

**KEPUASAN SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH KEADILAN
DISTRIBUTIF, PENEGAKAN SANKSI PADA KEPATUHAN WAJIB
PAJAK HOTEL DAN RESTORAN**

**I Wayan Budhiarsana¹
A.A.N.B. Dwirandra²
I Nyoman Wijana Asmara Putra³**

^{1,2,3}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
email: budhi_arsa@yahoo.com

ABSTRAK

Pengaruh keadilan distributif dan penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran tidak linier karena pengaruh kontijensi kepuasan wajib pajak. Tujuan penelitian ini menganalisis pengaruh keadilan distributif, penegakan sanksi dan kepuasan wajib pajak pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran serta pengaruh kontijensi kepuasan wajib pajak. Penelitian dilaksanakan di Kabupaten Tabanan dengan responden hotel dan restoran sejumlah 76, yang ditetapkan dengan rumus Slovin dan ditentukan secara random. Data dikumpulkan dengan kuesioner beberapa peneliti terdahulu yang dimodifikasi. Analisis regresi berganda dan moderasian dengan uji nilai selisih mutlak digunakan menganalisis data. Pengaruh positif ditunjukkan keadilan distributif, penegakan sanksi dan kepuasan wajib pajak pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran. Pengaruh penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran diperkuat oleh kepuasan wajib pajak, tetapi kepuasan wajib pajak tidak memperkuat pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran.

Kata Kunci : Kepatuhan, Keadilan, Penegakan Sanksi, Kepuasan.

ABSTRACT

Distributive justice and the enforcement of sanctions have not a linear effect on hotels and restaurants tax compliance because contingencies effect from taxpayer satisfaction. The study intends to determine distributive justice, enforcement of sanctions and the satisfaction of taxpayer effects on hotels and restaurants tax compliance. The study take 76 respondents hotel and restaurant in Tabanan Regency, by the Slovin formula and determined randomly. Collecting data using questionnaires from some previous researchers. Data analysis using multiple regression analysis and Moderated Regression Analysis. Positive effect showed by distributive justice, sanctions enforcement, and taxpayer satisfaction on hotels and restaurants tax compliance. The taxpayer satisfaction moderate the effect of the enforcement of sanctions on hotels and restaurants taxpayer compliance, but it doesn't moderate the distributive justice effect on hotels and restaurants taxpayer compliance.

Keywords : Compliance, Justice, Sanctions Enforcement, Satisfaction.

PENDAHULUAN

Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan modal yang penting dalam pembangunan daerah disamping Dana Alokasi Umum (DAU), dan dana perimbangan lain dari pemerintah. Potensi sumber-sumber pendapatan dalam membiayai pembangunan di daerah harus dimaksimalkan pemerintah daerah akibat implementasi otonomi daerah. Sebagai daerah tujuan wisata, kontribusi pajak hotel dan restoran pada PAD Provinsi serta Kabupaten/ Kota di Bali cukup besar. Sehingga adanya kepatuhan wajib pajak khususnya bidang hotel dan restoran akan dapat meningkatkan pendapatan daerah.

Fenomena kepatuhan wajib pajak yang terjadi di Kabupaten/ Kota di Bali pajak masih cukup rendah. Fenomena ini dapat dilihat dengan membandingkan rasio pajak Kabupaten/ Kota di Bali dengan rasio pajak Indonesia. Dalam satu dekade terakhir, rasio pajak Indonesia berkisar pada angka 11% sampai 13%. Angka ini menunjukkan rasio pajak Indonesia secara umum masih berada di bawah ambang batas rasional suatu negara berkembang yaitu 15% (Subroto, 2014), yang artinya rasio pajak Indonesia juga masih tergolong rendah. Sedangkan angka rasio pajak Kabupaten/ Kota di Bali dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 berada pada angka 0,17% sampai 28,04%. Hanya rasio pajak Kabupaten Badung yang berada diatas rasio pajak nasional pada angka 14,04% pada tahun 2009 dan pada angka 28,04% tahun 2013. Sedangkan rasio pajak Kabupaten Tabanan pada tahun 2009 berada pada angka 0,89% dan pada tahun 2013 berada pada angka 3,39%. Secara lebih jelas rasio pajak Kabupaten/ Kota di Bali dapat dilihat pada tabel berikut.

Tabel 1
Rasio Pajak Kabupaten/ Kota di Provinsi Bali

No	Kabupaten/ Kota	Tax Ratio (Dalam Persen)				
		2009	2010	2011	2012	2013
1	Jembrana	0,26	0,30	0,52	0,57	1,08
2	Tabanan	0,89	0,96	1,11	1,81	3,39
3	Badung	14,04	14,90	21,77	25,01	28,04
4	Gianyar	2,11	2,67	3,96	4,14	4,98
5	Klungkung	0,17	0,29	0,29	0,17	0,73
6	Bangli	0,19	0,27	0,35	0,50	0,59
7	Karangasem	1,60	1,81	4,48	4,54	4,81
8	Buleleng	0,50	0,57	0,94	0,96	1,39
9	Denpasar	2,73	2,97	5,35	5,77	7,25

Sumber : Badan Pusat Statistik 2014, Diolah.

Menurut neraca Dinas Pendapatan dan Pesedahan Agung Kabupaten Tabanan tahun 2013, piutang pajak hotel dan restoran pada tahun 2012 mencapai Rp 1,05 M. Dengan angka yang hampir sama pada tahun 2013 piutang pajak hotel dan restoran sebesar Rp 1,36 M. Pada tahun 2014 piutang pajak hotel restoran menunjukkan peningkatan yang cukup besar. Pada semester pertama jumlah piutang pajak mencapai Rp 858 jt.

Tabel 2
Piutang Pajak Hotel dan Restoran Kabupaten Tabanan Tahun 2012 sampai dengan 2014

Tahun	Piutang Pajak Hotel dan Restoran
2012	Rp 1,05 M
2013	Rp 1,36 M
2014	Rp 858 jt (Semester Pertama)

Sumber : Dispenda dan Pesedahan Agung Kabupaten Tabanan, 2014

Kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran diperlukan dalam mewujudkan peranan pajak hotel dan restoran menunjang PAD. Menurut Franzoni (1999) unsur dari kepatuhan pajak yaitu melaporkan penghasilan sesuai dengan peraturan pajak, melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) dan membayarnya tepat waktu.

