



Department of Digital Business

Journal of Artificial Intelligence and Digital Business (RIGGS)

Homepage: <https://journal.ilmudata.co.id/index.php/RIGGS>

Vol. 5 No. 1 (2026) pp: 14764-14779

P-ISSN: 2963-9298, e-ISSN: 2963-914X

Keabsahan Alat Bukti Petunjuk dalam Sistem Pembuktian Tindak Pidana Perpajakan (Studi Analisis Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012)

Bintang Putra Choy Kent Solu, Simplexius Asa, Daud Yaferson Dollu
Fakultas Hukum, Universitas Nusa Cendana
bintangsolu12@gmail.com

Abstrak

Sistem pembuktian dalam hukum acara pidana Indonesia menganut sistem pembuktian menurut undang-undang secara negatif, yaitu hakim hanya dapat menjatuhkan pidana apabila terdapat sekurang-kurangnya dua alat bukti sah disertai keyakinan hakim. Salah satu alat bukti yang diakui adalah alat bukti petunjuk, yang bersifat tidak langsung karena dibentuk dari persesuaian fakta yang berasal dari alat bukti lain. Dalam praktik peradilan modern, khususnya pada tindak pidana perpajakan sebagai kejahatan kerah putih yang kompleks dan berbasis dokumen, alat bukti petunjuk menjadi penting karena pembuktian jarang didasarkan pada bukti langsung atau pengakuan terdakwa. Permasalahan mengenai batas keabsahan alat bukti petunjuk tampak dalam perkara perpajakan yang diputus oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 2239 K/Pid.Sus/2012 yang melibatkan manajer pajak pada Asian Agri Group. Putusan tersebut menunjukkan bahwa rekayasa dokumen, transaksi, serta kebijakan perusahaan dapat dijadikan rangkaian petunjuk untuk membuktikan unsur kesengajaan pidana. Penelitian ini bertujuan menganalisis kedudukan dan keabsahan alat bukti petunjuk dalam pembuktian tindak pidana perpajakan serta mengkaji batas yuridis penggunaannya agar tetap sejalan dengan asas kepastian hukum dan keadilan. Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus, menggunakan data sekunder berupa peraturan perundang-undangan, literatur hukum, serta putusan pengadilan. Data dikumpulkan melalui studi kepustakaan dan dianalisis secara kualitatif normatif dengan menafsirkan norma hukum, membandingkan teori dengan praktik peradilan, serta menarik kesimpulan secara deduktif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa alat bukti petunjuk memiliki kedudukan yang sah dan strategis dalam sistem pembuktian pidana, terutama untuk membuktikan unsur kesengajaan dalam tindak pidana perpajakan.

Kata kunci: Alat Bukti Petunjuk, Pembuktian Pidana, Tindak Pidana Perpajakan, Kesengajaan (Mens Rea),

1. Latar Belakang

Sistem pembuktian dalam hukum acara pidana Indonesia menganut sistem pembuktian menurut undang-undang secara negatif (negatief wettelijk bewijstheorie), yaitu hakim hanya dapat menjatuhkan pidana apabila sekurang-kurangnya terdapat dua alat bukti yang sah dan disertai keyakinan hakim. Ketentuan ini tercantum dalam Pasal 183 KUHAP yang menegaskan bahwa pembuktian merupakan inti dari proses peradilan pidana, karena melalui pembuktianlah kebenaran materiil dicari dan dipastikan. Dalam sistem pembuktian tersebut, KUHAP mengenal lima (5) alat bukti sah sebagaimana diatur dalam Pasal 184 ayat (1), yaitu keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk, dan keterangan terdakwa. Di antara alat bukti tersebut, alat bukti petunjuk memiliki karakter yang khas karena tidak berdiri sendiri, melainkan diperoleh dari alat bukti lain yang saling berkaitan dan membentuk suatu rangkaian peristiwa yang logis. Petunjuk berfungsi sebagai sarana penalaran hakim untuk menghubungkan fakta satu dengan fakta lain guna memperoleh keyakinan mengenai terjadinya suatu tindak pidana.

