

## PENGARUH MORAL, SANKSI, DAN KEADILAN TERHADAP KEPATUHAN WAJIB PAJAK

P W P Pratiwi<sup>1)</sup>, dan N.S. Hardika<sup>2)</sup>

Jurusan Akuntansi, Politeknik Negeri Bali  
Jalan Kampus Bukit Jimbaran, Kuta Selatan, Badung, Bali-80364  
E-mail: sentosahardika@pnb.ac.id

### *Abstract*

*Abstract. In the self-assessment system, the internal and external factors that encourage taxpayer compliance are important. The aim of this further research is because of indications of non-compliance of individual taxpayers. This study analyzes the effect of tax morale, tax sanctions and distributive justice on the compliance of individual taxpayers. The sample determined based on the Slovin formula, the total population is 59.360 of individual tax payers that listed in East Denpasar's Tax Office, and based on the calculation the sample 100 respondents was obtained. The data in this research were obtained from the distribution of research questionnaires with measurements using a likert scale from 1 (strongly disagree) to 5 (strongly agree). The analysis uses multiple regression with the SPSS program. The results showed that partially each independent variable, which consist of: tax morale, tax sanctions, and distributive justice had a positive and significant influence on taxpayer's compliance and simultaneously all of those variable had a positive and significant effect on taxpayer's compliance in East Denpasar Taxpayers. The results of this study also show that both internal factors (tax morale) and external factors (tax sanctions and distributive justice) are important factors that need to be considered to improve individual taxpayer's compliance.*

**Keywords:** *self-assessment, tax morale, tax sanctions, and distributive justice dan the tax payer's compliance.*

## PENDAHULUAN

Penerimaan pajak yang meningkat dan dikelola dengan baik akan berkontribusi besar dalam mewujudkan pembangunan nasional. Pemerintah telah melakukan reformasi peraturan perpajakan yaitu dengan menyerahkan kewenangan kepada wajib pajak (WP) dalam membuat perhitungan, melakukan pembayaran dan juga melakukan pelaporan atas wajib pajaknya, dikenal atas *Self-Assessment System* (Waluyo, 2018)

Kepatuhan pajak merupakan kesadaran wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya berdasarkan aturan atau undang - undang pajak (Mariana, 2020). Sedangkan ketidakpatuhan merupakan kondisi apabila wajib pajak tidak berhasil melaksanakan kewajibannya dan dapat disebabkan oleh berbagai cara (Misra, 2019).

Berdasarkan data yang diperoleh dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Denpasar Timur, terdapat indikasi ketidakpatuhan wajib pajak yang ditunjukkan pada tabel berikut ini:

Tabel 1  
Rasio Kepatuhan Wajib Pajak

Tahun	WPOP Terdaftar Wajib SPT	Realisasi SPT	Rasio Kepatuhan
2016	51.662	41.135	79,62%
2017	52.417	39.739	75,81%
2018	44.775	39.908	89,13%
2019	46.723	40.741	87,20%
2020	59.360	43.147	72,69%

Sumber: Kantor Pelayanan Pajak Denpasar Timur, 2021

Dari data terlihat bahwa rasio kepatuhan wajib pajak orang pribadi pada KPP Denpasar Timur belum maksimal, masih terdapat wajib pajak orang pribadi yang belum merealisasikan SPT sehingga untuk menghasilkan tingkat realisasi penerimaan pajak yang tidak sesuai target, sehingga perlu dilakukan upaya untuk mendorong peningkatan kepatuhan dalam perealisasi SPT. Adanya indikasi ketidakpatuhan mendorong dilakukan penelitian lebih lanjut untuk menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, baik faktor internal (dari wajib pajak sendiri) maupun faktor eksternal dari luar wajib pajak.

Terdapat dua faktor yang dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak tersebut yaitu faktor intrinsik dan ekstrinsik (Dwenger et al., 2016). Motivasi instrinsik yang kuat dari wajib pajak guna melakukan pemenuhan atas hal yang wajib dilakukan sesuai peraturan sangat diperlukan, motivasi yang timbul secara instrinsik untuk memenuhi kewajiban perpajakan disebut dengan moral pajak (Horodnic, 2018), (Mellon, 2021), (Nadirov et al., 2021).

Moral pajak merupakan sikap yang dapat berdampak pada kepatuhan pajak (Hardika et al., 2021). Keputusan moral dilibatkan dalam kepatuhan pajak, moral pajak memegang peranan dalam menjelaskan kepatuhan pajak (Luttmer & Singhal, 2014), (Andini & Rahmiati, 2020), (Culloch; et al., 2021). Membangun moral pajak yang baik seharusnya merupakan jiwa dalam sistem pajak. Kepatuhan wajib pajak dapat pula dipengaruhi dari adanya pendekatan moral terhadap wajib pajak, hal ini bertujuan untuk mendorong wajib pajak secara sadar untuk berkontribusi atas dasar hukum dan moral demi kepentingan umum. Penelitian terkait sebelumnya telah dilakukan oleh Yanti et al., (2017), Fina Putri Damayanthi, (2019), (Hardika et al., 2021), (Culloch; et al., 2021), serta Sriniyati (2020), yang menunjukkan bahwa moral secara positif dapat berdampak terhadap kepatuhan wajib pajak. Kepercayaan (*trust*) terhadap fiscus menjadi penting untuk meningkatkan moral dan kepatuhan wajib pajak (Rashid et al., 2021).