Beberapa peneliti (Dharmawan, 2012; Albari, 2008; Benk, *et al*, 2012) menemukan bahwa dimensi keadilan berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak. Sedangkan peneliti lain menunjukkan adanya kontroversi hasil pengaruh keadilan pada kepatuhan wajib pajak khususnya keadilan distributif. Hubungan yang signifikan antara keadilan distributif dan kepatuhan wajib pajak ditemukan oleh Albari, 2008. Namun Verboon dan Goslinga (2009) menemukan keadilan distributif tidak memiliki pengaruh yang signifikan pada pengusaha dengan norma-norma pribadi yang tinggi. Penelitian Wenzel (2002) juga didasarkan atas hasil penelitian terdahulu tentang pengaruh persepsi keadilan pada kepatuhan wajib pajak dengan hasil yang tidak konsisten. Hasil berbeda ini diduga terdapat pengaruh variabel lain yang mempengaruhi pengaruh keadilan pada kepatuhan wajib pajak. Sedangkan penelitian Blumenthal, *et al* (2001) menemukan persuasi ramah yaitu interaksi yang nyaman antara petugas dengan wajib pajak tidak memiliki pengaruh pada kepatuhan wajib pajak dan hasil yang berlawanan ditemukan oleh Chung dan Trivedi (2003).

Kepatuhan wajib pajak dapat diwujudkan dengan penegakan sanksi. Penegakan sanksi secara langsung berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak (Bobek, *et al*, 2013). Koentarto (2011) dan Sanjaya (2014) menemukan penegakan sanksi mempunyai pengaruh pada kepatuhan wajib pajak bumi dan bangunan. Hasil yang berbeda ditemukan oleh Maryati (2014), Varma dan Doob (1998), bahwa secara parsial sanksi pajak tidak berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak.

Berdasarkan latar belakang diatas dirumuskan pokok permasalahan yaitu ;

- 1) Apakah keadilan distributif berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak? 2) Apakah penegakan sanksi berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak? 3) Apakah kepuasan wajib pajak berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak? 4) Apakah kepuasan wajib pajak memperkuat pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak? 5) Apakah kepuasan wajib pajak memperkuat pengaruh penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak?

Penelitian ini fokus untuk memberikan bukti empiris pengaruh keadilan distributif, penegakan sanksi dan kepuasan wajib pajak pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran serta untuk memberikan bukti empiris pengaruh interaksi kepuasan wajib pajak dengan keadilan distributif dan penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran.

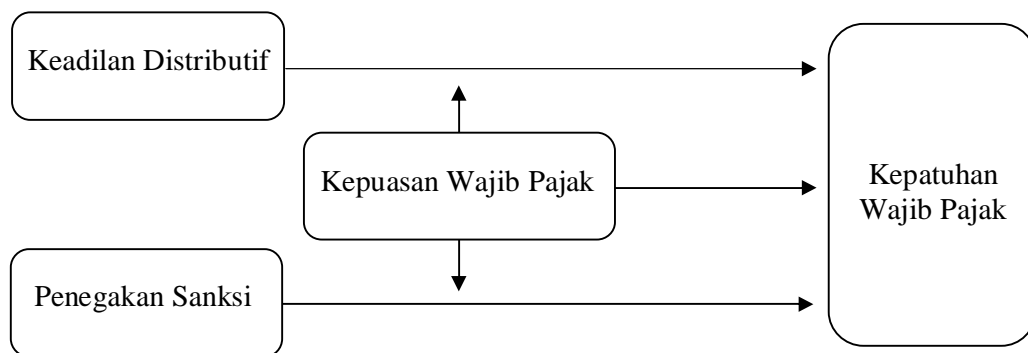
Penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi berupa elemen-elemen pendukung kepatuhan wajib pajak kepada pemerintah daerah Kabupaten Tabanan sehingga dapat memberikan pertimbangan yang digunakan sebagai dasar menetapkan kebijakan strategis khususnya dalam pajak hotel dan restoran. Selain dapat digunakan sebagai referensi bagi peneliti lain yang berminat pada penelitian yang sejenis, secara teoritis penelitian ini diharapkan dapat mengkaji teori keadilan dan teori atribusi dalam mempengaruhi perilaku seseorang.

Teori keadilan Robbins (2008) menyebutkan respon akan diberikan oleh seseorang setelah mempertimbangkan usaha-usaha yang dilakukan dan hasil pekerjaannya dan usaha-usaha dan hasil pekerjaan orang lain. Pemenuhan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak akan mempertimbangkan wajib pajak

lainnya. Wajib pajak merespon ketidakadilan terhadap mereka dengan melakukan ketidakpatuhan terhadap kewajiban pajaknya. Selain keadilan distributif, terdapat dua jenis keadilan yang lain yaitu keadilan prosedural dan keadilan interaksional (Huang dan Lin, 2005). Beberapa penelitian tentang keadilan menunjukkan keadilan prosedural lebih dipentingkan dibandingkan dengan keadilan distributif. Apabila prosedur yang digunakan dalam pengambilan keputusan sudah dapat memberikan keadilan, seseorang tidak akan terlalu mempertimbangkan hasil yang diperoleh. Ulupui (2005) menyatakan keadilan distributif berkaitan dengan hasil, dan distribusi yang diterima tanpa mempertimbangkan bagaimana penentuan distribusi tersebut dilakukan. Jika individu menilai perlakuan yang mereka terima adil dari sisi distribusi dan prosedur, akan berpengaruh pada dua jenis hasil, yaitu kepuasan karyawan dan komitmen karyawan. Namun dalam penelitian ini keadilan distributif yang dipandang lebih tepat bagi peneliti dalam menjelaskan variabel kepatuhan wajib pajak karena adanya interaksi dengan kepuasan wajib pajak. Penelitian Tjahyono (2008) mengungkapkan bahwa keadilan distributif dominan dalam menjelaskan kepuasan individu, karena individu memiliki perhatian dan minat atas lokasi barang dan jasa bagi kesejahteraan mereka, sehingga pemerintah daerah melalui Dispenda perlu mengkaji aspek alokasi pembayaran pajak dengan pembangunan secara umum. Sedangkan keadilan prosedural berpengaruh penting dalam menjelaskan komitmen keorganisasian karyawan. Keadilan prosedural telah terbukti berpengaruh dalam kerjasama individu dalam kelompok yang memiliki kewenangan/ organisasi (Van den Bos, *et al*, 1998).

Teori atribusi juga berperan dalam menganalisis kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran. Suartana (2010) menyebutkan teori atribusi mengkaji proses suatu peristiwa diinterpretasikan oleh seseorang dan mengkaji penginterpretasian alasan atau sebab perilakunya (Suartana, 2010). Teori atribusi menyatakan bahwa terkait dengan tingkah laku seseorang, individu akan berusaha mengklasifikasikan tingkah laku tersebut disebabkan karena pengaruh internal atau eksternal (Robbins, 2008).

Konsep penelitian dalam penelitian ini disajikan dalam gambar berikut ini.



