

**UPAYA MENINGKATKAN KEPATUHAN WAJIB PAJAK PRIBADI:  
PENJELASAN TEORI *SLIPPERY SLOPE***Dwi Ratmono<sup>1</sup>

*Abstract: Efforts to Improve Compliance with Tax Payers Personal: Explanation Theory Slippery Slope. The purpose of this study is to develop and examine tax compliance model for individual taxpayers. Based on slippery slope theory, this study proposes hypothesis that severe tax sanctions (more than mild ones) can communicate to society that sanctioned behavior is morally unacceptable. Thus, this research argues that particularly authorities who enact the sanction procedures in a fair manner stimulate compliance with their decisions. This study examines the moderating role of procedural fairness in the positive effect of sanction on tax compliance. This interactive effect of sanction size and procedural fairness on compliance should thus be mediated by trust of the tax authority. A laboratory experiment from 40 individual taxpayers in Semarang city supports for these hypotheses. This study concludes that trust in authorities forms an important mediating variable to the effectiveness of sanction and procedural fairness as tools to enhance tax compliance.*

**Abstrak: Upaya Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Pribadi: Penjelasan Teori *Slippery Slope*.** Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan mengembangkan model kepatuhan bagi wajib pajak pribadi dengan menggunakan desain eksperimental. Berdasarkan teori slippery slope, penelitian ini mengajukan hipotesis bahwa sanksi pajak yang berat (daripada yang ringan) dan diberikan melakukan melalui prosedur yang adil akan dapat meningkatkan kepatuhan pajak. Penelitian ini juga menguji peran moderasi keadilan prosedural pada pengaruh positif sanksi pada kepatuhan pajak. Pengaruh interaksi besarnya sanksi dan keadilan prosedural pada kepatuhan dihipotesiskan dimediasi oleh kepercayaan pada otoritas pajak. Penelitian ini telah mengumpulkan data dengan melakukan eksperimen terhadap 40 orang wajib pajak di Kota Semarang. Data penelitian dianalisis dengan ANOVA dan regresi sebagai alat pengujian hipotesis. Hasil pengujian menunjukkan hipotesis yang menyatakan bahwa keadilan prosedural sebagai pemoderasi hubungan antara tingkat denda pajak dan kepatuhan sukarela wajib pajak didukung oleh bukti empiris. Hasil penelitian ini juga menunjukkan variabel kepercayaan terhadap otoritas pajak sebagai pemediasi pengaruh denda dan keadilan prosedural terhadap kepatuhan pajak sukarela. Hasil penelitian ini mendukung beberapa argumen teori slippery slope. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis tersebut maka disusun model yang menunjukkan bahwa upaya meningkatkan kepatuhan pajak sukarela hanya dapat dilakukan dengan meningkatkan kepercayaan terhadap otoritas pajak.

**Kata Kunci:** Kepatuhan wajib pajak, denda, keadilan prosedural, kepercayaan terhadap otoritas pajak.

---

<sup>1</sup> Dosen Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, email: dwi\_ratmono@yahoo.com

## PENDAHULUAN

Pemerintah Indonesia menghadapi masih rendahnya penerimaan dari sektor perpajakan khususnya yang bersumber dari wajib pajak pribadi. Masalah ini mengkhawatirkan karena pajak merupakan penyumbang terbesar APBN untuk mendanai kegiatan pembangunan. Oleh karena itu, Fuad Rahmany selaku Dirjen Pajak menyatakan bahwa lembaganya akan melakukan optimalisasi kebijakan peningkatan penerimaan pajak ([www.bloomberg.com](http://www.bloomberg.com), 28 Februari 2013). Fuad Rahmany menyatakan bahwa Ditjen Pajak, sebagai otoritas yang berwenang, akan meningkatkan pemeriksaan secara masif terhadap wajib pajak yang diduga melanggar ketentuan perpajakan (tax evaders) dan meningkatkan denda pajak.

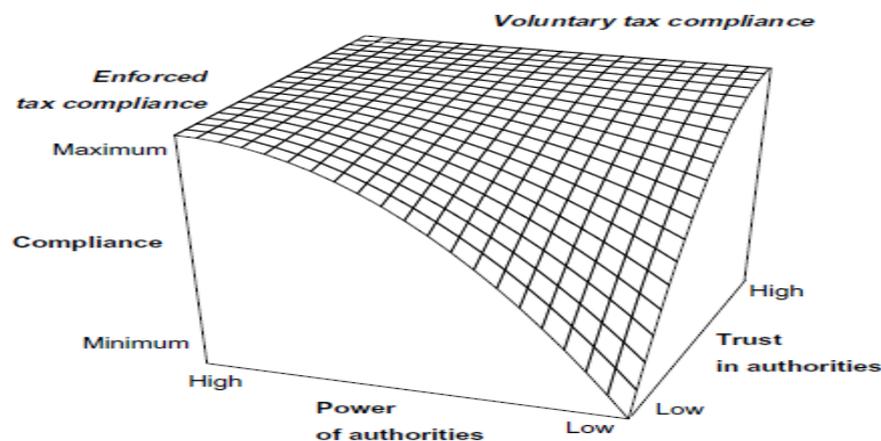
Namun, kebijakan di atas dapat bertentangan dengan literatur dan hasil penelitian yang menunjukkan bahwa variabel economic deterrence (pemeriksaan dan denda pajak) hanya akan meningkatkan kepatuhan pajak yang dipaksakan (enforced tax compliance). Dalam jangka panjang, kebijakan dengan menggunakan pemeriksaan dan denda pajak ini akan kurang efektif karena tax ratio yang tinggi hanya dapat tercapai jika telah ada kepatuhan pajak sukarela (Kogler et al., 2013; Kirchler et al., 2008). Oleh karena itu, otoritas pajak seharusnya juga mempertimbangkan variabel psikologi-sosial yang cenderung dapat meningkatkan kepatuhan pajak sukarela (voluntary tax compliance). Berdasar masalah tersebut maka tujuan penelitian ini adalah menganalisis peran variabel tingkat denda pajak, keadilan prosedural, dan kepercayaan terhadap otoritas perpajakan dalam meningkatkan kepatuhan pajak sukarela.

