

PENGARUH NORMA SUBJEKTIF, KEADILAN SISTEM PERPAJAKAN, DAN KONDISI KEUANGAN TERHADAP KEPATUHAN WP DENGAN NIAT SEBAGAI VARIABEL INTERVENING

Anisah Arifiani

Anisah.arifiani@gmail.com

Nur Fadrih Asyik

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

ABSTRACT

This research aimed to examine the effect of subjective norms, taxation system fairness, financial condition on hotel taxpayers compliance of Surabaya Regional Tax and Financial Management Agency. While, the data collection technique used convenience sampling on hotel taxpayers which were listed on Surabaya Regional Tax and Financial Management Agency 2017. Moreover, based on criteria given, there were 89 samples. Furthermore, the data analysis technique used Structural Equation Modelling (SEM) with Smart PLS (Partial Least Square). The research result concluded subjective norms had positive effect on the taxpayers compliance. On the other hand, taxation system fairness did not affect the taxpayers' compliance. However, financial condition had positive effect on the taxpayers compliance. In addition, subjective norms had positive effect on the taxpayers compliance, through intentions on compliance behavior. Likewise, taxation system fairness did not affect the taxpayers' compliance through intentions on compliance behavior. Furthermore, financial condition had positive effect on the taxpayers compliance through intentions on compliance behavior.

Keywords: *Subjective norms, taxation system fairness, financial condition, taxpayers' compliance.*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh norma subjektif, keadilan sistem perpajakan, kondisi keuangan terhadap kepatuhan wajib pajak hotel pada Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah kota Surabaya. Populasi dalam penelitian ini diperoleh dengan menggunakan metode convenience sampling pada wajib pajak hotel yang terdaftar di Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah kota Surabaya pada tahun 2017 dan berdasarkan kriteria yang telah ditentukan maka diperoleh sampel sebanyak 89. Metode analisis yang digunakan adalah analisis persamaan struktural dengan alat bantu software Smart PLS (Partial Least Square). Hasil penelitian menunjukkan bahwa norma subjektif berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak. Keadilan sistem perpajakan tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Kondisi keuangan berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak. Norma subjektif berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh. Keadilan sistem perpajakan tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh. Kondisi keuangan berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh.

Kata kunci: Norma subjektif, keadilan sistem perpajakan, kondisi keuangan, kepatuhan wajib pajak.

PENDAHULUAN

Berdasarkan undang-undang perpajakan nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) Pasal 1 menjelaskan bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh perorangan atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapat imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara guna kemakmuran rakyat (Menteri Keuangan 2009). Pajak merupakan salah satu sumber utama Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) maupun Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) yang sangat berperan penting dalam pembangunan suatu wilayah. Penggolongan pajak berdasarkan lembaga pemungutnya, dapat digolongkan menjadi dua bagian, yaitu pajak pusat dan pajak daerah. Menurut undang-undang pajak daerah nomor 28 tahun 2009 menjelaskan bahwa pajak hotel adalah pelayanan yang disediakan oleh hotel dengan pembayaran, termasuk jasa penunjang

sebagai kelengkapan hotel yang sifatnya memberikan kemudahan dan kenyamanan, termasuk fasilitas olahraga dan hiburan. Sedangkan yang dimaksud Jasa penunjang sebagaimana dimaksud adalah fasilitas telepon, faksimile, teleks, internet, fotokopi, pelayanan cuci, seterika, transportasi, dan fasilitas sejenis lainnya yang disediakan atau dikelola hotel.

Kota Surabaya merupakan kota metropolitan terbesar kedua setelah kota Jakarta dengan jumlah penduduk sebanyak 2.805.906 jiwa sesuai data Kementerian Dalam Negeri tahun 2015. Dimana sumber pendapatan asli daerah kota Surabaya terbesar berasal dari pajak daerah, diantaranya adalah pajak hotel. Hal ini dapat dilihat dari realisasi penerimaan pajak hotel tahun 2015-2017 diketahui bahwa jumlah penerimaan di tahun 2015 sebesar Rp 187.821.983.629.000, pada tahun 2016 mengalami kenaikan sebesar 13% dari tahun 2015 menjadi Rp 216.178.680.532.000, kemudian pada tahun 2017 secara jumlah penerimaan memang mengalami kenaikan menjadi Rp 232.820.901.397 namun bila dihitung secara persentase kenaikan hanya sebesar 7% dari tahun 2016. Hal tersebut menjadi sebuah pertanyaan mengapa *persentase* kenaikan malah menurun di tahun 2017. Apakah karena target yang ditetapkan oleh pemerintah kota Surabaya tahun 2017 naiknya tidak signifikan. Padahal jika dilihat dari data Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah Kota Surabaya jumlah wajib pajak hotel meningkat setiap tahunnya. Pada tahun 2015 jumlah wajib pajak hotel yang terdaftar sebanyak 616 hotel, pada tahun 2016 meningkat menjadi 692 hotel, kemudian pada akhir tahun 2017 wajib pajak hotel yang terdaftar sebanyak 795 hotel di kota Surabaya.

Terkait upaya meningkatkan target penerimaan pajak daerah dari tahun ke tahun, pemerintah daerah terus menerus berupaya memperbaiki kebijakan dan sistem perpajakannya yaitu melakukan reformasi perpajakan dari *official assesment system* menjadi *self assesment system*. Dalam *official assesment system* tanggung jawab pemungutan terletak sepenuhnya pada pemerintah, sedangkan dalam *self assesment system* wajib pajak diberi kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan besarnya pajak yang terutang sesuai dengan jangka waktu yang telah ditentukan dalam undang-undang perpajakan (Mustikasari, 2007). Fakta-fakta menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak di Indonesia masih memprihatinkan, dilihat dari *tax ratio* dan *tax gap* yang masih rendah. Untuk itu perlu dilakukan secara berkelanjutan faktor-faktor yang memengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak. Penelitian tentang faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak sudah ada dilakukan sebelumnya. Motivasi penelitian yaitu adanya pengembangan dari beberapa penelitian sebelumnya. dalam penelitian yang dilakukan oleh Mustikasari (2006), Hidayat dan Nugroho, (2011) dan Bobek dan Hatfield, (2003), yaitu dengan menggunakan niat untuk berperilaku sebagai *variabel intervening* dalam menguji hubungan variabel independen terhadap variabel dependen, selain itu penelitian tersebut menambahkan variabel kewajiban moral sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak.

Dalam menentukan besarnya pajak yang akan dibayar, wajib pajak dapat memperoleh motivasi yang berasal dari teman, keluarga, atasan, sesama wajib pajak, atau petugas pajak. Referensi yang diberikan dapat mendorong wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan baik atau justru wajib pajak terdorong untuk tidak patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Penelitian yang dilakukan oleh Mustikasari, (2007) menyimpulkan bahwa orang-orang sekitar yang berperan kuat dapat mempengaruhi niat *tax professional* untuk berperilaku patuh dan dalam penelitian Laksono dan Ardiyanto, (2011) juga menyimpulkan bahwa norma subjektif dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Kesadaran wajib pajak untuk membayar pajak dapat meningkat jika wajib pajak memiliki pandangan positif terhadap pajak. Penyuluhan kepada masyarakat tentang peran penting membayar pajak merupakan suatu bentuk kegotong-royongan demi terlaksananya pembangunan negara. Namun pada kenyataannya, wajib pajak masih banyak yang merasa

enggan untuk membayar pajak dengan sengaja tidak patuh atau kesadaran wajib pajak masih rendah. Tidak terdapatnya imbalan secara langsung yang dapat dirasakan wajib pajak, adanya pemeriksaan pajak, dan denda pajak hanya membuat wajib pajak melaksanakan kewajiban membayar pajak dengan keterpaksaan jika wajib pajak merasakan ketidakadilan. Penelitian Verboon dan Goslinga, (2009) dan penelitian Rahadi dan Pusposari (2016) menyimpulkan bahwa keadilan pajak berhubungan dengan kepatuhan pajak. Dalam penelitian Syakura dan Baridwan, (2014) menjelaskan bahwa keadilan dapat mempengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak. Dalam penelitian yang dilakukan Azmi dan Perumal (2008) menyimpulkan bahwa terdapat tiga dimensi keadilan pajak yang berpengaruh terhadap kepatuhan pajak di Malaysia yaitu keadilan umum, struktur pajak, dan kepentingan pribadi. Sedangkan menurut penelitian Gilligan dan Richardson (2005) terdapat empat dimensi keadilan pajak yang mempengaruhi keadilan pajak di Australia yaitu keadilan umum dan distribusi pembebanan pajak, sikap terhadap perpajakan orang kaya, struktur tarif pajak yang diinginkan, dan kepentingan pribadi, sedangkan di Hongkong terdapat dua dimensi keadilan pajak yang mempengaruhi kepatuhan pajak yaitu keadilan umum dan distribusi pembebanan pajak dan timbal balik pemerintah terhadap perilaku kepatuhan pajak.