Gambar 1 Konsep Penelitian

Hubungan signifikan antara keadilan distributif dan kepatuhan wajib pajak ditemukan oleh Albari, 2008. Namun Verboon dan Goslinga (2009) menemukan keadilan distributif tidak memiliki pengaruh yang signifikan pada pengusaha dengan norma-norma pribadi yang tinggi. Dengan mempertimbangkan pembayaran pajak dengan imbalan berupa pelayanan dari Dispenda, wajib pajak akan melakukan reaksi terhadap persepsinya tentang keadilan distributif dengan melakukan kepatuhan memenuhi kewajiban perpajakan. Berdasarkan uraian tersebut, dapat dihipotesiskan :

H₁ : Keadilan distributif berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak.

Allingham dan Sandmo (1972) mengungkapkan ketidakpatuhan masyarakat membayar pajak karena masih kurangnya penegakan sanksi bagi wajib pajak yang tidak patuh. Pengaruh positif sanksi pada kepatuhan wajib pajak ditemukan oleh beberapa peneliti (Jatmiko, 2006 ; Koentarto, 2011). Teori Atribusi menyebutkan perilaku yang ditunjukkan oleh seseorang disebabkan oleh faktor eksternal yaitu pengaruh luar mempengaruhi tingkah laku individu, sehingga situasi akan memaksa individu berperilaku. Wajib pajak akan mematuhi kewajiban pajaknya karena adanya paksaan dari penegakan sanksi. Dari penjelasan diatas, penulis merumuskan hipotesis:

H₂ : Penegakan sanksi berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak.

Pencapaian target pemungutan pajak dan dalam mengatasi tingkat kepatuhan wajib pajak yang rendah, langkah pertama yang harus dilakukan adalah mencari tahu kenapa hal tersebut terjadi. Mencari akar permasalahan jauh lebih baik daripada hanya menggalakkan penagihan tetapi tidak diimbangi dengan pelayanan yang memuaskan (Simamora,2006). Masyarakat sebagai pembayar pajak berhak mendapatkan respon pelayanan yang cepat. Pemenuhan kepuasan wajib pajak sangat penting karena dibalik ancaman sanksi yang cukup tinggi, wajib pajak yang membayar pajak hanya memperoleh manfaat secara langsung berupa pelayanan dari Dispenda. Sehingga jika wajib pajak puas akan mempengaruhi kepatuhannya dalam memenuhi kewajibannya membayar pajak.

Kepuasan wajib pajak berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak ditemukan oleh Widodo (2012). Berdasarkan uraian diatas, dirumuskan hipotesis yaitu :

H₃ : Kepuasan wajib pajak berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak.

Penelitian pengaruh keadilan pada kepatuhan wajib pajak menunjukkan adanya kontroversi hasil. Hubungan yang signifikan antara keadilan distributif dan kepatuhan wajib pajak ditemukan oleh Albari, 2008. Namun Verboon dan Goslinga (2009) menemukan keadilan distributif tidak memiliki pengaruh yang signifikan pada pengusaha dengan norma-norma pribadi yang tinggi. Hasil berbeda ini diduga disebabkan karena penilaian tentang tingkat keadilan perpajakan dipengaruhi oleh kepentingan individu (*self interest*) berupa sikap puas wajib pajak. Keadilan distributif yang dimaksud merupakan persepsi keadilan wajib pajak terhadap apa yang mereka bayarkan dengan apa yang mereka dapatkan. Sesuai dengan sifatnya, pajak merupakan iuran wajib yang tidak memperoleh manfaat secara langsung. Namun wajib pajak akan disuguhkan berupa kualitas layanan. Kepuasan atas layanan yang diterima akan dapat mempengaruhi interaksi dari persepsi keadilan distributif yang dirasakan wajib pajak pada kepatuhan wajib pajak.

Dengan adanya pergeseran orientasi teori kepuasan pelanggan dan loyalitas pelanggan (Bhote, 1996; dalam Dharmayanti, 2006) dari konvensional ke kontemporer pendekatan yang pada awalnya menekankan pada kepuasan pelanggan bergeser pada loyalitas pelanggan. Sehingga kepuasan pelanggan tidak sebagai variabel intervening tetapi sebagai variabel moderating. Verboon dan

Goslinga (2009) menyatakan bahwa model pencegahan ekonomi klasik untuk kepatuhan pajak gagal menjelaskan tingkat kepatuhan tinggi di masyarakat. Disamping variabel pencegahan seperti kemungkinan diperiksa dan sanksi yang berat juga terdapat unsur pribadi yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak seperti norma pribadi dan perasaan senang atau tidak pada pelayanan pajak (Andreoni, *et al*, 1998; Feld dan Larsen, 2012). Penelitian Coughlin (Ancok, 2004), menemukan persentase orang yang bersedia pajaknya dinaikkan, jauh lebih besar jika dibandingkan dengan persentase orang yang minta pajaknya diturunkan apabila diikuti peningkatan pelayanan terhadap masyarakat. Sehingga kepuasan wajib pajak terhadap layanan dispenda akan memperkuat hubungan keadilan distributif (jumlah pembayaran pajak) dan kepatuhan wajib pajak. Dari uraian diatas penulis menetapkan hipotesis sebagai berikut :

H₄ : Kepuasan Wajib Pajak memperkuat pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran.

Sanksi merupakan alat pencegah ketidakpatuhan pajak dan mewujudkan pelaksanaan peraturan perpajakan (Mardiasmo, 2011 : 59). Namun masih terdapat wajib pajak yang melakukan *tax avoidance* dan *tax evasion* serta pelanggaran pajak lainnya yang didukung oleh penelitian yang menunjukkan kontroversi hasil, Koentarto (2011) dan Sanjaya (2014) menemukan penegakan sanksi berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak, dan hasil yang berbeda ditemukan oleh Maryati (2014), secara parsial sanksi pajak tidak memberikan pengaruh pada kepatuhan wajib pajak.

Wajib pajak melakukan pelanggaran karena mereka kurang puas dengan penegakan sanksi dan pelayanan yang diberikan oleh Dispenda. Teori Atribusi Robbins (2008) menyatakan perilaku individu disamping disebabkan oleh faktor eksternal (sanksi yang berat), secara internal perilaku akan dikendalikan oleh pribadi individu itu sendiri. Wajib pajak tidak akan keberatan dengan penegakan sanksi yang tegas jika pelayanan yang diberikan oleh Dispenda memberikan kepuasan bagi wajib pajak. Sehingga dari kerangka pikir ini dapat dihipotesiskan sebagai berikut :

H₅ : Kepuasan Wajib Pajak memperkuat pengaruh penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran.

