

LOCUS OF CONTROL SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH KUALITAS PELAYANAN DAN SANKSI PERPAJAKAN PADA KEPATUHAN WAJIB PAJAK

Dwi Anggreni Sukarma¹
Dewa Gede Wirama²

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

ABSTRAK

Penelitian ini dilatarbelakangi rendahnya kepatuhan wajib pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2) sehingga menimbulkan pendapatan daerah yang berasal dari pajak daerah tidak optimal. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak PBB-P2 serta pengaruh kontijensi *locus of control*. Penelitian dilaksanakan di Kabupaten Tabanan dengan responden wajib pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan sejumlah 399 yang ditetapkan dengan rumus Slovin dan ditentukan menggunakan *Proporsional Stratified Random Sampling*. Metode analisis yang digunakan adalah regresi linear berganda dan *Moderated Regression Analysis*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak PBB-P2. Sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak terutama untuk wajib pajak yang memiliki *locus of control* eksternal, namun *locus of control* tidak memoderasi pengaruh kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak PBB-P2.

Kata Kunci: kepatuhan, kualitas pelayanan, sanksi perpajakan, *locus of control*

ABSTRACT

This research is motivated by the low compliance of Land and Building Rural and Urban Tax, causing that local revenues derived from local taxes is not optimum. The aim of this study is to determine the effect of service quality and tax penalties on taxpayer compliance and the moderating effect of locus of control. The research was conducted in Tabanan Regency with respondents of 399 taxpayers, as computed by the Slovin Formulae and is determined using the proportional stratified random sampling. The analytical technique used is multiple linear regression and moderated regression analysis. The results show that the quality of service and tax penalties positively affect tax compliance. Tax penalties positive effect on tax compliance is higher in taxpayers who have external locus of control. Locus of control does not moderate the effect of quality of service on taxpayer compliance.

Keywords: compliance, quality of service, tax penalties, locus of control

PENDAHULUAN

Sejak diberlakukannya Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, penyelenggaraan pemerintah daerah dilakukan dengan memberikan kewenangan yang seluas-luasnya, disertai dengan pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah dalam kesatuan sistem penyelenggaraan pemerintahan negara. Daerah mampu melaksanakan otonomi berarti mampu mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri. Adanya otonomi daerah membedakan pajak menjadi pajak pusat dan pajak daerah. Pajak daerah menjadi salah satu komponen dalam Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang merupakan salah satu sumber pendanaan pelaksanaan Pemerintah Daerah.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang merupakan perubahan Undang-Undang No.34 Tahun 2000, pajak daerah adalah kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Sejak ditetapkannya Undang undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Pemerintah Daerah kini mempunyai tambahan jenis Pajak Daerah yaitu Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dan Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2). Perbedaan jenis pajak daerah sebelum dan sesudah ditetapkannya.

PBB-P2 yang awalnya merupakan Pajak Pusat, kini pengelolaannya dialihkan ke Pemerintah Daerah. Pengalihan pengelolaan PBB-P2 ke seluruh pemerintahan kabupaten/kota dilaksanakan paling lambat 1 Januari 2014 dengan

tahapan yang dimulai sejak tahun 2011. Sejak PBB-P2 menjadi pajak daerah, 100% realisasi PBB-P2 menjadi hak pemerintah Kabupaten/Kota, sedangkan saat dikelola oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Kabupaten/Kota memperoleh pembagian sebesar 64,8%. Oleh karena itu, pengalihan PBB-P2 diharapkan mampu meningkatkan jumlah PAD.

Di Provinsi Bali, pengalihan PBB-P2 mulai dilakukan tahun 2013 yang diawali oleh empat Kabupaten/Kota, sedangkan lima Kabupaten lainnya melakukan pengalihan di tahun 2014. Kabupaten Tabanan merupakan salah satu kabupaten yang melakukan pengalihan PBB-P2 tahun 2013 dengan kontribusi PBB-P2 yang besar bagi Pajak Daerah. Kabupaten Tabanan merupakan salah satu kabupaten di Bali yang sumber PAD bergantung pada sektor pajak daerah. Pengalihan PBB-P2 menambah pajak daerah sebesar 17,43% pada tahun 2013 dan 15,84% pada tahun 2014.

Pembayaran pajak merupakan dilema sosial karena sering terjadi pertentangan antara kepentingan individual dengan kolektif (Holler *et al.* 2008). Rendahnya penerimaan pajak disebabkan oleh rendahnya kepatuhan wajib pajak dalam pembayaran PBB-P2. Hasil studi empiris menunjukkan bahwa penerimaan pajak ditentukan oleh tingkat kepatuhan wajib pajak. Astri dan Vinola (2009) memberikan bukti empiris bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak badan berpengaruh positif terhadap peningkatan penerimaan pajak. Rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor, antara lain kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan.

Seftiawan (2009) menemukan bahwa pelayanan perpajakan berpengaruh karena dengan pemberian pelayanan yang baik kepada Wajib Pajak maka Wajib Pajak akan senantiasa memenuhi kewajibannya untuk membayar pajak. Pelayanan yang baik kepada Wajib Pajak akan membuat Wajib Pajak merasa senang dan dimudahkan serta terbantu dalam penyelesaian kewajiban perpajakannya, hal ini juga berlaku untuk PBB-P2. Wajib pajak cenderung tidak patuh karena tidak adanya insentif langsung dari negara berupa kualitas pelayanan publik yang sebanding dengan pembayaran pajaknya (Manurung, 2013; Feld dan Frey, 2002). Pelayanan yang optimal diharapkan mampu memberikan persepsi kualitas pelayanan yang baik sehingga dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam pembayaran PBB-P2.

