

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Tinjauan Penelitian Terdahulu

Kajian tentang kepatuhan wajib pajak orang pribadi telah banyak dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya dengan melakukan adopsi pada variabel independen yang berbeda untuk bisa membuktikan penelitiannya dengan hasil yang saling menguatkan ataupun dengan hasil memperbaiki penelitian dari penelitian sebelumnya. Dari hasil penelitian peneliti sebelumnya, peneliti menggunakan beberapa hasil penelitian terdahulu dalam penelitian untuk dijadikan sebagai dasar referensi penelitian.

Pada tinjauan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Herviana & Halimatusadiah (2022) dengan penelitian yang bertujuan untuk mengukur bagaimana pengaruh dari pemahaman peraturan perpajakan dan kesadaran wajib pajak terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi, dimana salah satu tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana kesadaran wajib pajak yang terdaftar di KPP Pratama Bandung Cibeunying dalam membayar pajak terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi dengan menggunakan pendekatan kuantitatif dan teknik *accidental sampling*. Pembahasan penelitian ini menunjukkan bahwa variabel pemahaman peraturan perpajakan berpengaruh terhadap variabel kepatuhan wajib pajak dengan koefisien determinasi parsial 0,476 atau 47,6%, pada variabel kesadaran wajib pajak menunjukkan tidak berpengaruh terhadap variabel kepatuhan wajib pajak yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsial sebesar 0,074 atau 7,4%. Namun berdasarkan hasil uji t variabel pemahaman

peraturan perpajakan tersebut berpengaruh positif signifikan terhadap variabel kepatuhan wajib pajak. Kemudian variabel kesadaran wajib pajak menunjukkan tidak berpengaruh terhadap variabel kepatuhan wajib pajak. Dengan demikian berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa dalam penelitian ini melihat wajib pajak masih belum memiliki tingkat kesadaran yang cukup tentang pentingnya membayar pajak, sehingga variabel kesadaran wajib pajak tidak berpengaruh terhadap variabel kepatuhan wajib pajak.

Kajian lain yang dilakukan penulis dalam penelitian ini adalah penelitian oleh Saadah (2021) yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh tingkat kesadaran wajib pajak dan pelayanan fiskus terhadap kepatuhan wajib pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama yang berada di Kabupaten Bojonegoro. Penelitian ini menggunakan data primer dengan pendekatan kuantitatif yang menggunakan rumus slovin dalam pengambilan jumlah sampel dan penggunaan *pearson correlation* untuk pengujian validasinya. Metode analisis data dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda yang menunjukkan koefisien regresi variabel tingkat kesadaran adalah 56,8%, koefisien regresi variabel dan pada variabel pelayanan fiskus koefisien regresinya 44,8%, sedangkan 22,4% lagi adalah variabel bebas lainnya yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini. Dalam hasil dari uji t penelitian ini, variabel kesadaran wajib pajak, variabel pengetahuan perpajakan dan pemahaman perpajakan, serta variabel pelayanan fiskus menunjukkan bahwa terdapat adanya pengaruh positif dan juga signifikan terhadap variabel kepatuhan wajib pajak.

Kajian penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Kharisma dan Pratiwi (2020) adalah untuk mengetahui pengaruh kesadaran wajib pajak dan pelayanan

fiskus terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tasikmalaya. Latar belakang dari penelitian ini merupakan masalah pelaporan SPT, dimana hanya terdapat 82.053 wajib pajak dari 225.566 wajib pajak di wilayah Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tasikmalaya pada tahun 2018 *tax ratio* hanya sebesar 11,5% yang berarti rendahnya kepatuhan wajib pajak. Metode penelitian menggunakan metode analisis deskriptif dan asosiatif dengan pendekatan survei, teknik pengambilan sampel menggunakan *accidental sampling* dan teknik analisisnya kuantitatif dengan regresi berganda. Pada akhir penelitian ini diketahui bahwa variabel kesadaran wajib pajak secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel kepatuhan wajib pajak orang pribadi, variabel pelayanan fiskus secara parsial berpengaruh terhadap variabel kepatuhan wajib pajak orang pribadi, dan variabel kesadaran wajib pajak, serta variabel pelayanan fiskus secara simultan berpengaruh terhadap variabel kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Tasikmalaya.

Penelitian terdahulu yang selanjutnya oleh Karnedi dan Hidayatulloh (2019) yang bertujuan untuk mengetahui dampak kesadaran perpajakan, sanksi pajak dan *tax amnesty* terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling* dan metode distribusi datanya adalah *convenience sampling*. Metode penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan hasil dari pengujian hipotesis yang menunjukkan bahwa H1: Kesadaran pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi tidak didukung, H2: Sanksi perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi didukung, dan H3: *Tax amnesty* berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi didukung. Kesimpulan penelitian

ini adalah perpajakan dan *tax amnesty* berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, namun kesadaran wajib pajak tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, dengan kemungkinan kesadaran wajib pajak tidak termasuk pertimbangan dalam berupaya untuk dapat meningkatkan tingkat kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

Penelitian sebelumnya yaitu penelitian yang telah dilakukan oleh Djaha & Pradnyani (2019) bertujuan untuk mengetahui bagaimana tingkat faktor pelayanan publik, informasi perpajakan dan kepatuhan wajib pajak orang pribadi dalam meningkatkan kesadaran masyarakat membayar pajak. Pada penelitian ini menggunakan metode *Principal Component Analysis* (CPA) diperoleh 4 faktor dan 20 variabel yang diduga mempengaruhi kesadaran masyarakat terhadap membayar pajak di Wilayah Kantor Pelayanan Pajak Pratama yang berada di Taban. Faktor terdominan penelitian ini dimana salah satunya adalah faktor pelayanan pajak yang diberikan oleh kantor perpajakan dalam upaya untuk memberikan pengaruh peningkatan terhadap kesadaran masyarakat atas membayar pajak.