Dalam praktik peradilan pidana modern, khususnya pada kejahatan ekonomi seperti tindak pidana perpajakan, penggunaan alat bukti petunjuk menjadi semakin penting. Tindak pidana perpajakan termasuk kategori white collar crime yang biasanya dilakukan secara sistematis, administratif, dan tersembunyi, sehingga pembuktiannya jarang bertumpu pada satu alat bukti langsung. Oleh karena itu, hakim dan penegak hukum lainnya seringkali membangun konstruksi pembuktian melalui hubungan antara dokumen keuangan, transaksi elektronik, laporan pemeriksaan pajak, serta perilaku wajib pajak yang mengarah pada dugaan penghindaran atau penggelapan

Keabsahan Alat Bukti Petunjuk dalam Sistem Pembuktian Tindak Pidana Perpajakan (Studi Analisis Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012)

pajak. Dalam konteks kejahatan ekonomi, pembuktian memang cenderung lebih kompleks karena pelaku berusaha menjauhkan bukti langsung dan menyamarkan perbuatannya melalui sistem administrasi atau rekayasa dokumen. Di sisi lain, hukum pidana perpajakan di Indonesia merupakan hukum pidana khusus yang diatur di luar KUHP, khususnya dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Keberadaan hukum pidana khusus ini membawa konsekuensi terhadap sistem pembuktian, karena selain tunduk pada KUHAP, pembuktian juga dipengaruhi oleh karakteristik hukum administrasi pajak yang menitikberatkan pada dokumen, data transaksi, serta hasil pemeriksaan fiskal. Perkembangan teknologi informasi juga memperluas jenis bukti yang dapat digunakan, seperti data elektronik dan dokumen digital, yang dalam praktiknya sering dijadikan dasar untuk membangun alat bukti petunjuk dalam perkara ekonomi dan keuangan negara.

Permasalahan kemudian muncul ketika alat bukti petunjuk digunakan sebagai dasar pembuktian utama dalam perkara pidana perpajakan. Secara teoritis, petunjuk bukanlah alat bukti yang berdiri sendiri, melainkan hasil penalaran hakim dari alat bukti lain. Namun dalam praktik, terdapat kecenderungan bahwa konstruksi perkara pidana perpajakan sering disusun dari analisis laporan pajak, dokumen keuangan, serta pola transaksi yang kemudian ditarik sebagai petunjuk adanya tindak pidana. Hal ini menimbulkan pertanyaan mengenai batas keabsahan alat bukti petunjuk, khususnya apakah alat bukti petunjuk tersebut benar-benar memenuhi standar pembuktian menurut KUHAP atau justru hanya merupakan asumsi administratif yang belum tentu mencerminkan kesalahan pidana.

Selain itu, perkembangan hukum pembuktian modern menunjukkan bahwa alat bukti tidak lagi dipahami secara sempit, melainkan mengalami perluasan seiring kompleksitas kejahatan ekonomi. Dalam berbagai kejahatan berbasis administrasi dan teknologi, pembuktian sering bergantung pada analisis dokumen, data elektronik, serta hubungan logis antar fakta. Kondisi ini memperkuat posisi alat bukti petunjuk sebagai instrumen penting dalam pembuktian, tetapi sekaligus menimbulkan kebutuhan untuk menegaskan standar keabsahannya agar tidak menimbulkan kesewenang-wenangan dalam penegakan hukum.

Hal ini terlihat dalam kasus perpajakan yang diputus oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia melalui Putusan Nomor 2239 K/Pid.Sus/2012. Dalam perkara Terdakwa Suwir Laut (Manager Pajak Asian Agri Group) merupakan "landmark decision" dalam sejarah hukum perpajakan Indonesia. Kasus ini merugikan negara mencapai Rp. 1.259.977.695.652. Modus operandi yang dilakukan oleh Asian Agri Group dalam manipulasi pajak sangat sistematis dan melibatkan rekayasa akuntansi yang kompleks dan terencana meliputi, terdapat beberapa metode utama yang digunakan untuk mengecilkan laba kena pajak;

A. Modus Biaya Fiktif

Terdakwa (Suwir Laut) bersama tim pajak Asian Agri Group menciptakan biaya-biaya yang sebenarnya tidak pernah ada atau tidak didasarkan pada jasa yang nyata, dengan tujuan mengurangi penghasilan bruto perusahaan dengan cara; Pembuatan Invoice Fiktif dan Ketidadaan Jasa yang Rill. Dampaknya biaya ini dicatat sebagai pengurangan penghasilan, sehingga laba bersih perusahaan mengecil dan pajak yang harus dibayar ke negara menjadi jauh lebih rendah.