Hasil penelitian kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak dari beberapa peneliti menunjukkan kontroversi hasil. Penelitian Widiastusi (2014) menghasilkan pelayanan pajak mempengaruhi perilaku wajib pajak untuk patuh terhadap perpajakan. Sementara itu, penelitian Pratama (2012) menunjukkan bahwa pelayanan kantor pelayanan pajak tidak berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

Faktor lain yang terkait dengan kepatuhan wajib pajak dalam membayar PBB-P2 adalah sanksi perpajakan. Dalam rangka peningkatan kepatuhan wajib pajak dalam membayar PBB-P2, Dinas Pendapatan dan Pesedahan Agung Kabupaten Tabanan menegakkan sanksi perpajakan berupa denda bagi wajib pajak PBB-P2 yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakan dalam jangka waktu yang ditetapkan. Dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, sanksi perpajakan merupakan alat

untuk mencegah wajib pajak melanggar peraturan pajak dimana sanksi perpajakan bisa dituruti/ditaati/dipatuhi oleh wajib pajak (Mardiasmo,2009:47).

Koentarto (2011) menemukan penegakkan sanksi mempunyai pengaruh yang nyata terhadap kepatuhan masyarakat dalam melakukan pembayaran Pajak Bumi dan Bangunan. Penegakan sanksi yang adil akan dapat memberikan kepuasan kepada wajib pajak dan mendorongnya untuk memenuhi kewajiban pajaknya. Penelitian yang sama juga dihasilkan dari penelitian yang dilakukan oleh Palil (2010) dan Nicoleta (2011) yaitu sanksi perpajakan berpengaruh positif terhadap kepatuhan membayar pajak. Namun, hasil penelitian yang berbeda ditunjukkan dari penelitian yang dilakukan oleh Kolodziej (2010) yaitu pengetahuan atas sanksi perpajakan menghasilkan hubungan negatif terhadap *tax behavior*. Penelitian Widiastuti (2014) menghasilkan pengetahuan atas sanksi pajak tidak berpengaruh pada perilaku wajib pajak untuk patuh terhadap perpajakan.

Adanya perbedaan hasil penelitian kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak menunjukkan kemungkinan adanya faktor lain dalam pengaruh kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak. Dalam penelitian ini, peneliti menambahkan variabel *locus of control* sebagai variabel pemoderasi. Orientasi *locus of control* adalah keyakinan tentang hasil berupa tindakan yang dilakukan tergantung dari apa yang kita lakukan (orientasi kontrol internal) atau peristiwa di luar kontrol pribadi (orientasi kontrol eksternal). Kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan akan memiliki pengaruh yang lebih kecil apabila wajib pajak memiliki *locus of control* internal. Sebaliknya, kualitas pelayanan dan

sanksi perpajakan akan memiliki pengaruh yang lebih besar apabila wajib pajak memiliki *locus of control* eksternal. Hal ini dikarenakan tindakan atau keputusan wajib pajak dengan *locus of control* eksternal akan lebih mudah dipengaruhi oleh faktor eksternal yaitu kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan. Berdasarkan uraian di atas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian mengenai bagaimana “*Locus of Control* Memoderasi Pengaruh Kualitas Pelayanan dan Sanksi Perpajakan pada Kepatuhan Wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan ”

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dijelaskan sebelumnya, maka dirumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut: 1) Apakah kualitas pelayanan berpengaruh pada kepatuhan Wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan?; 2) Apakah sanksi perpajakan berpengaruh pada kepatuhan Wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan?; 3) Apakah kualitas pelayanan berpengaruh pada kepatuhan wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan terutama bagi Wajib Pajak yang memiliki *locus of control* eksternal? 4) Apakah sanksi perpajakan berpengaruh pada kepatuhan wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan terutama bagi Wajib Pajak yang memiliki *locus of control* eksternal?

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah yang telah diuraikan, maka tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah: 1) Untuk mengetahui pengaruh kualitas pelayanan pada kepatuhan Wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan; 2) Untuk mengetahui pengaruh sanksi perpajakan pada kepatuhan Wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan; 3) Untuk mengetahui pengaruh

kualitas pelayanan pada kepatuhan Wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan terutama untuk Wajib Pajak yang memiliki *locus of control* eksternal; 4) Untuk mengetahui pengaruh sanksi perpajakan pada kepatuhan Wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan terutama untuk Wajib Pajak yang memiliki *locus of control* eksternal.

Teori atribusi mempelajari proses bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa dan mempelajari bagaimana seseorang menginterpretasikan alasan atau sebab perilakunya. Teori atribusi menyatakan bahwa bila individu-individu mengamati perilaku seseorang, mereka mencoba untuk menentukan apakah itu ditimbulkan secara internal atau eksternal (Robbins, 2008). Atribusi dapat dibedakan menjadi dua yaitu atribusi internal dan atribusi eksternal. Atribusi eksternal berarti perilaku seseorang disebabkan oleh keadaan atau lingkungan di luar diri orang yang bersangkutan. Atribusi eksternal dapat dikaitkan dengan kualitas pelayanan yang diberikan petugas pajak. Pelayanan merupakan bentuk bantuan yang diberikan kepada wajib pajak menggunakan cara tertentu yang membutuhkan kepekaan dan hubungan interpersonal sehingga mampu menciptakan kepuasan dan keberhasilan. Apabila kualitas pelayanan yang baik diterima oleh wajib pajak maka dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak tersebut.