Tinjauan penelitian terdahulu selanjutnya dilakukan oleh Rustam dan Said (2018) dimana dalam penelitiannya bertujuan untuk mengetahui bagaimana tingkat pengaruh persepsi wajib pajak terhadap konsekuensi atau sanksi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi pada wilayah Kantor Pelayanan Pajak yang berada di Makasar Selatan. Metode pendekatan yang digunakan penelitian ini adalah kuantitatif dan menggunakan metode Insidental dalam pengambilan sampelnya. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel sanksi perpajakan berpengaruh terhadap variabel kepatuhan wajib pajak karena



memotivasi wajib pajak dan membuat wajib pajak patuh membayar pajak karena wajib pajak percaya bahwa sanksi pajak memiliki konsekuensi yang sangat merugikan, dan kualitas pelayanan dari Kantor Pelayanan Pajak Pratama Makassar Selatan yang terkait fungsi dan konsekuensi tidak membayar pajak dikenakan sanksi, sehingga membuat masyarakat termotivasi dan patuh untuk melaksanakan kewajibanya dalam membayar pajak.

Tinjauan penelitian terdahulu yang dilakukan Rustan dan Mira (2018) dengan tujuan untuk menguji pengaruh kesadaran wajib pajak terhadap efektivitas pemungutan pajak yang menggunakan pendekatan kuantitatif dengan ilmiah atau berpikir dalam memecahkan masalah secara sistematis, empiris, dan terkontrol dengan angka-angka. Analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Pengujian hipotesis diperoleh hasil bahwa  $H_a$ : secara parsial (perorangan) berpengaruh positif dan signifikan terhadap kesadaran wajib pajak dan tingkat intelektual wajib pajak terhadap efektivitas pemungutan pajak, dan  $H_0$ : secara parsial (individu) tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap kesadaran dan tingkat intelektual wajib pajak terhadap efektivitas pemungutan pajak. Kesimpulan penelitian ini adalah penggunaan kesadaran dan kemampuan intelektual sangat bermanfaat untuk menunjang pelayanan publik dalam fokus pemerintah serta sistem informasi dan pelayanan yang kurang baik akan berdampak kurang baik juga pada efektivitas penerimaan pajak.

Penelitian terdahulu yang selanjutnya dilakukan dalam penelitian Sunanta (2021) yang bertujuan untuk pengujian pada pengaruh dari kesadaran wajib pajak dan tingkat pengetahuan perpajakan wajib pajak terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif yang menghasilkan

kesimpulan bahwa penelitian ini berkaitan dengan tingkat kesadaran wajib pajak yang berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi, pengetahuan perpajakan berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi, dan kesadaran wajib pajak serta pengetahuan perpajakan secara simultan pengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Tinjauan penelitian terdahulu berikutnya yang digunakan peneliti dalam penelitian ini dilakukan oleh Anto et al. (2020) dimana dalam penelitiannya bertujuan untuk menguji tingkat kesadaran wajib pajak, pengetahuan perpajakan, sanksi perpajakan, tingkat pelayanan publik terhadap kepatuhan wajib pajak. Dari hasil penelitian ini disimpulkan bahwa berdasarkan permasalahan, tujuan, hasil analisis dan pembahasan diperoleh hasil yang menunjukkan variabel kesadaran wajib pajak memiliki tingkat pengaruh yang positif dan signifikan terhadap variabel kepatuhan wajib pajak, kemudian untuk variabel pengetahuan perpajakan memiliki tingkat pengaruh yang positif dan signifikan terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak. Selain itu, terdapat variabel sanksi perpajakan yang menunjukkan tingkat pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak, dan pada kesimpulan akhir penelitian ini menunjukkan bahwa variabel pelayanan publik perpajakan berpengaruh yang positif dan signifikan terhadap variabel kepatuhan wajib pajak.

## 2.2 Landasan Teori

### 1. Teori Atribusi

Teori atribusi dikemukakan atau yang menjadi pencetus teori ini adalah Fritz Heider di tahun 1958 yang menerangkan bahwa teori atribusi merupakan bentuk dari suatu teori yang memiliki penjelasan tentang perilaku yang dilakukan oleh seseorang (Khodijah et al., 2021). Teori atribusi didefinisikan tentang persepsi seseorang dalam membuat penilaian yang dipengaruhi oleh kondisi internal dan eksternal seseorang, dimana perilaku internal ini adalah bagian di bawah kendali individu tersebut dan perilaku eksternal adalah pengaruh dari luar atau adanya paksaan pada individu untuk melakukan suatu perilaku karena situasi (Tambunan, 2021). Teori atribusi sendiri mengasumsikan bahwa individu mencoba menentukan penyebab individu melakukan suatu perbuatan atau perilaku atau atribusi menyebabkan perilaku individu tersebut, dimana atribusi internal adalah kendali dari individu sendiri dan atribusi eksternal adalah kekuatan dari lingkungan yang mempengaruhi tingkah laku individu (Krisnadeva & Merkusiwati, 2020).

Teori atribusi adalah bentuk dari salah satu teori yang memiliki penjelasan tentang yang menjadi determinasi suatu peristiwa, jawaban dari alasan yang berhubungan pada penjelasan perilaku seseorang (Romadhon & Diamastuti, 2020). Atribusi sendiri dalam situasi sosial dengan secara konstan adalah bentuk usaha dalam memahami perilaku orang lain dan menarik kesimpulan tentang latar belakang seseorang yang menyebabkan perilaku tersebut terjadi atau dilakukan, dengan kata lain proses atribusi memberikan bantuan pemahaman dari alasan

terjadinya perilaku dan bentuk mediator tentang reaksi terhadap dunia sosial (Samsuar, 2019).