Dalam membayar pajak, besarnya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak berdasarkan perhitungan laba yang diperoleh. Kondisi keuangan perusahaan tercermin dalam tingkat profitabilitas (*profitability*) dan arus kas (*cash flow*). Bagi perusahaan yang menerapkan basis akrual, profitabilitas tinggi tidak menjamin likuiditasnya baik. Hal ini dapat saja terjadi karena rasio profitabilitas diperoleh dari perhitungan laba akuntansi dibagi dengan aset, ekuitas, dan investasi. Oleh karena itu, untuk menilai kondisi keuangan suatu perusahaan, tidak hanya profitabilitas yang diukur, hal lain yang juga penting adalah arus kas (Mustikasari, 2007). Menurut penelitian Laksono dan Ardiyanto (2011) menyimpulkan bahwa kondisi keuangan mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Dan dalam penelitian Mustikasari (2007) menyimpulkan bahwa apabila *tax professional* menganggap bahwa kondisi keuangannya baik, maka akan semakin patuh terhadap perpajakan. Atas dasar uraian tersebut permasalahan dalam penelitian ini adalah apakah norma subjektif berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, apakah keadilan sistem perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, apakah kondisi keuangan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, apakah norma subjektif berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh, apakah keadilan sistem perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh, apakah kondisi keuangan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh norma subjektif, keadilan sistem perpajakan, kondisi keuangan terhadap kepatuhan wajib pajak dengan niat sebagai variabel *intervening*.

TINJAUAN TEORITIS

Theory of Planned Behavior

Theory of Planned Behavior (TPB) menjelaskan mengenai perilaku yang ditampilkan oleh individu timbul karena adanya niat untuk berperilaku patuh atau tidak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Menurut teori ini suatu niat untuk berperilaku dipengaruhi oleh tiga faktor yaitu: (1) *Behavioral belief*, yaitu keyakinan individu akan hasil dari suatu perilaku dan evaluasi terhadap hasil perilaku tersebut yang kemudian dapat menghasilkan sikap baik positif maupun negatif, (2) *Normative belief*, yaitu keyakinan individu terhadap harapan normatif orang lain yang menjadi rujukannya, seperti keluarga, teman, dan konsultan pajak, dan motivasi untuk mencapai harapan tersebut. Harapan normatif ini membentuk variabel norma subjektif atas suatu perilaku, (3) *Control belief*, yaitu keyakinan individu tentang keberadaan hal-hal yang mendukung atau menghambat perilakunya dan persepsinya

tentang seberapa kuat hal-hal yang mendukung dan menghambat perilakunya tersebut (*perceived power*). Kemudian akan menghasilkan kontrol perilaku yang dipersepsikan.

Norma Subjektif

Norma adalah konvensi sosial yang mengatur kehidupan manusia. Norma subyektif merupakan fungsi dari harapan yang dipersepsikan individu dimana satu atau lebih orang di sekitarnya (misalnya saudara, teman sejawat) untuk menyetujui atau tidak menyetujui suatu perilaku tertentu dan memotivasi individu tersebut untuk mematuhi mereka (Mustikasari, 2007). Bobek dan Hatfield (2003) dan Hanno dan Violette (1996) telah membuktikan secara empiris bahwa norma subjektif secara positif signifikan mempengaruhi niat ketidakpatuhan wajib pajak. Indikator subjektif yang digunakan oleh Bobek dan Hatfield (2003) adalah: anggota keluarga, pimpinan perusahaan, teman, pasangan, sedangkan Hanno dan Violette (1996) menggunakan indikator keluarga.

Keadilan Sistem Perpajakan

Andarini (2010) menjelaskan bahwa keadilan pajak adalah sifat yang tidak sewenang-wenang atau tidak berat sebelah atas sistem perpajakan yang berlaku. Di dalam suatu negara, menumbuhkan rasa keadilan perlakuan dan sistem perpajakan dalam masyarakat merupakan hal yang sangat penting, karena dengan adanya keadilan dapat mengurangi perilaku penghindaran pajak dengan cara illegal (*Tax Evasion*). Penelitian tentang keadilan sistem perpajakan sudah pernah dilakukan diantaranya oleh Gilligan dan Richardson (2005), Azmi dan Parumal (2008), Verboon dan Goslinga (2009), dan Syakura dan Baridwan (2014) menjelaskan bahwa keadilan dapat mempengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak. Dalam penelitian Gilligan dan Richardson (2005), Azmi dan Parumal (2008) terdapat lima dimensi keadilan pajak, diantaranya: (1) keadilan umum dan distribusi beban pajak, (2) timbal balik pemerintah, (3) ketentuan-ketentuan khusus, (4) struktur tarif pajak yang dipilih, (5) kepentingan pribadi.

Kondisi Keuangan

Pendapatan yang diterima oleh wajib pajak tersebut akan mencerminkan kondisi keuangannya. Arus kas dan profitabilitas merupakan cerminan dari keuangan perusahaan. Faktor yang menentukan membaik atau tidaknya kondisi keuangan suatu perusahaan tidak hanya dilihat berdasarkan tingkat profitabilitasnya. Karena perhitungan rasio profitabilitas dihitung dari laba komersial dibagi dengan investasi, ekuitas, dan aset dimana laba akuntansi diperoleh dengan menggunakan metode akrual basis. Oleh sebab itu kondisi keuangan suatu perusahaan tidak hanya dinilai dari profitabilitasnya, namun juga dilihat dari arus kasnya. Perusahaan yang mempunyai profitabilitas yang tinggi cenderung melaporkan pajaknya dengan jujur dari pada perusahaan yang mempunyai profitabilitas rendah. Perusahaan dengan profitabilitas rendah pada umumnya mengalami kesulitan keuangan (*financial difficulty*) dan cenderung melakukan ketidakpatuhan pajak (Mustikasari, 2007). Menurut penelitian dari Laksono dan Ardiyanto (2011) menyimpulkan bahwa kondisi keuangan dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak.

Niat Berperilaku Patuh

Menurut *Theory of planned behavior* yang dikemukakan oleh Ajzen (1991), perilaku individu dipengaruhi oleh adanya niat untuk berperilaku. Munculnya sebuah niat untuk berperilaku ditentukan oleh sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku yang dipersepsikan. Komponen tersebut berinteraksi menjadi indikator niat yang pada gilirannya menentukan apakah perilaku tertentu akan dilakukan atau tidak.

Sedangkan menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia niat ialah maksud atau tujuan suatu perbuatan, dan kehendak (keinginan dalam hati) untuk melakukan sesuatu. Niat

berkaitan erat dengan motivasi yang ada dalam diri seseorang secara sadar maupun tidak sadar untuk melakukan tindakan dengan suatu tujuan tertentu (Oktaviani dan Nurhayati, 2015).