Penelitian yang dilakukan oleh Pratiwi dan Setiawan (2014) menyimpulkan bahwa adanya pengaruh positif kualitas pelayanan terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak reklame di Dinas Pendapatan Kota Denpasar. Hasil penelitian Pratiwi dan Setiawan (2014) didukung oleh hasil penelitian Arista (2010) dan Sanjaya (2014)

yang membuktikan adanya pengaruh positif kualitas pelayanan terhadap kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang dapat dikembangkan adalah:

H₁: Kualitas pelayanan berpengaruh positif pada kepatuhan Wajib Pajak

Atribusi eksternal juga dapat dikaitkan dengan sanksi perpajakan. Sanksi perpajakan ditetapkan untuk mendukung agar wajib pajak mematuhi peraturan perpajakan. Kepatuhan perpajakan akan ditentukan berdasarkan persepsi wajib pajak tentang seberapa kuat sanksi perpajakan mampu mendukung perilaku wajib pajak untuk taat pajak. Dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, sanksi perpajakan merupakan alat untuk mencegah wajib pajak melanggar peraturan pajak dimana sanksi perpajakan dapat dituruti/ditaati/dipatuhi oleh wajib pajak (Mardiasmo, 2009:47). Pengenaan sanksi perpajakan pada dasarnya digunakan untuk menciptakan kepatuhan wajib pajak dalam mengambil keputusan untuk melaksanakan kewajiban pajaknya. Penelitian Pratiwi dan Setiawan (2014) dan Sanjaya (2014) menemukan bahwa semakin baik persepsi tentang sanksi perpajakan yang dimiliki wajib pajak maka akan terjadi peningkatan kepatuhan wajib pajak dalam membayar kewajibannya. Pendapat ini didukung oleh hasil penelitian Arum (2012) yang memberikan bukti empiris adanya pengaruh positif dari sanksi pajak pada kepatuhan wajib pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha dan pekerjaan bebas di Kabupaten Cilacap. Penelitian Budhiarsana (2015) juga membuktikan bahwa penegakan sanksi berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran di Kabupaten Tabanan. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang dapat dikembangkan adalah:

H₂: Sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan Wajib Pajak

Beberapa hasil penelitian sebelumnya membuktikan bahwa kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Namun hasil penelitian Pratama (2012) menemukan bahwa kualitas pelayanan kantor pelayanan pajak tidak mempengaruhi kesadaran wajib pajak orang pribadi terhadap kepatuhan kewajiban perpajakan di Kota Tangerang Selatan. Berdasarkan teori kontinjensi maka terdapat dugaan bahwa terdapat faktor situasional lainnya yang mungkin akan saling berinteraksi di dalam mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Teori atribusi menjelaskan alasan atau sebab perilaku seseorang ditentukan oleh 2 faktor yaitu atribusi internal dan atribusi eksternal. Teori atribusi relevan dalam menjelaskan *locus of control* sebagai tindakan dimana individu menghubungkan peristiwa-peristiwa dalam kehidupannya dengan tindakan atau kekuatan di luar kendalinya. Meningkatnya kepatuhan wajib pajak yang dipengaruhi oleh peningkatan kualitas pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak juga dipengaruhi oleh *locus of control* wajib pajak. Kualitas pelayanan merupakan faktor eksternal wajib pajak yang dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Kualitas pelayanan yang diperoleh wajib pajak cenderung tidak meningkatkan kepatuhan wajib pajak apabila wajib pajak tersebut memiliki *locus of control* internal. Kepatuhan wajib pajak yang memiliki *locus of control* eksternal akan meningkat apabila kualitas pelayanan yang diperoleh meningkat. Hal ini karena orang yang memiliki *locus of control* eksternal percaya bahwa hasil mereka ditentukan oleh agen atau faktor ekstrisik di luar diri mereka. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang dapat dikembangkan adalah:

H₃: Kualitas pelayanan berpengaruh positif pada kepatuhan Wajib Pajak terutama bagi Wajib Pajak yang memiliki *locus of control* eksternal

Selanjutnya, selain hasil penelitian sebelumnya yang membuktikan bahwa sanksi perpajakan mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, hasil penelitian Fobia (2012) menemukan bahwa persepsi wajib pajak tentang sanksi perpajakan tidak berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP-Pratama Kota Kupang. Sanksi perpajakan merupakan faktor di luar diri wajib pajak. Sanksi perpajakan yang menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak tidak terlepas dari *locus of control* wajib pajak. *Locus of control* menggambarkan seberapa jauh seseorang memandang hubungan antara perbuatan yang dilakukan (*action*) dengan akibat/hasil (*outcome*). Wajib pajak yang memiliki *locus of control* eksternal akan meningkatkan pengaruh sanksi perpajakan pada kepatuhan pajak. Hal ini karena seseorang yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung menganggap bahwa hidup mereka terutama ditentukan oleh kekuatan dari luar diri mereka, seperti nasib, takdir, keberuntungan dan orang lain yang berkuasa. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang dapat dikembangkan adalah:

H₄: Sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan Wajib Pajak terutama bagi Wajib Pajak yang memiliki *locus of control* eksternal

METODE PENELITIAN

Metode penelitian ini menggunakan 2 (dua) variabel bebas, 1 (satu) variabel pemoderasi dan 1 (satu) variabel terikat. Variabel yang digunakan dalam penelitian

ini adalah variabel terikat (*dependent*) yaitu kepatuhan wajib pajak, variabel bebas (*independent*) yaitu kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan dan variabel pemoderasi *locus of control*. Jumlah sampel yang diambil adalah sebanyak 399 (tiga ratus sembilan puluh sembilan) wajib pajak. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini diambil dengan menggunakan metode *Proporsional Stratified Random Sampling*. *Proporsional Stratified Random Sampling* adalah suatu cara pengambilan sampel secara acak dengan memperhatikan perimbangan atau proporsi individu dan stratum-stratum dalam populasi.

Teknik Analisis Data yang digunakan pada penelitian ini adalah uji asumsi klasik, uji kelayakan model dan uji hipotesis Bertujuan mengetahui pengaruh *locus of control* sebagai pemoderasi pengaruh kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak bumi dan bangunan di pedesaan dan perkotaan.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Tabel 1.
Karakteristik Responden

Keterangan	Jumlah	Prosentase
Jenis Kelamin		
Laki-laki	247	61,90
Perempuan	152	38,10
Jumlah	399	100
Pendidikan Terakhir		
SD ke bawah	23	5,76
SLTP	49	12,28
SLTA	217	54,39
Diploma	36	9,02
S-1	61	15,29
S-2 ke atas	13	3,26
Jumlah	399	100

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 1 dapat dilihat bahwa dari 399 responden, 247 responden (61,90%) adalah laki-laki dan 152 responden (38,10%) adalah perempuan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa komposisi responden penelitian ini sebagian besar didominasi oleh laki-laki. Responden berpendidikan terakhir SD ke bawah sebanyak 23 responden (5,76%), tamat SLTP sebanyak 49 responden (12,28%), tamat SLTA sebanyak 217 responden (54,39%), Diploma sebanyak 36 responden (9,02%), Sarjana (S1) sebanyak 61 responden (15,29%), dan Magister (S2) ke atas sebanyak 13 responden (3,26%). Gambaran ini menunjukkan bahwa responden penelitian ini didominasi oleh responden dengan pendidikan terakhir SLTA.