Menurut Samsuar (2019) atribusi merupakan proses penilaian penyebab individu berperilaku pada setiap harinya, baik secara disadari ataupun tanpa disadari dengan tujuan utama memperoleh pemahaman, penjelasan, dan mengendalikan tindakan individu. Atribusi terdiri dari tiga dimensi, yaitu:

- a. Dimensi lokasi penyebab merupakan permasalahan paling umum persepsi sebab akibat suatu peristiwa karena keadaan internal atau disebut atribusi internal atau kekuatan eksternal yang disebut sebagai atribusi eksternal.
- b. Dimensi stabilitas berkaitan pada pertanyaan penyebab perilaku itu stabil atau tidak yang artinya seberapa tingkat konsistensi atau permanennya dan berubah-ubahnya penyebab tersebut.
- c. Dimensi pengendalian berkaitan dengan pertanyaan apakah yang menjadi penyebab perilaku tersebut dapat dikendalikan oleh individu atau tidak.

Berdasarkan penjelasan yang telah diuraikan, teori atribusi dapat dikaitkan dengan konteks perpajakan, sehingga relevan untuk dijadikan teori pendukung dalam penelitian ini karena menjelaskan tentang faktor pelayanan fiskus perpajakan, penerapan sanksi perpajakan, dan kesadaran wajib pajak terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Dimana dalam penelitian ini, tingkah laku wajib pajak akan didasarkan pada teori atribusi yang menjelaskan adanya faktor atau kondisi eksternal dan internal dalam mempengaruhi tingkah laku atau sikap dari wajib pajak. Dalam penelitian ini, faktor eksternalnya adalah pelayanan fiskus dan penerapan sanksi perpajakan, sedangkan faktor internalnya adalah kesadaran wajib pajak yang dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak orang pribadi.



## 2. Pajak

Pajak diartikan sebagai salah satu sumber utama pendapatan negara yang paling besar dalam bentuk iuran oleh masyarakat kepada negara dengan sifat memaksa sesuai peraturan yang merupakan hal penting bagi pelaksanaan dan peningkatan pembangunan negara dalam mencapai kemakmuran serta kesejahteraan masyarakat Indonesia (Rustan & Mira, 2018). Dalam penelitian Rustam et al. (2018) pajak adalah kewajiban seorang wajib pajak yang harus disetorkan kepada negara sesuai ketentuan dan peraturan tanpa adanya prestasi kembali dari masyarakat untuk membiayai pengeluaran umum untuk mencapai tujuan negara yang bersifat dipaksa. Menurut Kharisma & Pratiwi (2020) pajak merupakan penerimaan Negara yang paling utama dan juga paling besar, sehingga pajak adalah bagian yang paling penting untuk dapat meningkatkan pembangunan nasional dan kesejahteraan masyarakat. Menurut Herviana dan Halimatusadiah (2022) pajak memiliki peran penerimaan negara untuk pembangunan infrastruktur dalam menunjang kemajuan negara sebagai wujud pemanfaatan untuk menyelesaikan persoalan ekonomi yang ada.

Dari beberapa definisi pajak yang diuraikan tersebut, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

- a. Pajak dipungut pemerintah dari rakyat dengan berdasarkan peraturan yang berlaku dan bersifat memaksa untuk kepentingan bersama yang manfaatnya tidak dapat dirasakan secara langsung.
- b. Pajak adalah sumber pendapatan negara yang sangat penting dan merupakan pendapatan negara yang terbesar.

- c. Peraturan dalam pemungutan pajak diatur dalam peraturan undang-undang untuk pengaturan dalam melaksanakan kewajiban perpajakan.
- d. Pajak adalah bentuk iuran wajib dari masyarakat untuk menunjang pembangunan negara dan kesejahteraan masyarakat.
- e. Pajak yang dipungut dan digunakan untuk kepentingan bersama seluruh masyarakat.
- f. Pajak dipungut pemerintah baik orang pribadi atau badan oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

### **3. Wajib Pajak**

Menurut Kharisma dan Pratiwi (2020) wajib pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut peraturan perundang-undangan wajib memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan yang berlaku, baik untuk wajib pajak yang memiliki NPWP ataupun tidak memiliki NPWP yang terlibat dalam pembayaran, pemungutan, dan pemotongan pajak dengan wewenang hak dan memiliki kewajiban akan perpajakan sesuai pada ketentuan undang-undang yang saat ini berlaku. Setiap wajib pajak yang telah memenuhi kriteria dan persyaratan secara subjektif dan objektif pada ketentuan peraturan undang-undang perpajakan diwajibkan untuk mendaftarkan diri mereka secara mandiri di Kantor Direktorat Jenderal Pajak atau Kantor Pelayanan Pajak yang terdapat di wilayah kerja tempat wajib pajak yang meliputi tempat tinggal atau lokasi kedudukan dari wajib pajak untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak atau yang disebut dengan NPWP sebagai sebutan singkatan yang secara umum digunakan (DPRRI & Indonesia, 2021).

Berdasarkan uraian tentang pengertian wajib pajak yang telah diuraikan pada penjelasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa pengertian dari wajib pajak ini merupakan orang pribadi ataupun badan yang sudah memenuhi syarat sesuai peraturan perundang-undangan, yaitu pembayaran pajak, pemotongan pajak, dan pemungutan pajak dengan hak dan kewajiban perpajakan sesuai ketentuan peraturan undang-undang perpajakan yang berlaku, baik wajib pajak tersebut memiliki NPWP ataupun juga tidak memiliki NPWP.