Penelitian ini urgen karena mempunyai kontribusi dalam beberapa hal berikut:

- a. Pemerintah Indonesia menghadapi masih rendahnya penerimaan dari sektor perpajakan khususnya yang bersumber dari wajib pajak pribadi. Masalah ini mengkhawatirkan karena pajak merupakan penyumbang terbesar APBN untuk mendanai kegiatan pembangunan. Masalah rendahnya tax ratio diperparah dengan menurunnya kepercayaan masyarakat dengan banyaknya kasus korupsi perpajakan oleh aparat pajak sendiri. Selain itu, ancaman krisis ekonomi global juga berpotensi menurunkan penerimaan perpajakan ([www.tribunnews.com](http://www.tribunnews.com), 16 Oktober 2012).
- b. Pemerintah perlu menyusun kebijakan perpajakan yang inovatif dalam rangka meningkatkan kepatuhan wajib pajak secara sukarela. Kebijakan perpajakan Indonesia selama ini masih bertumpu pada variabel-variabel economic deterrence seperti pemeriksaan dan denda pajak. Dalam jangka panjang, kebijakan ini bisa menjadi kurang efektif karena hanya meningkatkan enforced tax compliance belum voluntary tax compliance (Kogler et al., 2013; Kirchler et al., 2008). Ciri penting pada masyarakat modern adalah kepatuhan pajak sukarela (voluntary tax compliance) yang ada pada negara-negara maju dengan tax ratio tinggi.
- c. Luaran yang diharapkan dari penelitian ini diharapkan berupa rekomendasi model kebijakan bagi pemerintah, khususnya otoritas pajak (Direktorat Jenderal Pajak) dalam upaya peningkatan moral perpajakan sukarela perpajakan (voluntary tax compliance) pada saat terjadi berbagai kasus pajak yang banyak mendapat sorotan dari masyarakat. Penelitian ini urgen karena merupakan kajian untuk memperbaiki kebijakan perpajakan institusi pemerintah yang sangat mendesak saat ini.
- d. Penelitian ini juga urgen karena menggunakan pendekatan yang komprehensif dalam menganalisis tingkat kepatuhan perpajakan sukarela yaitu dengan menggabungkan variabel-variabel ekonomi (seperti denda dan pemeriksaan pajak) dan psikologi-sosial (keadilan prosedural dan kepercayaan terhadap otoritas pajak). Penelitian ini sejalan dengan perkembangan teori dalam bidang kepatuhan pajak pada saat ini yang memandang variabel-variabel psikologi-sosial sama pentingnya dengan variabel-variabel economic deterrence (Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008).

Upaya meningkatkan kepatuhan pajak sukarela ini telah menjadi ketertarikan penelitian dari berbagai multidisiplin ilmu seperti ilmu ekonomi, psikologi, dan sosiologi selama 50 tahun terakhir (Kirchler, et al., 2008; van Dijke & Verboon, 2010). Paradigma penelitian kepatuhan pajak pada saat ini cenderung memfokuskan pada peran variabel-variabel psikologi-sosial (Wenzel, 2004; van Dijke & Verboon, 2010). Hal ini karena kesadaran bahwa analisis penelitian dengan menggunakan variabel-variabel deterrence saja (seperti pemeriksaan pajak, tarif pajak, dan denda pajak) tidak cukup dapat menjelaskan tingkat kepatuhan pajak (Gosh dan Crain, 1996; Hanno dan Violette, 1996). Perkembangan teori dalam bidang kepatuhan pajak pada saat ini karenanya memandang variabel-variabel psikologi-sosial sama pentingnya dengan variabel-variabel deterrence (Kirchler, et al. 2008).

Teori slippery slope menyatakan bahwa variabel-variabel psikologi sosial dan deterrence berpengaruh positif terhadap kepatuhan pajak. Variabel psikologi-sosial cenderung mempengaruhi kepatuhan pajak sukarela (voluntary tax compliance) sedangkan variabel deterrence cenderung mempengaruhi kepatuhan pajak berdasar ketakutan akan konsekuensi negatif (kepatuhan pajak yang dipaksakan/enforced tax compliance). Kebijakan untuk meningkatkan kepatuhan pajak sukarela tergantung pada tingkat kepercayaan masyarakat pada otoritas pajak (trust in authorities). Berdasar teori slippery slope ini maka kebijakan peningkatan kepercayaan masyarakat pada otoritas pajak harus diutamakan dalam rangka meningkatkan kepatuhan pajak sukarela.



Gambar 1. Teori Slippery Slope

Penilaian moral tentang perilaku yang pantas dihukum merupakan faktor kunci dalam memahami hubungan antara pemberian sanksi oleh otoritas pajak dan kepatuhan (Mulder, 2009). Apakah ketidakpatuhan pajak dipandang tidak bermoral atau bermoral tergantung pada bagaimana sanksi dipersepsikan: (1) sebagai compensatory yaitu menunjukkan sebuah transaksi ekonomi, atau (2) retributive menunjukkan bahwa pelanggaran norma memang layak dihukum. Sanksi yang bersifat retributive cenderung dapat meningkatkan kepatuhan dibandingkan sanksi compensatory karena menunjukkan ketidaksetujuan secara moral terhadap pelanggaran norma (Verboon & van Dijke, 2011). Sanksi compensatory tidak menunjukkan pertimbangan moral karena lebih bersifat transaksi ekonomi.

Mulder (2009) menyatakan bahwa pemberian sanksi yang lebih berat cenderung dipersepsikan bersifat retributive dibandingkan sanksi ringan. Hal ini karena sanksi berat merupakan sinyal bahwa keputusan otoritas tersebut telah merepresentasikan ketidaksetujuan moral masyarakat terhadap pelanggaran pajak. Sanksi yang berat cenderung efektif dalam meningkatkan kepatuhan karena merupakan sinyal ketidaksetujuan moral terhadap pelanggaran pajak. Sanksi berupa denda pajak yang terlalu rendah dapat dipersepsikan

sebagai indikator bahwa otoritas pajak lemah sehingga menurunkan kepercayaan pembayar pajak yang jujur (Kirchler dkk., 2008).

Meskipun demikian, selain hasil penelitian Mulder (2009), penelitian lainnya menunjukkan bukti empiris yang bertentangan tentang pengaruh tingkat sanksi terhadap kepatuhan (Kirchler et al., 2008). Sebagai contoh, Tenbrunsel & Messick (1999) menemukan bahwa pengaruh tingkat sanksi terhadap kepatuhan tergantung (dimoderasi) oleh probabilitas persepsian bahwa pelaku akan tertangkap melakukan pelanggaran oleh otoritas. Mulder (2009) menemukan tingkat sanksi dapat meningkatkan moral concerns tentang perilaku yang tidak etis jika otoritas diperspsikan dapat dipercaya. Wenzel (2004) menemukan bahwa tingkat sanksi berpengaruh terhadap kepatuhan untuk masyarakat yang percaya bahwa membayar pajak merupakan sebuah perilaku etis. Verboon & van Dijke (2011) menemukan bahwa tingkat sanksi yang lebih berat dapat meningkatkan kepatuhan hanya jika prosedur pemberian sanksi tersebut dipandang fair oleh masyarakat. Dengan kata lain, pemberian sanksi yang berat melalui prosedur yang adil dapat meningkatkan kepatuhan perpajakan.

