

PENGARUH KOMPLEKSITAS PERATURAN PERPAJAKAN, KUALITAS LAYANAN, SANKSI PERPAJAKAN DAN PEMERIKSAAN TERHADAP KEPATUHAN PAJAK

Wiyarni
Hartini

Darti Djuhari*

STIE Malangkuçeçwara Malang, Jalan Terusan Candi Kalasan, Malang
dartidjuhari@yahoo.com

ARTICLE INFO

Article history:

Received August,2 2017

Revised November 10, 2017

Accepted November 25, 2017

Key words:

Complexity of Regulations, Service Quality, Taxation Sanctions, Verification, Tax Compliance

ABSTRACT

Improving taxpayer compliance is a very important key in order to increase state revenues from the tax sector. This study aims to examine the variables of the complexity of tax regulations, service quality, taxation sanctions and tax audit on individual taxpayer compliance at the Singosari Pratama Tax Service Office. This research is a quantitative research with hypothesis testing which will be analyzed using multiple linear regressions. The population in this study is an individual taxpayer who earns income from a free business registered at KPP Pratama Singosari amounted 11,500 taxpayers. By using probability sampling as a sampling technique, the number of respondents from this study was 100 people. The results of this study state that the complexity of tax regulations, service quality, tax sanctions and tax audits have a significant effect on tax compliance. The amount of the variable contribution to the complexity of tax regulations, service quality, tax sanctions and examination of tax compliance is 97.2%. Partial testing results also indicate that the variable complexity of tax regulations, taxation sanctions and tax audits have a significant effect on individual taxpayer compliance. The results of this study indicate that partially service quality variables do not significantly influence individual taxpayer compliance.

ABSTRAK

Meningkatkan kepatuhan wajib pajak (WP) merupakan kunci yang sangat penting dalam upaya meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak. Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji secara cermat variabel kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi pada Kantor Layanan Pajak Pratama Singosari. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan pengujian hipotesis yang nantinya dianalisis menggunakan regresi linier berganda. Populasi dalam penelitian ini adalah wajib pajak orang pribadi yang mendapatkan penghasilan dari usaha bebas yang terdaftar di KPP Pratama Singosari yaitu 11.500 wajib pajak. Dengan menggunakan probability sampling sebagai teknik pengambilan sampel, jumlah responden dari penelitian ini adalah 100 orang. Hasil dari penelitian ini menyebutkan bahwa kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pajak. Besarnya sumbangan variabel kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan terhadap yaitu kepatuhan pajak sebesar 97,2%. Hasil pengujian secara parsial juga menunjukkan bahwa variabel kompleksitas peraturan perpajakan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial variabel kualitas layanan tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

PENDAHULUAN

Penerimaan perpajakan merupakan sumber penerimaan dominan dalam APBN terutama

setelah reformasi perpajakan tahun 1983 penerimaan perpajakan telah memberikan kontribusi yang sangat signifikan bahkan melampaui pen-

erimaan migas. Setiap tahun rasio pajak terhadap PDB mengalami peningkatan dan penerimaan

perpajakan semakin memantapkan dominasinya sebagai kontributor utama penerimaan negara. Dalam dekade terakhir penerimaan perpajakan berkontribusi lebih dari 70% dari total pendapatan negara dan hibah dengan rasio pajak terhadap PDB lebih dari 12%. Penerimaan perpajakan juga digunakan untuk membiayai lebih dari 60 persen belanja negara serta kebutuhan fiskal dalam APBN.

Direktorat Jenderal Pajak berupaya meningkatkan kinerjanya yang terlihat dari nilai *tax ratio* selalu mengalami peningkatan. Namun demikian jika dibandingkan dengan negara lain nilai *tax ratio* Indonesia masih rendah. Hal ini menunjukkan bahwa kepatuhan sukarela masyarakat Indonesia masih belum terbentuk. Besaran angka *tax ratio* rata-rata 12 % menunjukkan masih rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak di Indonesia. Dibandingkan dengan negara lain seperti Amerika 26,6%, Australia 28,9%, Belanda 38,8%, Jepang 28% dan Malaysia 30%, maka *tax ratio* Indonesia masih sangat perlu ditingkatkan (www.pajak.go.id).

Peningkatan kepatuhan wajib pajak (WP) merupakan kunci yang sangat penting dalam upaya meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak. Direktorat Jenderal Pajak juga diharapkan dapat menggali potensi melalui kegiatan penyesuaian tarif pajak. Untuk penggalan potensi, Ditjen Pajak perlu mempertimbangkan untuk menyesuaikan tarif PPh bersifat final menjadi lebih tinggi misalnya 0,2 s.d. 0,3 persen (Salebu, 2018). Oleh karena itu perlu dilakukan pengkajian secara cermat atas berbagai faktor yang berhubungan dan memengaruhi kepatuhan wajib pajak di Indonesia dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Rendahnya tingkat kepatuhan sukarela WP di Indonesia yang terlihat pada angka *tax ratio* sebesar 12% disebabkan oleh banyak faktor diantaranya, yaitu (1) wajib pajak merupakan manusia rasional yang memikirkan timbal balik atas pajak yang dia bayarkan. Timbal balik itu berupa kinerja pemerintahan dan ketersediaan sarana dan prasarana publik yang memadai; (2) minimnya kualitas dan kuantitas sarana, prasarana dan layanan publik yang diberikan pemerintah; (3) di Indonesia, terdapat wajib pajak yang pendidikannya rendah walaupun berpenghasilan tinggi. Hal ini memengaruhi kepatuhan perpajakannya karena tidak mengerti tentang perpajakan; (4) wajib pajak menilai sebagian uang pajak yang mereka bayarkan banyak yang dikorupsi oleh anggota dewan, pejabat publik dan

kalangan birokrat, hal ini menyebabkan timbulnya keinginan untuk tidak patuh pada kewajiban perpajakannya.