Teori Kepatuhan

Kepatuhan pajak menurut Gunadi (2005:4) adalah kesediaan wajib pajak untuk memenuhi kewajiban pajaknya sesuai dengan peraturan yang berlaku tanpa perlu diadakan pemeriksaan, investigasi seksama, peringatan ataupun ancaman dan penerapan sanksi baik hukuman maupun administarsi. Dalam penelitian Tyler (1990) teori kepatuhan sebelumnya diteliti bidang psikologi dan sosialisai yang menekankan pada proses sosialisai dalam mempengaruhi kepatuhan seseorang. Menurut teori kepatuhan terdapat dua perspektif kepatuhan yaitu instrumental dan normatif. *Perspektif instrumental* menjelaskan bahwa kepatuhan seseorang didorong oleh kepentingan pribadi. *Perspektif normatif* menjelaskan bahwa kepatuhan seseorang didorong oleh apa yang dianggap sebagai moral dan berlawanan dengan kepentingan pribadi. *Perspektif normatif* dibagi menjadi dua yaitu *perspektif normatif* melalui moralitas personal yaitu di mana seseorang mematuhi hukum karena dianggap sebuah keharusan. Sedangkan *perspektif normatif* melalui legitimasi berarti bahwa seseorang mematuhi hukum karena otoritas penyusun hukum memiliki hak untuk mendikte perilaku seseorang.

Kepatuhan Perpajakan

Menurut Nurmuntu (2003) kepatuhan wajib pajak merupakan suatu kondisi dimana wajib pajak akan melaksanakan kewajiban perpajakannya dan menerima haknya. Ada dua macam kepatuhan perpajakan menurut nurmuntu (2003) antara lain: (1) kepatuhan formal yaitu, wajib pajak akan melaksanakan kewajiban perpajakan secara formal sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku. (2) kepatuhan material yaitu, kepatuhan material adalah suatu keadaan dimana wajib pajak secara substantive memenuhi semua ketentuan material perpajakan, yakni sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Norma Subjektif terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Norma subjektif berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak merupakan kekuatan pengaruh dari pandangan orang-orang sekitarnya yang dapat menghasilkan perilaku dari wajib pajak. Perilaku seseorang sangat bergantung pada kekuatan pribadinya dalam menyikapi orang-orang disekitarnya. Teori yang digunakan dalam hipotesis ini adalah teori kepatuhan perspektif normatif melalui moralitas personal (*normative commitment through morality*) yang berarti bahwa wajib pajak mematuhi hukum karena dianggap sebagai suatu keharusan dimana lingkungan sekitar memiliki peran dalam mematuhi peraturan. Norma subjektif berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak merupakan kekuatan pengaruh dari pandangan orang-orang sekitarnya yang dapat menghasilkan perilaku dari wajib pajak. Perilaku seseorang sangat bergantung pada kekuatan pribadinya dalam menyikapi orang-orang disekitarnya. Dalam penelitian Laksono dan Ardiyanto (2011) menyimpulkan bahwa norma subjektif dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan hasil penelitian diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah :

H₁ : Norma subjektif berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh Keadilan Sistem Perpajakan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Keadilan sistem perpajakan diartikan dalam kamus bahasa Indonesia dengan kata dasar adil adalah perilaku yang tidak berat sebelah, tidak memihak, dan tidak sewenang-wenang. Bagi wajib pajak yang tidak menjalankan kewajibannya sesuai peraturan, maka sudah seharusnya dikenakan sanksi yang adil sesuai peraturan yang berlaku. Sedangkan bagi

wajib pajak yang mematuhi peraturan, maka dapat memperoleh kompensasi dengan ditetapkan sebagai wajib pajak patuh dan dapat menikmati keuntungan jika ditetapkan sebagai wajib pajak patuh. Apabila wajib pajak telah merasakan keadilan sistem perpajakan, maka akan terdorong untuk berperilaku patuh.

Teori yang digunakan dalam hipotesis ini adalah teori kepatuhan perspektif instrumental, dimana wajib pajak mematuhi peraturan karena terdorong dari kepentingannya sendiri. Apabila wajib pajak merasa bahwa sistem perpajakan telah berlaku adil, maka wajib pajak akan terdorong untuk mematuhi peraturan perpajakan. Penelitian Rahadi dan Pusposari (2013) disimpulkan bahwa keadilan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Dalam penelitian Verboon dan Goslinga (2009) menjelaskan bahwa keadilan berhubungan dengan kepatuhan pajak. Hasil serupa dikemukakan dalam penelitian Syakura dan Baridwan (2014) yang menyimpulkan bahwa keadilan pajak berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan hasil penelitian diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₂ : Keadilan sistem perpajakan berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh Kondisi Keuangan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Suatu perusahaan yang memiliki kondisi keuangan yang baik akan diikuti dengan banyaknya kewajiban yang harus dipenuhi. Selain kewajiban pajak, perusahaan juga memiliki tanggung jawab kepada *shareholder* atas bentuk pertanggungjawaban dalam melaksanakan kegiatan perusahaan. Oleh karena itu, dalam mematuhi peraturan perpajakan, perusahaan perlu melakukan perhitungan biaya perusahaan secara efisien. Teori yang digunakan dalam hipotesis ini adalah teori kepatuhan perspektif normatif melalui legitimasi (*normative commitment through legitimacy*) yang berarti bahwa wajib pajak mematuhi peraturan perpajakan karena otoritas penyusun hukum memiliki hak untuk mendikte perilaku wajib pajak agar melaporkan pajak berdasarkan tarif yang sesuai dengan kondisi keuangan yang sesungguhnya. Penelitian Laksono dan Ardiyanto (2011) menyimpulkan bahwa kondisi keuangan mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Dan dalam penelitian Mustikasari (2007) menyimpulkan bahwa apabila tax professional menganggap bahwa kondisi keuangannya baik, maka akan semakin patuh terhadap perpajakan. Berdasarkan hasil penelitian diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah :

H₃ : Kondisi keuangan berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh Norma Subjektif terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh

Wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya dapat dipengaruhi oleh norma subjektif, dimana norma subjektif didefinisikan sebagai pengaruh dari orang-orang disekitar sesuai dengan yang direferensikan Ajzen (1991). Dalam penelitian Mustikasari (2007), menunjukkan bahwa norma subjektif, yaitu persepsi orang lain seperti teman sejawat dan keluarga, pimpinan, rekan kerja berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat untuk berperilaku patuh. Norma subjektif terbentuk dengan adanya tekanan sosial dan adanya pengaruh dari orang-orang sekitar wajib pajak yang dianggap penting oleh wajib pajak. Apabila orang yang dianggap penting memiliki niat dan sikap positif dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya maka wajib pajak akan termotivasi untuk berniat berperilaku patuh terhadap kewajiban perpajakannya. Berdasarkan hasil penelitian yang sebelumnya maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H₄ : Norma subjektif berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh

Pengaruh Keadilan Sistem Perpajakan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh

Wajib pajak bisa merasakan keadilan sistem perpajakan apabila wajib pajak merasakan imbal balik dari pembayaran pajak yang dilakukan, distribusi beban pajak sesuai dengan tingkat ekonomi masyarakat, selain itu penerapan sanksi pajak juga harus dikenakan secara adil bagi setiap wajib pajak yang melanggar sesuai dengan berat atau ringannya pelanggaran. Apabila wajib pajak telah merasakan keadilan sistem perpajakan, maka akan muncul niat baik dalam dirinya sehingga dapat mendorong untuk berperilaku patuh.

Dalam penelitian ini, peneliti memasukkan niat berperilaku patuh sebagai variabel *intervening* dalam menilai pengaruh keadilan sistem perpajakan terhadap kepatuhan perpajakan berdasarkan *Theory of Planned Behavior* (TPB). Niat berperilaku patuh dipengaruhi oleh beberapa faktor, wajib pajak merasa yakin bahwa sistem perpajakan telah adil, dan wajib pajak termotivasi dan mengontrol dirinya untuk berniat berperilaku patuh dengan adanya sistem perpajakan yang adil. Berdasarkan hasil penelitian diatas, maka hipotesis yang diajukan peneliti adalah :

H₅ : Keadilan sistem perpajakan berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh.