Tabel 2.
Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Variabel	Indikator	Uji Validitas		Uji Reliabilitas
		Koefisien Korelasi (r)	Nilai Signifikansi	Cronbach's Alpha
Kualitas Pelayanan (X ₁)	X _{1.1}	0,925	0,000	0,989
	X _{1.2}	0,936	0,000	
	X _{1.3}	0,908	0,000	
	X _{1.4}	0,874	0,000	
	X _{1.5}	0,936	0,000	
	X _{1.6}	0,949	0,000	
	X _{1.7}	0,887	0,000	
	X _{1.8}	0,917	0,000	
	X _{1.9}	0,925	0,000	
	X _{1.10}	0,939	0,000	
	X _{1.11}	0,926	0,000	
	X _{1.12}	0,943	0,000	
	X _{1.13}	0,898	0,000	
	X _{1.14}	0,939	0,000	
	X _{1.15}	0,916	0,000	
	X _{1.16}	0,923	0,000	
	X _{1.17}	0,864	0,000	
	X _{1.18}	0,930	0,000	

	X _{1.19}	0,880	0,000	
	X _{2.1}	0,952	0,000	
Sanksi	X _{2.2}	0,944	0,000	
Perpajakan	X _{2.3}	0,950	0,000	0,966
(X ₂)	X _{2.4}	0,915	0,000	
	X _{2.5}	0,931	0,000	
	Y ₁	0,944	0,000	
	Y ₂	0,955	0,000	
	Y ₃	0,908	0,000	
	Y ₄	0,910	0,000	
Kepatuhan	Y ₅	0,913	0,000	
Wajib	Y ₆	0,908	0,000	0,983
Pajak (Y)	Y ₇	0,922	0,000	
	Y ₈	0,928	0,000	
	Y ₉	0,937	0,000	
	Y ₁₀	0,935	0,000	
	Y ₁₁	0,938	0,000	

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 2 dapat dilihat hasil uji validitas variabel kualitas pelayanan (X₁) dapat diketahui bahwa masing-masing item pertanyaan pada variabel kualitas pelayanan mempunyai koefisien korelasi dari 0,864 sampai dengan 0,949 yang nilainya lebih besar dari 0,3 dan signifikan pada 0,05. Sehingga dapat dikatakan semua item pertanyaan valid atau lolos uji validitas.

Berdasarkan Tabel 2 hasil uji validitas variabel sanksi perpajakan (X₂) dapat diketahui bahwa masing-masing item pertanyaan pada variabel sanksi perpajakan mempunyai koefisien korelasi dari 0,915 sampai dengan 0,952 yang nilainya lebih besar dari 0,3 dan signifikan pada 0,05. Sehingga dapat dikatakan semua item pertanyaan valid atau lolos uji validitas.

Tabel 2 menunjukkan hasil uji validitas variabel kepatuhan wajib pajak (Y) dapat diketahui bahwa masing-masing item pertanyaan pada variabel kepatuhan wajib pajak mempunyai koefisien korelasi dari 0,908 sampai dengan 0,955 yang nilainya lebih besar dari 0,3 dan signifikan pada 0,05. Sehingga dapat dikatakan semua item pertanyaan valid atau lolos uji validitas.

Hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa nilai koefisien *Cronbach's Alpha* variabel kualitas pelayanan = 0,989, sanksi perpajakan = 0,966 dan kepatuhan wajib pajak = 0,983. Semua nilai tersebut lebih besar dari 0,60 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua butir pertanyaan terkait variabel penelitian ini reliabel.

Tabel 3.
Hasil Uji Normalitas

		Unstandardized Residual
N		399
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	,23069799
Most Extreme Differences	Absolute	,055
	Positive	,055
	Negative	-,041
Test Statistic		,055
Asymp. Sig. (2-tailed)		,056 ^c

Sumber: data diolah, 2015

Pada Uji Normalitas Tabel 3 menunjukkan bahwa *Asymp. Sig (2-tailed)* dalam *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test* adalah 0,056. Nilai ini lebih besar dari signifikansi 0,05, sehingga data yang diuji terdistribusi normal.

Tabel 4.
Hasil Uji Multikolinearitas

No	Variabel	Tolerance	VIF
1	Kualitas Pelayanan (X1)	0,505	1,982
2	Sanksi Perpajakan (X2)	0,505	1,982

Sumber: data diolah, 2015

Tabel 4 menunjukkan bahwa kedua variabel independen memiliki nilai *tolerance* > 0,10 dan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) < 10. Hal ini menandakan bahwa persamaan regresi ini memiliki syarat uji multikolinearitas.