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan terhadap yaitu kepatuhan pajak. Kompleksitas perpajakan adalah kesulitan atau kerumitan dalam memahami peraturan perpajakan yang dijumpai dalam undang-undang perpajakan dan peraturan pelaksanaannya yang dituangkan dalam Peraturan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan dan Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak. Kompleksitas peraturan diartikan sebagai kesulitan wajib pajak dalam memahami peraturan undang-undang perpajakan. Berdasarkan hasil penelitian Utami and Soerono (2012), bahwa pengetahuan dan pemahaman peraturan pajak memiliki pengaruh positif dan signifikan dengan tingkat kepatuhan pajak.

Kualitas layanan oleh fiskus kepada wajib pajak akan meningkatkan kepuasan wajib pajak dan akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Alabede, Ariffin, and Idris (2011), bahwa kualitas layanan oleh fiskus berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pajak. Selanjutnya Pratiwi and Setiawan (2014) menyimpulkan bahwa kualitas layanan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan pajak. Faktor lain yang dapat meningkatkan kepatuhan pajak adalah dengan adanya sanksi perpajakan. Sanksi perpajakan terjadi karena wajib pajak tidak mematuhi peraturan perpajakan. Dalam UU perpajakan dikenal 2 macam sanksi yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana. Menurut pendapat Mardiasmo (2011), sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan undang-undang perpajakan dapat ditaati dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat untuk mengurangi dan mencegah wajib pajak agar tidak melanggar norma perpajakan. Berdasarkan hasil penelitian Andyastuti, Topowijono, and Husaini (2013) sanksi perpajakan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan pajak.

Tidak semua wajib pajak patuh terhadap kewajiban perpajakannya dan lebih cenderung meminimalisir beban pajak yang seharusnya terutang serta memperlambat pembayaran pajak. Oleh karena itu, diperlukan metode pengujian atas kebenaran pemenuhan kewajiban perpajakan demi mengamankan penerimaan negara dari sektor perpajakan. Ketidakepatuhan yang ditemukan saat

pemeriksaan pajak membawa dampak yang lebih luas yaitu timbulnya sanksi perpajakan berupa bunga, kenaikan atau denda yang sangat berat yang dirasakan WP. Menurut Sumarsan (2013), pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk menghimpun data, mengumpulkan data, mengolah data dan mengolah keterangan lainnya. Pemeriksaan dilakukan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perpajakan. Pemeriksa pajak diberi wewenang oleh UU untuk melakukan tindakan pengujian apakah WP telah menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) sesuai dengan kewajiban pajak yang seharusnya dibayar. Berdasarkan hasil penelitian Andyastuti, dkk. (2013) bahwa pemeriksaan berpegaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan pajak. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam memahami penyebab rendahnya tingkat kepatuhan dan kesadaran wajib pajak terhadap kewajiban perpajakannya.

KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Konsep Pajak

Menurut Prof. Dr. Adriyani, definisi pajak berdasarkan fungsi budgeter adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali yang langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara yang menyelenggarakan pemerintahan (Waluyo dan Ilyas, 2011). Widodo and Djefris (2008) pajak diadakan oleh negara dari rakyat dan untuk kemaslahatan bersama seluruh rakyat sebagai kontrak sosial antara negara dengan rakyat. Pajak menempati posisi sentral dalam kehidupan berbangsa dan bernegara sebagai wahana untuk menyeimbangkan simpul politik, ekonomi, sosial dan yang berserakan dalam masyarakat. Pajak yang dipungut dari rakyat yang memiliki kewajiban membayar pajak kepada negara dan negara menggunakannya demi kemaslahatan umum yang bernuansa sosial, ekonomi, politik dan budaya dalam rangka peningkatan kesejahteraan bangsa.

Berdasarkan pengertian pajak di atas, dapat disimpulkan bahwa terdapat lima unsur yang melekat pada pengertian pajak, yaitu pembayaran pajak harus berdasarkan undang-undang (UU), sifatnya dapat dipaksakan, tidak ada kontra-

prestasi (imbalan) yang dapat langsung dirasakan oleh pembayar pajak, pemungutan pajak dilakukan oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah (tidak boleh dipungut oleh swasta) dan pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah (rutin dan pembangunan) bagi kepentingan masyarakat umum.