Pengaruh Kondisi Keuangan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh

Kondisi keuangan suatu perusahaan tercermin dari profitabilitas dan arus kasnya. Perhitungan rasio profitabilitas dapat dihitung dari laba akuntansi dibagi dengan investasi, ekuitas, dan asset, dimana laba akuntansi diperoleh dengan metode akrual.

Kondisi keuangan tidak hanya dilihat dari profitabilitasnya saja, tapi juga dari arus kasnya. Hal ini sehubungan dengan kemampuan ekonomi wajib pajak yang mampu membayar besarnya pajak yang harus dibayar. Selain itu, wajib pajak juga mempertimbangkan mengenai denda apabila tidak membayar pajak dengan jujur. Jika kondisi keuangan baik maka akan mempengaruhi niat wajib pajak untuk patuh dalam menjalankan kewajiban perpajakannya.

Peneliti memasukkan niat berperilaku patuh sebagai variabel *intervening* dalam menilai pengaruh kondisi keuangan terhadap kepatuhan perpajakan berdasarkan *Theory of Planned Behavior* (TPB). Wajib pajak meyakini kondisi keuangannya baik atau buruk dan menghasilkan niat wajib pajak untuk berperilaku patuh atau tidak terhadap peraturan perpajakan. Kondisi keuangan dapat menjadi pendorong atau penghambat niat wajib pajak untuk berperilaku patuh. Berdasarkan hasil penelitian diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₆ : Kondisi keuangan berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian dan Gambaran dari Populasi (Objek) Penelitian

Penelitian ini membatasi pada permasalahan pengaruh norma subjektif, keadilan sistem perpajakan, dan kondisi keuangan sebagai variabel independen, kepatuhan wajib pajak sebagai variabel dependen dan niat berperilaku patuh sebagai variabel *intervening*. Jenis dari penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan menggunakan data primer sebagai data utamanya. Populasi dalam penelitian ini adalah wajib pajak hotel yang terdaftar di Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah kota Surabaya tercatat hingga periode 31 Desember 2017 dengan jumlah sebanyak 795 wajib pajak hotel. Wajib pajak hotel tersebut terdiri dari beberapa klasifikasi yaitu rumah kos, hotel non bintang, hotel bintang satu, hotel bintang dua, hotel bintang tiga, hotel bintang empat dan hotel bintang lima.

Teknik Pengambilan Sampel dan Pengumpulan Data

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *convenience sampling*. *convenience sampling* merupakan pengambilan sampel dimana penyebaran data kuesioner pada responden diberikan kepada wajib pajak yang mudah ditemui, dapat dijangkau dan berada pada waktu yang tepat yaitu ketika wajib pajak melakukan pembayaran dan pelaporan atau penyampaian pajak hotel di Kantor Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah Kota Surabaya. Dalam menentukan besarnya sampel menurut Singarimbun (2006) berpendapat bahwa besarnya sampel tidak boleh kurang dari 5% dari populasi yang ada. Oleh karena itu, agar ukuran sampel yang diambil dapat representatif, maka diukur dengan menggunakan rumus Slovin dengan sampling error 10% menurut Rahadi dan Pusposari (2013).

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2}$$

Dimana:

n = jumlah sampel

N = ukuran populasi

e = margin error max yaitu tingkat kesalahan maksimum yang masih dapat ditoleransi (ditentukan 10%)

Dengan ukuran populasi sebesar 795 wajib pajak hotel dan tingkat kelonggaran ketidakteelitian sebesar 10% dimana ukuran sampel dalam penelitian ini adalah :

$$n = \frac{795}{1 + (795 \times 0.12)}$$

$$n = 88,80 \Rightarrow 89 \text{ wajib pajak}$$

Berdasarkan perhitungan di atas maka jumlah minimum sampel dalam penelitian ini adalah 89 wajib pajak.

Variabel dan Definisi Operasional Variabel

Dalam penelitian ini untuk mengetahui pengaruh norma subjektif, keadilan sistem perpajakan, dan kondisi keuangan terhadap kepatuhan wajib pajak dengan niat sebagai variabel *intervening* pada wajib pajak hotel di kota Surabaya yang terdaftar dan aktif dalam Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah dengan menggunakan variabel yang terdiri dari variabel independen, variabel dependen, dan variabel *intervening*. Adapun variabel yang dilakukan dalam penelitian ini adalah:

Variabel Independen

Variabel independen adalah variabel yang mempengaruhi, yang menyebabkan timbulnya atau berubahnya variabel terikat (dependen). Variabel independen dalam penelitian ini adalah norma subjektif, keadilan sistem perpajakan, dan kondisi keuangan. Norma subjektif diukur dengan indikator-indikator: pengaruh teman, pengaruh pimpinan, pengaruh konsultan pajak, pengaruh petugas pajak, pengaruh keluarga, dan pengaruh pegawai. Keadilan sistem perpajakan diukur dengan indikator-indikator: keadilan tarif pajak, keadilan terhadap semua wajib pajak, keadilan sanksi pajak, keadilan pemberian apresiasi terhadap wajib pajak patuh, dan pembangunan dan pelayanan publik sebagai imbal balik dari pemerintah. Kondisi keuangan diukur dengan indikator-indikator: posisi arus kas perusahaan, laba bersih yang diperoleh perusahaan.

Variabel Dependen

Variabel dependen adalah variabel yang dipengaruhi karena adanya variabel bebas (independen). Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah kepatuhan wajib pajak diukur dengan indikator-indikator: kepatuhan pembayaran pajak, kepatuhan pelaporan pajak, dan kepatuhan pemotongan dan atau pemungutan pajak

Variabel Intervening

Variabel *intervening* adalah variabel yang memperkuat atau memperlemah hubungan langsung antara variabel independen dan variabel dependen. Dalam penelitian ini niat berperilaku patuh digunakan sebagai variabel *intervening*. Niat berperilaku patuh pada penelitian ini diukur dengan menggunakan kepemilikan manajerial yang diukur dengan indikator-indikator: kecenderungan untuk melakukan kepatuhan, keputusan untuk melakukan kepatuhan.

Teknik Analisis Data

Pengukuran Variabel

Dalam penelitian ini digunakan skala likert untuk mengukur variabel. Menurut Hartono (2013:83), skala likert digunakan karena dalam penelitian ini mengukur respons subjek dimana variabel diukur menggunakan tingkatan instrument pertanyaan atau pernyataan dalam lima poin skala dengan interval yang sama dari "sangat positif" sampai dengan "sangat negatif" yang dijelaskan dalam kriteria sebagai berikut :

- 4 Skor 1 = Sangat Tidak Setuju
- 5 Skor 2 = Tidak Setuju
- 6 Skor 3 = Cukup Setuju
- 7 Skor 4 = Setuju
- 8 Skor 5 = Sangat Setuju

Partial Least Square

Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah model kausalitas atau hubungan pengaruh antar variabel penelitian. Metode analisis data dengan menggunakan *software* SmartPLS versi 3.0 PLS (*Partial Least Square*) yang merupakan analisis persamaan struktural atau *Structural Equation Model* (SEM) berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus model struktural. Model PLS digunakan karena memiliki beberapa pertimbangan, antara lain PLS digunakan untuk menjelaskan ada tidaknya hubungan antar variabel laten (Ghozali dan Latan, 2012).

Pengukuran Outer Model

Pengukuran *Outer Model* mendefinisikan hubungan antara indikator dan variabelnya. Pengukuran *Outer Model* ini terdiri dari uji validitas dan uji reliabilitas.