METODE PENELITIAN

Pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan kuesioner kepada wajib pajak hotel dan restoran di Kabupaten Tabanan. Seluruh wajib pajak hotel dan restoran yang ada di Kabupaten Tabanan menjadi populasi penelitian ini (310 Buah hotel dan restoran). Jumlah sampel ditetapkan dengan rumus Slovin dan ditentukan secara random (76 sampel). Pemilik hotel dan restoran di Kabupaten Tabanan digunakan sebagai responden dalam penelitian ini. Khusus hotel dan restoran yang kepemilikannya berdasarkan saham maka yang menjadi respondennya adalah Direktur Keuangan atau Direktur Akunting.

Penelitian ini meneliti pengaruh variabel bebas keadilan distributif, penegakan sanksi dan kepuasan wajib pajak pada variabel terikat yaitu kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran serta pengaruh kepuasan wajib pajak pada interaksi keadilan distributif, penegakan sanksi dan kepatuhan wajib pajak hotel dan

restoran. Variabel terikatnya kepatuhan wajib pajak dan variabel bebasnya yaitu keadilan distributif, penegakan sanksi, kepuasan wajib pajak. Pada saat melakukan *moderated regression analysis* (MRA), keadilan distributif dan penegakan sanksi merupakan variabel bebas dan variabel moderasi, kepuasan wajib pajak. Menurut Sugiyono (2012) variabel bebas adalah variabel yang mempengaruhi variabilitas variabel terikat, dan variabel terikat sebaliknya. Variabel moderasi (*moderating variable*) atau (VMO) adalah suatu variabel bebas lainnya yang dimasukkan ke dalam model karena mempunyai efek kontingensi dari hubungan variabel dependen dan variabel independen sebelumnya.

Penjelasan karakteristik dari objek kedalam elemen-elemen yang dapat diobservasi yang menyebabkan konsep dapat diukur dan dioperasionalkan di dalam riset disebut dengan pengoperasionalan konsep (Jogiyanto, 2004).

1) Kepatuhan wajib pajak

Penelitian ini mendefinisikan kepatuhan wajib pajak sebagai kepatuhan aturan administratif dengan kepatuhan penyerahan SPT (*filing compliance*), kepatuhan pembayaran (*payment compliance*) dan kepatuhan pelaporan (*reporting compliance*) sebagai indikatornya. Indikator ini menggunakan indikator penelitian dari Mustikasari (2007), yang menggunakan tujuh pertanyaan dan tujuh skala jawaban. Penelitian ini mengembangkan pertanyaan menjadi 10 pertanyaan dengan metode skala numerik 10 poin.

2) Keadilan distributif

Keadilan distributif didefinisikan sebagai persepsi dan atau pandangan dan penilaian seseorang atas *outcome* atau hasil yang diterima wajib pajak dari

pelaksanaan kewajibannya untuk membayar pajak. Indikator keadilan distributif yaitu keadilan dalam membayar pajak/ setiap orang adil membayar pajak yang dikembangkan dari Verbon dan Dijke (2007). Verbon dan Dijke (2007) menggunakan lima pertanyaan dengan skala lima poin. Penelitian ini mengadopsi pertanyaan yang dikembangkan Verbon dan Dijke (2007) dengan melakukan penyesuaian kalimat dan perubahan skala menjadi skala numerik 10 poin.

3) Penegakan sanksi

Penegakan sanksi dalam penelitian ini adalah pelaksanaan sanksi bagi wajib pajak yang tidak mengikuti ketentuan peraturan perpajakan dan pelanggaran terhadap ketentuan pajak hotel dan restoran. Indikatornya adalah sanksi denda dan sanksi terhadap pelanggaran. Instrumen yang digunakan merupakan pengembangan instrument Jatmiko (2006) yang menggunakan empat pertanyaan dengan lima poin skala *Likert*. Empat pertanyaan tersebut dimodifikasi dan pengukuran menggunakan skala numerik 10 poin dalam penelitian ini.

4) Kepuasan Wajib Pajak

Kepuasan wajib pajak merupakan perasaan yang timbul setelah seseorang membandingkan antara persepsi atau kesan terhadap kinerja atau hasil suatu produk dan harapan-harapannya. Kepuasan yang dimaksud adalah kepuasan terhadap layanan Pajak Hotel dan Restoran. Kepuasan wajib pajak dalam penelitian ini diukur menggunakan salah satu dimensi kualitas pelayanan yaitu *responsiveness* (daya tanggap). Respon yang cepat terhadap

keluhan wajib pajak diperlukan karena sebagai pelaku bisnis waktu menjadi hal yang sangat penting. Indikator dimensi *responsiveness* yaitu pelayanan cepat, respon complain, respon permintaan informasi, respon pembayaran. Instrumen yang digunakan merupakan pengembangan dari instrumen Novelia (2009) dan Patar Simamora (2006), yang menggunakan lima pertanyaan dengan menggunakan skala *Likert* lima poin. Penelitian ini menggunakan empat pertanyaan dengan menggunakan skala numerik 10 poin.

Uji asumsi klasik diperlukan dalam analisis regresi yang menggunakan teknik *Ordinary Least Square* (OLS). Pada penelitian ini dilakukan uji normalitas, multikolinearitas, dan heterokedastisitas, untuk memperoleh keyakinan model regresi yang diperoleh memiliki kemampuan memprediksi dalam pengambilan keputusan. Selanjutnya dilakukan uji *Goodness of fit* untuk menilai kelayakan model yang dipergunakan pada penelitian ini dengan melihat nilai R^2 , nilai uji F dan uji t. Persamaan regresi berganda yang dipergunakan menguji pengaruh langsung adalah :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e \dots \dots \dots (1)$$

Hipotesis 1, 2 dan 3 ditolak apabila nilai probabilitas signifikansi t lebih besar dari 0,05. Pengujian hipotesis 4 dan 5 menggunakan persamaan berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 ZX_1 + \beta_2 ZX_2 + \beta_3 ZX_3 + \beta_4 |ZX_1 - ZX_3| + \beta_5 |ZX_2 - ZX_3| + e \dots \dots \dots (2)$$

Keterangan :

- Y = Kepatuhan Wajib Pajak,
- α = konstanta,
- X_1 = Keadilan Distributif,
- X_2 = Penegakan Sanksi,
- X_3 = Kepuasan Wajib Pajak,