Pajak dipungut berdasarkan undang-undang (UU), asas ini sesuai dengan perubahan ketiga UUD 1945 pasal 23A yang menyatakan "pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam UU". Dalam menjalankan kewajiban menjaga kepentingan rakyatnya maka negara memerlukan dana. Dana yang dikeluarkan tentunya didapat dari rakyat melalui pemungutan yang disebut dengan pajak. Pemungutan pajak harus berlandaskan undang-undang berarti pemungutan pajak tersebut telah mendapatkan persetujuan rakyatnya melalui perwakilannya di Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) yang berazaskan yuridis. Oleh karena itu "berbicara soal pajak bukanlah milik Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan semata, tetapi milik seluruh komponen bangsa" (Ilyas, 2011).

Pemahaman yang mendalam terhadap teori-teori pemungutan pajak berikut diharapkan membawa satu kesadaran terhadap pentingnya pemungutan pajak yang bukan lagi menjadi beban semata tetapi menjadi suatu kewajiban yang menyenangkan dalam hidup bermasyarakat dan bernegara. Waluyo dan Ilyas (2011) menyebutkan ada lima teori pemungutan pajak. Teori-teori tersebut adalah pertama, teori asuransi yaitu teori yang menyatakan bahwa pemungutan pajak untuk kepentingan masyarakat yang harus dilindungi oleh negara. Masyarakat seakan mempertanggungjawabkan keselamatan dan keamanan jiwanya kepada negara. Teori ini hanya memberi landasan saja karena pada dasarnya teori ini tidak tepat untuk melandasi pungutan pajak. Apabila masyarakat mengalami kerugian, negara tidak dapat memberikan penggantian sebagaimana layaknya perusahaan asuransi, dan jumlah premi yang diberikan tidak bisa dihitung dalam jumlah seimbang yang dapat diberikan oleh negara. Kedua, teori kepentingan. Teori kepentingan diartikan sebagai negara yang melindungi kepentingan harta benda dan jiwa warga negara dengan memperhatikan pembagian beban pajak yang harus dipungut dari seluruh penduduknya. Segala biaya atau pengeluaran yang telah dikeluarkan oleh negara dibebankan kepada seluruh warga berdasarkan kepentingan dari warga negara yang ada.

Ketiga, teori gaya beli. Teori ini menekankan bahwa pembayaran pajak yang dilakukan kepada negara dimaksudkan untuk memelihara masyarakat dalam negara yang bersangkutan. Gaya beli suatu rumah tangga dalam masyarakat adalah sama dengan gaya beli suatu rumah tangga negara. Pembayaran pajak dilakukan kepada negara lebih ditekankan pada fungsi mengatur (regulerent) dari pajak agar masyarakat tetap eksis. Keempat, teori bakti yaitu teori yang menekankan pada *organische staatsler* yang mengajarkan bahwa karena sifat negara sebagai suatu organisasi dari individu-individu maka timbul hak mutlak negara untuk memungut pajak. Melihat sejarah terbentuknya suatu Negara maka teori bakti bisa dikatakan sebagai adanya perjanjian dalam masyarakat untuk membentuk negara dan menyerahkan sebagian kekuasaannya kepada negara untuk memimpin masyarakat. Yang terakhir yaitu teori kelima adalah teori gaya pikul. Dasar teori ini adalah asas keadilan yaitu setiap orang yang dikenakan pajak harus sama beratnya. Pajak yang harus dibayar adalah menurut teori gaya pikul seseorang yang ukurannya adalah besarnya penghasilan dan besarnya pengeluaran yang dilakukan. Teori gaya pikul ini diakui dan diikuti oleh para sarjana karena lebih menekankan pada unsur kemampuan seseorang dan rasa keadilan.

Berdasarkan kelima teori pemungutan pajak, penulis berpendapat bahwa di Indonesia lebih condong menerapkan teori gaya pikul karena dalam UU Nomor 7 Tahun 1993 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang pajak penghasilan yang tertuang dalam pasal 7 ayat 3 tentang penyesuaian besarnya penghasilan tidak kena pajak sebagaimana yang dimaksud dalam ayat (1) ditetapkan dengan Peraturan Menteri keuangan setelah dikonsultasikan dengan DPR.

UU PPh pasal 1 menyebutkan pajak penghasilan dikenakan terhadap Subyek Pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. Pada pasal 2 UU PPh menegaskan yang menjadi subyek pajak adalah pertama, orang pribadi dan warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak. Kedua, badan, yaitu sekumpulan orang atau modal yang merupakan kesatuan yang baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, BUMN atau BUMD dengan nama dan bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik dan organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan

lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap. Ketiga adalah badan usaha tetap, yaitu bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan badan yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

Selain pajak penghasilan juga ada pajak pertambahan nilai. Subjek dari pajak pertambahan nilai adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP). PKP adalah pengusaha yang melakukan penyerahan barang kena pajak dan atau penyerahan jasa kena pajak yang dikenakan pajak berdasarkan UU PPN, tidak termasuk pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan kecuali pengusaha kecil tersebut memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP. Beberapa contoh yang termasuk PKP sebagai subjek PPN yaitu: pabrikan, importir, indentor, agen utama, pengusaha pemegang hak atau menggunakan patent atau merk dagang barang kena pajak, pedagang besar, Eksporir, pedagang eceran besar, pemborong, pengusaha jasa bidang telekomunikasi, pengusaha jasa angkutan udara dalam negeri dan pengusaha lain yang ditetapkan Direktur Jenderal Pajak.