Selain itu, kepatuhan pajak dapat pula diwujudkan dengan penerapan sanksi pajak secara tegas. Sanksi pajak merupakan *deterrence factor* yang diperlukan guna meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Purnamasari & Sudaryo, 2018). Kepatuhan wajib pajak juga dapat

didasarkan atas adanya kepercayaan wajib pajak kepada fiscus dan sistem administrasi perpajakan yang baik (Awodun, 2022). Kepercayaan tersebut dapat dipengaruhi oleh keadilan atas distribusi beban pajak serta kebijakan atau prosedur yang diatur fiskus (Kurniawan & Hidayati, 2020).

Jika terdapat indikasi pelanggaran peraturan perpajakan yang dilakukan wajib pajak maka sanksi perpajakan merupakan bentuk hukuman yang akan diterima. Sanksi perpajakan terdiri atas dua jenis sanksi yaitu administrasi dan pidana (Mandowally et al., 2020). Kepatuhan wajib pajak dapat terbentuk dari adanya kekuatan otoritas, yakni persepsi wajib pajak atas otoritas fiskus dalam memberikan sanksi atau hukuman apabila wajib pajak tidak patuh. Hal ini dapat berupa sanksi perpajakan, Chan, Supriyadi, & Torgler, (2017) dalam Andini & Rahmiati, (2020). Sanksi perpajakan merupakan *deterrence factor* yaitu faktor yang dapat mencegah wajib pajak untuk menjadi tidak patuh (Purnamasari & Sudaryo, 2018).

Hasil penelitian sebelumnya terkait variabel sanksi pajak menunjukkan bahwa sanksi pajak dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, hal ini dapat dibuktikan dari hasil penelitian oleh Elva Nuraina (2017), Erica (2021) dan Mandowally et al., (2020). Sanksi pajak merupakan variabel pencegah ketidakpatuhan (Rizal, 2019). Sanksi pajak dan penerapan penalti berpengaruh positive terhadap kepatuhan pajak (Etim et al., 2020).

Prinsip keadilan merupakan sikap bijaksana yang perlu diperhatikan oleh pemerintah dalam pemungutan pajak. Berkenaan dengan prinsip keadilan, terdapat dua prinsip utama dalam keadilan pajak yaitu prinsip manfaat dan prinsip *able to pay (ability principle)*. Prinsip manfaat atau *benefit principle* merupakan jumlah pajak yang harus dibayar sesuai dengan manfaat yang akan diperoleh sedangkan dalam prinsip *able to pay* atau *ability principle* merupakan jumlah pajak yang harus dibayar sesuai dengan kemampuan pembayaran yang dimiliki oleh wajib pajak tersebut.

Keadilan distributif merupakan sikap bijaksana yang perlu diperhatikan pemerintah berkaitan dengan saat pemungutan atau pemotongan pajak dan dalam hal pengelolaan keuangan atas pajak yang telah dihimpun tersebut. Keadilan dapat terlebih dahulu mempengaruhi kepercayaan wajib pajak terhadap pihak fiskus hingga selanjutnya dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak (Kurniawan & Hidayati, 2020).

Keadilan distributif berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi (Suseno & Sani, 2018) dan (Artawan et al. 2017). Hal ini didasarkan pada adanya pendistribusian hak dan kewajiban pajak yang dilakukan secara adil dapat berdampak pada kesukarelaan sehingga meminimumkan potensi ketidakpatuhan (Fajriana et al., 2020).

Sikap wajib pajak, moral pajak dan keadilan distributif secara serentak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi dalam membayar pajak (Yanti et al., 2017). Hasil

penelitian Sriniyati (2020), menunjukkan bahwa moral pajak, sanksi pajak dan kebijakan pengampunan pajak secara keseluruhan memiliki pengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak. Hasil ini sejalan dengan hasil penelitian Hardika (Hardika et al., 2021). Dalam mengoptimalkan kepatuhan wajib pajak terdapat faktor internal dan eksternal yang dapat mempengaruhi keputusan wajib pajak, faktor internal ditunjukkan dari variabel moral yang dapat menimbulkan kepatuhan sukarela, sedangkan faktor eksternal ditunjukkan dari kebijakan pemerintah atas penerapan sanksi pajak dan pendistribusian hak dan kewajiban. Sanksi pajak menimbulkan kepatuhan meskipun pada kualitas rendah namun atas keadilan distributif dapat meningkatkan kepercayaan wajib pajak dan berdampak positif terhadap kepatuhan sukarela.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini bertujuan untuk memperoleh gambaran empiris berkenaan dengan factor internal dan factor eksternal wajib pajak yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Faktor internal yang menjadi titik berat dalam penelitian ini adalah moral pajak sedangkan factor eksternal wajib pajak dalam penelitian adalah sanksi pajak dan keadilan distributive. Berdasarkan uraian latar belakang dan tujuan penelitian maka dapat dirumuskan masalah penelitian yakni apakah moral pajak, sanksi pajak dan keadilan distributive berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak baik secara partial maupun secara simultan.