- β = koefisien regresi,
 ZX_1 = Keadilan Distributif *standardized*,
 ZX_2 = Penegakan Sanksi *standardized*,
 ZX_3 = Kepuasan Wajib Pajak *standardized*,
 $|ZX_1 - ZX_3|$ = Interaksi ZX_1 dan ZX_3 ,
 $|ZX_2 - ZX_3|$ = Interaksi ZX_2 dan ZX_3 ,
 e = faktor kesalahan dalam penelitian.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dari 76 kuesioner yang kembali, sebanyak 68 kuesioner yang dipergunakan dalam analisis karena delapan kuesioner tidak lengkap. Uji validitas variabel keadilan distributif (X_1) menunjukkan bahwa masing-masing item pertanyaan pada variabel keadilan distributif mempunyai koefisien korelasi dari 0,512 s.d. 0,867 yang nilainya lebih besar dari 0,3 dan signifikan pada 0,05. Sehingga dapat dikatakan semua item pertanyaan valid atau lolos uji validitas. Hasil uji validitas variabel penegakan sanksi (X_2) dapat diketahui bahwa masing-masing item pertanyaan pada variabel penegakan sanksi mempunyai koefisien korelasi dari 0,739 s.d. 0,836 yang nilainya lebih besar dari 0,3 dan signifikan pada 0,05. Sehingga dapat dikatakan semua item pertanyaan dinyatakan valid atau lolos uji validitas. Uji validitas variabel kepuasan wajib pajak (X_3) menunjukkan bahwa semua pertanyaan terkait variabel kepuasan wajib pajak mempunyai koefisien korelasi dari 0,494 s.d. 0,882 yang nilainya lebih besar dari 0,3 dan signifikan pada 0,05. Sehingga dapat dikatakan valid atau lolos uji validitas. Uji validitas variabel kepatuhan wajib pajak (Y) menunjukkan pertanyaan terkait variabel kepatuhan wajib pajak mempunyai koefisien korelasi dari 0,245 s.d. 0,840. Terdapat dua item pertanyaan pada variabel kepatuhan wajib pajak yang memiliki nilai koefisien korelasi lebih kecil dari 0,3 dan tidak signifikan pada 0,05 yaitu

item pertanyaan Y2 dan Y10, sehingga dua pertanyaan ini tidak dipakai dalam mengumpulkan data pada responden berikutnya. Sedangkan delapan item pertanyaan lain nilai koefisiennya lebih besar dari 0,3 dan signifikan pada 0,05 sehingga dikatakan valid.

Nilai koefisien *Cronbach's Alpha* variabel keadilan distributif = 0,682, penegakan sanksi = 0,802, kepuasan wajib pajak = 0,676, dan kepatuhan wajib pajak = 0,694. Hasil ini menunjukkan setiap butir pertanyaan reliabel karena nilai koefisiennya lebih besar dari 0,6.

Nilai signifikansi uji normalitas adalah $0,840 > \alpha = 0,05$, yang berarti distribusi data yang diuji normal. Semua nilai *tolerance* variabel bebas $> 0,1$ dan nilai *VIF*nya < 10 (hasil *output SPSS* Lampiran 1), sehingga disimpulkan tidak ada gejala multikolinearitas dalam model. Uji *Glejser* menunjukkan tidak satupun variabel bebas yang berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat *absolut residual*, sehingga disimpulkan model regresi ini memenuhi syarat uji heterokedastisitas. Ketiga hasil uji tersebut menunjukkan terpenuhinya uji asumsi klasik.

Pengujian *goodness of fit* menunjukkan koefisien determinasi (*Adjusted R²*) sebesar 0,639. Ini berarti variabilitas variabel kepatuhan wajib pajak dapat dijelaskan oleh variabel keadilan distributif, penegakan sanksi, dan kepuasan wajib pajak sebesar 63,9% sedangkan variabel lain diluar model menjelaskan sebesar 36,1%. Uji F menunjukkan signifikansi sebesar $0,000 < \alpha = 0,05$, sehingga model ini disimpulkan sudah *fit*.

Berdasarkan hasil output SPSS, maka persamaan regresi pengaruh langsung keadilan distributif, penegakan sanksi dan kepuasan wajib pajak pada kepatuhan wajib pajak adalah sebagai berikut :

$$Y = 0,154 + 0,262X_1 + 0,217X_2 + 0,505X_3 + e$$

Berdasarkan model persamaan regresi tersebut dapat diungkap informasi yaitu :

- 1) Nilai konstanta atau $\alpha = 0,154$ artinya pengaruh minimal variabel keadilan distributif, penegakan sanksi, dan kepuasan wajib pajak pada variabel kepatuhan wajib pajak sebesar 0,154 satuan.
- 2) Nilai koefisien regresi keadilan distributif atau $\beta_1 = 0,262$ artinya apabila variabel keadilan distributif meningkat sebesar 1 satuan maka variabel kepatuhan wajib pajak meningkat 0,262 satuan, dan diasumsikan variabel lain konstan.
- 3) Variabel penegakan sanksi memiliki nilai koefisien regresi atau $\beta_2 = 0,217$ artinya apabila variabel penegakan sanksi meningkat sebesar 1 satuan maka variabel kepatuhan wajib pajak meningkat 0,217 satuan (asumsi variabel lain konstan).
- 4) Koefisien regresi kepuasan wajib pajak atau $\beta_3 = 0,505$ artinya apabila terjadi peningkatan 1 satuan pada variabel kepuasan wajib pajak maka variabel kepatuhan wajib pajak meningkat 0,505 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Untuk hasil regresi moderasian dengan menggunakan uji nilai selisih mutlak model persamaannya yaitu :

$$Y = 2,926 + 0,153ZX_1 + 0,197ZX_2 + 0,333ZX_3 + 0,143|ZX_2 - ZX_3| + e$$

Berdasarkan model tersebut dapat diungkap informasi sebagai berikut :

- 1) Nilai $\alpha = 2,926$ artinya pengaruh minimal variabel keadilan distributif, penegakan sanksi, kepuasan wajib pajak dan interaksi antar variabel independen ($X_1.X_3$, $X_2.X_3$) pada variabel kepatuhan wajib pajak sebesar 2,926 satuan.
- 2) Nilai koefisien regresi keadilan distributif atau $\beta_1 = 0,153$ artinya apabila variabel keadilan distributif meningkat sebesar 1 satuan maka variabel kepatuhan wajib pajak meningkat 0,153 satuan dan diasumsikan konstan untuk variabel yang lain.
- 3) Variabel penegakan sanksi memiliki koefisien regresi atau $\beta_2 = 0,197$ artinya apabila variabel penegakan sanksi meningkat sebesar 1 satuan maka variabel kepatuhan wajib pajak meningkat 0,197 satuan (yang lain konstan).
- 4) Koefisien regresi kepuasan wajib pajak atau $\beta_3 = 0,333$ artinya apabila variabel kepuasan wajib pajak meningkat sebesar 1 satuan maka variabel kepatuhan wajib pajak meningkat 0,333 satuan (asumsi variabel lain konstan).
- 5) Koefisien regresi $|ZX_2 - ZX_3|$ atau $\beta_5 = 0,143$ artinya apabila interaksi variabel penegakan sanksi dan kepuasan wajib pajak ($X_2.X_3$) meningkat sebesar 1 satuan, variabel kepatuhan wajib pajak sebesar meningkat 0,143 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Hasil uji regresi dengan bantuan program *SPSS ver.21 for windows* diperoleh pengaruh parsial keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak memiliki koefisien $\beta = 0,262$ dan signifikansi $= 0,004/2 = 0,002$ (uji satu sisi). Hasil membuktikan adanya pengaruh positif keadilan distributif pada kepatuhan