Selanjutnya akan dijelaskan objek pajak penghasilan dan pajak pertambahan nilai. Objek pajak yaitu apa yang dikenakan pajak. Mengingat penting dan strategisnya objek pajak sehingga UU perpajakan dengan tegas menyatakan apa yang menjadi objek setiap jenis pajak. Sebagaimana dituangkan dalam pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) UU Pajak Penghasilan telah memberi penegasan mengenai objek pajak penghasilan. Pengertian penghasilan menurut UU PPh yaitu setiap tambahan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak baik yang berasal dari Indonesia maupun luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apapun. Berdasarkan mekanisme aliran pertambahan kemampuan ekonomis, penghasilan yang diterima wajib pajak dapat dikategorikan atas empat sumber, yaitu penghasilan yang diterima atau diperoleh dari pekerjaan berdasarkan hubungan kerja atau pekerjaan bebas, penghasilan dari usaha dan kegiatan, penghasilan dari modal, dan penghasilan lain seperti hadiah, pembebasan utang dan sebagainya.

Untuk pajak pertambahan nilai (PPN), objeknya adalah penyerahan atau kegiatan yang dil-

akukan oleh pengusaha kena pajak. Obyek pajak dari pajak pertambahan nilai yaitu: (1) Penyerahan barang kena pajak di daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha (2) Impor barang kena pajak (3) Penyerahan jasa kena pajak dilakukan dalam daerah pabean dilakukan oleh pengusaha (4) Pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean ke dalam daerah pabean (5) Pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean dan (6) Ekspor barang kena pajak oleh pengusaha kena pajak.

Kepatuhan Pajak

Menurut Keputusan Menteri Keuangan No.544/KMK.04/2000, kepatuhan wajib pajak dapat diidentifikasi sebagai berikut: (1) tepat waktu dalam menyampaikan SPT untuk semua jenis pajak dalam 2 tahun terakhir; (2) tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, (3) kecuali telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak; (4) tidak pernah dijatuhi hukuman karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dalam jangka waktu 10 tahun terakhir; (5) dalam 2 tahun terakhir menyelenggarakan pembukuan dan dalam hal terhadap wajib pajak pernah dilakukan pemeriksaan, (6) koreksi pada pemeriksaan yang terakhir untuk masing-masing jenis pajak yang terutang paling banyak 5%; (7) wajib pajak yang laporan keuangannya untuk 2 tahun terakhir diaudit oleh akuntan publik dengan pendapat wajar tanpa pengecualian atau pendapat dengan pengecualian sepanjang tidak memengaruhi laba rugi fiskal.

Berdasarkan penjelasan tersebut kepatuhan pajak dapat didefinisikan dengan memasukkan dan melaporkan pada waktunya mengenai informasi yang diperlukan, mengisi secara benar pajak yang terutang dan membayar pajak tepat pada waktu tanpa ada tindakan pemaksaan. Kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan tercermin dalam situasi sebagai berikut. Pertama, wajib pajak memahami dan berusaha untuk memahami semua ketentuan peraturan perundangan-undangan perpajakan. Kedua, mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas. Ketiga, menghitung jumlah pajak yang terutang dengan bena dan keempat adalah membayar pajak yang terutang tepat pada waktunya.

Gambar 1 berikut adalah tingkat kepatuhan wajib pajak dilihat atas dasar indikatornya. Indikator tersebut mencerminkan sistem informasi pembayaran pajak yang terdiri dari tiga aktivitas yaitu proses, output dan input.



Gambar 1 Indikator Kepatuhan Pajak
Sumber: Suandy (2011)

Kompleksitas Peraturan Perpajakan

Banyaknya peraturan dan seringnya peraturan yang berubah-ubah membuat wajib pajak menjadi bingung sehingga bagaimana mungkin mengharapkan kepatuhan wajib pajak jika WP tidak paham dan tidak mengerti. Setiap wajib pajak berhak untuk memperoleh informasi yang *up-to-date* tentang peraturan perpajakan karena wajib pajak harus menghitung pajaknya, termasuk haknya dalam mengajukan keberatan dan banding. Hampir semua WP menghendaki bahwa semua peraturan-peraturan yang mengatur sistem perpajakan dapat disusun dan dipublikasikan dengan baik.

Menurut Widodo dan Djefris (2009), bahwa hal yang terpenting dalam mempublikasi peraturan perpajakan adalah informasi dan penjelasan dari setiap peraturan tersebut serta diterbitkan dengan adil dan tidak memihak. Jika terdapat keberpihakan dalam mempublikasikan peraturan oleh otoritas pajak maka wajib pajak dapat mewaspadaikan bukan kepada peraturan yang seharusnya mereka taati tersebut melainkan kepada interpretasi yang dibuat oleh suatu otoritas pajak terhadap peraturan-peraturan tersebut.