Uji validitas menunjukkan ketepatan alat ukur suatu pengujian dalam mengukur apa yang seharusnya diukur (Hartono, 2013:146). Jika nilai dari uji validitas tidak valid, maka ia tidak dapat digunakan dalam penelitian. Uji validitas terdiri atas tiga kriteria evaluasi, yaitu: (1) Uji validitas konvergen merupakan nilai *loading factor* yang menggambarkan korelasi antara item pengukuran dengan konstruk penelitian. Nilai yang diharapkan adalah $>0,5$. (2) Uji validitas diskriminan merupakan nilai *cross loading factor*. Nilai *cross loading factor* pada item pengukuran suatu variabel harus lebih besar dibandingkan dengan nilai *cross loading factor* pada item pengukuran yang sama dengan variabel lainnya. (3) Uji validitas konstruk dilihat dari *Outer* dengan nilai AVE $>0,5$. Metode untuk menilai *validity* adalah membandingkan nilai *square root of Average Variance Extracted* (AVE) setiap konstruk dengan korelasi antara konstruk lainnya dalam model. *Square root of Average Variance Extracted* merupakan akar dari nilai AVE, dimana setiap konstruk dapat dikatakan valid jika

memiliki nilai *Square root of Average Variance Extracted* lebih dari 0,5. Menurut Ghazali dan Latan (2012) menjelaskan bahwa hal ini dapat dikatakan konstruk tersebut memiliki *discriminant validity* yang baik.

Uji Reliabilitas menunjukkan konsistensi dan stabilitas dari suatu instrument sehingga menghasilkan tingkat keandalan yang tinggi (Hartono, 2013;146). Uji reliabilitas dalam penelitian ini dinilai dari nilai *Chronbach's Alpha*. Apabila nilai *Chronbach's Alpha* lebih besar dari 0,70 maka instrument tersebut dapat dikatakan andal (reliable) (Ghozali dan Latan, 2012).

Pengukuran *Inner Model*

Pengukuran *inner model* dilakukan dalam menguji hubungan pengaruh antar variabel, serta untuk mengukur tingkat pengaruh hubungan keseluruhan variabel dalam sistem yang dibangun dengan melihat besarnya nilai R2 untuk konstruk laten dependen yang telah memenuhi syarat robust dan akurat. Evaluasi *inner model* dapat dilihat dari beberapa kriteria, yaitu: (1) Koefisien determinasi (R2), (2) Predictive relevance (Q2), (3) *Goodness of fit index* (GoF). Pengukuran model struktural penelitian dilakukan dengan menggunakan uji t statistik yang didapat lewat prosedur *bootstrapping* (Ghozali dan Latan, 2012).

Uji Hipotesis

Berdasarkan tujuan penelitian ini, maka uji hipotesis dirancang dengan uji hipotesis t. Tingkat kepercayaan yang digunakan adalah: (1) Pengujian hipotesis secara langsung dapat diketahui dari nilai t statistik antara hubungan variabel independen (NS, KSP, KK) terhadap variabel dependen (KWP). Jika hasil sig uji t dari variabel independen terhadap variabel dependen $\leq 0,05$ maka terdapat pengaruh secara langsung, (2) Pengujian hipotesis secara tidak langsung dapat diketahui dari nilai t statistik antara hubungan variabel independen (NS, KSP, KK) terhadap variabel dependen (KWP) melalui variabel intervening (N) pada program *smart PLS 3 Professional*. Jika hasil sig uji t dari variabel independen (NS, KSP, KK) terhadap variabel dependen (KWP) melalui variabel *intervening* (N) $\leq 0,05$ maka terdapat pengaruh secara tidak langsung.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Kategori Penelitian

Hasil dari pengumpulan data yang dikumpulkan dan ditabulasikan sebagai deskripsi jawaban responden. Deskripsi jawaban responden akan dijelaskan berdasarkan frekuensi dan mean masing - masing indikator variabel dan kategori mean. Berikut adalah tabel deskripsi penilaian dari masing - masing variabel:

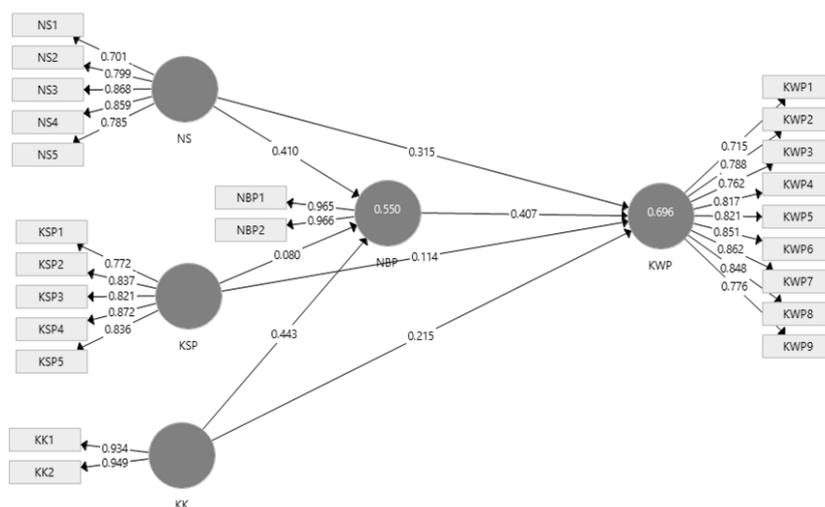
Tabel 1
Deskripsi Variabel Penilaian

Variabel	Mean Skor	Kategori mean skor
Kepatuhan Wajib Pajak	4,30	Sangat Setuju
Norma Subjektif	4,02	Setuju
Keadilan Sistem Perpajakan	3,99	Setuju
Kondisi Keuangan	4,15	Setuju
Niat Berperilaku Patuh	4,42	Sangat Setuju

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

**Partial Least Square
Pengukuran Outer Model**

Hasil pengujian *outer loading factor* yang diuji dengan *software Smart PLS* versi 3.0 ditunjukkan dengan gambar 1 sebagai berikut:



Gambar 1
Hasil Outer Loading Factor
Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Uji Validitas

Uji validitas konvergen merupakan evaluasi pertama pada *outer model* adalah *convergent validity*. Hasil pengujian *convergent validity* dapat dilihat melalui gambar 1 di atas yang menunjukkan bahwa seluruh indikator dari dalam variabel norma subjektif yang terdiri dari 5 indikator, keadilan sistem perpajakan yang terdiri dari 5 indikator, kondisi keuangan yang terdiri dari 2 indikator, kepatuhan wajib pajak yang terdiri dari 9 indikator, niat berperilaku patuh yang terdiri dari 2 indikator dinyatakan valid atau dapat merefleksikan variabel karena memiliki nilai *outer loading factor* >0,5.

Uji validitas konstruk dianalisa dengan membandingkan *square root average variance extracted (AVE)* setiap konstruk dengan korelasi antar konstruk lainnya dalam model. Berikut adalah hasil nilai AVE masing-masing indikator pada variabel penelitian:

Tabel 2
Hasil Pengukuran Validitas Konstruk

Variabel	AVE	Evaluasi
KWP	0.887	Valid
NS	0.686	Valid
KSP	0.649	Valid
KK	0.932	Valid
NBP	0.648	Valid

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Dari tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai AVE masing-masing indikator pada variabel kepatuhan wajib pajak sebesar 0,887, norma subjektif sebesar 0,686, keadilan sistem perpajakan sebesar 0,649, kondisi keuangan sebesar 0,932, dan niat berperilaku patuh sebesar 0,648 semuanya bernilai >0,50. Dengan demikian disimpulkan indikator-indikator yang digunakan dalam penelitian ini telah memenuhi *construct validity*.

Uji validitas diskriminan dikatakan memenuhi *discriminant validity* jika nilai *cross loading* indikator pada variabelnya adalah terbesar dibandingkan pada variabel lainnya. Berdasarkan gambar 1 hasil *outer loading factor* menunjukkan bahwa nilai *discriminant validity* pada masing-masing indikator dalam variabel norma subjektif, keadilan sistem perpajakan, kondisi keuangan, keaptuhan wajib pajak, dan niat berperilaku patuh memiliki nilai *discriminant validity* yang baik dalam variabelnya masing-masing.