Tabel 5.
Hasil Uji Heterokedastisitas

No	Variabel	t	Sig
1	Kualitas Pelayanan (X1)	-1,225	0,221
2	Sanksi Perpajakan (X2)	-1,485	0,138

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 5 menunjukkan tidak ada satupun variabel independen yang berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat *Absolut Residual*. Dapat dilihat dari nilai signifikannya sebesar 0,221 untuk variabel kualitas pelayanan dan sebesar 0,138 untuk variabel sanksi perpajakan. Semua nilai tersebut lebih besar dari *alpha* ($\alpha = 0,05$), sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa model regresi ini memenuhi syarat heteroskedastisitas

Tabel 6.
Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
Kualitas Pelayanan	399	19,00	89,85	71,5149	13,94571
Sanksi Perpajakan	399	5,00	22,80	19,2212	3,77050
<i>Locus of control</i>	399	0,00	1,00	0,5739	0,49512
Kepatuhan WP	399	11,00	51,98	41,1747	8,03476
Valid N (Listwise)	399				

Sumber: data diolah, 2015

Tabel 6 menunjukkan jumlah responden (N) adalah 399. Nilai minimum variabel kualitas pelayanan sebesar 19,00 dan nilai maksimum 89,85 dengan nilai rata-rata 71,5149. Variabel sanksi perpajakan memiliki nilai minimum 5,00 dan nilai maksimum 22,80 dengan nilai rata-rata 19,2212. nilai minimum variabel kepatuhan wajib pajak adalah 11,00 dan nilai maksimumnya 51,98 dengan nilai rata-rata 41,1747. Nilai minimum variabel *locus of control* adalah 0,00 dengan nilai maksimum 1,00 dan nilai rata-rata 0,5739. Pengelompokkan wajib pajak berdasarkan *locus of control* dilakukan dengan menghitung skor jawaban kuisisioner wajib pajak

Tabel 7.
Analisis Regresi Linier Berganda

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
(Constant)	1,321	1,009		1,309	0,191
Kualitas Pelayanan (X1)	0,310	0,018	0,538	17,137	0,000
Sanksi Perpajakan (X2)	0,920	0,067	0,432	13,744	0,000

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 7, dapat diringkas model persamaan regresi pengaruh kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak sebagai berikut:

$$Y = 1,321 + 0,310X_1 + 0,920X_2 + \varepsilon \dots\dots\dots(1)$$

Berdasarkan model persamaan regresi tersebut dapat diungkap informasi yaitu:

Nilai koefisien regresi kualitas pelayanan atau $\beta_1 = 0,310$ (positif) artinya apabila variabel kualitas pelayanan meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel

kepatuhan wajib pajak akan memiliki kecenderungan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Nilai koefisien regresi sanksi perpajakan atau $\beta_2 = 0,920$ (positif) artinya apabila variabel sanksi perpajakan meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel kepatuhan wajib pajak akan memiliki kecenderungan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Tabel 8
Hasil Analisis Moderasi Uji Interaksi

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
(Constant)	0,512	0,199		2,569	0,011
X1	0,665	0,048	0,682	13,808	0,000
X2	0,224	0,035	0,243	6,349	0,000
X3	-0,818	0,396	-0,159	-2,066	0,039
X1_X3	-0,180	0,293	-0,040	-0,614	0,540
X2_X3	0,570	0,151	0,164	3,769	0,000

Sumber: data diolah, 2015

Keterangan : X1 = Kualitas pelayanan

X2 = Sanksi Perpajakan

X3 = *Locus of control*

Berdasarkan Tabel 8, nilai koefisien regresi perkalian sanksi perpajakan dengan *locus of control* atau $\beta_5 = 0,570$ (positif) artinya apabila interaksi variabel sanksi perpajakan dan *locus of control* (X2_X3) meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel kepatuhan

wajib pajak akan memiliki kecenderungan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Tabel 9.
Uji Kelayakan Model (Uji F)

Model		Sum of Squares	df	Mean Squares	F	Sig.
1	Regression	37,144	5	7,429	143,737	0,000 ^a
	Residual	20,311	393	0,052		
	Total	57,455	398			

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 9 dapat diketahui bahwa uji F menghasilkan nilai F_{hitung} sebesar 143,737 dengan signifikansi 0,000, nilai tersebut lebih kecil dari tingkat signifikansi yang ditetapkan $\alpha = 0,05$. Koefisien determinasi menggambarkan sejauh mana variabel independen dalam model mampu menjelaskan variabilitas variabel dependennya (Ghozali, 2013). Indikator koefisien determinasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Adjusted R²*.

Tabel 10.
Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.804a	.646	.642	.22734

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 10 dapat diketahui koefisien determinasi *Adjusted R²* adalah sebesar 0,642. Ini berarti bahwa variabilitas variabel kepatuhan wajib pajak dapat dijelaskan oleh variabel kualitas pelayanan, sanksi perpajakan, interaksi kualitas pelayanan dengan *locus of control* dan interaksi sanksi perpajakan dengan

locus of control sebesar 64,2%, sedangkan sisanya sebesar 35,8% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Hasil uji F yang signifikan dan koefisien determinasi yang mendekati satu menunjukkan bahwa model regresi sudah fit sehingga dapat dilanjutkan dengan pembuktian hipotesis.

Uji t dipergunakan untuk menunjukkan pengaruh variabel independen dan variabel moderasi pada variabel dependen secara individual. Uji t dilakukan dengan membandingkan hasil nilai signifikansi *p-value* pengaruh variabel independen dan interaksi variabel pada variabel dependen dengan $\alpha = 0,05$. Apabila nilai signifikansi *p-value* lebih kecil dari $\alpha = 0,05$ maka variabel independen berpengaruh pada variabel dependen dan sebaliknya jika *p-value* lebih besar dari $\alpha = 0,05$ maka variabel independen tidak berpengaruh pada variabel dependen.

Berdasarkan Tabel 7 sebelumnya diperoleh hasil uji regresi pengaruh parsial variabel independen kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak dengan rincian sebagai berikut.

Uji regresi variabel kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak diperoleh hasil koefisien $\beta = 0,310$ dengan *p-value* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Ini berarti bahwa kualitas pelayanan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak. Dengan demikian hasil uji hipotesis ini menerima H_1 yang menyatakan bahwa kualitas pelayanan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak.

Uji regresi variabel sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak diperoleh hasil koefisien $\beta = 0,920$ dengan *p-value* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Ini berarti bahwa sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak.

Dengan demikian hasil uji hipotesis ini menerima H_2 yang menyatakan bahwa sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak.