Karlinski dan Koch (1987) mengidentifikasi tiga dimensi kompleksitas, *pertama*, administrasi. Kompleksitas administratif muncul jika memberatkan pencatatan pajak, batasan waktu

yang tidak realistis, atau undang-undang menjadi peraturan sebelum kekurangan administratif ditemukan. *Kedua*, konseptual. Kompleksitas konseptual dalam peraturan perpajakan merupakan refleksi kompleksitas yang mendasari transaksi itu sendiri. *Ketiga*, bacaan. Kompleksitas bacaan secara murni berasal dari gaya penulisan dan peningkatan kesulitan dari konsep pajak yang memang sudah kompleks. Semakin kompleksnya peraturan perpajakan yang diterapkan saat ini menghendaki bahwa informasi juga tersedia bagi aparatur pajak yang ditugaskan untuk melaksanakan administrasi sistem perpajakan sehingga dapat memberikan layanan yang akurat, konsisten dan komprehensif kepada wajib pajak. Otoritas pajak harus menyediakan pelatihan dan membekali para stafnya dengan pemahaman yang akurat tentang hukum dan peranan aparatur pajak dalam mengimplementasi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Kualitas Layanan

Meningkatkan pemenuhan kepentingan wajib pajak oleh Dirjen Pajak melalui KPP dapat meningkatkan kepuasan dan kepatuhan wajib pajak dalam proses pembayaran pajak. Dasar dari optimalisasi tersebut salah satunya adalah pemberian layanan yang berkualitas. Untuk mendukung kualitas layanan prima Direktorat Jenderal Pajak meluncurkan "Kring Pajak 50012". Pemberian kualitas layanan yang baik ini di kenal dengan pemberian layanan prima, merupakan unsur penilaian aparat pajak. Peningkatan kualitas layanan oleh KPP diharapkan dapat meningkatkan kepuasan, loyalitas dan kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajak.

Salah satu pendekatan kualitas layanan yang banyak dijadikan acuan adalah model SERVQUAL yang dikembangkan oleh Parasuraman, Zeithaml, dan Berry (1988) dengan dimensi kualitas layanan yang terdiri dari *tangibles* (bukti fisik), *responsivitas* (ketanggapan), *assurance* (jaminan dan kepastian), *reliabilitas* (kehandalan), dan *emphati*. *Tangibles* (bukti fisik) merupakan kemampuan suatu organisasi dalam menunjukkan eksistensinya kepada pihak eksternal. Penampilan dan kemampuan sarana dan prasarana fisik perusahaan adalah bukti nyata dari layanan yang diberikan oleh organisasi. *Responsivitas* (ketanggapan) adalah suatu kemauan membantu dan memberikan layanan yang cepat (*responsif*) dan tepat kepada pelanggandan penyampaian informasi yang jelas. Membiarkan konsumen menunggu tanpa adanya suatu alasan yang jelas menyebabkan

persepsi yang negatif dalam kualitas layanan. *Assurance* (jaminan dan kepastian) merupakan pengetahuan, kesopansantunan dan kemampuan pegawai untuk menumbuhkan rasa percaya para pelanggan kepada perusahaan. Selanjutnya *reliabilitas* (keandalan) adalah Kemampuan perusahaan untuk memberikan layanan sesuai yang dijanjikan secara akurat dan terpercaya. Kinerja harus sesuai dengan harapan pelanggan yaitu ketepatan waktu, layanan yang sama untuk semua pelanggan tanpa kesalahan, sikap simpatik dan dengan akurasi yang tinggi. Dimensi kualitas layanan yang terakhir adalah *emphatic* yaitu memberikan perhatian yang tulus dan bersifat individual yang diberikan kepada para pelanggan dengan berupaya memahami keinginan konsumen.

Kualitas layanan dipengaruhi oleh komunikasi yang baik antara WP dan fiskus sebagai aparat pajak sehingga tidak ada kesalahpahaman dan menciptakan kepercayaan wajib pajak kepada Dirjen Pajak dalam kaitannya pada perubahan perilaku masyarakat dalam membayar pajak. Kualitas layanan yang diberikan secara optimal oleh Dirjen Pajak yang didelagasikan pada KPP dapat berpengaruh terhadap tingkat kepuasan wajib pajak dalam proses pembayaran pajak sehingga tingkat kepuasan WP menimbulkan kepatuhan.

Sanksi Perpajakan

Menurut Mardiasmo (2011), sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perpajakan dapat ditaati dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan. Terdapat 2 macam sanksi yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana (UU KUP, 2008). Sanksi administrasi dapat berupa denda maupun kenaikan tarif pembayaran. Sanksi administrasi terkait dengan keuangan wajib pajak yang merupakan pemborosan keuangan yang seharusnya tidak dikeluarkan jika wajib pajak mematuhi peraturan perpajakan. Pembayaran sanksi yang tidak seharusnya terjadi merupakan pemborosan bagi wajib pajak dalam membayar pajak. Sanksi pidana dapat berupa pidana penjara atau denda keuangan. Sanksi pidana perpajakan terjadi apabila setiap orang yang dengan sengaja: 1) menolak untuk dilakukan pemeriksaan; 2) memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; 3) tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan atau dokumen lain; 4) tidak menyimpan buku, catatan atau dokumen yang men-

jadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi online di Indonesia.

