pajak	0,5432	Valid
kp5	Saya telah memenuhi seluruh kewajiban perpajakan saya	0,6855	Valid
AP	Bagian 2 – Kepercayaan kepada Pemerintah		
ap1	Pemerintah telah membelanjakan penerimaan pajaknya untuk kepentingan masyarakat banyak dan atau negara	0,7785	Valid
ap2	Saya merasa bahwa tingkat korupsi perpajakan oleh oknum pejabat pemerintahan sangat rendah	0,7604	Valid
ap3	Saya percaya bahwa pemerintah telah menerapkan tata pemerintahan yang baik	0,8404	Valid
ap4	Saya percaya bahwa pemerintah telah melakukan penegakan hukum atas kecurangan pajak	0,7959	Valid
PK	Bagian 3 – Pencegahan Kecurangan		
pk1	Melakukan tuntutan hukum terhadap pelaku penggelapan pajak akan membuat orang lain takut menggelapkan pajak	0,7683	Valid
pk2	Pemeriksaan pajak secara terus menerus akan mencegah pihak lain melakukan penggelapan pajak	0,7627	Valid
pk3	Denda yang berat akan mencegah penggelapan pajak	0,7974	Valid
pk4	DJP sebenarnya sangat mudah untuk menangkap pelaku penggelapan pajak	0,7306	Valid
pk5	Praktek pemeriksaan pajak saat ini mampu mencegah wajib pajak untuk melakukan penggelapan pajak	0,7112	Valid
pk6	Semua wajib pajak mempunyai probabilitas yang sama untuk menjadi objek pemeriksaan pajak	0,6873	Valid
KW	Bagian 4 – Peningkatan Kepuasan WP		
kw1	AR dapat menjawab seluruh pertanyaan wajib pajak	0,7383	Valid
kw2	Pengisian formulir perpajakan mudah dilakukan	0,7895	Valid
kw3	Membayar pajak sangat mudah dilakukan	0,7977	Valid
kw4	Proses pengajuan keberatan pajak sangat mudah	0,7834	Valid
kw5	Proses pengajuan restitusi sangat mudah	0,7282	Valid
kw6	Pegawai KPP sangat ramah dalam melayani	0,7145	Valid

Lampiran 2**Hasil Uji Validitas – Kuesioner kepada Aparat Direktorat Jenderal Pajak**

No.	Pertanyaan	Korelasi antar faktor	Hasil Uji
PL	Bagian 1 – Peningkatan pelayanan kepada WP		
pl1	Permasalahan wajib pajak dapat segera ditangani melalui seorang Account Representative (AR)	0,7996	Valid
pl2	Penyederhanaan prosedur, terutama untuk permohonan keberatan, dapat mempercepat pelayanan	0,7074	Valid
pl3	Unit pelayanan complaint center merekam keluhan yang diterima dalam booklog	0,7331	Valid
pl4	AR menginformasikan perubahan ketentuan serta membantu wajib pajak atas permasalahan perpajakan	0,7435	Valid
PE	Bagian 2 – Peningkatan Efisiensi		
pe1	Penyusunan organisasi berdasarkan fungsi memudahkan jalur penyelesaian pelayanan dan/atau pemeriksaan	0,8306	Valid
pe2	Website, e-payment, e-SPT dan (atau) e-filing, e-registration, call center, complaint center, SMS tax, help desk, dan taxpayers account dapat meningkatkan produktivitas serta ketepatan waktu dalam penyelesaian pekerjaan	0,8236	Valid
PS	Bagian 3 – Pengembangan SDM		
ps1	Kode etik pegawai Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menjadi acuan pemberian sanksi	0,7440	Valid
ps2	Divisi khusus pada Komite Ombudsman Nasional dan Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan secara optimal mengawasi pelaksanaan KE – DJP	0,7617	Valid
ps3	Fasilitas perkantoran modern dan tambahan penghasilan dapat meningkatkan produktivitas pelayanan dan pemeriksaan	0,6095	Valid
ps4	Semua pegawai telah mendapatkan pelatihan yang cukup sehingga dapat menjalankan tugasnya dengan baik	0,7164	Valid
PP	Bagian 4 – Penurunan Penggelapan Pajak		
pp1	Cara melakukan pemilihan WP untuk dijadikan objek pemeriksaan pajak sepenuhnya dilakukan secara acak	0,7422	Valid
pp2	Strategi pemilihan objek pemeriksaan pajak yang diterapkan saat ini mencegah WP melakukan pelanggaran (penggelapan atau penghindaran) pajak	0,7859	Valid
pp3	Peraturan perpajakan yang ada telah memperkecil kemungkinan pelanggaran perpajakan	0,7502	Valid
PT	Bagian 5 – Penyempurnaan Teknologi		
pt1	Sistem Administrasi Perpajakan Terpadu (SAPT) menjamin semua permasalahan dan penyelesaian termonitor secara transparan	0,7555	Valid
pt2	Informasi menyangkut wajib pajak setiap saat dapat dengan mudah dikelola dengan rekening khusus wajib pajak (tax payer's account)	0,8082	Valid
pt3	Dengan e-payment, e-SPT dan (atau) e-filing dalam pembayaran dan pelaporan, monitor terhadap WP menjadi lebih akurat	0,8095	Valid
pt4	Setiap pegawai dilengkapi dgn personal komputer yang terhubung dengan Sistem Administrasi Perpajakan Terpadu (SAPT), S1-DJP, intranet maupun ekstranet	0,7213	Valid

Lampiran 3
Hasil Uji Reliabilitas

No.	Variabel	Nilai Cronbach Alpha	Hasil uji
KP	Bagian 1 – Kepatuhan Pajak	0,7129	Reliable
AP	Bagian 2 – Akuntabilitas Pemerintah	0,7995	Reliable
PK	Bagian 3 – Pencegahan Kecurangan	0,8377	Reliable
KW	Bagian 4 – Peningkatan Kepuasan WP	0,8511	Reliable
PL	Bagian 1 – Peningkatan layanan kepada WP	0,7250	Reliable
PE	Bagian 2 – Peningkatan Efisiensi	0,7171	Reliable
PS	Bagian 3 – peningkatan kualitas SDM	0,6565	Reliable
PP	Bagian 3 – Penurunan Penggelapan Pajak	0,6238	Reliable
PT	Bagian 4 – Penyempurnaan Teknologi	0,7596	Reliable