Ketidakkonsistenan hasil penelitian di atas menunjukkan bahwa pengaruh tingkat denda pajak terhadap kepatuhan tergantung pada (dimoderasi oleh) variabel-variabel lain. Tyler (2006) menyatakan bahwa pengaruh sanksi yang berat dalam meningkatkan kepatuhan pajak tergantung pada apakah otoritas pajak diperspsikan mempunyai legitimasi dengan telah melakukan prosedur yang tepat, benar, dan adil (Tyler, 2006). Kirchler et al. (2008) menyatakan pendapat serupa yaitu bahwa pemberian denda pajak yang tidak tepat misalnya dalam kasus seorang pembayar pajak secara tidak sengaja membuat kesalahan karena tidak jelasnya peraturan pajak dapat menurunkan keadilan persepsian masyarakat.

Tingkat keadilan prosedural merupakan salah sumber penting bagi masyarakat dalam mengevaluasi tingkat moral otoritas pajak. Hasil penelitian menunjukkan temuan yang konsisten bahwa masyarakat mempersepsikan otoritas yang memberikan sanksi dengan prosedur yang tidak fair sebagai otoritas yang tidak mempunyai legitimasi (Murphy, 2004; Tyler, 1997, 2006). Selain itu, hasil penelitian van Prooijen et al. (2008) menunjukkan bahwa sistem sanksi hanya efektif dalam meningkatkan kepatuhan jika prosedur pemberian sanksi tersebut dinilai adil. Persepsi terhadap ketidakadilan prosedural tersebut dapat menyebabkan kepercayaan (trust) terhadap otoritas menjadi menurun. Ketika otoritas pajak telah membuat prosedur secara fair, termasuk dalam pemberian sanksi denda pajak yang tinggi, masyarakat akan cenderung taat pada keputusan otoritas tersebut (Cropanzano, Rupp, Mohler, & Schminke, 2001; de Cremer & Tyler, 2005; Tyler, 2006).

Berdasar kajian di atas, penelitian ini mengajukan argumen bahwa pemberian denda pajak yang tinggi belum tentu dapat meningkatkan kepatuhan perpajakan. Namun pengaruhnya tergantung pada tingkat keadilan prosedural otoritas pajak dalam pemberian sanksi tersebut. Semakin tinggi keadilan prosedural maka pemberian denda pajak yang tinggi akan dapat meningkatkan kepatuhan perpajakan. Argumen tersebut dinyatakan dalam hipotesis pertama berikut ini:

Hipotesis 1: Semakin tinggi denda pajak dan semakin besar keadilan prosedural maka semakin besar tingkat kepatuhan wajib pajak pribadi.

Kepercayaan (trust) terhadap otoritas pajak mempunyai sebuah peran penting mengapa keadilan prosedural mendorong kepatuhan sukarela masyarakat dalam membayar pajak. Argumen ini mengacu pada konsep dilema sosial fundamental (Lind, 2001) yaitu anggota masyarakat menghadapi sebuah dilema ketika akan memutuskan tingkat investasi (keterlibatan) mereka dalam kolektivitas/keanggotaan sosial. Hal ini karena keanggotaan tersebut memberikan kesempatan untuk meningkatkan pendapatan mereka dan meningkatkan perasaan memiliki (sense of belongingness) suatu negara. Namun pada saat yang sama, keanggotaan tersebut memungkinkan terjadinya eksploitasi dari otoritas yang

menyalahgunakan kekuasaannya (misalnya penyelewangan pajak yang dibayarkan warga negara oleh aparat pajak).

Hubungan antara keadilan prosedural dan kepercayaan terhadap otoritas pajak juga dapat dijelaskan oleh teori fairness heuristic (Lind, 2001). Teori ini menyatakan bahwa masyarakat sering tidak yakin apakah otoritas dapat dipercaya tidak menyalahgunakan kekuasaannya. Oleh karena itu, keadilan prosedural, termasuk dalam pemberian denda pajak, dapat meningkatkan kepercayaan terhadap otoritas pajak (Konovsky & Cropanzano, 1991; Korsgaard, Schweiger, & Sapienza, 1995). Kirchler et al. (2008) menyatakan bahwa kepercayaan (trust) terhadap otoritas pajak merupakan variabel determinan penting untuk kepatuhan pajak sukarela. Mereka juga menyatakan bahwa keadilan prosedural merupakan anteseden bagi kepercayaan terhadap otoritas pajak. Berdasar argumen di atas dan hasil penelitian sebelumnya maka dinyatakan hipotesis kedua ini berikut:

Hipotesis 2: Tingkat kepercayaan terhadap otoritas pajak memediasi pengaruh interaksi positif antara denda pajak dan keadilan prosedural terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak pribadi..

## METODE PENELITIAN

Subjek eksperimen dalam penelitian ini adalah Wajib Pajak (WP) Orang Pribadi di Kota Semarang. Penelitian ini menggunakan disain eksperimen untuk meningkatkan validitas internal dan obyektivitas data kepatuhan pajak sukarela. Disain eksperimen yang digunakan adalah 2 x 2 between subject design dengan 2 variabel independen yang dimanipulasi dan masing-masing variabel mempunyai 2 level yaitu variabel denda pajak (rendah vs. tinggi) dan variabel keadilan prosedural (rendah vs. tinggi). Variabel dependen adalah tingkat kepercayaan terhadap otoritas pajak dan kepatuhan perpajakan sukarela. Dengan disain di atas maka terdapat 4 kondisi/sel eksperimen sebagai berikut:

Tabel 1. Disain Eksperimen

Denda Pajak	Keadilan Prosedural	
	Rendah	Tinggi
Rendah	Sel I	Sel III
Tinggi	Sel II	Sel IV

Tingkat kepatuhan pajak diukur dengan sebuah skenario dengan data hipotetis. Partisipan diminta bermain peran seolah-olah sebagai seorang wajib pajak pribadi yang mempunyai penghasilan tetap sebagai PNS. Selain sebagai PNS, ia mempunyai penghasilan tambahan sebagai konsultan freelance. Dalam tahun 2009, sebagai konsultan, ia mempunyai penghasilan sebesar Rp50 juta. Pada tahun 2009 tersebut, ia berencana membeli sebuah mobil baru dari uang penghasilan tambahan tersebut. Ia memahami aturan pajak bahwa penghasilan tambahan tersebut merupakan obyek pajak penghasilan (PPh) dan seharusnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) pajak terutang. Dalam hal ini, ia akan menghadapi konflik kepentingan yaitu apakah akan menggunakan seluruh uang penghasilan tambahan tersebut untuk membeli mobil baru atau melaporkan penghasilan tambahan tersebut dalam SPT dengan konsekuensi ia harus membayar PPh atas penghasilan tambahan tersebut. Dengan skenario tersebut, tingkat kepatuhan perpajakan diukur dengan menanyakan kepada partisipan seberapa besar probabilitas bahwa mereka akan melaporkan penghasilan tambahan sebagai konsultan tersebut dalam SPT. Partisipan diberikan sebuah skala grafik dengan skor 0=sama sekali tidak akan melaporkan penghasilan tambahan dalam SPT, dan 100=akan melaporkan seluruh penghasilan tambahan tersebut dalam SPT.