B. Modus Transfer Pricing (*Under Invoicing*)

Terdakwa (Suwir Laut) bersama tim Asian Agri Group melakukan penjualan produk utama AAG kepada perusahaan afiliasi luar negeri dengan harga yang jauh dibawah pasar dengan cara; Rekayasa Harga Jual, Pemindahan Laba dan Penjualan Kembali ke Pasar Rill. Dampaknya Perusahaan afiliasi di luar negeri kemudian menjual produk AAG ke pembeli asli dengan harga pasar yang tinggi sehingga selisih keuntungan tetap berada di luar negeri dan tidak tersentuh otoritas pajak indonesia.

C. Strategi "*Tax Planning*" melalui Hedging Fiktif

Dalam putusan mengungkapkan adanya kerugian fiktif dan transaksi hedging (lindung nilai) dimana perusahaan membuat kontrak transaksi berjangka yang diatur sedemikian rupa sehingga perusahaan di Indonesia selalu dalam posisi "rugi". Kerugian dari transaksi derivatif fiktif ini dimasukkan ke dalam laporan keuangan sebagai biaya operasional, yang berfungsi untuk menghapus kewajiban pajak.

Konstruksi kasus ini menunjukkan bahwa kejahatan dilakukan melalui kebijakan sistematis perusahaan (corporate policy), yang didukung oleh ribuan dokumen internal dan email koordinasi yang sulit jika hanya dibuktikan dengan cara-cara konvensional. Pengadilan Negeri Jakarta Pusat dalam putusannya menyatakan Terdakwa lepas dari segala tuntutan hukum (ontslag van alle rechtsvervolging). Hakim tingkat pertama berpendapat bahwa perbuatan Terdakwa adalah pelanggaran administratif perpajakan yang seharusnya diselesaikan melalui mekanisme hukum administrasi (UU KUP) dan bukan ranah pidana. Sebaliknya, Mahkamah Agung dalam Putusan No. 2239 K/PID.SUS/2012 melakukan terobosan hukum yang progresif. MA membatalkan putusan PN dan menyatakan Terdakwa bersalah melakukan tindak pidana perpajakan. MA menekankan bahwa rekayasa yang dilakukan bersifat "kesengajaan" yang masuk dalam ranah pidana (criminal fraud). Dengan adanya pengkajian Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012 semakin relevan jika dikontekstualisasikan dengan transisi hukum pidana nasional dari KUHP Lama menuju KUHP Baru (UU Nomor 1 Tahun 2023). Dalam KUHP Lama, pertanggungjawaban pidana masih sangat kaku dan berorientasi pada subjek hukum perorangan (natuurlijk person), sehingga pembuktian terhadap manajer korporasi dalam kejahatan kerah putih sering kali terbentur celah hukum. Namun, dalam putusan ini, Mahkamah Agung secara progresif telah menerapkan prinsip-prinsip yang kini menjadi "ruh" dalam KUHP baru, yakni pengakuan terhadap korporasi sebagai penikmat hasil kejahatan dan penggunaan sanksi denda yang berorientasi pada pemulihan kerugian negara (restorative justice).

Oleh karena itu, legal issue yang hendak diteliti dalam penelitian ini adalah adanya kekaburan norma mengenai keabsahan alat bukti petunjuk dalam sistem pembuktian tindak pidana perpajakan. Kekaburan tersebut terletak pada belum jelasnya pengaturan mengenai sumber pembentukan, standar penilaian, serta batas penggunaan alat bukti petunjuk menurut KUHP ketika diterapkan pada perkara perpajakan yang berbasis dokumen administratif dan analisis keuangan, sebagaimana tampak dalam pertimbangan hakim dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/Pid.Sus/2012. Berdasarkan uraian tersebut, dapat dipahami bahwa kedudukan alat bukti petunjuk dalam tindak pidana perpajakan menjadi isu penting untuk diteliti. Di satu sisi, alat bukti petunjuk dibutuhkan untuk membuktikan kejahatan pajak yang kompleks dan berbasis dokumen.

2. Metode Penelitian

Metode penelitian dalam kajian ini menggunakan pendekatan hukum normatif (*doctrinal legal research*), yaitu suatu metode penelitian yang menempatkan hukum sebagai norma atau kaidah yang berlaku dalam masyarakat. Penelitian hukum normatif berfokus pada pengkajian bahan pustaka atau data sekunder yang terdiri atas peraturan perundang-undangan, doktrin hukum, serta putusan pengadilan. Dalam konteks penelitian ini, fokus utama diarahkan pada analisis mengenai keabsahan alat bukti petunjuk dalam tindak pidana perpajakan, khususnya ditinjau dari perspektif hukum acara pidana di Indonesia. Pendekatan ini dipilih karena permasalahan yang diteliti tidak memerlukan pengumpulan data lapangan, melainkan menekankan pada penafsiran norma hukum dan konsistensi penerapannya dalam praktik peradilan.