Uji hipotesis pengaruh interaksi *locus of control* dengan kualitas pelayanan dan sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) dengan bantuan *SPSS ver. 21 for windows*. Berdasarkan Tabel 8 diperoleh hasil uji dengan rincian sebagai berikut:

Uji regresi pengaruh kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak terutama untuk wajib pajak yang memiliki *locus of control* eksternal diperoleh koefisien $\beta_4 X_1 X_3$ sebesar -0,180 dengan *p-value* sebesar $0,540/2 = 0,270$ (uji satu sisi), yang lebih besar dari $\alpha = 0,05$. Ini menunjukkan bahwa *locus of control* tidak dapat memoderasi pengaruh kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak sehingga hipotesis 3 ditolak.

Uji regresi pengaruh sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak terutama untuk wajib pajak yang memiliki *locus of control* eksternal diperoleh koefisien $\beta_5 X_2 X_3$ sebesar 0,570 dengan *p-value* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Ini menunjukkan bahwa kualitas pelayanan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak terutama untuk wajib pajak yang memiliki *locus of control* eksternal, sehingga hipotesis 4 diterima.

Berdasarkan hasil uji regresi dengan bantuan program *SPSS ver.21 for windows* diperoleh pengaruh parsial kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak memiliki koefisien $\beta = 0,310$ dengan *p-value* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Hasil ini membuktikan bahwa kualitas pelayanan berpengaruh positif pada

kepatuhan wajib pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan. Ini berarti bahwa semakin baik kualitas pelayanan yang diterima wajib pajak, akan cenderung mendorong wajib pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan untuk patuh dengan kewajiban pajaknya. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Pratiwi dan Setiawan (2014) yang menyimpulkan adanya pengaruh positif kualitas pelayanan pada tingkat kepatuhan wajib pajak reklame di Dinas Pendapatan Kota Denpasar. Hasil temuan ini juga mendukung hasil penelitian Arista (2010) dan Sanjaya (2014).

Berdasarkan kajian teoritis dari Teori Atribusi yang menyebutkan perilaku yang ditunjukkan seseorang dapat disebabkan oleh faktor eksternal yaitu perilaku yang dipengaruhi dari luar. Faktor luar dapat berupa pelayanan yang diberikan oleh petugas pajak. Wajib pajak yang memperoleh pelayanan yang berkualitas baik akan merasa senang dan dimudahkan serta terbantu dalam penyelesaian kewajiban perpajakannya sehingga cenderung akan meningkatkan kepatuhannya. Kualitas pelayanan yang merupakan faktor eksternal wajib pajak dapat mendorong kepatuhan wajib pajak. Terdapat 5 dimensi kualitas pelayanan yaitu bukti fisik (*tangibles*), keandalan (*reliability*), daya tanggap (*responsiveness*), jaminan (*assurance*) dan empati (*emphaty*).

Bukti fisik meliputi fasilitas fisik, pegawai, perlengkapan dan komunikasi. Ruang pelayanan khusus PBB-P2 tergabung dalam Dinas Pendapatan dan Pesedahan Agung Kabupaten Tabanan. Besarnya jumlah wajib pajak yang melakukan pelayanan membutuhkan ruang tunggu yang besar agar wajib pajak merasa nyaman. Selain itu, dibutuhkan jumlah pegawai dan perlengkapan komputer yang cukup agar

pelayanan dapat berjalan lebih cepat. Keandalan merupakan kemampuan para petugas pajak dalam memberikan pelayanan yang menjanjikan dengan segera dan memuaskan. Dinas Pendapatan dan Pesedahan Agung Kabupaten Tabanan menetapkan proses penyelesaian pelayanan PBB-P2 membutuhkan waktu 2 bulan sejak diterimanya pengajuan dari wajib pajak. Waktu penyelesaian pelayanan ini 1 bulan lebih cepat dibandingkan pelayanan PBB-P2 ketika masih dikelola oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama.

Daya tanggap merupakan karakteristik kecocokan dalam pelayanan manusia yaitu keinginan para petugas pajak untuk membantu wajib pajak dan memberikan pelayanan dengan tanggap. Dalam ruangan pelayanan PBB-P2 di Kabupaten Tabanan terdapat bagian khusus yang menangani keluhan dan masalah wajib pajak.

Jaminan mencakup kemampuan, kesopanan dan sifat dapat dipercaya yang dimiliki oleh petugas pajak. Kompleksnya masalah terkait PBB-P2 membutuhkan kompetensi yang tinggi oleh petugas di bagian informasi agar dapat menjelaskan kelengkapan administrasi yang dibutuhkan untuk penyelesaian masalah wajib pajak. SPPT yang diterbitkan di awal tahun menjadi salah satu syarat yang harus dilengkapi dalam pengajuan wajib pajak untuk permohonan perubahan terkait hal-hal yang tertulis dalam SPPT. Selain itu, bagi wajib pajak khususnya di sektor pedesaan beranggapan bahwa pembayaran pajak baru dapat dilakukan jika SPPT telah diterima, padahal pembayaran pajak telah dapat dilakukan di tempat pembayaran dengan memperlihatkan NOP atas tanah yang dimiliki. Penyebaran SPPT yang ditetapkan dan dicetak oleh Dinas Pendapatan dan Pesedahan Agung Kabupaten Tabanan

dilakukan dengan bantuan Unit Pelayanan Teknis (UPT) yang bekerja sama dengan pihak desa dan subak. Proses penyebaran SPPT telah dibantu pihak desa dan subak namun masih banyak wajib pajak yang tidak menerima SPPT. Empati berkaitan dengan kemudahan petugas dalam melakukan komunikasi yang baik sehingga wajib pajak akan merasa diperhatikan.