## ANALISIS HASIL DAN PEMBAHASAN

Sampel akhir penelitian ini yang dilakukan dengan setting eksperimen terdiri atas 40 orang wajib pajak (WP) pribadi di kota Semarang. Pada bagian ini akan diuraikan profil responden yang meliputi jenis kelamin dan usia subjek eksperimen. Tabel 2 menyajikan profil responden menurut jenis kelamin. Responden berjenis kelamin pria sebanyak 16 orang (40%) dan wanita 24 orang (60%).

Tabel 2. Jenis Kelamin Responden

	Jumlah	Persentase
Pria	16	40.0
Wanita	24	60.0
Total	40	100.0

Tabel 3 menyajikan statistik deskriptif usia subjek eksperimen. Rata-rata usia responden adalah 32,02 tahun dengan usia termuda 22 tahun dan tertua 46 tahun. Statistik deskriptif ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden berusia relatif muda.

Tabel 3. Deskripsi Usia Subjek Eksperimen

	N	Minimum	Maksimum	Rerata	Deviasi Std.
Usia	40	22	46	32,02	6,46

Eksperimen laboratorium menggunakan desain 2 x 2 (tingkat denda: rendah vs. tinggi; keadilan prosedural: rendah vs. tinggi). Tabel 4 melaporkan distribusi subjek eksperimen ke dalam 4 sel eksperimen dengan menggunakan teknik random assignment. Setiap sel eksperimen terdiri atas 10 subjek eksperimen.

Tabel 4 melaporkan statistik deskriptif tingkat kepatuhan pajak dalam setiap sel eksperimen. Nampak bahwa rata-rata tingkat kepatuhan tertinggi adalah pada sel tingkat denda tinggi dan keadilan prosedural tinggi. Sebaliknya, rata-rata tingkat kepatuhan terendah adalah pada sel tingkat denda tinggi dan keadilan prosedural rendah.

Tabel 4. Statistik Deskriptif Tingkat Kepatuhan Pajak

tingkat denda	keadilan prosedural	jenis kelami n	Mean	Std. Deviation	N
rendah	Rendah	pria	61.25	4.787	4
		wanita	42.50	4.183	6
		Total	50.00	10.541	10
	Tinggi	pria	50.00	3.536	5
		wanita	58.00	4.472	5
		Total	54.00	5.676	10
	Total	pria	55.00	7.071	9
		wanita	49.55	9.070	11
		Total	52.00	8.491	20
tinggi	Rendah	pria	43.33	5.774	3
		wanita	50.00	10.408	7
		Total	48.00	9.487	10
	Tinggi	pria	72.50	2.887	4
		wanita	80.00	5.477	6
		Total	77.00	5.869	10
	Total	pria	60.00	16.073	7
		wanita	63.85	17.578	13
		Total	62.50	16.741	20

Pengujian hipotesis menggunakan analysis of variance (ANOVA) dengan menggunakan demografi responden (gender dan usia) sebagai variabel control atau covariate. Penggunaan ANOVA mensyaratkan asumsi varian sama. Tabel 5 melaporkan hasil pengujian asumsi tersebut dengan levene test. Hasil pengujian menunjukkan hipotesis nol bahwa varian sama tidak dapat ditolak dengan nilai sigifikansi 0,113. Dengan demikian asumsi ANOVA telah terpenuhi.

Tabel 5. Hasil Pengujian Asumsi ANOVA  
(Model Kepatuhan Pajak)

Levene's Test of Equality of Error Variances <sup>a</sup>				
Dependent Variable:tingkat kepatuhan pajak				
F	df1	df2	Sig.	
1.840	7	32	.113	

Tests the null hypothesis that the error variance of the dependent variable is equal across groups.

a. Design: Intercept + denda + prosedur + denda \* prosedur + gender + usia

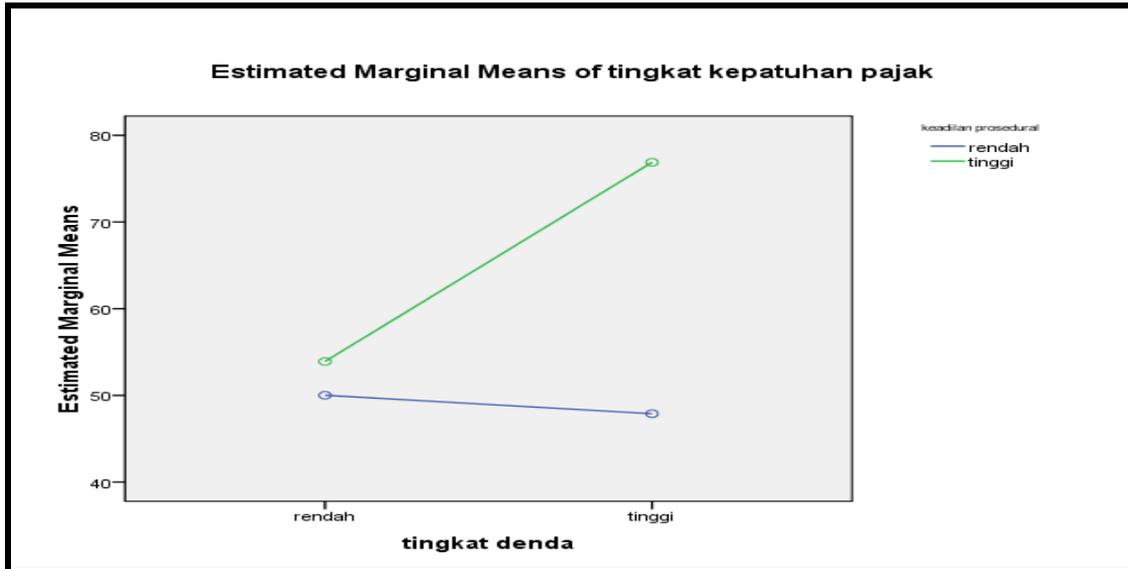
Tabel 6 merupakan hasil pengujian hipotesis 1 dengan ANCOVA untuk interaction effect variabel denda dan keadilan prosedural setelah mengontrol pengaruh variabel demografi seperti gender dan usia responden. Interaksi antara denda pajak dan keadilan prosedural (denda\*prosedur) berpengaruh signifikan terhadap tingkat kepatuhan perpajakan (nilai p=0,000). Oleh karena variabel interaksi signifikan maka hipotesis 1 didukung. Hasil