Dari rumusan masalah yang diuraikan sebelumnya dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H<sub>1</sub>: Moral pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

H<sub>2</sub>: Sanksi Pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

H<sub>3</sub>: Keadilan distributif berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

H<sub>4</sub>: Moral pajak, sanksi pajak dan keadilan distributif secara simultan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

## **METODE PENELITIAN**

Jenis penelitian yang dilakukan adalah penelitian kuantitatif dengan pendekatan korelasi (*correlational research*). Penelitian ini ditujukan untuk menganalisis pengaruh moral pajak, sanksi pajak dan keadilan distributif terhadap kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. Penentuan sampel berdasarkan rumus Slovin atas jumlah populasi sebanyak 59.360 WPOP di KPP Denpasar Timur. Dari jumlah populasi tersebut diperoleh sampel sebanyak 100 responden. Data pada penelitian ini diperoleh dari penyebaran kuesioner penelitian dengan pengukuran menggunakan skala likert dari 1 (sangat tidak setuju) sampai dengan 5 (sangat setuju). Data dianalisis menggunakan *linier multiple regression*.

Tabel 2  
Definisi Operasional Variabel

Variabel	Definisi	Indikator	Pengukuran
Kepatuhan Wajib Pajak (Y)	Terpenuhinya seluruh hak dan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan pajak adalah definisi dari kepatuhan wajib pajak. Kepatuhan pun terbagi menjadi dua, yaitu kepatuhan formal dan kepatuhan material (Hardika et al., 2021),	1. Kepatuhan Formal, terdiri atas kepatuhan: a. Pendaftaran diri atau membuat NPWP. b. Melaporkan SPT. c. Melakukan perhitungan dan pembayaran pph terhutang. d. Kepatuhan dalam pelaporan dan pembayaran tunggakan. 2. Kepatuhan Material Perhitungan, pembayaran dan Pelaporan SPT dilakukan secara jujur, benar dan jelas. (Nabilla, 2018), (Hardika et al., 2021).	Skala <i>Likert</i> (1 sampai 5)
Moral (X <sub>1</sub> )	Moral merupakan motivasi yang muncul dalam diri individu untuk membayar pajak (Hardika et al., 2021), (Culloch; et al., 2021).	1. Pelanggaran etika dan perasaan bersalah. 2. Prinsip hidup dan kesesuaian peraturan. (Rahayu, 2016), (Pertiwi, 2016), (Hardika et al., 2021).	Skala <i>Likert</i> (1 sampai 5)
Sanksi Pajak (X <sub>2</sub> )	Sanksi pajak digunakan sebagai tindakan pencegahan sehingga Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan dengan begitu terdapat jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan akan dituruti/ditaati/dipatuhi. (Mardiasmo, 2018).	1. Sanksi Perpajakan diterapkan secara tegas dan dipertimbangkan sebagai kerugian dari sisi WP apabila harus membayar sanksi pajak sebagai bentuk edukasi 2. Dalam penerapannya dilakukan tanpa toleransi dan dilakukan secara adil dan memungkinkan untuk dinegoisasikan. (Pujiwidodo, 2016).	Skala <i>Likert</i> (1 sampai 5)
Keadilan Distributif (X <sub>3</sub> )	Pengertian keadilan adalah keadaan ketika terjadi kesetaraan, keseimbangan, serta keadaan harmonis dalam suatu hubungan atau lingkungan manusia dan tidak ada yang mengalami kerugian dari segi hak serta kepentingannya. (Mukharoroh, 2014), (Andini & Rahmiati, 2020).	1. Keadilan dalam penyusunan undang-undang pajak. 2. Keadilan dalam penerapan ketentuan perpajakan yang merupakan hal yg harus diperhatikan oleh pemerintah 3. Tolak ukur dalam penerapan keadilan perpajakan adalah dalam penggunaan uang pajak. (Siahaan, 2010), (Andini & Rahmiati, 2020)	Skala <i>Likert</i> (1 sampai 5)

Sumber: Diolah Peneliti, tahun 2022

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Uji Kualitas Instrumen

Hasil uji kualitas instrument menunjukkan item pertanyaan dari masing - masing variabel pada kuesioner mempunyai besaran  $r$  - hitung diatas 0,3 sehingga 38 pertanyaan dalam kuesioner yang digunakan adalah valid. Nilai Cronbach's Alpha setiap variabel telah lebih tinggi dari nilai 0,7 sehingga dapat ditarik simpulan kuesioner yang digunakan telah reliabel. Dengan demikian kualitas instrument yang digunakan valid dan reliabel sehingga dapat digunakan dalam pengumpulan data selanjutnya.