Hasil uji regresi dengan bantuan SPSS ver.21 *for windows* menunjukkan pengaruh parsial sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak memiliki koefisien $\beta = 0,920$ dengan *p-value* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Hasil ini mendukung H_2 , sehingga penelitian ini berhasil membuktikan bahwa sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan. Berdasarkan teori atribusi, sanksi perpajakan juga merupakan faktor luar yang dapat mempengaruhi perilaku wajib pajak. Adanya sanksi perpajakan yang tegas akan membuat wajib pajak terpaksa untuk berperilaku patuh karena situasi. Wajib pajak akan memenuhi kewajiban perpajakannya dengan mempertimbangkan sanksi yang diberikan akan memperberat wajib pajak dalam melunasi kewajiban perpajakannya.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Arum (2012) yang memberikan bukti empiris adanya pengaruh positif antara sanksi pajak dengan kepatuhan wajib pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha dan pekerjaan bebas di Kabupaten Cilacap. Hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian dari Jatmiko (2006), Koertarto (2011) dan Budhiarsana (2015) yang menemukan adanya pengaruh positif sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak. Dalam undang-

undang dan peraturan secara garis besar memuat hak dan kewajiban serta tindakan yang diperkenankan dan tidak diperkenankan oleh masyarakat. Sanksi perpajakan dibutuhkan untuk memberikan efek jera bagi pelanggar undang-undang dan peraturan tersebut.

Sanksi perpajakan yang diterapkan oleh Dinas Pendapatan dan Pesedahan Agung Kabupaten Tabanan berupa denda sebesar 2 persen per bulan setiap keterlambatan pembayaran pajak dengan denda maksimal 24 bulan. Sanksi perpajakan tersebut diatur dalam Pasal 20 Peraturan Daerah Kabupaten Tabanan Nomor 4 Tahun 2012. Peneakan sanksi perpajakan pada dasarnya digunakan untuk menciptakan kepatuhan wajib pajak dalam mengambil keputusan untuk melaksanakan kewajiban pajaknya. Kepatuhan wajib pajak terdiri dari kepatuhan formal dan material. Sanksi perpajakan yang ditetapkan Kabupaten Tabanan hanya terkait kepatuhan material yaitu sanksi atas keterlambatan pembayaran PBB-P2. Kabupaten Tabanan belum menetapkan sanksi terkait kepatuhan formal yaitu sanksi untuk wajib pajak yang tidak mengisi Surat Pemberitahuan Objek Pajak (SPOP) dengan benar

Berdasarkan hasil uji regresi dengan program *SPSS ver. 21 for windows*, pengaruh interaksi *locus of control* dengan kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak memiliki koefisien $\beta = -0,180$ dengan nilai *p-value* sebesar $0,540/2 = 0,270$ (uji satu sisi) yang lebih besar dari $\alpha = 0.05$ menunjukkan hasil ini tidak signifikan, sehingga menolak hipotesis 3 yang yaitu *locus of control* tidak memoderasi pengaruh kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak.

Kualitas pelayanan terkait dengan pelayanan yang diterima oleh wajib pajak ketika melakukan pelayanan. Pelayanan yang berkualitas baik merupakan hal yang sepantasnya diterima oleh wajib pajak karena merupakan tugas pokok dan fungsi dari petugas pajak. Oleh karena itu, peningkatan kualitas pelayanan yang diterima oleh wajib pajak yang memiliki *locus of control* internal maupun eksternal tidak meningkatkan kepatuhannya. Wajib pajak yang memiliki *locus of control* internal maupun eksternal walaupun mendapatkan pelayanan berkualitas baik yang mereka rasakan pantas, tidak akan meningkatkan kepatuhannya, karena pelayanan yang berkualitas baik adalah hal yang sudah wajar mereka terima. Selain itu, kualitas pelayanan terbukti berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak. *Locus of control* tidak dapat memoderasi hubungan antara kualitas pelayanan dan kepatuhan wajib pajak karena pengaruh kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak sudah tinggi sehingga tidak dapat diperkuat lagi oleh *locus of control* wajib pajak.

Berdasarkan hasil uji regresi dengan bantuan program *SPSS ver. 21 for windows*, pengaruh interaksi *locus of control* dengan sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak memiliki koefisien β yang bernilai positif menunjukkan bahwa *locus of control* memperkuat pengaruh positif sanksi perpajakan pada kepatuhan wajib pajak. Nilai *p-value* interaksi ini sebesar 0,000 yang lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Hasil ini menerima hipotesis 4 yang menunjukkan bahwa sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak terutama untuk wajib pajak yang memiliki *locus of control* eksternal. Sanksi perpajakan merupakan salah satu faktor di luar diri wajib pajak. Sanksi perpajakan yang menjadi salah satu faktor yang

mempengaruhi kepatuhan wajib pajak tidak terlepas dari *locus of control* yang dimiliki oleh wajib pajak. Hubungan moderasi positif ini dapat dijelaskan bahwa kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan sebagai pengaruh dari sanksi perpajakan akan lebih tinggi jika wajib pajak memiliki *locus of control* eksternal.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan pada bab-bab sebelumnya dapat disimpulkan sebagai berikut: 1) Kualitas pelayanan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan. Hal ini bermakna jika kualitas pelayanan meningkat maka kepatuhan wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan cenderung meningkat; 2) Sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak Bumi dan Banunan Perdesaan dan Perkotaan. Hal ini bermakna jika sanksi perpajakan meningkat maka kepatuhan wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan cenderung meningkat; 3) *Locus of control* tidak memoderasi pengaruh kualitas pelayanan pada kepatuhan wajib pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan. Hal ini bermakna bahwa baik wajib pajak dengan *locus of control* eksternal maupun internal walaupun mendapatkan pelayanan berkualitas baik yang mereka rasakan pantas, tidak akan meningkatkan kepatuhannya; 4) Sanksi perpajakan berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak Bumi dan Bangunan terutama untuk wajib pajak yang memiliki *locus of control*

eksternal. Hal ini bermakna apabila sanksi perpajakan meningkat dan wajib pajak memiliki *locus of control* eksternal maka kepatuhan wajib Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan cenderung meningkat.