pada tabel 6 juga menunjukkan bahwa variabel demografi responden yaitu gender dan usia tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat kepatuhan perpajakan. Hasil juga menunjukkan bahwa main effect variabel tingkat denda dan keadilan prosedural berpengaruh signifikan terhadap tingkat kepatuhan perpajakan dengan nilai p sebesar 0,000. Secara keseluruhan, hasil pengujian menunjukkan dukungan terhadap hipotesis 1 yaitu bahwa semakin tinggi denda dan keadilan prosedural maka semakin tinggi tingkat kepatuhan pajak sukarela.

Tabel 6. Hasil Pengujian Hipotesis 1

Tests of Between-Subjects Effects						
Dependent Variable: tingkat kepatuhan pajak						
Source		Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Intercept	Hypothesis	4605.692	1	4605.692	67.412	.000
	Error	2335.556	34.185	68.321 <sup>a</sup>		
Denda	Hypothesis	1075.562	1	1075.562	15.215	.000
	Error	2403.414	34	70.689 <sup>b</sup>		
Prosedur	Hypothesis	2424.389	1	2424.389	34.297	.000
	Error	2403.414	34	70.689 <sup>b</sup>		
denda * prosedur	Hypothesis	1546.102	1	1546.102	21.872	.000
	Error	2403.414	34	70.689 <sup>b</sup>		
Gender	Hypothesis	5.365	1	5.365	.076	.785
	Error	2403.414	34	70.689 <sup>b</sup>		
Usia	Hypothesis	1.373	1	1.373	.019	.890
	Error	2403.414	34	70.689 <sup>b</sup>		

Gambar 2 berikut merupakan plot interaksi variabel tingkat denda pajak dan keadilan prosedural. Nampak bahwa tingkat rata-rata kepatuhan pajak tertinggi adalah kelompok subjek eksperimen yang mendapatkan treatment tingkat denda pajak yang tinggi dengan keadilan prosedural yang tinggi pula. Secara keseluruhan, hasil plot memperkuat temuan sebelumnya yaitu bahwa hipotesis 1 didukung.



Gambar 2. Plot Tingkat Kepatuhan Pajak

Bagian ini membahas hasil pengujian dengan kepercayaan pada otoritas pajak sebagai variabel dependen. Tabel 7 melaporkan statistik deskriptif tingkat kepatuhan pajak dalam setiap sel eksperimen. Nampak bahwa rata-rata tingkat kepercayaan pada otoritas pajak tertinggi adalah pada sel tingkat denda tinggi dan keadilan prosedural tinggi (rata-rata sebesar 4,70). Sebaliknya, rata-rata tingkat kepercayaan pada otoritas pajak tertinggi terendah adalah pada sel tingkat denda tinggi dan keadilan prosedural rendah (rata-rata sebesar 2,60).

Tabel 7. Statistik Deskriptif Tingkat Kepercayaan pada Otoritas Pajak

Descriptive Statistics					
Dependent Variable:kepercayaan pada otoritas pajak					
tingkat denda	keadilan procedural	Jenis kelami n	Mean	Std. Deviation	N
rendah	Rendah	Pria	3.25	.957	4
		Wanita	3.83	.408	6
		Total	3.60	.699	10
	Tinggi	Pria	3.60	.548	5
		Wanita	3.40	.894	5
		Total	3.50	.707	10
	Total	Pria	3.44	.726	9
		Wanita	3.64	.674	11
		Total	3.55	.686	20
tinggi	Rendah	Pria	2.67	.577	3
		Wanita	2.57	.535	7
		Total	2.60	.516	10
	Tinggi	Pria	4.50	.577	4
		Wanita	4.83	.408	6
		Total	4.70	.483	10
	Total	Pria	3.71	1.113	7
		Wanita	3.62	1.261	13
		Total	3.65	1.182	20

Pengujian hipotesis menggunakan analysis of variance (ANOVA) dengan menggunakan demografi responden (gender dan usia) sebagai variabel kontrol/covariate. Penggunaan ANOVA mensyaratkan asumsi varian sama. Tabel 8 melaporkan hasil pengujian asumsi tersebut dengan levene test. Hasil pengujian menunjukkan hipotesis nol bahwa varian sama tidak dapat ditolak dengan nilai sigifikansi 0,208. Dengan demikian asumsi ANOVA telah terpenuhi.

Tabel 8. Hasil Pengujian Asumsi ANOVA  
(Model Kepercayaan pada Otoritas Pajak)

Levene's Test of Equality of Error Variances <sup>a</sup>				
Dependent Variable:kepercayaan pada otoritas pajak				
F	df1	df2	Sig.	
1.484	7	32	.208	

Tests the null hypothesis that the error variance of the dependent variable is equal across groups.