### Uji Asumsi Klasik

#### a. Uji Normalitas

Hasil pengujian normalitas menunjukkan bahwa data terdistribusi normal. Dari output pengujian menunjukkan besaran *AsympSig.* adalah 0,770. Output ini menunjukkan data telah terdistribusi dengan normal karena nilai signifikansi lebih besar dari 0,05.

Tabel 3  
Hasil Pengujian Normalitas

Keterangan	<i>Unstandardized Residual</i>
N	100
AsympSig. (2 - tailed)	0,770

Sumber: Data primer diolah dengan SPSS, tahun 2022

#### b. Uji Multikolinearitas

Pengujian terhadap multikolinearitas menunjukkan nilai sebesar 0,658 untuk moral pajak ( $X_1$ ), 0,601 untuk Sanksi Pajak ( $X_2$ ) dan 0,633 untuk Keadilan Distributif ( $X_3$ ), serta nilai VIF masing-masing 1,521 ( $X_1$ ), 1,663 ( $X_2$ ), dan 1,581 ( $X_3$ ). Hasil uji multikolinearitas menunjukkan nilai toleran (*Collinearity Tolerance*) dari ketiga variabel lebih besar dari nilai 0,10 dan nilai VIF tidak lebih dari 10. Dari hasil ini disimpulkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas.

Tabel 4  
Hasil Pengujian Multikolinearitas

Variabel	<i>Collinearity Tolerance</i>	<i>Statistics VIF</i>	Keterangan
Moral Pajak ( $X_1$ )	0,658	1,521	Tidak terjadi multikolinearitas
Sanksi Pajak ( $X_2$ )	0,601	1,663	
Keadilan Distributif ( $X_3$ )	0,633	1,581	

Sumber: Data primer diolah dengan SPSS, tahun 2022

#### c. Uji Heteroskedastisitas

Pengujian terhadap heteroskedastisitas menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,353 untuk moral pajak ( $X_1$ ), 0,938 untuk sanksi pajak ( $X_2$ ), dan 0,053 untuk keadilan distributive ( $X_3$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa pada ketiga variabel independen tersebut tidak terjadi gejala heteroskedastisitas. Hal ini didasarkan atas nilai probabilitas signifikansi dari ketiga variabel dependen menunjukkan hasil yang lebih besar dari 0,05.

Tabel 5  
Hasil Pengujian Heteroskedastisitas

Variabel	Sig.	Keterangan
Moral Pajak ( $X_1$ )	0,353	Tidak terjadi Heteroskedastisitas
Sanksi Pajak ( $X_2$ )	0,938	
Keadilan Distributif ( $X_3$ )	0,053	

Sumber: Data primer diolah dengan SPSS, tahun 2022

#### Analisis Regresi Linier Berganda

Tabel 6  
Hasil Uji Regresi Linier Berganda

Variabel	Unstandardize Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	0,364	3,894		0,093	0,926
Moral Pajak ( $X_1$ )	0,291	0,094	0,267	3,106	0,002
Sanksi Pajak ( $X_2$ )	0,444	0,096	0,415	4,621	0,000
Keadilan Distributif ( $X_3$ )	0,236	0,110	0,188	2,153	0,034

Dari hasil di atas diperoleh model regresi berganda dalam bentuk yaitu:

$$Y = 0,364 + 0,291 X_1 + 0,444 X_2 + 0,236 X_3$$

#### Uji Kelayakan Model

#### Uji Signifikan Secara Parsial (Uji - t)

Tabel 7  
Hasil Uji - T

Variabel	T	Sig.
Moral ( $X_1$ )	3,106	0,002
Sanksi Pajak ( $X_2$ )	4,621	0,000
Keadilan Distributif ( $X_3$ )	2,153	0,034

Hasil uji-t menunjukkan bahwa masing-masing variable, yakni moral pajak ( $X_1$ ), sanksi pajak ( $X_2$ ), dan keadilan distributive ( $X_3$ ) memiliki pengaruh yang signifikan, dengan nilai signifikansi t lebih kecil dari 0,05.

#### Uji Signifikasi Secara Simultan (Uji - F)

Tabel 7  
Hasil Uji - F

Model	<i>Sum of Squares</i>	df	<i>Mean Square</i>	F	Sig.
Regression	911,250	3	303,750	36,735	0,000
Residual	793,790	96	8,335		
Total	1705,040	99			

Hasil ini menunjukkan nilai signifikansi 0,000 atau lebih rendah dari 0,05 yang menunjukkan bahwa ketiga variabel bebas secara bersama-sama atau simultan berpengaruh terhadap variabel terikatnya.

#### Uji Koefisien Determinan (Adjusted R<sup>2</sup>)

Hasil uji koefisien determinasi (*Adjusted R Square*) menunjukkan nilai koefisien adjusted *R Square* sebesar 0,520 atau 52%. Hal ini menunjukkan bahwa variabel terikat dalam penelitian ini yaitu kepatuhan wajib pajak dapat dijelaskan oleh tiga variabel bebas yaitu moral, sanksi pajak dan keadilan distributif sebesar 52%.