Uji Reliabilitas

Composite reliability digunakan untuk mengukur *internal consistency* dan dapat dikatakan baik apabila memiliki nilai di atas 0,7. Berikut adalah nilai *composite reliability* masing-masing indikator pada variabel penelitian:

Tabel 3
Hasil Pengukuran Composite Reliability

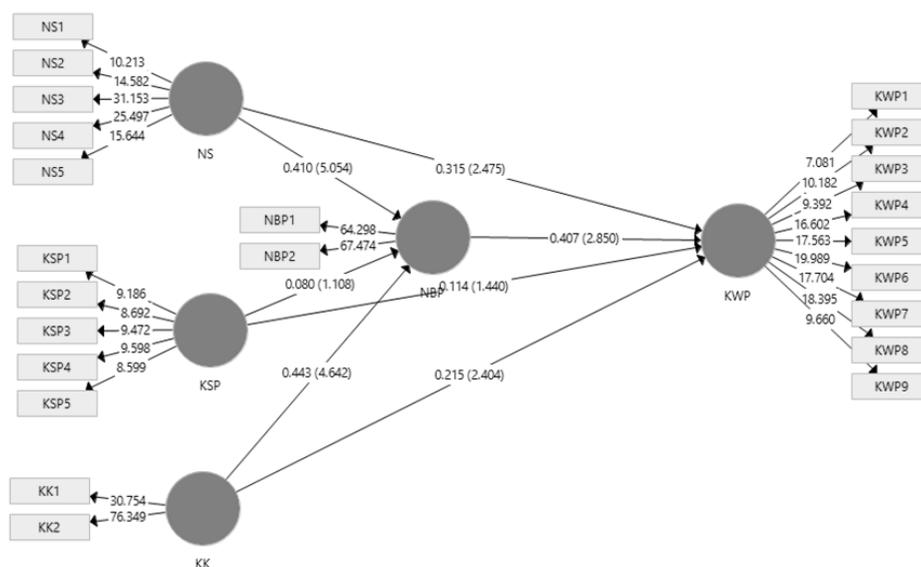
Variabel	Composite Reliability	Cronbachs Alpha	Batas	Evaluasi
KWP	0.932	0.943	> 0,7	Reliabel
NS	0.864	0.901		Reliabel
KSP	0.889	0.916		Reliabel
KK	0.873	0.940		Reliabel
NBP	0.927	0.965		Reliabel

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan Tabel 3 diatas, dapat diketahui bahwa seluruh variabel memiliki nilai *Composite Reliability* dan *Cronbachs Alpha* lebih besar dari 0,70. Hal ini menunjukkan bahwa seluruh variabel dalam penelitian adalah reliabel dan dapat diandalkan untuk digunakan dalam uji analisis lebih lanjut.

Pengukuran Inner Model

Berdasarkan hasil pengolahan data statistik dengan menggunakan *software SmartPLS* versi 3.0 dalam menghitung nilai *inner loading factor*, maka didapatkan hasil seperti tampak pada Gambar 2 di bawah ini:



Gambar 2
Hasil Inner Model
Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Pengaruh dari keseluruhan variabel dapat dinilai dari nilai *R-Square* variabel. Variabel yang akan dinilai dalam hal ini adalah niat berperilaku patuh sebagai variabel *intervening* dan kepatuhan perpajakan sebagai variabel dependen. Nilai *R-Square* dapat dilihat pada Tabel 4 sebagai berikut :

Tabel 4
Nilai *R-Square*

R Square Adjusted	
KWP	0.682
NBP	0.535

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan Tabel 4 diatas, diketahui bahwa kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh variabel norma subjektif, keadilan sistem perpajakan, kondisi keuangan, dan niat berperilaku patuh sebesar 68%. Sedangkan sebesar 31% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak termasuk dalam penelitian ini. Dan untuk variabel niat berperilaku patuh dipengaruhi oleh variabel norma subjektif, keadilan sistem perpajakan dan kondisi keuangan sebesar 55%, sedangkan sisanya yaitu sebesar 45% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak termasuk dalam penelitian ini.

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis secara langsung dapat diketahui dari nilai *t* statistik antara hubungan variabel independen (NS, KSP, KK) terhadap variabel dependen (KWP). Jika hasil sig uji *t* dari variabel independen terhadap variabel dependen $\leq 0,05$ maka terdapat pengaruh secara langsung. Berdasarkan hasil pengujian *Inner model* dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 5
Hasil Pengukuran *Inner Model*
Secara Langsung

	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	T Statistics (O/STDEV)	P Values	Sig	Hasil
NS -> KWP	0.315	0.354	0.127	2.475	0.014	0,05	Sig
KSP -> KWP	0.114	0.132	0.079	1.440	0.151	0,05	Tdk Sig
KK -> KWP	0.215	0.209	0.090	2.404	0.017	0,05	Sig
NBP -> KWP	0.407	0.361	0.143	2.850	0.005	0,05	Sig

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan tabel 5 diatas menunjukkan hasil dari pengukuran *inner model* secara langsung diperoleh bahwa variabel norma subjektif terhadap kepatuhan wajib pajak memiliki nilai *t* statistik 2,475 dan nilai *P values* sebesar 0,014, variabel keadilan sistem perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak memiliki nilai *t* statistik 0,114 dan nilai *P values* sebesar 0,151, variabel kondisi keuangan terhadap kepatuhan wajib pajak memiliki nilai *t* statistik 2,404 dan nilai *P values* sebesar 0,017. Nilai *original sample* untuk norma subjektif sebesar 0,315, nilai *original sample* untuk keadilan sistem perpajakan sebesar 0,114, dan nilai *original sample* untuk kondisi keuangan sebesar 0,215

Tabel 6
Hasil Pengukuran *Inner Model*
Secara Tidak Langsung

	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	T Statistics (O/STDEV)	P Values	Sig	Hasil
NS -> NBP -> KWP	0.167	0.143	0.051	3.260	0.001	0,05	Sig
KSP -> NBP -> KWP	0.032	0.027	0.024	1.349	0.178	0,05	Tdk Sig
KK -> NBP -> KWP	0.180	0.163	0.087	2.066	0.039	0,05	Sig

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan tabel 6 diatas menunjukkan hasil dari pengukuran *inner model* secara tidak langsung diperoleh bahwa variabel norma subjektif terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh memiliki nilai t statistik 3,260 dan nilai P *values* sebesar 0,001, variabel keadilan sistem perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh memiliki nilai t statistik 1,349 dan nilai P *values* sebesar 0,178, variabel kondisi keuangan terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh memiliki nilai t statistik 2,066 dan nilai P *values* sebesar 0,039.

Pembahasan

Pengaruh Norma Subjektif terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa norma subjektif berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal ini dapat dilihat pada tabel 5 yang menunjukkan bahwa perhitungan t statistik sebesar 2,475 dengan tingkat signifikansi 0,014 atau lebih kecil dari 0,05 serta koefisien sebesar 0,315 maka dapat disimpulkan bahwa H_1 diterima, artinya norma subjektif berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa motivasi dan referensi dari lingkungan sekitar wajib pajak sangat mempengaruhi perilaku wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Penelitian ini sesuai dengan *theory of planned behavior* (TPB) yaitu *normative belief* dimana keyakinan individu terhadap harapan normatif orang lain yang menjadi rujukannya, seperti keluarga, teman, fiskus dan konsultan pajak dan motivasi untuk mencapai harapan tersebut. harapan normatif ini membentuk variabel norma subjektif atas suatu perilaku. Hasil ini mendukung dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Laksono dan Ardiyanto (2011) yang menyatakan bahwa norma subjektif berpengaruh terhadap kepatuhan pajak.