#### **4. Wajib Pajak Orang Pribadi**

Dikatakan ataupun disebut sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi atau WP OP didefinisikan ketika orang pribadi telah menerima dan atau memperoleh pendapatan atau penghasilan yang berasal dan bersumber dari usage yang berada di dalam Negara Indonesia ataupun melalui suatu Badan Usaha Tetap atau disingkat sebagai BUT yang berlokasi di dalam wilayah Indonesia. Wajib Pajak Orang Pribadi dalam undang-undang nomor 36 tahun (2008) dikelompokkan berdasarkan wilayah tempat tinggalnya, yaitu:

- a. Wajib pajak orang pribadi sebagai subjek pajak dalam negeri, yaitu dalam Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan (PPh) Nomor 36 Tahun 2008 Pasal 2 Ayat (3a) disebut subjek pajak dalam negeri merupakan orang pribadi yang tinggal di Indonesia dalam jangka waktu tinggal lebih dari 183 hari pada kurun waktu 12 bulan atau dalam 1 tahun pajak di Indonesia dan mempunyai bermaksud tinggal di Indonesia.
- b. Wajib pajak orang pribadi sebagai subjek pajak luar negeri dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPh) Nomor 36 Tahun 2008 Pasal 2 Ayat (4), sebagai berikut:

- 1) Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia dan atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam 12 bulan. Selain itu juga badan usaha yang tidak didirikan dan tidak kedudukan di Indonesia, dimana yang menjalankan kegiatan usaha melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
- 2) Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, yaitu orang pribadi di dalam wilayah Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam 12 bulan dan badan yang tidak didirikan dan berkedudukan di Indonesia yang memperoleh penghasilan dari Indonesia atau tidak dari kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

#### **5. Kewajiban dan Hak Wajib Pajak**

Adanya *Self-Assessment System* memiliki arti bahwa pemerintah menyerahkan kepercayaan pada wajib pajak dalam memenuhi dan juga melaksanakan kewajiban dan hak perpajakan wajib pajak secara mandiri, sehingga wajib pajak secara mandiri melakukan pendaftaran, penghitungan pajak terutang, penyetoran, dan pelaporan pajak terutang (Saadah, 2021). Dalam penelitian (Siamena et al., 2017) dikatakan bahwa kewajiban dan hak dari wajib pajak meliputi:

- a. Kewajiban wajib pajak yang diatur dalam undang-undang perpajakan meliputi hal berikut:
  - 1) Wajib pajak mendaftarkan diri.
  - 2) Wajib pajak mengisi dan melaporkan SPT.
  - 3) Wajib pajak membayar dan menyetorkan pajak.
  - 4) Wajib pajak melakukan pemotongan pajak.
  - 5) Wajib pajak membuat faktur pajak.
  - 6) Wajib pajak taat terhadap pemeriksaan pajak.



b. Hak wajib pajak diatur undang-undang perpajakan, yaitu:

- 1) Mendapatkan pengarahan dan pembinaan dari pelayanan fiskus.
- 2) Melakukan pembetulan SPT.
- 3) Mendapatkan tanda bukti penyampaian SPT.
- 4) Memperoleh kelebihan pembayaran.
- 5) Kerahasiaan bagi privasi wajib pajak.
- 6) Pengajuan keberatan dan banding.

#### **6. Kepatuhan Wajib Pajak**

Dalam penelitian Saadah (2021) kepatuhan adalah suatu tindakan wajib pajak dalam upaya memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan yang berlaku dan peraturan pelaksanaan perpajakan yang berlaku dalam negeri. Kepatuhan adalah bentuk dari tunduk atau patuh terhadap aturan yang berlaku, artinya kepatuhan wajib pajak adalah keadaan dimana wajib pajak tunduk, patuh, dan taat akan kewajiban perpajakan, hak perpajakan, dan melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai peraturan undang-undang yang berlaku dalam perpajakan (Kharisma & Pratiwi, 2020). Kepatuhan wajib pajak merupakan perilaku sadar dan patuh pada pembayaran dan pelaporan pajak sesuai peraturan yang berlaku, sehingga pada setiap pelanggaran akan dapat berdampak pada penurunan penerimaan negara (Raharjo et al., 2020).

Berdasarkan pernyataan penelitian terdahulu tersebut, dapat ditarik kesimpulan bahwa kepatuhan wajib pajak adalah bentuk taat dan tunduk terhadap peraturan perpajakan yang bersifat memaksa dan menuntut secara penuh untuk melakukan kewajiban perpajakan bagi wajib pajak secara sadar sesuai dengan

peraturan yang berlaku. Dengan demikian dimana pada setiap ketidakpatuhan wajib pajak akan dapat berdampak pada penurunan penerimaan negara.

## **7. Pelayanan Fiskus**

Pelayanan fiskus adalah tentang bagaimana cara yang digunakan dan dilakukan petugas pajak dalam memberikan bantuan, pemahaman, dan arahan untuk mengatasi kesulitan yang alami oleh wajib pajak untuk membayar pajak, mutu pelayanan pelayanan petugas pajak terbaik dengan kompetensi kebijakan perpajakan, administrasi pajak dan perundang-undangan (Tambunan, 2021).

Pelayanan yang wajib diberikan pada wajib pajak adalah pelayanan publik, seperti menanggapi kebutuhan masyarakat dalam pelaksanaan peraturan perpajakan yang berlaku dengan tujuan memberikan dan menjaga kepuasan wajib pajak serta meningkatkan kesadaran wajib pajak orang pribadi (Kharisma & Pratiwi, 2020).

Pada penelitian Khodijah et al. (2021) kualitas pelayanan fiskus merupakan suatu bentuk atas kualitas yang diberikan aparat perpajakan dari cara yang digunakan oleh aparat pajak dalam melakukan tugasnya untuk melayani wajib pajak secara maksimal diharapkan dapat memberikan kepuasan pada wajib pajak, sehingga akan menambah peningkatan kepatuhan wajib pajak. Jika sikap dari petugas pajak professional, akan memberikan kepuasan dan kepercayaan dari wajib pajak dalam melakukan kewajibannya.