Tabel 8  
Hasil Koefisien Determinasi

Model	R	<i>R Square</i>	<i>Adjusted R Square</i>	<i>Std. Error of the Estimate</i>
1	0,731	0,534	0,520	2,876

#### a. Pengaruh Moral Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi.

Berdasarkan hasil uji regresi linear diketahui bahwa variabel moral memiliki nilai positif sebesar 0,291. Sehingga hipotesis pertama ( $H_1$ ) diterima, yaitu variabel moral pajak ( $X_1$ ) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Hasil Uji – t menunjukkan pula bahwa variabel moral berpengaruh secara signifikan yaitu dengan nilai signifikansi t bernilai 0,002 yang lebih kecil dari 0,05. Hal ini mengindikasikan bahwa kepatuhan wajib pajak dapat dilihat dari moral yang dimiliki wajib pajak tersebut. Wajib pajak yang melakukan kewajiban perpajakan dilandasi atas moral atau tindakan atau perilaku yang dianggap dapat diterima secara sosial, benar, pantas serta wajar, dan secara sadar dan sukarela turut berkontribusi memenuhi kewajiban perpajakannya serta menjadi wajib pajak yang patuh baik secara formal maupun material. Wajib pajak yang memiliki moral yang baik akan merasa melanggar etika atau merasa bersalah ketika tidak memenuhi kewajiban perpajakannya dan kewajiban perpajakan tersebut merupakan prinsip hidup yang merupakan tanggungjawab yang harus dilakukan. Hasil ini sejalan dengan *Theory of Moral Reasoning* dan *Theory of Moral Development* yang menyatakan bahwa masyarakat wajib pajak yang berada pada tingkatan moral pra - konvensional dan konvensional memiliki komitmen moral yang baik (Onurcan Yilmaz, 2019), (Hardika et al., 2021), (Mellon, 2021). Hal ini ditunjukkan dari adanya pengaruh

positif moral terhadap kepatuhan wajib pajak. Pada tingkatan pra - konvensional dan konvensional maka wajib pajak masih berorientasi pada kepatuhan dan hukuman serta keserasian interpersonal dan konformitas. Ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh *Lawrence Kohlberg*. Moral wajib pajak menjadi hal penting dalam peningkatan kepatuhan wajib pajak. Dengan moral yang baik, wajib pajak akan secara sadar menjalankan kewajibannya. Untuk itu peningkatan moral wajib pajak selanjutnya akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

#### b. Pengaruh Sanksi Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi

Dari hasil uji regresi linear diketahui bahwa variabel sanksi pajak memiliki nilai positif sebesar 0,444. Hasil Uji - t menunjukkan pula bahwa variabel sanksi berpengaruh secara signifikan yaitu dengan nilai signifikansi t bernilai 0,000 yang lebih kecil dari 0,05. Sehingga hipotesis kedua (H2) diterima, yaitu variabel sanksi pajak (X2) berpengaruh secara positif terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

Dilihat dari *Theory of Slippery Slope*, kepatuhan akan terbentuk karena dua hal, yaitu karena adanya kewenangan yang dimiliki oleh fiskus dan kepercayaan kepada pemerintah. Kewenangan yang dimiliki oleh fiskus diwujudkan melalui penerapan sanksi yang akan menimbulkan efek jera (Lisi, 2019). Efek jera dapat dilaksanakan dengan pengenaan sanksi pajak secara tegas dan konsisten. Jika dilihat dari *Deterrence Theory*, maka kepatuhan akan dapat ditingkatkan melalui *law enforcement* (Prinz et al., 2014), (Hardika et al., 2021). *Law enforcement* dilaksanakan sebagai wujud penerapan sanksi dan penegakan aturan. Karenanya pengenaan sanksi pajak akan sangat berpengaruh terhadap kepatuhan pajak. Hal ini sesuai dengan temuan dalam penelitian ini. Sanksi pajak merupakan factor eksternal dari wajib pajak yang merupakan bagian yang sangat penting dikenakan kepada wajib pajak untuk meningkatkan kepatuhan pajak. Sanksi dapat diterapkan berupa sanksi administrasi berupa bunga, denda maupun kenaikan, dan sanksi pidana berupa pidana kurungan ataupun pidana denda.