wajib pajak hotel dan restoran. Ini berarti wajib pajak hotel dan restoran cenderung patuh dengan kewajiban membayar pajaknya jika keadilan distributif yang diterima wajib pajak semakin tinggi. Temuan ini mendukung penelitian oleh Albari (2008), yang menemukan keadilan distributif berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak. Dan hasil ini mendukung teori keadilan yang dikemukakan oleh Robbins (2008) menyebutkan respon akan diberikan oleh seseorang setelah mempertimbangkan usaha-usaha yang dilakukan dan hasil pekerjaannya dan usaha-usaha dan hasil pekerjaan orang lain. Wajib pajak akan melihat orang lain dalam memenuhi kewajibannya. Wajib pajak merespon ketidakadilan terhadap mereka dengan melakukan ketidakpatuhan terhadap kewajiban pajaknya.

Hasil uji regresi dengan bantuan program *SPSS ver.21 for windows* menunjukkan pengaruh parsial penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak memiliki koefisien $\beta = 0,217$ dengan *p-value* sebesar $= 0,003/2 = 0,0015$ (uji satu sisi). Hasil ini mendukung hipotesis H_2 , dan memberi bukti penegakan sanksi berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran. Kajian teoritis dari Teori Atribusi yang menyebutkan perilaku yang ditunjukkan oleh seseorang disebabkan oleh faktor eksternal yaitu pengaruh luar mempengaruhi tingkah laku individu, sehingga situasi akan memaksa individu berperilaku. Wajib pajak akan mempertimbangkan sanksi yang diberikan akan memperberat wajib pajak dalam melunasi kewajiban perpajakannya. Suyatmin (2004) mendukung pernyataan ini yang menyebutkan bahwa Undang-Undang dan peraturan merupakan pedoman yang harus diikuti oleh masyarakat dan untuk memastikannya diperlukan penerapan sanksi. Hal ini juga berlaku bagi hukum pajak (Suyatmin, 2004).

Sanksi perpajakan dapat mendorong wajib pajak untuk patuh. Hasil ini mendukung penelitian dari Jatmiko,(2006) dan Koentarto (2011) yang menemukan bahwa kepatuhan wajib pajak dipengaruhi secara positif oleh sanksi.

Berdasarkan hasil uji regresi dengan bantuan program *SPSS ver.21 for windows* diperoleh pengaruh parsial kepuasan wajib pajak pada kepatuhan wajib pajak memiliki koefisien $\beta=0,505$ dengan signifikansi 0,000. Hasil tersebut membuktikan kepuasan wajib pajak berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran. Kepuasan wajib pajak merupakan faktor internal wajib pajak dalam melakukan kepatuhan pada kewajiban pajak hotel dan restoran. Teori Atribusi menyatakan untuk dapat berperilaku tertentu seseorang/ wajib pajak didorong oleh faktor internal wajib pajak itu sendiri. Hasil ini mendukung penelitian Widodo (2012) yang menemukan kepuasan wajib pajak berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak pada KPP Pratama Surabaya Simokerto.

Berdasarkan hasil uji regresi dengan bantuan program *SPSS ver.21 for windows*, pengaruh moderasi kepuasan wajib pajak pada interaksi keadilan distributif dan kepatuhan wajib pajak memiliki koefisien β 0,050. Koefisien β yang bernilai positif menunjukkan bahwa kepuasan wajib pajak memperkuat pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak. Pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak akan lebih kuat jika wajib pajak puas dengan respon layanan yang diberikan oleh Dispenda. Dan nilai *p-valuenya* sebesar $= 0,440/2 = 0,220$ (uji satu sisi), lebih besar dari $\alpha = 0,05$ sehingga tidak signifikan. Ini menunjukkan bahwa kepuasan wajib pajak tidak memperkuat pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran,

meskipun secara langsung kepuasan wajib pajak berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak sehingga menolak hipotesis H₄. Hasil ini dapat dijustifikasi bahwa pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak sudah tinggi sehingga tidak dapat diperkuat lagi oleh kepuasan wajib pajak. Dari tinjauan teori atribusi, faktor eksternal keadilan distributif sudah tinggi sehingga kepuasan wajib pajak yang merupakan faktor internal tidak memperkuat pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran. Faktor eksternal berupa keadilan distributif menyangkut apa yang telah dikeluarkan oleh wajib pajak dan apa yang diterima dari konsekuensi yang dikeluarkan oleh wajib pajak hotel dan restoran. Imbalan langsung yang secara nyata diterima wajib pajak merupakan bentuk layanan publik berupa pelayanan perpajakan dari Dispenda. Layanan yang kurang baik akan mempengaruhi persepsi wajib pajak dan menyentuh kepuasannya. Kegagalan kepuasan wajib pajak memperkuat pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran mengindikasikan bahwa wajib pajak hotel dan restoran belum puas dengan kualitas pelayanan publik khususnya dari dimensi *responsiveness* yang tidak sebanding dengan pembayaran pajaknya (Manurung, 2013; Feld dan Frey, 2002). Hal ini didukung dengan hasil klasifikasi pemetaan jawaban responden pada variabel kepuasan wajib pajak yang hanya memperoleh klasifikasi cukup puas.

Berdasarkan hasil uji regresi dengan bantuan program *SPSS ver.21 for windows*, pengaruh moderasi kepuasan wajib pajak pada interaksi penegakan sanksi dengan kepatuhan wajib pajak memiliki koefisien β 0,143. Koefisien β yang bernilai positif menunjukkan bahwa kepuasan wajib pajak memperkuat

pengaruh penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak. Penegakan sanksi dapat digunakan sebagai alternatif untuk memperoleh kepatuhan wajib pajak. Namun meskipun sanksi ditegakkan, wajib pajak akan tetap berusaha untuk mencari celah untuk menghindari pajak. Penegakan sanksi harus diikuti dengan layanan dari Dispenda yang baik terhadap permintaan pelayanan dari wajib pajak sehingga wajib pajak mematuhi kewajibannya. Nilai *p-value* interaksi ini sebesar $= 0,038/2 = 0,019$ (uji satu sisi, lebih kecil dari α). Ini menunjukkan kepuasan wajib pajak memperkuat pengaruh penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran dan menerima H_5 . Hubungan moderasi positif ini dapat dijelaskan bahwa kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pajak hotel dan restoran sebagai pengaruh dari penegakan sanksi perpajakan akan lebih terjamin jika disertai dengan kepuasan wajib pajak. Kepuasan wajib pajak akan layanan Dispenda akan mendorong wajib pajak menerima penegakan sanksi dan akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran. Kotler (2003), menyebutkan kepuasan timbul setelah seseorang membandingkan antara persepsi atau kesan terhadap kinerja atau hasil suatu produk dan harapan-harapannya berupa perasaan senang atau kecewa. Sehingga semakin puas wajib pajak, akan memperkuat pengaruh penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak.