Pemeriksaan Pajak

Pengertian pemeriksaan berdasarkan Pasal 1 angka 25 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, bahwa pemeriksaan merupakan serangkaian kegiatan untuk menghimpun data, mengumpulkan data, mengolah data dan mengolah keterangan lainnya. Tujuan dilakukan pemeriksaan pajak adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Berdasarkan pengertian tersebut, maka pemeriksa pajak diberikan wewenang oleh undang-undang untuk melakukan tindakan pengujian apakah wajib pajak telah menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) sesuai kewajiban pajak yang seharusnya dibayar (Sumarsan, 2013).

Pemeriksaan pajak dapat diartikan sebagai serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan atau bukti yang dilaksanakan secara obyektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Mardiasmo, 2011).

Agar pelaksanaan pemeriksaan dapat berjalan baik, Menteri Keuangan telah menetapkan norma pemeriksaan berkaitan dengan pemeriksaan pajak dan pelaksanaan pemeriksaan. Norma pemeriksaan dimaksudkan agar pemeriksa pajak dan WP yang diperiksa mengetahui hak dan kewajibannya masing-masing serta adanya kepastian hukum dalam rangka pelaksanaan UU perpajakan.

Menurut Suandy (2011) ada lima jenis pemeriksaan pajak, *pertama*, pemeriksaan rutin, yaitu pemeriksaan yang bersifat rutin dilakukan terhadap wajib pajak sehubungan dengan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan WP yang bersangkutan. *Kedua*, pemeriksaan khusus, yaitu pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak berkenaan dengan adanya masalah atau keterangan yang secara khusus berkaitan dengan WP yang bersangkutan. *Ketiga*, pemeriksaan bukti permulaan, yaitu pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak untuk mendapatkan bukti

permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. *Keempat*, pemeriksaan berdasarkan wajib pajak lokasi, yaitu pemeriksaan yang dilakukan terhadap cabang, perwakilan, pabrik atau tempat usaha dari wajib pajak domisili yang lokasinya berada di luar wilayah kerja unit pelaksana pemeriksaan wajib pajak domisili. Terakhir adalah pemeriksaan tahun berjalan, yaitu pemeriksaan terhadap wajib pajak yang dilakukan dalam tahun berjalan untuk jenis-jenis pajak tertentu dan untuk mengumpulkan data dan keterangan atas kewajiban pajak lainnya.

Hipotesis

Penelitian ini menguji lima hipotesis yaitu:

- H1: Kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak.
- H2: Kompleksitas peraturan perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.
- H3: Kualitas layanan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.
- H4: Sanksi perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.
- H5: Pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan pengujian hipotesis yang dianalisis menggunakan regresi linier berganda. Jenis data yang digunakan dalam penelitian merupakan data kuantitatif yang diperoleh dari hasil penyebaran koesioner yang diangkakan. Rancangan penelitian ini termasuk dalam klasifikasi unit hipotesis pada tingkatan menjelaskan hubungan kausalitas dari berbagai variabel yang diteliti dengan pengujian beberapa hipotesis. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei dengan media koesioner sebagai alat pengumpulan data.

Populasi dalam penelitian ini adalah wajib pajak orang pribadi yang mendapatkan penghasilan dari usaha bebas yang terdaftar di KPP Pratama Singosari berjumlah 11.500 wajib pajak. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *probability sampling* yaitu teknik pengambilan sampel yang memberikan peluang yang sama bagi setiap unsur populasi untuk dipilih menjadi anggota sampel (Sugiyono, 2009).

Berdasarkan jumlah populasi wajib pajakorang pribadi yang mendapatkan penghasilan dari usaha bebas yang terdaftar di KPP Pratama Singosari berjumlah 11.500 dengan e yang digunakan adalah

10%, maka perhitungan sampel minimal dalam penelitian ini sebagai berikut.

$$n = \frac{N}{N.d.^2 + 1} = \frac{11500}{11500 \times 0,1^2 + 1} = 99,18$$

(dibulatkan menjadi 100 responden)

Berdasarkan perhitungan dengan rumus di atas maka sampel dalam penelitian ini berjumlah 100 responden.

Teknik analisis datayang digunakan dalam penelitian ini menggunakan regresi linier berganda. Analisis regresi linier bertujuan untuk meramalkan naik turunnya variabel terikat dengan adanya perubahan variabel bebas. Analisis regresi berganda di dasarkan pada hubungan satu variabel dependen dengan satu dan variabel independen lebih dari satu variabel (Sugiyono, 2009) Model persamaan regresi linier berganda dirumuskan sebagai berikut.

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e$$

Dimana:

- Y = Kepatuhan pajak
- X₁ = Kompleksitas peraturan perpajakan
- X₂ = Kualitas layanan
- X₃ = Sanksi perpajakan
- X₄ = Pemeriksaan
- β₀ = Konstanta
- β_{1,2,3,4} = Koefisien Regresi
- e = Kesalahan Pengganggu (Error)

Koefisien determinasi digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variabel-variabel terikat. Koefisien deterinasi sebenarnya untuk mengukur besarnya persentase pengaruh semua variabel bebas dalam model regresi terhadap variabel terikatnya. Besarnya nilai koefisien determinasi menunjukkan persentase variasi nilai variabel terikat yang dapat dijelaskan oleh model regresi. Apabila nilai koefisien determinasi dalam model regresi semakin kecil (mendekati nol) berarti semakin kecil pengaruh semua variabel bebas terhadap variabel terikat. Koefisien Determinasi yang digunakan adalah nilai R Square.