#### a. Pengaruh Keadilan Distributif terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi

Dari hasil uji regresi linear diketahui bahwa variabel keadilan distributif memiliki nilai positif sebesar 0,236. Hasil Uji - t menunjukkan pula bahwa variabel keadilan distributif berpengaruh secara signifikan yaitu dengan nilai signifikansi t bernilai 0,034 yang lebih kecil dari 0,05. Sehingga hipotesis pertama (H3) diterima, yaitu variabel keadilan distributif (X3) berpengaruh secara positif terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

Keadilan distributif yang dirasakan tersebut dapat menggugah wajib pajak untuk menjadi patuh dalam melaksanakan kewajibannya (Artawan et al., 2017), yaitu apabila hak

dan kewajiban oleh wajib pajak telah dirasakan berjalan seimbang (Kurniawan & Hidayati, 2020). Berkaitan dengan keadilan, prinsip keadilan distributif merupakan salah satu faktor non internal yang dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, keadilan distributif bermakna adanya keadilan timbal balik atas pajak yang telah dibayarkan oleh wajib pajak atau pendistribusian manfaat pajak, wajib pajak yang memiliki rasa percaya atas kinerja fiskus yaitu dalam hal pemanfaatan pajak serta sikap adil yang ditunjukkan fiskus dalam menjalankan tugasnya akan mempengaruhi wajib pajak untuk menjadi patuh secara sukarela, yang merupakan salah satu faktor penting pada *Theory of Slippery Slope* (Lisi, 2019). Faktor psikologi sosial berupa rasa percaya wajib pajak terhadap fiskus yang dapat dipengaruhi oleh keadilan atas distribusi beban pajak serta kebijakan atau prosedur yang diatur fiskus (Kurniawan & Hidayati, 2020). Hal ini menjelaskan bahwa, kepatuhan dapat diperoleh dari kepercayaan wajib pajak terhadap fiskus berupa adanya keadilan distributif dan dapat mendorong kepatuhan sukarela. Sehingga faktor keadilan distributif tersebut berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

d. Pengaruh Moral Pajak, Sanksi pajak, Keadilan Distributif terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi.

Berdasarkan uji F, nilai signifikan (sig.) mempunyai besaran 0,000 atau lebih rendah dari 0,05 yang menjelaskan bahwa moral pajak, sanksi pajak dan keadilan distributif secara simultan memiliki pengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Hasil uji koefisien determinasi yang diperoleh yaitu sebesar 0,520. Kepatuhan wajib pajak dapat dijelaskan oleh variabel moral, sanksi pajak dan keadilan distributif sebesar 52% dan sisanya sebesar 48% dapat dijelaskan oleh variabel lain yang tidak terdapat dalam penelitian ini.

Melihat dari karakteristik responden dalam penelitian ini yang menunjukkan sebagian besar yakni 88% diantaranya merupakan karyawan, baik karyawan swasta maupun pemerintah. Atas penghasilannya sudah dipotong pajak oleh pemberi kerja. Hal ini akan cenderung mempengaruhi kepatuhan pajaknya. Dari sisi moral bahwa karyawan cenderung memiliki komitmen moral yang lebih baik karena berada pada tingkatan moral pra - konvensional dan konvensional (Mickiewicz et al., 2019).

Dalam mengoptimalkan kepatuhan wajib pajak terdapat faktor instrinsik dan ekstrinsik yang dapat mempengaruhi keputusan wajib pajak (Dwenger et al., 2016). Faktor instrinsik ditunjukkan dari variabel moral dan dapat menumbuhkan kepatuhan sukarela, sedangkan faktor eksternal ditunjukkan dari kebijakan pemerintah atas penerapan sanksi pajak dan pendistribusian hak dan kewajiban. Sanksi pajak menimbulkan kepatuhan meskipun pada kualitas rendah namun atas keadilan distributif dapat meningkatkan kepercayaan wajib pajak kepada fiskus, dan ini berdampak positif terhadap kepatuhan sukarela. Kemungkinan

dilaksanakannya pemeriksaan pajak, norma sosial, pemahaman aturan perpajakan, norma personal, persepsi keadilan dalam sistem perpajakan, dan kualitas pelayanan pajak berpengaruh terhadap kepatuhan sukarela (Nguyen, 2022).

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil penelitian ini, dapat disimpulkan bahwa: moral pajak memiliki pengaruh positif serta signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi, penerapan ketentuan berkaitan dengan sanksi pajak dapat berperan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak secara positif serta signifikan, keadilan pajak pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak dan secara simultan moral pajak, sanksi pajak dan keadilan distributif berpengaruh secara signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Moral pajak, sanksi pajak dan keadilan distributif berperan dalam peningkatan kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

Beberapa saran yang dapat disampaikan diantaranya, Direktorat Jenderal Pajak diharapkan dapat membangun moral pajak melalui strategi tertentu dan gerakan moral yang dapat menggugah kepatuhan wajib pajak. Penerapan sanksi atas pelanggaran yang dilakukan oleh wajib pajak dilakukan secara bijaksana dengan berdasarkan pada aspek keadilan melalui transparansi dan ketegasan dalam penerapannya. Sosialisasi diperlukan untuk selalu meningkatkan pengetahuan dan wawasan perpajakan bagi wajib pajak.