SIMPULAN DAN SARAN

Dari hasil analisis dan pembahasan diatas, disimpulkan sebagai berikut :

- 1) Keadilan distributif berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran ;

- 2) Penegakan sanksi berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran ;
- 3) Kepuasan wajib pajak berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran;
- 4) Meskipun kepuasan wajib pajak secara langsung mempengaruhi kepatuhan wajib pajak namun kepuasan wajib pajak tidak memperkuat pengaruh keadilan distributif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran yang disebabkan wajib pajak masih belum puas yang dapat dilihat dari rata-rata jawaban responden yang baru menyatakan cukup puas.
- 5) Kepuasan wajib pajak memperkuat pengaruh penegakan sanksi pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran.

Berdasarkan pembahasan dan telaah jawaban responden dapat disarankan sebagai berikut :

- 1) Pemerintah Kabupaten Tabanan perlu memperhatikan keadilan dan kepuasan wajib pajak hotel dan restoran dengan meningkatkan kualitas pelayanan perpajakan dan meningkatkan kualitas dan kuantitas program pembangunan yang menyentuh langsung pelaku bisnis hotel dan restoran.
- 2) Penegakan sanksi perpajakan perlu ditingkatkan karena penegakan sanksi terbukti secara signifikan berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak. Pemerintah Kabupaten Tabanan melalui Dinas Pendapatan dan Pesedahan Agung perlu melakukan sosialisasi tentang peraturan perpajakan dan lebih menerapkan sanksi bagi yang tidak patuh.

- 3) Peneliti selanjutnya dapat mempertimbangkan model yang lain dengan memisahkan faktor internal dan faktor eksternal sebagai variabel yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran dan mempertimbangkan model yang lain seperti kepuasan wajib pajak sebagai prediktor atau mengambil variabel lain sebagai variabel moderasi. Penelitian selanjutnya dapat mempertegas dalam instrumen penelitian bahwa yang berhak mengisi kuesioner adalah pemilik hotel dan restoran serta dapat mempertimbangkan untuk menggunakan jenis pajak daerah yang lain dalam melakukan penelitian.

Keterbatasan

Konsep berpikir penelitian ini pada dasarnya mempertimbangkan bahwa kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran dipengaruhi oleh faktor eksternal dan faktor internal dari wajib pajak hotel dan restoran. Pergeseran metode pencegahan ketidakpatuhan wajib pajak saat ini tidak hanya mementingkan pengaruh dari faktor eksternal, tetapi juga mempertimbangkan faktor internal. Seperti yang ditemukan oleh Verboon dan Goslinga (2009) untuk membentuk kepatuhan wajib pajak, disamping perlu memperhatikan variabel pencegahan seperti kemungkinan diperiksa dan sanksi yang berat juga terdapat unsur pribadi yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak seperti norma pribadi dan perasaan senang atau tidak pada pelayanan pajak. Pada model penelitian ini peneliti masih menggabungkan antara faktor eksternal dan internal yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran. Hal ini menyebabkan justifikasi hasil penelitian lebih sulit, sehingga kedepan dalam mengambil topik kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran dapat dipertimbangkan dari salah satu faktor eksternal saja atau internal saja.

Model penelitian yang digunakan penulis saat ini belum dapat memberikan bukti pengaruh interaksi kepuasan wajib pajak dengan keadilan distributif pada

kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran. Keterbatasan ini salah satunya dapat disebabkan karena responden penelitian. Dalam penelitian ini menggunakan pemilik dan direktur keuangan/ akunting sebagai responden. Dengan perbedaan responden ini dan terkadang adanya penugasan staf dalam pengisian kuesioner akan menghasilkan data yang kurang baik. Penelitian selanjutnya dapat mempertegas dalam instrumen penelitian bahwa yang berhak mengisi kuesioner adalah pemilik hotel dan restoran.

Pajak hotel dan restoran yang dibayarkan oleh wajib pajak pada hakekatnya adalah pajak yang dibayarkan oleh konsumen kepada daerah dan wajib pajak yaitu hotel dan restoran hanya sebagai pemungut. Sehingga terkait dengan kepuasan sebenarnya juga menyangkut dengan kepuasan konsumen. Untuk menghindari hal ini, peneliti selanjutnya dapat mempertimbangkan untuk menggunakan jenis pajak daerah yang lain dalam melakukan penelitian. Melihat hasil regresi pengaruh langsung kepuasan wajib pajak dan interaksinya dengan variabel pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran yang menunjukkan hasil yang signifikan pada pengaruh langsungnya dan tidak signifikan pada saat interaksi dapat dipahami kepuasan wajib pajak kemungkinan sebagai prediktor atau variabel bebas. Peneliti selanjutnya dapat mempertimbangkan model yang lain yaitu kepuasan wajib pajak sebagai prediktor atau mengambil variabel lain sebagai variabel moderasi.

REFERENSI

- Albari. 2008. Pengaruh Keadilan terhadap Kepuasan dan Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal UNISIA*. Vol. XXXI No. 69 September 2008. Hal : 280-293.
- Allingham, M. G. dan Sandmo, A. 1972. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal Of Public Economics 1*. Hal : 323-338.
- Ancok, D. 2004. *Psikologi Terapan*. Yogyakarta : Darussalam.

Andreoni, J., Erard, B., dan Feinstein, J. 1998. Tax compliance. *Journal of Economic Literature*. 36. Hal : 818-860.

Benk, S., Budak, T. dan Cakmak, A.F. 2012. Tax Professionals' Perceptions Of Tax Fairness: Survey Evidence In Turkey. *International Journal of Business and Social Science*. Vol 3 No 2. Hal : 112-117.

Blumenthal, M., Christian, C. dan Slemrod, J. 2001. Do Normative Appeals Affect Tax Compliance? Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota. *National Tax Journal*. Vol 54 No1. Hal :125-138.

Bobek, D.D., Hageman, A.M. dan Kelliher, C.F. 2013. Analyzing the Role of Sosial Norms in Tax Compliance Behavior. *Journal of Business Ethics*. 115. Hal : 451-468.