Menguji hipotesis secara simultan apakah semua variabel bebas (X) secara simultan berpengaruh terhadap variabel terikat (Y). Untuk menguji model tersebut digunakan uji F. Melalui uji F dapat diketahui keberartian dari koefisien regresi secara keseluruhan.

Untuk menguji hipotesis kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pajak

digunakan uji t. Pengujian dengan uji t untuk mengetahui keberartian dari koefisien regresi variabel bebas terhadap variabel terikat. Pengujian keberartian dengan membandingkan nilai t hitung dengan t tabel.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil analisis regresi diperoleh nilai R Square adalah 0,972. Nilai tersebut menunjukkan bahwa sumbangan variabel kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan terhadap yaitu kepatuhan pajak sebesar 97,2% sedangkan sisanya sebesar 2,8 % dipengaruhi oleh variabel lain selain variabel yang diteliti dalam penelitian ini.

Hipotesis H1 menyebutkan bahwa kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak. Dalam membuktikan hipotesis H1 tersebut diterima berdasarkan tingkat signifikansi < 0,05 dan nilai F hitung > nilai F-tabel. F tabel diperoleh melalui buku statistik dengan sig a = 0,05 dengan df1=k dan df 2 = n-k-1, maka diperoleh df1 = 4 dan df2= 100-4-1=95, maka diperoleh F tabel 2,46. Hasil analisis regresi berganda diketahui nilai signifikansi statistik sebesar 0,000 < 0,05 dengan F hitung = 836,812 > F tabel = 2,46. Berdasarkan pengujian tersebut maka hipotesis H1 yang menyatakan bahwa kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak terbukti atau diterima. Hal ini membuktikan bahwa perilaku kepatuhan wajib pajak ditentukan oleh variabel kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan, dan adanya pemeriksaan.

Hipotesis H2, H3, H4 dan H5 menyatakan bahwasecara parsial kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Dalam membuktikan hipotesis tersebut diterima atau ditolak berdasarkan tingkat signifikansi < 0,05 dan perbandingan antara nilai t-hitung > nilai t-tabel. Hasil perhitungan regresi linier berganda diperoleh nilai t hitung dan tingkat signifikansi variabel kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan, dan pemeriksaan pajak.

Hipotesis H2 menyatakan bahwakompleksitas peraturan perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Nilai t tabel

diperoleh melalui buku statistik dengan $\text{sig } a = 0,05/2 = 0,025$ (uji 2 sisi) dengan $\text{df} = n-k-1$ maka $\text{df} = 100-4-1 = 95$ sehingga $t \text{ tabel} = 1,980$. Berdasarkan hasil analisis regresi berganda diketahui nilai signifikansi statistik sebesar $0,007 < 0,05$ dengan $t \text{ hitung} = 2,748 > t \text{ tabel} = 1,980$ maka hipotesis H2 diterima yang berarti secara parsial variabel kompleksitas peraturan perpajakan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi pada KPP Pratama Singosari Malang.

Hipotesis H3 menyatakan bahwa kualitas layanan tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Nilai $t \text{ tabel}$ diperoleh melalui buku statistik dengan $\text{sig } a = 0,05/2 = 0,025$ (uji 2 sisi) dengan $\text{df} = n-k-1$ maka $\text{df} = 100-4-1 = 95$ sehingga $t \text{ tabel} = 1,980$. Berdasarkan hasil analisis regresi berganda diketahui nilai signifikansi statistik sebesar $0,968 < 0,05$ dengan $t \text{ hitung} = 0,041 < t \text{ tabel} = 1,980$. Hasil analisis regresi menunjukkan bahwa $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ maka hipotesis H3 ditolak yang berarti secara parsial variabel kualitas layanan tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi pada KPP Pratama Singosari Malang.

Hipotesis H4 menyatakan bahwa sanksi perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Nilai $t \text{ tabel}$ diperoleh melalui buku statistik dengan $\text{sig } a = 0,05/2 = 0,025$ (uji 2 sisi) dengan $\text{df} = n-k-1$ maka $\text{df} = 100-4-1 = 95$ sehingga $t \text{ tabel} = 1,980$. Berdasarkan hasil analisis regresi berganda diketahui nilai signifikansi statistik sebesar $0,000 < 0,05$ dengan $t \text{ hitung} = 3,631 > t \text{ tabel} = 1,980$. Hasil analisis regresi menunjukkan bahwa $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ maka hipotesis H4 diterima yang berarti secara parsial variabel sanksi perpajakan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi pada KPP Pratama Singosari Malang.

Hipotesis H5 menyatakan bahwa pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Nilai $t \text{ tabel}$ diperoleh melalui buku statistik dengan $\text{sig } a = 0,05/2 = 0,025$ (uji 2 sisi) dengan $\text{df} = n-k-1$ maka $\text{df} = 100-4-1 = 95$ sehingga $t \text{ tabel} = 1,980$. Berdasarkan hasil analisis regresi diketahui nilai signifikansi statistik sebesar $0,000 < 0,05$ dengan $t \text{ hitung} = 32,728 > t \text{ tabel} = 1,980$. Hasil analisis regresi menunjukkan bahwa $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ maka hipotesis H5 diterima yang berarti pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi pada KPP Pratama Singosari Malang.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dan pembahasan penelitian dapat disimpulkan bahwa variabel kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak orang pribadi pada KPP Pratama Singosari Malang. Kontribusi kompleksitas peraturan perpajakan, kualitas layanan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan terhadap kepatuhan pajak sebesar 97,2%.