## **IMPLIKASI TEORITIS DAN MANAJERIAL**

Dalam konteks perpajakan, moral dapat berdampak terhadap kepatuhan wajib pajak sehingga konsep membangun moral wajib pajak merupakan konsep yang dapat diterapkan untuk meningkatkan kepatuhan sukarela dari wajib pajak. Penerapan kebijakan sanksi pajak yang bijaksana serta tegas dapat mencegah ketidakpatuhan wajib pajak dan menimbulkan kedisiplinan wajib pajak serta efek jera bagi pelanggarnya. Peran fiscus dalam keadilan yakni dengan senantiasa memperhatikan hak dan kewajiban wajib pajak secara optimal dan transparansi dalam pengelolaan hasil pemungutan pajak. Dengan demikian kepatuhan wajib pajak dapat ditingkatkan, sehingga penerimaan negara dari sektor pajak dapat meningkat.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Andini, M., & Rahmiati, A. (2020). Tax Moral and Compliance of Individual Taxpayer. *Journal of Security and Sustainability Issues*, 10(15), 426–437. [http://doi.org/10.9770/jssi.2020.10.Oct\(34\)](http://doi.org/10.9770/jssi.2020.10.Oct(34))
- Artawan, P. A. W., Diatmika, P. G., & Yasa, N. P. (2017). Pengaruh Pemeriksaan Pajak Dan Keadilan Distributif Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Non Karyawan (Studi Empiris Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Singaraja). *JIMAT (Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi SI)*, 8(2).
- Awodun, M. (2022). *Taxpreneurship Model: An Application of Entrepreneurship Principles to Tax Administration in Underdeveloped and Developing Economies*. 1–9.
- Culloch, N. M., Moerenhout, T., & Yang, J. (2021). Building a Social Contract? Understanding Tax Morale in Nigeria. *The Journal of Development Studies*, 57(2), 226–243. <https://doi.org/https://doi.org/10.1080/00220388.2020.1797688>
- Dwenger, N., Kleven, H., Rasul, I., & Rincke, J. (2016). Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany. *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(3), 203–232. <https://doi.org/10.1257/pol.20150083>
- Elva Nuraina, F. S. (2017). Pengaruh sanksi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Madiun. *EQUILIBRIUM : Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Pembelajarannya*, 5(1), 45. <https://doi.org/10.25273/equilibrium.v5i1.1005>
- Erica, D. (2021). Pengaruh Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. *Jurnal Ilmiah Manajemen Ubhara*, 3(1), 129. <https://doi.org/10.31599/jmu.v3i1.857>
- Etim, E. O., Umoffong, N. J., & Basse, D. O. (2020). Individual And Socio-Economic Factors As Tax Compliance Determinant In Self-Assessment System (SAS) In Akwa Ibom State, Nigeria. *International Journal of Innovative Research and Advanced Studies*, 7(5). [http://www.ijiras.com/2020/Vol\\_7-Issue\\_5/paper\\_5.pdf](http://www.ijiras.com/2020/Vol_7-Issue_5/paper_5.pdf)
- Fajriana, N., Irianto, G., & Andayani, W. (2020). Peran Keadilan dan Kepercayaan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Usaha Mikro Kecil Menengah. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 4(2), 228. <https://doi.org/10.33603/jka.v4i2.4039>
- Fina Putri Damayanthi. (2019). Pengaruh Sikap Wajib Pajak, Moral Wajib Pajak dan Kesadaran Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (Survey Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Surabaya Gubeng). *Perpustakaan Universitas Airlangga*, 1–8.
- Hardika, N S, Wicaksana, K. A. B., & Subratha, I. N. (2021). The Impact of Tax Knowledge on Tax Compliance. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 544(1), 98–103. <https://dx.doi.org/10.2991/assehr.k.210424.020>
- Horodnic, I. A. (2018). Tax morale and institutional theory: a systematic review. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 38(9–10), 868–886. <https://doi.org/10.1108/IJSSP-03-2018-0039>
- Kurniawan, W., & Hidayati, A. (2020). Pengaruh Keadilan Distributif, Kepercayaan Kognitif dan Afektif terhadap Kepatuhan Pajak Sukarela. *Universitas Islam Indonesia*, 3(2006), 227–237. <https://doi.org/10.20885/ncaf.vol3.art20>
- Lisi, G. (2019). Slippery slope framework, tax morale and tax compliance: a theoretical integration and an empirical assessment. *Discussion Papers in Economic Behaviour, DPEP*, 2, 19.
- Luttmer, E. F. P., & Singhal, M. (2014). Tax morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149–168. <https://doi.org/10.1257/jep.28.4.149>
- Mandowally, B. M. F., Allolayuk, T., & Matani, C. D. (2020). Pengaruh Sanksi Perpajakan, Pelayanan Fiskus dan Pengetahuan Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (Studi Empiris Pada Wajib Pajak Orang Pribadi yang Terdaftar di KPP Pratama Jayapura). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Daerah*, 15(1), 46–56. <https://doi.org/10.52062/jakd.v15i1.1464>
- Mardiasmo, M. (2018). *Perpajakan Edisi Terbaru 2018* (Edisi Terb). Andi Yogyakarta.
- Mariana, L. (2020). Evaluasi Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Umkm Di Kpp Pratama Makassar