Berdasarkan uraian tentang pengertian deskriptif dari pelayanan fiskus, dapat disimpulkan bahwa kualitas pelayanan fiskus adalah pelayanan yang diberikan petugas pajak, dimana wajib pajak dapat merasa puas untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Dengan demikian akan dapat meningkatkan kesadaran wajib pajak terhadap kepatuhan wajib pajak.

## **8. Penerapan Sanksi Perpajakan**

Penerapan sanksi perpajakan digunakan untuk mencegah pelanggaran wajib pajak atas hukum perpajakan yang diberlakukan, mencakup sanksi administrasi dan sanksi pidana (Khodijah et al., 2021). Penerapan sanksi perpajakan sebagai penyebab eksternal persepsi wajib pajak terhadap adab kepatuhan wajib pajak dalam kewajiban perpajakan yang diberikan aparat perpajakan atas pelanggaran peraturan perpajakan (Putra et al., 2019). Penerapan sanksi perpajakan memiliki kebijakan yang memaksa, dimana setiap pelanggarannya dikenakan sanksi administrasi ataupun sanksi pidana (Mianti & Setyo, 2021).

Berdasarkan kajian tersebut, disimpulkan bahwa penerapan sanksi perpajakan yang digunakan dalam untuk pencegahan dan hukuman pada wajib pajak atas pelanggaran dalam kewajiban perpajakan yang berupa sanksi administrasi atau sanksi pidana sesuai peraturan secara memaksa. Penerapan sanksi perpajakan ini akan menjadi kontrol terhadap kepatuhan wajib pajak.

## **9. Kesadaran Wajib Pajak**

Gukguk (2021) dalam penelitiannya menjelaskan kesadaran wajib pajak adalah keadaan mengetahui atau mengerti dengan sendirinya perihal perpajakan yang meliputi pendaftaran, penghitungan, pembayaran, dan pelaporan pajak terutang dan tidak hanya tergantung pada hal secara teknis saja terkait metode penyampaian atau pemungutan, tarif pajak, pemeriksaan dan penyidikan pajak, serta penerapan sanksi sebagai kepatuhan memenuhi ketentuan dan pelaksanaan peraturan pajak. Herviana & Halimatusadiah (2022) menyebutkan dalam penelitiannya, kesadaran wajib pajak adalah gambaran kondisi wajib pajak tentang bagaimana kesadarannya dalam kewajiban membayar pajak.

Sedangkan Kharisma & Pratiwi (2020) memberikan penjelasan bahwa kesadaran wajib pajak meliputi bagaimana wajib pajak mengetahui peraturan perpajakan dan melaksanakan kewajiban pajak sesuai dengan ketentuan peraturan pajak yang berlaku secara benar tanpa adanya paksaan atau secara sukarela. Sedangkan menurut Saadah (2021) kesadaran wajib pajak yang pertama adalah bentuk partisipan dalam menunjang pembangunan negara, kedua menyadari bahwa penundaan membayar pajak adalah dan melakukan pengurangan beban pada pajak akan merugikan negara, dan ketiga adalah kesadaran bahwa pajak telah ditetapkan berdasarkan undang-undang dan secara sah dapat dipaksakan.

Faktor yang dapat meningkatkan kesadaran wajib pajak menurut Gukguk (2021), yaitu:

- a. Karakteristik yang baik.
- b. Kualitas dari pelayanan fiskus.
- c. Tingkat pengetahuan tentang perpajakan.
- d. Tingkat pemahaman wajib pajak.
- e. Persepsi positif terhadap pajak.
- f. Kerjasama yang baik antara wajib pajak dan dorongan dari instansi pajak

Faktor yang dapat menghambat kesadaran wajib pajak menurut Romadhon & Diamastuti (2020), yaitu:

- a. Tata kelola pemerintah yang tidak berkualitas.
- b. Tingginya level Birokrasi dan tingkat korupsi.
- c. Kondisi sosial dan ekonomi yang tidak memadai.
- d. Prosedur sanksi yang tidak adil.
- e. *Self-assessment system* yang belum optimal.



## **2.3 Hubungan Antar Variabel dan Hipotesis**

### **1. Pengaruh Pelayanan Fiskus Kepatuhan Wajib Pajak**

Pelayanan fiskus yang baik dan berkualitas yaitu pelayanan yang memberikan kepuasan dengan tetap pada batasan standar peraturan pelayanan, hal ini melibatkan fiskus dan wajib pajak dalam membuat pelayanan tersebut membentuk sikap wajib pajak menjadi patuh pada peraturan perpajakan (Fauziati & Syahri, 2015). Aparat perpajakan diberikan kewajiban dengan dituntut untuk dapat memberikan tingkat pelayanan yang baik, ramah, adil, dan tegas pada seluruh wajib pajak agar dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Nugroho & Zulaikha, 2012).

Pelayanan fiskus adalah pelayanan yang diberikan oleh petugas pajak untuk membantu, mengurus, ataupun menyiapkan berbagai bentuk keperluan yang menjadi kebutuhan wajib pajak yang harus dilakukan oleh pemerintah sebagai wujud kepedulian terhadap kepentingan kualitas pelayanan kepada wajib pajak untuk mengoptimalkan penerimaan negara (Winerungan, 2013). Tingkat pelayanan fiskus yang diberikan dengan kualitas yang terus ditingkatkan akan memberikan dampak yang positif pada kepatuhan wajib pajak, ketika semakin baik pelayanan yang diberikan maka kepatuhan wajib pajak juga akan dapat meningkat (Anam et al., 2016).