Secara parsial variabel kompleksitas peraturan perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak orang pribadi pada KPP Pratama Singosari Malang. Nilai koefisien regresi kompleksitas peraturan perpajakan menunjukkan hubungan yang positif antara kompleksitas peraturan perpajakan dengan kepatuhan pajak. Dengan adanya kompleksitas peraturan perpajakan maka wajib pajak diharuskan untuk mengetahui peraturan perpajakan dengan cara mempelajari peraturan tersebut sehingga dengan bertambahnya pengetahuan wajib pajak maka akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya tanpa mengeluhkan kesulitan dalam memahami peraturan perpajakan. Hal ini menunjukkan bahwa perlunya upaya wajib pajak untuk mengetahui dengan seksama dan menyeluruh terhadap undang-undang perpajakan yang diberlakukan di Indonesia. Pemahaman wajib pajak terhadap undang-undang perpajakan serta peraturannya merupakan dimensi yang sangat penting bagi terciptanya kesadaran dan kepatuhan wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Secara parsial kualitas layanan tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pajak orang pribadi pada KPP Pratama Singosari Malang. Hal ini dikarenakan wajib pajak lebih memerhatikan kompleksitas peraturan perpajakan, sanksi perpajakan dan pemeriksaan terhadap kepatuhan pajak. Sanksi perpajakan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pajak orang pribadi pada KPP Pratama Singosari Malang. Koefisien regresi sanksi perpajakan menunjukkan hubungan positif antara sanksi perpajakan dengan kepatuhan pajak. Hubungan positif tersebut terkait dengan sanksi yang akan dikenakan bagi wajib pajak yang berperilaku tidak patuh dengan sanksi denda atau kurungan akan mengurangi wajib pajak yang tidak patuh. Dapat disimpulkan bahwa dengan adanya sanksi maka wajib pajak yang tidak patuh akan dapat merugikan wajib pajak itu sendiri sehingga dapat meningkatkan perilaku kepatuhan pajak.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa

variabel pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan pajak orang pribadi pada KPP Pratama Singosari Malang. Koefisien regresi pemeriksaan menunjukkan hubungan positif dan memiliki koefisien regresi terbesar terhadap kepatuhan pajak. Hasil penelitian menunjukkan hubungan positif yang menunjukkan adanya peningkatan kepatuhan pajak apabila dilakukan pemeriksaan.

REFERENCES

- Alabede, J. O., Ariffin, Z. B. Z., dan Idris, K. M., (2011), Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria. *International Research Journal of Finance and Economics*, Vol 78, page 121-135.
- Andyastuti, L., Topowijono, dan Husaini, A., (2013), Pengaruh Penyuluhan, Pelayanan, Pemeriksaan, Dan Sanksi Terhadap Kepatuhan Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Orang Pribadi, *Jurnal Administrasi dan Bisnis*, Vol 2 No 2.
- Ilyas, W. B., (2011), Kontradiktif Sanksi Pidana Dalam Hukum Pajak. *JURNAL HUKUM*, Vol 18, page 525 - 542.
- Kalinski, S. S., dan Koch, B. S., (1987), Impact of Tax Law Complexity on Professionals. *The Journal of American Taxation Association*, Vol 9 No 1, page 24-34
- Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 544/KMK.04/2000 tentang Kriteria Wajib Pajak yang Dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak.
- Mardiasmo, (2011), *Perpajakan*, Yogyakarta: Andi.
- Pasaruman, A. P., Zeithmal, V. A., dan Berry, L. L., (1988), Servqual: A multiple Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality. *Journal of Retailing*, January 1988.
- Pratiwi, I. G. A. M. A. M. A., dan Setiawan, P. E., (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*, Vol 6 No 1, page 139-153.
- Salebu, J. B., (2018). Menggali Potensi Penerimaan untuk Capai Target Pajak 2018 Retrieved 23 Mei 2019, from <https://www.pajak.go.id/id/artikel/menggali-potensi-penerimaan-untuk-capai-target-pajak-2018>
- Suandy, E., (2011), *Hukum Pajak*, Edisi 5, Jakarta: Salemba Empat
- Sugiyono, (2009), *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*, Bandung: Alfabeta.
- Sumarsan, T., (2013), *Tax review dan Strategi Perencanaan Pajak*. Jakarta: Index.
- Utami, S. R., dan Soerono, A. N., (2012), Pengaruh Faktor-Faktor Eksternal Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Di Lingkungan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Serang, *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*.
- Waluyo, dan Ilyas, W. B., (2011), *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Salemba Empat.
- Widodo, W., dan Djefris, D., (2008), *Taxpayer Bill Of Rights – Apa yang perlu kita ketahui tentang hak-hak Wajib Pajak?*, Bandung: Alfabeta.