- Barat. *Evaluasi Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak UMKM Di KPP Pratama Makassar Barat*, 2(1), 38–52. <https://doi.org/10.26618/inv.v2i1.3210>
- Mellon, J. (2021). *Trickle Down Tax Morale A Cross Country Survey Experiment*. January.
- Mickiewicz, T., Rebmann, A., & Sauka, A. (2019). To Pay or Not to Pay? Business Owners' Tax Morale: Testing a Neo-Institutional Framework in a Transition Environment. *Journal of Business Ethics*, 157(1), 75–93. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3623-2>
- Misra, F. (2019). Tax Compliance: Theories, Research Development and Tax Enforcement Models. *ACCRUALS (Accounting Research Journal of Sutaatmadja)*, 3(2), 189–204. <https://doi.org/10.35310/accruals.v3i2.72>
- Mukharoroh, A. H. (2014). Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Persepsi Wajib Pajak mengenai Penggelapan Pajak (Studi Empiris pada Wajib Pajak Pribadi di Kota Semarang). *Skripsi (Semarang: Universitas Diponegoro)*, 1–73.
- Nabilla, Z. D. (2018). *Pengaruh Kewajiban Moral dan Lingkungan Sosial Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Pengusaha Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bantul* (p. 187). Universitas Negeri Yogyakarta.
- Nadirov, O., Aliyev, K., Dehning, B., Sharifzada, I., & Aliyeva, R. (2021). Life satisfaction and tax morale in azerbaijan: Mediating role of institutional trust and financial satisfaction. *Sustainability (Switzerland)*, 13(21), 1–10. <https://doi.org/10.3390/su132112228>
- Nguyen, T. H. (2022). The Impact of Non-Economic Factors on Voluntary Tax Compliance Behavior: A Case Study of Small and Medium Enterprises in Vietnam. *Economies*, 10(8). <https://doi.org/10.3390/economies10080179>
- Onurcan Yilmaz, H. G. B. and B. S. (2019). Theory of Moral Development. *Encyclopedia Of Evolutionary Psychological Science*, June. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-16999-6>
- Pertiwi, I. F. P. (2016). Moral Pajak : Sebuah Opsi Peningkatan Kepatuhan Pajak Masyarakat. *IAIN Palangka Raya E-Journal System Portal*, 5(9), 12–25.
- Prinz, A., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2014). The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization. *Journal of Economic Psychology*, 40, 20–34. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.04.004>
- Pujiwidodo, D. (2016). Persepsi Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. *Jurnal Online Insan Akuntan*, 1(1), 92–116.
- Purnamasari, D., & Sudaryo, Y. (2018). The Effect of Knowledge Taxpayer , Moral Taxpayer and Tax Sanctions on Taxpayers Compulsory. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 9(5), 214–219. <https://doi.org/10.18178/ijtef.2018.9.5.618>
- Rahayu, P. (2016). Pengaruh Kualitas Pelayanan, Kewajiban Moral dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Faculty of Economic Riau University*, April, 5–24.
- Rashid, S. F. A., Ramli, R., Palil, M. R., & Amir, A. M. (2021). Improving Voluntary Compliance Using Power of Tax Administrators: The Mediating Role of Trust. *Asian Journal of Business and Accounting*, 14(2), 101–136. <https://doi.org/10.22452/ajba.vol14no2.4>
- Rizal, A. S. (2019). Pengaruh Pengetahuan Wajib Pajak, Kesadaran Wajib Pajak, Sanksi Pajak Kendaraan Bermotor Dan Sistem Samsat Drive Thru Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Kendaraan Bermotor. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Universitas Pamulang*, 7(1), 76. <https://doi.org/10.32493/jiaup.v7i1.2508>
- Siahaan, M. P. (2010). No Title Hukum Pajak Elementer. In *Graha Ilmu*. Graha Ilmu.
- Sriniyati, S. (2020). Pengaruh Moral Pajak, Sanksi Pajak, dan Kebijakan Pengampunan Pajak Terhadap Kepatuhan Pajak Wajib Pajak Orang Pribadi. *Jurnal Akuntansi, Ekonomi Dan Manajemen Bisnis*, 8(1), 14–23. <https://doi.org/10.30871/jaemb.v8i1.1913>
- Suseno, J., & Sani, S. (2018). Pengaruh Kepuasan Wajib Pajak, Penegakan Sanksi Pajak Dan Keadilan Distributif Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Di Kota Pontianak. *Jurnal Ekonomi Integra*, 8(1), 001. <https://doi.org/10.51195/iga.v8i1.113>
- Waluyo. (2017). *Perpajakan Indonesia*. Salemba Empat.
- Widodo, W., Djefris, D., & Wardhani, E. A. (2010). *Moralitas, budaya dan kepatuhan pajak* (Cetakan Pe). Bandung : Alfabeta.

Yanti, L. S. N., Yasa, I. N. P., & Dewi, P. E. D. M. (2017). Pengaruh Sikap Wajib Pajak, Moralitas Pajak Dan Keadilan Distributif Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Membayar Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Gianyar. *E-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 8(2).