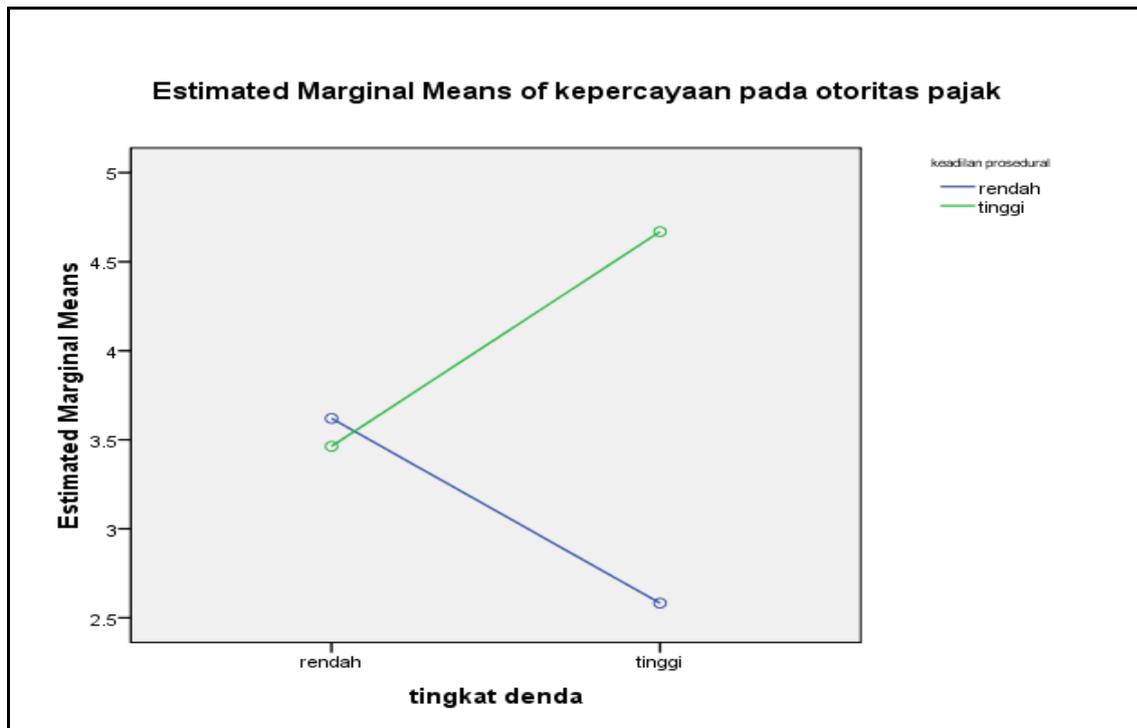
a. Design: Intercept + denda + prosedur + denda \* prosedur + gender + usia

Tabel 9 berikut merupakan hasil pengujian hipotesis dengan variabel dependen kepercayaan pada otoritas pajak. Pengujian dilakukan dengan ANCOVA untuk interaction effect variabel denda dan keadilan prosedural setelah mengontrol pengaruh variabel demografi seperti gender dan usia responden. Interaksi antara denda pajak dan keadilan prosedural (denda\*prosedur) berpengaruh signifikan terhadap tingkat kepercayaan pada otoritas pajak (nilai  $p=0,000$ ). Hasil pada tabel 9 juga menunjukkan bahwa variabel demografi responden yaitu gender dan usia tidak berpengaruh signifikan terhadap kepercayaan pada otoritas pajak. Hasil juga menunjukkan bahwa main effect variabel tingkat denda tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat kepercayaan pada otoritas pajak dengan nilai  $p$  sebesar 0,670. Main effect keadilan prosedural berpengaruh signifikan terhadap tingkat kepercayaan pada otoritas pajak dengan nilai  $p$  sebesar 0,000. Secara keseluruhan, hasil pengujian menunjukkan peran penting keadilan prosedural. Tingkat denda pajak hanya dapat meningkatkan kepercayaan pada otoritas pajak jika dilakukan prosedur yang dipersepsikan adil oleh wajib pajak.

Tabel 9  
Hasil Pengujian Hipotesis dengan ANOVA  
(Model Kepercayaan pada Otoritas Pajak)

Source		Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Intercept	Hypothesis	21.799	1	21.799	58.088	.000
	Error	13.127	34.979	.375 <sup>a</sup>		
Denda	Hypothesis	.070	1	.070	.185	.670
	Error	12.915	34	.380 <sup>b</sup>		
Prosedur	Hypothesis	8.338	1	8.338	21.950	.000
	Error	12.915	34	.380 <sup>b</sup>		
denda * prosedur	Hypothesis	12.345	1	12.345	32.501	.000
	Error	12.915	34	.380 <sup>b</sup>		
Gender	Hypothesis	.254	1	.254	.667	.420
	Error	12.915	34	.380 <sup>b</sup>		
Usia	Hypothesis	.246	1	.246	.647	.427
	Error	12.915	34	.380 <sup>b</sup>		

Gambar 3 berikut merupakan plot interaksi variabel tingkat denda pajak dan keadilan prosedural terhadap kepercayaan pada otoritas pajak. Nampak bahwa tingkat rata-rata kepercayaan pada otoritas pajak adalah kelompok subjek eksperimen yang mendapatkan treatment tingkat denda pajak yang tinggi dengan keadilan prosedural yang tinggi pula. Pemberian denda pajak yang tinggi namun dengan prosedur yang tidak adil justru menurunkan kepercayaan pada otoritas pajak.



Gambar 3. Plot Tingkat Kepercayaan pada Otoritas Pajak

Bagian selanjutnya membahas pengaruh kepercayaan pada otoritas pajak terhadap tingkat kepatuhan pajak sukarela. Pengujian dilakukan dengan analisis regresi ordinary least squares. Tabel 10 melaporkan koefisien determinasi atau R-squared sebagai indikator kekuatan penjelas. Nilai adjusted R-squared sebesar 0,235 atau 23,5% menunjukkan kepercayaan pada otoritas pajak mampu menjelaskan variansi kepatuhan pajak sukarela sebesar 23,5%.

Tabel 10. Koefisien Determinasi  
(Regresi Kepercayaan pada Otoritas Pajak terhadap Kepatuhan )

Model Summary <sup>b</sup>					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.505 <sup>a</sup>	.255	.235	12.365	1.348

a. Predictors: (Constant), kepercayaan pada otoritas pajak  
b. Dependent Variable: tingkat kepatuhan pajak

Tabel 11 melaporkan hasil uji F untuk mengevaluasi kelayakan model regresi. Dengan nilai F sebesar 12,999 dan signifikan pada nilai p sebesar 0,001 maka dapat disimpulkan bahwa model regresi layak digunakan.

Tabel 11. Hasil Kelayakan Model dengan Uji F  
(Regresi Kepercayaan pada Otoritas Pajak terhadap Kepatuhan )

ANOVA <sup>b</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1987.528	1	1987.528	12.999	.001 <sup>a</sup>
	Residual	5809.972	38	152.894		
	Total	7797.500	39			

a. Predictors: (Constant), kepercayaan pada otoritas pajak  
b. Dependent Variable: tingkat kepatuhan pajak

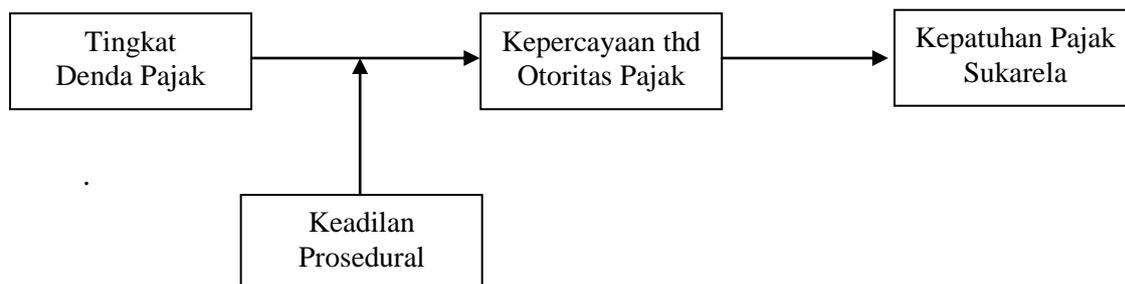
Tabel 12 melaporkan hasil pengujian hipotesis bahwa kepercayaan pada otoritas pajak merupakan determinan positif tingkat kepatuhan pajak sukarela. Dengan koefisien regresi sebesar 7,472 dan nilai signifikansi sebesar 0,001 maka dapat disimpulkan bahwa kepercayaan pada otoritas pajak berpengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan pajak.