Saran

Berdasarkan pembahasan dan telaah jawaban responden dapat disarankan sebagai berikut: 1) Kualitas pelayanan terbukti secara signifikan berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak. Oleh karena itu, Dinas Pendapatan dan Pesedahan Agung Kabupaten Tabanan disarankan untuk lebih meningkatkan kualitas pelayanan terutama yang berkaitan dengan bukti fisik (*tangibles*) dan jaminan (*assurance*). Dimensi kualitas pelayanan bukti fisik meliputi penyediaan perangkat komputer yang cukup dan penyediaan ruang tunggu dan lahan parkir yang memadai. Kualitas pelayanan dari segi dimensi jaminan (*assurance*) yaitu pemberian informasi yang jelas dan tepat pada wajib pajak. Petugas pajak yang bertugas memberikan informasi kepada Wajib Pajak sebaiknya diberikan pelatihan agar dapat menambah pemahaman yang baik dalam penyampaian informasi kepada Wajib Pajak. Selain itu, Dinas Pendapatan dan Pesedahan Agung Kabupaten Tabanan harus meyakinkan bahwa SPPT yang disebarakan telah diterima oleh wajib pajak dan melakukan sosialisasi terkait pembayaran pajak tanpa harus menunggu diterimanya SPPT; 2) Pemerintah Kabupaten Tabanan perlu meningkatkan penegakan sanksi perpajakan karena sanksi perpajakan terbukti secara signifikan berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak. Sanksi perpajakan dapat ditingkatkan dengan menyusun dan menetapkan aturan berupa Peraturan Daerah/Peraturan Bupati yang mengatur sanksi bagi wajib pajak

yang tidak mematuhi kewajiban pajaknya terkait kepatuhan formal; 3) Hasil nilai *Adjusted R²* sebesar 0,642 yang mengindikasikan terdapat 35,8 persen variabilitas kepatuhan wajib pajak dijelaskan oleh variabel di luar model. Hal ini membuka peluang bagi peneliti selanjutnya untuk menambahkan variabel lain yang diduga berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak PBB-P2 misalnya faktor dari dalam diri wajib pajak yaitu keadilan distributif dan kepuasan wajib pajak. Berdasarkan teori atribusi, perilaku seseorang dapat disebabkan oleh faktor internal atau eksternal; 4) Peneliti selanjutnya dapat mempertimbangkan skala interval untuk mengukur *locus of control* karena seseorang tidak mungkin memiliki *locus of control* yang ekstrim eksternal atau internal.

REFERENSI

- Budhiarsana, I.W. 2015. “Pengaruh Keadilan Distributif dan Penegakan Sanksi pada Kepatuhan Wajib Pajak Hotel dan Restoran dengan Kepuasan Wajib Pajak sebagai Variabel Pemoderasi” (*tesis*). Denpasar: Universitas Udayana.
- Feld, L. P dan Frey, B.S. 2002. Deterrence and Morale in Taxation. An Empirical Analysis. *Cesifo Working Paper No. 760*.
- Ghozali, I. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program IBM SPSS 21*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Holler, M., E.Hoezl, E, Kirchler and S. Leder. 2008. Framing of Information on the Use of Public Finances, Regulatory Fit of Recipients and Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 29, 579-611.
- Manurung, S. 2013. Kompleksitas Kepatuhan Pajak. [cited 2014 Oct. 24]. Available from: URL: <http://www.pajak.go.id/content/article/kompleksitas-kepatuhan-pajak..>
- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan*. Edisi Revisi. Yogyakarta: Andi

- Peraturan Daerah Kabupaten Tabanan Nomor 4 Tahun 2012 tentang Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan
- Pratiwi dan Setiawan. 2014. Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Kualitas Pelayanan, Kondisi Keuangan Perusahaan, dan Persepsi tentang Sanksi Perpajakan pada Kepatuhan Wajib Pajak Reklame di Dinas Pendapatan Kota Denpasar. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, VI
- Robbins, S.P. dan Timothy A.J. 2008. *Perilaku Organisasi (Organizational Behavior)*. Buku 1. Jakarta : Salemba Empat.
- Sanjaya, A. P. 2014. Pengaruh Kualitas Pelayanan, Kewajiban Moral dan Sanksi Perpajakan pada Kepatuhan Wajib Pajak dalam Membayar Pajak Hotel. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, VII
- Siti, R. 2009, *Perpajakan: Teori dan Kasus*. Jakarta. Salemba Empat.
- Suandy, E. 2008. *Hukum Pajak*. Edisi Empat. Jakarta: Salemba Empat.
- Suartana, W. 2010. *Akuntansi Keperilakuan, Teori dan Implementasi*. Yogyakarta: ANDI
- Sugiyono. 2007. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta, CV.
- Survina. 2011. “Pengaruh Pengetahuan Pajak, Kualitas Pelayanan Pajak, dan Biaya Kepatuhan Pajak Pada Kepatuhan Wajib Pajak Restoran Di Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Badung (*skripsi*). Denpasar: Universitas Udayana.
- Tjiptono, F. 2002. *Manajemen Jasa*. Yogyakarta: Andi
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah
- Waluyo. 2008. *Perpajakan Indonesia*. Edisi Delapan. Jakarta: Salemba Empat.
- Widiastuti, R. 2014. “Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Pajak Bumi dan Bangunan P-2 (Studi Kasus Wajib Pajak Orang Pribadi di Kabupaten Klaten)” (*skripsi*). Semarang: Universitas Diponegoro.

Dwi Anggreni Sukarma, dan Dewa Gede Wirama, *Locus Of Control* Sebagai.....

Yadnyana, I. K 2009. Pengaruh Moral dan Sikap Wajib Pajak pada Kepatuhan Wajib Pajak Koperasi di Kota Denpasar. Denpasar: Fakultas Ekonomi Universitas Udayana

Zain, M. 2008. *Manajemen Perpajakan*. Jakarta : Salemba Empat.