Pada teori atribusi yang menjelaskan bahwa dalam menentukan tingkat patuh pajak yang ditentukan oleh faktor eksternal dan juga faktor internal. Di sini pelayanan fiskus adalah bentuk dari faktor eksternal yang akan memberikan pengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Ketika pelayanan fiskus diberikan dengan tingkat kepuasan wajib pajak akan memberikan timbal balik dalam bentuk

melaksanakan kewajiban perpajakan secara patuh. Dalam penelitian yang dilakukan Anam et al. (2016), Fauziati & Syahri (2015), Nugroho & Zulaikha (2012), dan Winerungan (2013) hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pelayanan fiskus yang berkualitas memberikan tingkat pengaruh yang positif terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Dari uraian tersebut disimpulkan rumusan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>: Pelayanan fiskus berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.**

## **2. Pengaruh Penerapan Sanksi Perpajakan Kepatuhan Wajib Pajak**

Astrina dan Setiani (2019) dalam penelitiannya, sanksi perpajakan merupakan bentuk hukuman yang diberikan pada wajib pajak atas pelanggaran peraturan perpajakan karena dalam pemungutan pajak memiliki sifat yang memaksa, sehingga akan dapat memberikan efek jera pada wajib pajak dan menciptakan kepatuhan perpajakan. Pemberian sanksi perpajakan yang tegas akan memberikan dampak kerugian pada wajib pajak yang akan menjadi pertimbangan wajib pajak untuk melaksanakan peraturan perpajakan.

Dalam penelitian Putra et al., (2019) dalam penelitiannya dikatakan bahwa berdasarkan teori atribusi, sanksi perpajakan adalah bentuk dari penyebab eksternal yang memberikan pengaruh pada pemikiran wajib pajak tentang perilaku kepatuhan dalam kewajiban perpajakan, hal ini diakibatkan bahwa sanksi perpajakan dibuat agar memberikan dukungan atau dorongan pada wajib pajak untuk patuh akan peraturan perpajakan. Dengan adanya penerapan sanksi perpajakan sebagai dasar hukum perpajakan bagi pemerintah untuk menentukan tingkat pelanggaran yang dilakukan wajib pajak, maka akan menciptakan keteraturan dan ketertiban dalam perpajakan di Indonesia, sehingga sanksi

perpajakan ini memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak orang pribadi (Erica, 2021). Sanksi perpajakan ini juga merupakan sebagai alat untuk menciptakan wajib pajak yang taat dan patuh pada peraturan perpajakan, sehingga tidak terdapat wajib pajak yang melakukan pelanggaran atas peraturan dan ketentuan perpajakan adalah dengan penerapan sanksi perpajakan administrasi meliputi denda dan kenaikan pajak dan sanksi pidana meliputi kurungan atau penjara akan mendorong kepatuhan wajib pajak secara konsisten (Mandowally et al., 2020).

Secara garis besar sanksi perpajakan adalah alat kontrol untuk menciptakan wajib pajak yang patuh melaksanakan kewajiban perpajakan. Didalam setiap pelanggaran perpajakan akan dapat merugikan negara, sehingga sanksi atas pelanggaran ini harus bersifat lebih merugikan dibandingkan dengan melaksanakan kewajiban perpajakan. Dengan demikian, kerugian dari sanksi perpajakan yang diterima wajib pajak akan memberikan timbal balik dengan efek jera dan terjadi peningkatan terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak. Maka disimpulkan rumusan hipotesis penelitian ini sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>: Penerapan sanksi perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.**

### **3. Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak**

Dalam penelitian Sunanta (2021) menjelaskan bahwa kesadaran wajib pajak dalam kepatuhan perpajakan sangat diperlukan, melihat bahwa tingginya kepentingan perpajakan untuk negara. Dimana negara mewajibkan setiap wajib pajak untuk memiliki tingkat kesadaran yang tinggi dalam membayar pajak.

Dengan tingkat kesadaran yang tinggi dalam membayar pajak akan dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Gukguk (2021) berpendapat pada penelitiannya bahwa kesadaran wajib pajak merupakan unsur penting untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak yang disebabkan ketika masyarakat memiliki persepsi positif, pengetahuan dan informasi yang baik tentang sistem, peraturan, dan manfaat perpajakan, serta karakteristik baik yang ditambah kualitas pelayanan yang baik dari aparat perpajakan akan menciptakan tingkat kesadaran wajib pajak yang tinggi. Hal tersebut dapat menciptakan kesadaran wajib pajak yang tinggi dan memberikan dampak peningkatan kepatuhan wajib pajak.

Dari uraian di atas dan penjelasan dalam penelitian Agustina dan Umaimah (2022) tentang pengaruh tingkat kesadaran wajib pajak terhadap kepatuhan wajib pajak, dimana variabel kesadaran wajib pajak terhadap variabel kepatuhan wajib pajak ini menunjukkan hasil dengan pengaruh yang positif. Sehingga dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>3</sub>: Kesadaran wajib pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.**

#### **4. Pengaruh Pelayanan Fiskus terhadap Kesadaran Wajib Pajak**

Seorang wajib pajak mengetahui, mengerti dan memahami tentang ruang lingkup perpajakan dimulai dari pelayanan aparat pajak, seorang aparat pajak dituntut selalu memberikan pelayanan yang adil, tegas, dan ramah terhadap setiap wajib pajak agar dapat memupuk tingkat kesadaran masyarakat akan tanggung jawab mereka sebagai seorang wajib pajak (Nugroho & Zulaikha, 2012). Semakin baik sikap yang diberikan dalam pelayanan fiskus maka akan berdampak positif terhadap sikap wajib pajak dan juga sebaliknya, ketika pelayanan yang diberikan



tidak baik maka akan membuat wajib pajak enggan untuk patuh dalam kewajiban perpajakan.