Chung, J. dan Trivedi, V.U. 2003. The effect of friendly persuasion and gender on tax compliance behavior. *Journal of Business Ethics*. Volume 47. Hal :133.

Dharmawan, F. 2012. "Pengaruh Keadilan Pajak Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Pribadi, Studi Pada KPP Pratama Malang Selatan" (*tesis*). Malang : Universitas Brawijaya. Dipublikasikan.

Dharmayanti, D. 2006. Analisis Dampak Service Performance dan Kepuasan Sebagai Moderating Variable Terhadap Loyalitas Nasabah. *Jurnal Manajemen Pemasaran*. Vol 1 No 1. Hal : 35-43.

Feld, L.P. dan Frey, B.S. 2002. Deterrence and Morale in Taxation : An Empirical Analysis. *Cesifo Working Paper No. 760*. Kategori 1 : Public Finance. Agustus 2002.

Feld, L.P. dan Larsen, C. 2012. Self-perceptions, Government Policies and Tax Compliance in Germany. *International Tax Public Finance*. 19. Hal : 78-103.

Franzoni, L. A. 1999. Tax Evasion And Tax Compliance. *Encyclopedia of Law and Economics*. Vol. 4. Hal : 51-94.

Huang, J.H. dan Lin, C.Y. 2005. The Explanation Effects on Costumer Perceived Justice, Satisfaction and Loyalty Improvement: An Exploratory Study. *The Journal of American Academy of Business*. Vol 7 No 2. Hal : 212-218.

Jatmiko, A.N. 2006. "Pengaruh Sikap Wajib Pajak Pada Pelaksanaan Sanksi Denda, Pelayanan Fiskus Dan Kesadaran Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak"(*tesis*). Semarang : Universitas Diponegoro.

- Jogiyanto. 2004. *Metode Penelitian Bisnis : Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Cetakan Pertama. Yogyakarta : BPFE.
- Koentarto, I. 2011. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kepatuhan masyarakat Dalam Melakukan Pembayaran Pajak Bumi Dan Bangunan. *Sosioscientia, Jurnal Ilmu-ilmu Sosial*. Vol 3. No 2 : 243-258.
- Kotler, P. 2003. *Marketing Management*. 11th Edition. New Jersey : Prentice Hall Int'l.
- Manurung, S. 2013. *Kompleksitas Kepatuhan Pajak*. Available from : URL: <http://www.pajak.go.id/content/article/kompleksitas-kepatuhan-pajak>. [cited 2014 Oct. 24].
- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan*. Edisi Revisi. Yogyakarta: Andi.
- Maryati, E. 2014. "Pengaruh Sanksi Pajak, Motivasi dan Tingkat Pendidikan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Pada Wilayah Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bintan)". *Artikel*. Tanjungpinang : Universitas Maritim Raja Ali Haji.
- Mustikasari, E. 2007. Kajian Empiris Tentang Kepatuhan Wajib Pajak Badan di Perusahaan Industri Pengolahan di Surabaya. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makasar.
- Novelia, K. R. 2009. "Pengaruh Kualitas Pelayanan Terhadap Kepuasan Wajib Pajak (Suatu Studi untuk Pajak Kendaraan Bermotor di Satuan Administrasi Manunggal Dibawah Satu Atap Kota Depok)". (*skripsi*). Jakarta : Universitas Indonesia.
- Robbins, S. P. dan Timothy, A. J. 2008. *Perilaku Organisasi (Organizational Behavior)*. Buku 1. Jakarta : Salemba Empat.
- Sanjaya, I. P. A. P. 2014. Pengaruh Kualitas Pelayanan, Kewajiban Moral dan Sanksi Perpajakan Pada Kepatuhan Wajib Pajak dalam Membayar Pajak Hotel. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 7.1*. Halaman : 207-222.
- Simamora, P. 2006. "Pengaruh Kepuasan Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak : Pada Kantor Pelayanan Pajak Bogor". (*tesis*). Jakarta : Universitas Indonesia.
- Suartana, W. 2010. *Akuntansi Keperilakuan, Teori dan Implementasi*. Yogyakarta : ANDI.
- Subroto, G. 2014. *Melebarkan Ruang Fiskal*. Available from : URL: <http://www.pajak.go.id/content/article/melebarkan-ruang-fiskal>. [cited 2014 Oct. 24].

Sugiyono. 2012. *Metode Penelitian Bisnis*. Cetakan Keenam Belas. Bandung : Alfabeta.

Suyatmin. 2004. "Pengaruh Sikap Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Pembayaran Pajak Bumi dan Bangunan : Studi Empiris di Wilayah KP PBB Surakarta" (*tesis*). Semarang : Universitas Diponegoro. Tidak Dipublikasikan.

Tjahyono, H. K. 2008. "Pengaruh Keadilan Keorganisasian pada Kepuasan Individu dan Komitmen Keorganisasian dengan Modal Sosial sebagai Variabel Moderator." (*disertasi*). Yogyakarta : Universitas Gadjah Mada. Available from : [URL:http://etd.repository.ugm.ac.id/index.php?mod=penelitian_detail&sub=PenelitianDetail&act=view&typ=html&buku_id=49263&obyek_id=4](http://etd.repository.ugm.ac.id/index.php?mod=penelitian_detail&sub=PenelitianDetail&act=view&typ=html&buku_id=49263&obyek_id=4). [cited 2015 Jun. 15].

Ulupui, I.G.K. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Persepsi Keadilan Distributif, Keadilan Prosedural dan Goal Commitment terhadap Kinerja Dinas. *Jurnal Bisnis dan Ekonomi*. Vol. 9. No. 2. Hal : 98-112.

Van den Bos, K., Wilke, H.A.M., dan Lind, E.A. 1998. When do we need procedural fairness? The role of trust in authority. *Journal of Personality and Social Psychology*. 75. Hal : 1449-1458.

Varma, K. N., dan Doob, A. N. 1998. Deterring economic crimes: The case of tax evasion. *Canadian Journal of Criminology*. 40. Hal: 165-184.

Verboon, P. dan Dijke, M.V. 2007. A Self-Interest Analysis of Justice and Tax Compliance: How Distributive Justice Moderates the Effect of Outcome Favorability. *Journal of Economic Psychology*. Hal : 704–727.

Verboon, P. dan Goslinga, S. 2009. The Role Of Fairness In Tax Compliance. *Netherlands Journal of Psychology*. 65. Hal : 136-145.

Wenzel, M. 2002. The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayers' Identity. *Journal of Applied Psychology*. 87. Hal : 629-645.

Widodo, P. R. 2012. "Pengaruh Persepsi Wajib Pajak Mengenai Petugas Pajak, Kepercayaan Wajib Pajak Dan Kepuasan Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Kasus Pada KPP Pratama Surabaya Simokerto)" (*skripsi*). Jawa Timur : UPN Veteran.