Tabel 12. Hasil Pengujian Hipotesis 2  
(Regresi Kepercayaan pada Otoritas Pajak terhadap Kepatuhan )

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	30.351	7.712		3.935	.000
	kepercayaan pada otoritas pajak	7.472	2.072	.505	3.605	.001

a. Dependent Variable: tingkat kepatuhan pajak

Secara keseluruhan, hasil pengujian menunjukkan keadilan prosedural sebagai pemoderasi pengaruh tingkat denda pajak terhadap kepercayaan pada otoritas pajak dan kepatuhan pajak sukarela. Pemberian denda pajak yang tinggi hanya dapat meningkatkan kepercayaan pada otoritas pajak dan kepatuhan sukarela jika dilakukan dengan prosedur yang dipersepsikan adil oleh wajib pajak. Kepercayaan pada otoritas pajak mempunyai peran penting karena dapat meningkatkan kepatuhan pajak sukarela. Hasil penelitian ini menunjukkan dukungan empiris terhadap hipotesis bahwa tingkat kepercayaan terhadap otoritas pajak memediasi pengaruh interaksi positif antara denda pajak dan keadilan prosedural terhadap tingkat kepatuhan sukarela wajib pajak. Secara ringkas, model kepatuhan pajak sukarela dari hasil temuan penelitian ini adalah seperti pada gambar 4.



Gambar 4. Model Kepatuhan Pajak Sukarela

## KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengembangkan model kepatuhan sukarela bagi wajib pajak pribadi. Model yang dikembangkan diharapkan dapat menjadi acuan bagi penyusunan kebijakan yang inovatif untuk meningkatkan penerimaan sektor perpajakan. Penelitian ini urgen karena merupakan kajian untuk memperbaiki kebijakan perpajakan institusi pemerintah yang sangat mendesak saat ini. Penelitian ini juga urgen karena menggunakan pendekatan yang komprehensif dalam menganalisis tingkat kepatuhan perpajakan sukarela yaitu dengan menggabungkan variabel-variabel ekonomi (seperti denda dan pemeriksaan pajak) dan psikologi-sosial (keadilan prosedural dan kepercayaan terhadap otoritas pajak). Luaran penelitian ini ditargetkan berupa inovasi model kebijakan perpajakan dengan tidak hanya menggunakan variabel-variabel denda dan pemeriksaan seperti kebijakan pemerintah ini.

Penelitian ini telah mengumpulkan data dengan melakukan eksperimen terhadap 40 orang wajib pajak di Kota Semarang. Data penelitian dianalisis dengan ANOVA dan regresi sebagai alat statistika untuk pengujian hipotesis. Hasil analisis data menunjukkan hipotesis yang menyatakan bahwa keadilan prosedural sebagai pemoderasi hubungan antara tingkat denda pajak dan kepatuhan sukarela wajib pajak didukung oleh bukti empiris. Hasil ini setelah variabel-variabel lain yang kemungkinan mempengaruhi kepatuhan pajak sukarela seperti gender dan usia responden dimasukkan ke dalam model sebagai variabel kontrol.

Hasil penelitian ini juga menunjukkan variabel kepercayaan terhadap otoritas pajak sebagai pemediasi pengaruh denda dan keadilan prosedural terhadap kepatuhan pajak sukarela. Hasil penelitian ini mendukung beberapa argumen teori slippery slope. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis tersebut maka disusun model kepatuhan pajak sukarela. Model yang dihasilkan menyatakan bahwa upaya meningkatkan kepatuhan pajak sukarela hanya dapat dilakukan dengan meningkatkan kepercayaan terhadap otoritas pajak. Pemberian sanksi denda pajak tidak dapat langsung meningkatkan kepatuhan pajak sukarela namun denda dapat mempengaruhi kepercayaan terhadap otoritas pajak baru kemudian mempengaruhi kepatuhan pajak sukarela. Demikian juga variabel keadilan prosedural. Prosedur yang dipersepsikan adil oleh wajib pajak dapat meningkatkan kepercayaan terhadap otoritas pajak dan selanjutnya kepercayaan terhadap otoritas pajak meningkatkan kepatuhan pajak sukarela.

Berdasar hasil studi empiris penelitian ini maka dapat disusun beberapa saran bagi otoritas pajak dalam kebijakan meningkatkan kepatuhan pajak sukarela.

1. Kepercayaan terhadap otoritas pajak merupakan determinan utama kepatuhan pajak sukarela. Oleh karena itu, perlu dikembangkan berbagai kebijakan untuk meningkatkan kepercayaan terhadap otoritas pajak khususnya setelah berbagai kasus korupsi yang justru melibatkan aparat pajak sendiri. Kebijakan inovatif dalam rekrutmen pegawai pajak, sistem pengendalian internal, remunerasi, dan hukuman diperlukan untuk mengembalikan kepercayaan terhadap otoritas pajak.
2. Kebijakan denda pajak tidak dapat langsung mempengaruhi kepatuhan pajak sukarela. Otoritas pajak harus mengkombinasikannya dengan kebijakan yang bersifat psikologi-sosial seperti diuraikan pada poin 1 untuk dapat meningkatkan kepercayaan terhadap otoritas pajak.
3. Tingkat keadilan prosedural merupakan salah sumber penting bagi masyarakat dalam mengevaluasi tingkat moral otoritas pajak. Hasil penelitian ini menunjukkan temuan bahwa masyarakat mempersepsikan otoritas yang memberikan sanksi dengan prosedur yang tidak fair sebagai otoritas yang tidak mempunyai legitimasi. Persepsi terhadap ketidakadilan prosedural tersebut dapat menyebabkan kepercayaan (trust) terhadap otoritas menjadi menurun. Ketika otoritas pajak telah membuat prosedur secara fair masyarakat akan cenderung taat pada keputusan otoritas pajak. Oleh karena itu, penting

bagi otoritas pajak menyajikan transparansi bagaimana prosedur yang mereka lakukan dapat diketahui dan dievaluasi oleh publik.