Ketika suatu pelayanan perpajakan yang diberikan kepada wajib pajak memiliki kualitas yang sangat baik, sehingga berdampak pada rasa kepuasan wajib pajak dan percaya akan pelayanan perpajakan tersebut, hal ini akan menumbuhkan tingkat kesadaran wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya (Raharjo et al., 2020). Dengan adanya sistem administrasi perpajakan yang efektif akan berdampak pada peningkatan pelayanan perpajakan yang berkualitas oleh instansi perpajakan terhadap wajib pajak, maka hal ini akan berdampak kepada kesadaran wajib pajak membayar pajak ke Negara tanpa mengharapkan kontraprestasi secara langsung dengan rela (Gukguk, 2021).

Berdasarkan pada teori atribusi yang menjelaskan bahwa dalam kepatuhan wajib pajak ditentukan oleh faktor internal dan eksternal, dimana pelayanan fiskus ini adalah bentuk dari faktor eksternal dan faktor internal adalah kesadaran wajib pajak. Berkualitas atau tidaknya pelayanan aparat perpajakan akan berdampak terhadap tingkat kesadaran wajib pajak. Pada penelitian Nugroho & Zulaikha (2012) dan Fauziati (2015) menunjukkan bahwa pelayanan fiskus yang berkualitas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kesadaran dalam melaksanakan kewajiban membayar pajak. Dengan demikian disimpulkan rumusan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>4</sub>: Pelayanan fiskus berpengaruh terhadap kesadaran wajib pajak.**

## **5. Pengaruh Penerapan Sanksi Perpajakan terhadap Kesadaran Wajib Pajak**

Wajib pajak memiliki pandangan bahwa sanksi perpajakan yang diberikan pada pelanggaran perpajakan akan lebih berat jika dibandingkan dengan kewajiban membayar pajak, sehingga untuk menghindari kerugian tersebut wajib pajak akan lebih cenderung patuh dalam membayar kewajiban perpajakan (Gukguk, 2021). Hal ini menunjukkan bahwa sanksi perpajakan dapat memberikan kesadaran kepada wajib pajak bahwa pelanggaran perpajakan akan dikenakan sanksi yang merugikan bagi wajib pajak.

Penerapan sanksi perpajakan pada wajib pajak yang tidak patuh dalam perpajakan memiliki peran penting agar wajib pajak sadar, tidak meremehkan, dan melalaikan peraturan perpajakan (Siamena et al., 2017). Wajib pajak dikatakan patuh ketika mereka sadar bahwa adanya sanksi perpajakan yang berat akibat dari tindakan wajib pajak yang ilegal dalam menyelundupkan pajak (Sondakh et al., 2015).

Berdasarkan uraian penelitian terdahulu tersebut, dapat disimpulkan bahwa sanksi perpajakan yang adil, tegas, dan konsisten akan dapat memberikan dampak kesadaran bagi wajib pajak bahwa melakukan pelanggaran perpajakan akan berdampak lebih merugikan daripada memenuhi kewajiban perpajakan. Dengan demikian dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>5</sub>: Penerapan sanksi perpajakan berpengaruh terhadap kesadaran wajib pajak.**

## **6. Pengaruh Pelayanan Fiskus terhadap Kepatuhan Wajib Pajak yang Dimediasi oleh Kesadaran Wajib Pajak**

Rahayu (2017:163) dan Rahmayanti (2010:92) dalam Gukguk (2021) menjelaskan bahwa pelayanan fiskus adalah bentuk bagian dari pelayanan yang berasal dari instansi pemerintah yang secara khusus berwenang mengurus permasalahan perpajakan adalah Direktorat Jenderal Pajak atau DJP dengan ukuran keberhasilan dalam penyelenggaraan pelayanan tersebut ditentukan dari tingkat kepuasan penerima layanan. Pelayanan fiskus merupakan salah satu bentuk pengabdian seorang aparat perpajakan dalam menjalankan tugasnya, dimana mereka harus bisa memberikan pelayanan yang berkualitas terhadap wajib pajak mulai dari pengenalan, pemahaman, pengertian, dan tata cara dalam memenuhi kewajiban wajib pajak dalam perpajakan. Dari pelayanan fiskus yang telah diberikan tersebut akan memiliki dampak timbal baik terhadap kesadaran wajib pajak.

Perilaku ataupun perasaan dalam pengetahuan, keyakinan, argumentasi, dan tindakan berdasarkan peraturan perpajakan yang berlaku merupakan gambaran dari kesadaran wajib pajak yang secara langsung dapat dipengaruhi oleh kesadaran wajib pajak. Artinya, ketika wajib pajak tidak memiliki kepercayaan tentang adanya perpajakan maka akan timbul kesulitan dalam meningkatkan kesadaran wajib pajak, sehingga hal ini akan menimbulkan ketidak tercapainya harap pemerintah. Akan tetapi ketika terjadinya suatu peningkatan kesadaran wajib pajak maka berimbas positif terhadap kepatuhan perpajakan (Mianti & Setyo, 2021).

Kepatuhan wajib pajak didefinisikan sebagai keadaan atas tindakan wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakan (Gukguk, 2021). Wajib pajak yang memiliki tingkat kepuasan dalam kualitas pelayanan fiskus dapat memberikan dampak terhadap kesadaran wajib pajak bahwa kepatuhan wajib adalah bagian penting dalam berkontribusi untuk pembangunan nasional.