Pengaruh Keadilan Sistem Perpajakan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa keadilan sistem perpajakan tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal ini dapat dilihat pada tabel 5 yang menunjukkan bahwa perhitungan t sebesar 1,440 dengan tingkat signifikansi 0,151 atau lebih besar dari 0,05 serta koefisien sebesar 0,114 maka dapat disimpulkan bahwa H_2 ditolak, artinya keadilan sistem perpajakan tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Dapat disimpulkan bahwa wajib pajak belum merasa adil dengan tarif pajak yang dibebankan terlalu tinggi kepada wajib pajak dan masyarakat sebagai pengguna jasa layanan perhotelan. Oleh karena itu wajib pajak maupun masyarakat belum merasa adanya keadilan dari sistem perpajakan yang diterapkan oleh pemerintah daerah. Sehingga rasa ketidakpuasan wajib pajak dan masyarakat atas ketidakadilan penerapan sistem perpajakan akan mempengaruhi perilaku wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Rahadi dan Pusposari (2013) disimpulkan bahwa keadilan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Namun hasil penelitian ini didukung penelitian

terdahulu oleh Andarini (2010) yang menyatakan bahwa dimensi-dimensi keadilan sistem perpajakan tidak berpengaruh signifikan terhadap perilaku kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh Kondisi Keuangan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa kondisi keuangan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal ini dapat dilihat pada tabel 5 yang menunjukkan bahwa perhitungan t sebesar 2.404 dengan tingkat signifikansi 0.017 atau lebih kecil dari 0,05 serta koefisien sebesar 0.215 maka dapat disimpulkan bahwa H_3 diterima, artinya kondisi keuangan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Kondisi keuangan adalah kemampuan keuangan perusahaan yang tercermin dari tingkat profitabilitas (*profitability*) dan arus kas (*cash flow*). Profitabilitas perusahaan telah terbukti merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kepatuhan perusahaan dalam mematuhi peraturan perpajakan, dalam hasil penelitian adalah wajib pajak yang merasa kondisi keuangannya baik yaitu tingkat profitabilitas tinggi dan arus uang yang jumlah penerimaannya lebih besar daripada pengeluaran, maka wajib pajak dapat terdorong melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan patuh. Hasil ini berhubungan dengan teori kepatuhan perspektif normatif melalui legitimasi (Tyler, 1990) dimana wajib pajak telah mematuhi peraturan perpajakan karena otoritas penyusun hukum memiliki hak mendikte perilaku wajib pajak agar melaporkan pajak berdasarkan tarif yang sesuai dengan kondisi keuangan yang sesungguhnya. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian Laksono dan Ardiyanto, (2011) menyimpulkan bahwa kondisi keuangan mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Dan dalam penelitian Mustikasari, (2007) yang menyimpulkan bahwa apabila *tax professional* menganggap bahwa kondisi keuangannya baik, maka akan semakin patuh terhadap perpajakan.

Pengaruh Norma Subjektif terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh

Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa norma subjektif berpengaruh signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh. Hal ini dapat dilihat pada tabel 6 yang menunjukkan bahwa perhitungan t sebesar 3.260 dengan tingkat signifikansi 0.001 atau lebih kecil dari 0,05 serta koefisien sebesar 0.167 maka dapat disimpulkan bahwa H_4 diterima, namun niat berperilaku patuh belum mampu memediasi pengaruh positif norma subjektif terhadap kepatuhan wajib pajak karena hasil menunjukkan bahwa pengaruh secara langsung sebesar 0,014 lebih besar dari pengaruh secara tidak langsung. Hasil ini tidak sesuai dengan hipotesis yang diajukan yaitu Pengaruh Norma Subjektif Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh. Norma subjektif merupakan fungsi dari harapan yang dipersepsikan individu dimana satu atau lebih orang di sekitarnya (misalnya saudara, teman sejawat) untuk menyetujui atau tidak menyetujui suatu perilaku tertentu dan memotivasi individu tersebut untuk mematuhi mereka (Mustikasari, 2007). Seseorang dapat terpengaruh atau tidak terpengaruh, sangat tergantung dari kekuatan kepribadian orang yang bersangkutan dalam menghadapi orang lain. Oleh karena itu pengaruh dari orang-orang sekitar sangat mempengaruhi niat seseorang, niat tersebut dapat berupa niat baik atau tidak yang nantinya akan berpengaruh terhadap perilaku wajib pajak untuk patuh atau tidak patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian mustikasari (2007) yang menyimpulkan bahwa orang-orang sekitar yang berperan kuat dapat mempengaruhi niat *tax professional* untuk berperilaku patuh. Penelitian tersebut juga menggunakan *Theory of Planned Behaviour* (Ajzen, 1991) dan membuktikan adanya pengaruh norma subjektif dengan niat berperilaku patuh namun niat tersebut belum dapat memediasi antara norma subjektif terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh Keadilan Sistem Perpajakan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh

Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa keadilan sistem perpajakan tidak berpengaruh signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh. Hal ini dapat dilihat pada tabel 6 yang menunjukkan bahwa perhitungan t sebesar 1.349 dengan tingkat signifikansi 0.178 atau lebih besar dari 0,05 serta koefisien sebesar 0,032 maka dapat disimpulkan bahwa H_5 ditolak, artinya niat belum mampu memediasi pengaruh keadilan sistem perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh. Hasil ini tidak sesuai dengan hipotesis yang diajukan yaitu Keadilan Sistem Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh baik secara langsung maupun secara tidak langsung. Dapat disimpulkan bahwa wajib pajak belum merasa adil dengan tarif pajak yang dibebankan terlalu tinggi kepada wajib pajak dan masyarakat sebagai pengguna jasa layanan perhotelan. Oleh karena itu wajib pajak maupun masyarakat belum merasa adanya keadilan dari sistem perpajakan yang diterapkan oleh pemerintah daerah. Sehingga rasa ketidakpuasan wajib pajak dan masyarakat atas ketidakadilan penerapan sistem perpajakan akan mempengaruhi niat wajib pajak yang kemudian berdampak terhadap perilaku wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian terdahulu oleh Ratnasari (2017) yang menjelaskan bahwa keadilan sistem perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan perpajakan wajib pajak badan melalui niat berperilaku patuh sebagai variabel *intervening*.

Pengaruh Kondisi Keuangan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Niat Berperilaku Patuh

Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa kondisi keuangan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal ini dapat dilihat pada tabel 6 yang menunjukkan bahwa perhitungan t sebesar 2.066 dengan tingkat signifikansi 0.039 atau lebih kecil dari 0,05 serta koefisien sebesar 0.180 maka dapat disimpulkan bahwa H_6 diterima, artinya kondisi keuangan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh. Niat berperilaku patuh dapat memediasi pengaruh positif kondisi keuangan terhadap kepatuhan wajib pajak karena hasil menunjukkan bahwa pengaruh secara langsung sebesar 0,017 lebih kecil dari pengaruh secara tidak langsung. Hasil ini tidak sesuai dengan hipotesis yang diajukan yaitu kondisi keuangan terhadap kepatuhan wajib pajak melalui niat berperilaku patuh. Makna dari hasil penelitian adalah wajib pajak yang merasa kondisinya baik yaitu tingkat profitabilitas tinggi dan arus uang yang jumlah penerimaannya lebih besar daripada pengeluaran, maka wajib pajak dapat terdorong berniat untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan patuh. Hal ini sehubungan dengan kemampuan ekonomi wajib pajak yang mampu membayar besarnya pajak yang harus dibayar. Selain itu, wajib pajak juga mempertimbangkan mengenai denda dan resiko apabila tidak membayar pajak dengan jujur. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian terdahulu oleh Ratnasari (2017) yang menjelaskan bahwa kondisi keuangan berpengaruh terhadap kepatuhan perpajakan wajib pajak badan melalui niat berperilaku patuh sebagai variabel *intervening* dan juga menggunakan niat berperilaku patuh sebagai variabel *intervening* sesuai dengan *Theory of Planned Behaviour* dari Ajzen (1991) dimana keyakinan seseorang atas kondisinya baik sehingga kondisi tersebut dapat mendorong wajib pajak untuk berniat berperilaku patuh.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut: (1) Norma subjektif memiliki pengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak, dan memiliki pengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak dengan menggunakan variabel *intervening* niat berperilaku patuh. Hal ini menunjukkan tidak adanya perbedaan hasil pengaruh apabila menggunakan variabel *intervening* dan tidak. Indonesia yang dapat digolongkan kedalam budaya kolektif, peranan orang-orang sekitar dapat mempengaruhi perilaku seseorang namun perlu didorong dengan adanya niat dari seseorang tersebut yang akan menjadikan wajib pajak patuh atau tidak patuh dalam menjalankan kewajiban perpajakannya, (2) Keadilan sistem perpajakan tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak baik secara langsung maupun tidak langsung melalui niat. Hal ini menunjukkan bahwa keadilan sistem perpajakan belum dapat mendorong wajib pajak untuk memiliki niat patuh terhadap kewajiban perpajakan dan niat tersebut belum dapat mempengaruhi perilaku wajib pajak untuk patuh terhadap perpajakan, (3) Kondisi keuangan memiliki pengaruh signifikan secara langsung terhadap kepatuhan perpajakan. Hal ini menunjukkan bahwa kondisi keuangan dapat mendorong wajib pajak untuk berperilaku patuh terhadap perpajakan. Selain itu, terdapat pengaruh positif dan signifikan secara tidak langsung yaitu dengan adanya pengujian niat berperilaku patuh sebagai variabel *intervening*. Hal ini menunjukkan bahwa kondisi keuangan dapat mendorong wajib pajak untuk memiliki niat patuh terhadap perpajakan dan niat tersebut dapat mempengaruhi perilaku wajib pajak untuk patuh terhadap perpajakan, (4) Niat berperilaku patuh memiliki pengaruh positif terhadap kepatuhan perpajakan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi niat untuk berperilaku patuh, maka akan semakin tinggi pula kepatuhan perpajakan wajib pajak.

Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang mungkin dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian, diantaranya: (1) Dalam penelitian belum mempertimbangkan apakah responden dengan latar belakang pendidikan terakhir SMA memiliki pengalaman dan pengetahuan dalam menghitung dan menyusun laporan perpajakan perusahaan tempat dimana mereka bekerja, (2) Penelitian ini belum mempertimbangkan masa kerja (pengalaman) seluruh responden dalam menghitung dan menyusun laporan perpajakan, (3) Penelitian ini belum mencari informasi mengenai faktor-faktor apa yang dibutuhkan oleh Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah Kota Surabaya untuk diteliti tentang pengaruhnya terhadap kepatuhan wajib pajak hotel, (4) Penelitian ini hanya membahas tiga variabel independen yang digunakan untuk mengukur tingkat kepatuhan wajib pajak hotel di kota Surabaya, masih banyak variabel lain yang bisa digunakan untuk mengukur tingkat kepatuhan wajib pajak.

Saran

Berdasarkan keterbatasan-keterbatasan dalam penelitian ini, maka saran yang dapat diberikan untuk peneliti selanjutnya adalah sebagai berikut: (1) Pada penelitian selanjutnya agar mempertimbangkan jenjang pendidikan terakhir, pengetahuan, dan pengalaman responden dalam menghitung dan menyusun laporan perpajakan, (2) Pada penelitian selanjutnya agar mempertimbangkan masa kerja (pengalaman) responden dalam menghitung dan menyusun laporan perpajakan, (3) Pada penelitian selanjutnya agar mempertimbangkan faktor-faktor apa yang dibutuhkan oleh Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah Kota Surabaya untuk diteliti tentang pengaruhnya terhadap kepatuhan wajib pajak hotel.

DAFTAR PUSTAKA

- Ajzen, I. 1991. The theory of planned behavior. *Organizational behavior dan human decision processes*, 50(2), 179-211.
- Andarini, P. K. 2010. Dampak Dimensi Keadilan Pajak Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Badan. Skripsi, Fakultas Ekonomi, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Anshori, M., dan S. Iswati. 2009. *Metodologi penelitian kuantitatif*. Surabaya: Pusat Penerbitan dan Percetakan UNAIR.
- Azmi, A. A. C. dan K. A. Perumal 2008. Tax fairness dimensions in an Asian context: The Malaysian perspective. *International Review of Business Research Papers* 4(5), 11-19.
- Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah Kota Surabaya. <http://www.bpkpd.surabaya.go.id/beranda>. 31 Desember 2017.
- Bobek, D. D. dan R. C. Hatfield. 2003. An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavioral Research in Accounting* 15(1), 13-38.
- Darmayanti, T. W., 2004. Pelaksanaan Self Assesment System Menurut Wajib Pajak (Studi Kasus Pada Wajib Pajak Badan Salatiga). *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*. Volume X No. 1, 109-128.
- Ghozali, I dan H. Latan. 2012. *Partial Least Squares Konsep, Teknik dan Aplikasi menggunakan Program SmartPLS 2.0*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Gilligan, G. dan G. Richardson. 2005. Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia dan Hong Kong-a preliminary study. *Journal of financial crime* 12(4), 331-343.
- Gunadi. 2005. Fungsi Pemeriksaan Terhadap Peningkatan Kepatuhan pajak (Tax Compliance). *Jurnal Perpajakan Indonesia* 4(5): 4-9
- Hardiningsih, P. dan N. Yulianawati. 2011. Faktor-faktor yang mempengaruhi kemauan membayar pajak. *Dinamika Keuangan dan Perbankan* 3(2).
- Hanno, D.M. and G.R. Violette. 1996. An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 8 (supplement).
- Hartono, J. 2013. *Metodologi Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta.
- Hidayat, W. dan A. A. Nugroho. 2011. Studi empiris Theory of Planned Behavior dan pengaruh kewajiban moral pada perilaku ketidakpatuhan pajak wajib pajak orang pribadi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* 12(2), pp. 82-93.
- Hofstede, G., G. J. Hofstede, dan M. Minkov. 1991. *Cultures and organizations: Software of the mind 2*: Citeseer.
- Laksono, J. P., dan M. D. Ardiyanto. 2011. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak Badan pada Perusahaan Industri Manufaktur di Semarang*. Universitas Diponegoro.
- Mustikasari, E. 2007. "Kajian Empiris Tentang Kepatuhan Wajib Pajak Badan di Perusahaan Industri Pengolahan di Surabaya". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis* 5(21): 99-120.
- , 2008, Faktor Perilaku dan Lingkungan Organisasi yang Mempengaruhi Ketidakpatuhan Tax Professional Dalam Melaksanakan Kewajiban Perpajakan pada Perusahaan Industri Pengolahan di Surabaya. *Disertasi*. Program Pascasarjana Universitas Airlangga Surabaya.
- Nurmuntu, S. 2003. *Pengantar Perpajakan Granit*, Jakarta.
- Peraturan Daerah Kota Surabaya Nomor 4 Tahun 2011. *Pajak Daerah*. 27 April 2011. Lembaran Daerah Kota Surabaya Tahun 2011 Nomor 4. Surabaya.
- Rahadi, D. A. dan D. Pusposari. Pengaruh Keadilan dan Pengetahuan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis*, Universitas Brawijaya 3(2): 1-13
- Ratnasari, A. S. 2017. Pengaruh Keadilan Sistem Perpajakan, Kondisi Keuangan, dan Keyakinan Subjektif Terhadap Kepatuhan Perpajakan Oleh Wajib Pajak Badan Dengan

- Niat Berperilaku Patuh Sebagai Variabel Intervening. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Airlangga. Surabaya.
- Refiana, L. 2002. "Analisis behavioral intention: Kasus pelaksanaan hak cipta software komputer". *Jurnal Manajemen Indonesia*, Vol. 1, hal. 19-27.
- Singarimbun, M. dan S. Effendi. 2006. *Metode Penelitian Survei*. Jakarta: LP3ES.
- Syakura, M. A. dan Z. Baridwan. 2014. Determinan Perencanaan Pajak dan Perilaku Kepatuhan Wajib Pajak Badan. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*. 5(2): 170-344.
- Tyler, T. R. 1990. *Why people obey the law: Procedural justice, legitimacy, and compliance*. NewHaven, CT: Yale University Press.
- Tyler, T. R. 1997. The psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities. *Personality and Social Psychology Review*, 1, 323-345.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008. *Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*. 23 September 2008. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133. Jakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009. *Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. 31 Desember 2008. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 211. Jakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009. *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*. 15 September 2009. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130. Jakarta.
- Verboon, P. dan S. Goslinga (2009). The role of fairness in tax compliance. *Netherlands Journal of Psychology* 65(4), 136-145.