4. Penelitian ini menggunakan disain eksperimental yang mempunyai kelebihan dalam validitas internal namun mempunyai keterbatasan dalam validitas eksternal khususnya generalisasi. Penelitian mendatang dapat menggunakan disain survei kuesioner untuk menguji generalisasi temuan penelitian ini.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Allingham, M.G. dan Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1(3) hal 323-338.
- Alm, J. (1991). A Perspective on the Experimental Analysis of Taxpayer Reporting. *The Accounting Review* 66 (July) hal 577-593.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1993). Fiscal exchange, collective decisions institutions, and tax compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 22, 285–303.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36, 818–860.
- Cahyonowati, Nur., dan Ratmono, D. (2011). Model Moral dan Kepatuhan Perpajakan Wajib Pajak Orang Pribadi. Laporan Hibah Bersaing tahun I.
- Cahyonowati, Nur., dan Ratmono, D. (2012). Model Moral dan Kepatuhan Perpajakan Wajib Pajak Orang Pribadi. Laporan Hibah Bersaing tahun II.
- Carroll, J. S. (1978). A psychological approach to deterrence: The evaluation of crime opportunities. *Journal of Personality and Social Psychology*, 36, 1512–1520.
- Cropanzano, R., Rupp, D. E., Mohler, C., & Schminke, M. (2001). Three roads to organizational justice. *Research in Personnel and Human Resources Management*, 20, 1–113.
- De Cremer, D., & Tyler, T. R. (2005). Managing group behavior: The interplay between procedural justice, sense of self, and cooperation. In M. P. Zanna (Ed.). *Advances in experimental social psychology* (Vol. 37, pp. 151–218). San Diego, CA: Elsevier Academic Press.
- Eek, D., Loukopoulos, P., Fujii, S., & Gärling, T. (2002). Spill-over effects of intermittent costs for defection in social dilemmas. *European Journal of Social Psychology*, 32, 801–813.
- Faisal, Cahyonowati, Nur dan Ratmono D. (2013). Model Kepatuhan Pajak Sukarela: Peran Denda, Keadilan Prosedural, dan Kepercayaan terhadap Otoritas Pajak. Laporan Hibah Bersaing tahun I.
- Gosh, D. dan Crain, TL. (1996). Experimental Investigation of Ethical Standards and Perceived Probability of Audit on Intentional Noncompliance. *Behavioral Research in Accounting* Vol 8 hal 219-241.
- Hanno, D. dan Violette, G. (1996). An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behavior. *Behavioral Research in Accounting* Vol 8 hal 57-75.

- Kirchler, E., Hoelzl, E & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology* 29 hal 210–225.
- Kogler, C, Batrancea L & Nichita A. (2013). Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia. *Journal of Economic Psychology* 34 hal 169–180.
- Konovsky, M. A., & Cropanzano, R. (1991). Perceived fairness of employee drug testing as a predictor of employee attitudes and job performance. *Journal of Applied Psychology*, 76, 698–707.
- Konovsky, M. A., & Pugh, S. D. (1994). Citizenship behavior and social exchange. *Academy of Management Journal*, 37, 656–669.
- Korsgaard, M. A., Schweiger, D. M., & Sapienza, H. J. (1995). Building commitment, attachment, and trust in strategic decision-making teams: The role of procedural justice. *Academy of Management Journal*, 38, 60–84.
- Leventhal, G. S. (1980). What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships. In K. Gergen, M. Greenberg, & R. Willis (Eds.), *Social exchange: Advances in theory and research* (pp. 27–55). New York: Plenum.
- Lind, E. A. (2001). Fairness heuristic theory: Justice judgements as pivotal cognitions in organizational relations. In J. Greenberg & R. Cropanzano (Eds.), *Advances in organizational justice*. Stanford, US: Stanford University Press.
- Lind, E. A., Kray, L., & Thompson, L. (2001). Primacy effects in justice judgments: Testing predictions from fairness theory. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 85, 189–210.
- Magner, N. R., Johnson, G. G., Sobery, J. S., & Welker, R. B. (2000). Enhancing procedural justice in local government budget and tax decision making. *Journal of Applied Social Psychology*, 30, 789–815.
- Mulder, L. B., Van Dijk, E., De Cremer, D., & Wilke, H. A. M. (2006). Undermining trust and cooperation: The paradox of sanctioning systems in social dilemmas. *Journal of Experimental Social Psychology*, 42, 147–162.
- Mulder, L. B., Verboon, P., & De Cremer, D. (2009). Sanctions and moral judgments: The moderating effect of sanction severity and trust in authorities. *European Journal of Social Psychology*, 39, 255–269.
- Murphy, K. (2004). The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*, 28, 187–209.

- Murphy, K., & Tyler, T. (2008). Procedural justice and compliance behaviour: The mediating role of emotions. *European Journal of Social Psychology*, 38, 652–668.
- Porcano, T. M. (1988). Correlates of tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 9, 47–67.
- Stalans, L., & Lind, E. A. (1997). The meaning of procedural fairness: A comparison of taxpayers' and representatives' views of their procedural fairness. *Social Justice Research*, 10, 311–331.
- Tenbrunsel, A. E., & Messick, D. M. (1999). Sanctioning systems, decision frames, and cooperation. *Administrative Science Quarterly*, 44, 684–707.
- Thibaut, J. W., & Walker, L. (1975). *Procedural justice: A psychological analysis*. Hillsdale: Lawrence Erlbaum.
- Tyler, T. R. (1997). The psychology of legitimacy. A relational perspective on voluntary deference to authorities. *Personality and Social Psychology Review*, 1, 323–345.
- Tyler, T. R. (2006). Psychological perspectives on legitimacy and legitimation. *Annual Review of Psychology*, 57, 375–400.
- Van Dijke, M dan Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology* 31 hal 80–91.
- Van Prooijen, J.-W., Gallucci, M., & Toeset, G. (2008). Procedural justice in punishment systems: Inconsistent punishment procedures have detrimental effects on cooperation. *British Journal of Social Psychology*, 47, 311–324.
- Verboon, P dan van Dijke, M. (2011). When do severe sanctions enhance compliance? The role of procedural fairness. *Journal of Economic Psychology* 32 hal 120–130.
- Wenzel, M. (2004). The social side of sanctions: Personal and social norms as moderators of deterrence. *Law and Human Behavior*, 28, 547–567.
- Worsham, R. G. Jr., (1996). The effect of tax authority behavior on tax payer compliance: A procedural justice approach. *Journal of the American Taxation Association*, 18, 19–39.