Pada teori atribusi dijelaskan tentang perilaku individu pada dasarnya berusaha mengerti tingkah laku orang lain dari dua faktor, yaitu faktor internal dan faktor eksternal melalui pengumpulan informasi sebagai penjelasan yang logis dari sebab akibat individu bertindak. Pelayanan fiskus adalah faktor eksternal yang dapat memberikan dampak perubahan terhadap faktor internal kesadaran dalam kepatuhan wajib pajak. Maka disimpulkan rumusan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>6</sub>: Kesadaran wajib pajak mampu memediasi pengaruh pelayanan fiskus terhadap kepatuhan wajib pajak.**

## **7. Pengaruh Penerapan Sanksi Perpajakan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak yang Dimediasi oleh Kesadaran Wajib Pajak**

Penerapan sanksi perpajakan merupakan upaya untuk menertibkan wajib pajak agar tidak melakukan pelanggaran dan tidak bertindak melanggar kewajiban perpajakan, sehingga sesuai dengan ketentuan pada peraturan perundang-undangan tentang perpajakan yang berlaku saat ini. Di dalam penerapan sanksi perpajakan ini dapat dikenakan terhadap pelanggaran yang memiliki hubungan atas kewajiban untuk pelaporan pajak dan kewajiban yang telah diatur sesuai dalam ketentuan material pada penerapan sanksi perpajakan yang memiliki tujuan



agar wajib pajak orang pribadi tidak melalaikan secara sengaja kewajiban perpajakannya. Dengan demikian dibutuhkan penerapan sanksi perpajakan yang adil, tegas dan konsisten agar memberikan kerugian yang lebih dari membayar pajak, sehingga wajib pajak akan lebih cenderung patuh (Asterina & Septiani, 2019).

Dengan penerapan sanksi perpajakan yang menyulitkan wajib pajak saat mereka telat atau melakukan pelanggaran dalam pembayaran dan pelaporan pajak, hal itu akan memberikan kesadaran pada wajib pajak bahwa sanksi yang berlaku merupakan bentuk dari tindakan pemerintah patuh akan peraturan. Tujuannya adalah untuk peningkatan kesadaran wajib pajak dan menghindari sanksi perpajakan, sehingga berdampak positif pada kepatuhan wajib pajak sebagai bentuk kontribusi dalam pembangunan Negara (Mianti & Setyo, 2021).

Dalam teori atribusi yang menjelaskan tentang tindakan perilaku individu, pada dasarnya berusaha untuk mengerti tingkah laku individu lain yang ditentukan dari faktor eksternal dan faktor internal mengumpulkan informasi untuk menjelaskan hal tersebut secara logis akan sebab tingkah laku tersebut. Sanksi perpajakan disini merupakan faktor eksternal dan faktor internalnya adalah kesadaran wajib pajak yang akan berdampak pada memenuhi kewajibannya dalam lingkup kepatuhan wajib pajak.

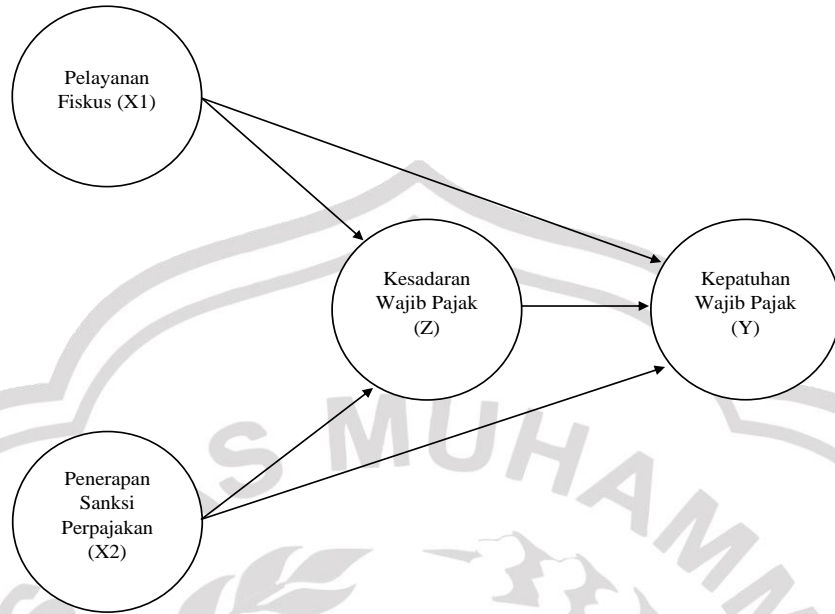
Dalam penelitian sebelumnya oleh Mianti & Budiwitjaksono (2021) kesadaran wajib pajak dapat memediasi pengaruh sanksi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak secara parsial. Maka disimpulkan rumusan hipotesis :

**H7: Kesadaran wajib pajak mampu memediasi pengaruh penerapan sanksi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak.**

## 2.4 Kerangka Pemikiran

Tujuan dari penelitian untuk menguji dan mendapatkan bukti secara empiris tentang bagaimana pengaruh dari variabel pelayanan fiskus dan variabel penerapan sanksi perpajakan terhadap variabel kepatuhan wajib pajak orang pribadi dengan variabel kesadaran wajib pajak yang menjadi variabel mediasi. *Self-assessment* adalah sistem perpajakan yang berlaku saat ini dan memiliki kaitan sangat erat dengan kepatuhan wajib pajak, dimana wajib pajak diberi kepercayaan secara mutlak untuk melakukan pemenuhan atas kewajiban dan haknya dalam ruang lingkup perpajakan. Kepercayaan mutlak ini meliputi tindakan wajib pajak dalam mendaftarkan diri menjadi wajib pajak, melakukan penghitungan akan jumlah kewajiban pajak, melakukan penyeteroran pajak terutang, dan melaporkan pajak yang terutang yang dilakukan wajib pajak sendiri (Saadah, 2021).

Pengujian yang dilakukan pada penelitian ini meliputi pada pengujian terhadap tiga variabel yang diduga memiliki pengaruh terhadap variabel kepatuhan wajib pajak. Tiga variabel yang diduga berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak adalah pelayanan fiskus, sanksi perpajakan, dan kesadaran wajib pajak. Berdasarkan dugaan dari variabel-variabel tersebut, maka dibuat kerangka konseptual yang digambarkan oleh penelitian ini sebagai berikut:



**Gambar 2. 1 Kerangka Pemikiran**