Penelitian ini menggunakan beberapa jenis pendekatan yang saling melengkapi, yaitu pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*). Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan cara menelaah berbagai peraturan yang berkaitan dengan pembuktian dalam hukum acara pidana, terutama Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) sebagai dasar utama sistem pembuktian di Indonesia, serta peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang mengatur mengenai tindak pidana perpajakan. Melalui pendekatan ini, peneliti dapat memahami secara sistematis bagaimana hukum positif mengatur kedudukan dan kekuatan alat bukti petunjuk.

Selanjutnya, pendekatan konseptual digunakan untuk mengkaji konsep, teori, dan doktrin hukum yang berkembang dalam literatur hukum terkait alat bukti petunjuk dan sistem pembuktian pidana. Pendekatan ini penting untuk memberikan landasan teoritis yang kuat, sehingga analisis yang dilakukan tidak hanya bersandar pada teks peraturan, tetapi juga mempertimbangkan pemikiran para ahli hukum. Dengan demikian, penelitian ini mampu menghubungkan antara norma hukum dengan konsep-konsep teoritis yang relevan, seperti teori pembuktian, asas-asas hukum pidana, serta prinsip keadilan dalam proses peradilan. Selain itu, pendekatan kasus digunakan untuk menganalisis putusan pengadilan yang menjadi objek penelitian, yaitu Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 2239 K/Pid.Sus/2012. Melalui pendekatan ini, peneliti menelaah pertimbangan hukum yang digunakan oleh hakim dalam menilai alat bukti petunjuk dalam perkara tindak pidana perpajakan. Analisis terhadap putusan ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana norma hukum diterapkan dalam praktik serta untuk mengidentifikasi kesesuaian antara teori dan praktik peradilan.

Sebagai penelitian hukum normatif, lokasi penelitian dilakukan di perpustakaan, khususnya Perpustakaan Universitas Nusa Cendana, yang menyediakan berbagai sumber literatur hukum yang relevan. Penelitian ini menggunakan data sekunder yang terdiri atas bahan hukum primer, sekunder, dan tersier. Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan seperti KUHP, undang-undang di bidang perpajakan, serta putusan pengadilan yang berkaitan dengan objek penelitian. Bahan hukum sekunder mencakup buku teks hukum pidana dan pembuktian, jurnal ilmiah, hasil penelitian terdahulu, serta pendapat para ahli hukum yang relevan. Sementara itu, bahan hukum tersier berupa kamus hukum, ensiklopedia hukum, dan indeks peraturan perundang-undangan digunakan sebagai bahan penunjang untuk memperjelas istilah dan konsep yang digunakan dalam penelitian.

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*). Kegiatan ini meliputi penelaahan terhadap peraturan perundang-undangan untuk memahami ketentuan hukum yang berlaku, pengkajian literatur hukum untuk memperoleh landasan teoritis, serta analisis terhadap putusan pengadilan untuk melihat penerapan hukum dalam praktik. Proses pengumpulan data dilakukan secara sistematis dan terstruktur agar diperoleh bahan hukum yang relevan, akurat, dan dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah.

Data yang telah dikumpulkan kemudian diolah dan dianalisis menggunakan metode kualitatif normatif. Analisis dilakukan dengan cara mengklasifikasikan bahan hukum sesuai dengan permasalahan penelitian, menafsirkan norma hukum yang berkaitan dengan alat bukti petunjuk, serta membandingkan antara ketentuan hukum yang berlaku dengan penerapannya dalam putusan pengadilan. Selain itu, peneliti juga menggunakan metode penarikan kesimpulan secara deduktif, yaitu dengan menarik kesimpulan dari ketentuan umum ke kasus khusus yang menjadi objek penelitian. Pendekatan ini memungkinkan peneliti untuk menilai apakah pertimbangan hakim dalam putusan yang dianalisis telah sesuai dengan norma hukum dan teori pembuktian yang berlaku.

Hasil analisis kemudian disajikan dalam bentuk uraian deskriptif-analitis, yaitu dengan menggambarkan secara sistematis dan mendalam mengenai permasalahan yang diteliti serta memberikan interpretasi hukum terhadap temuan yang diperoleh. Melalui metode ini, penelitian diharapkan dapat memberikan pemahaman yang komprehensif mengenai keabsahan alat bukti petunjuk dalam tindak pidana perpajakan, sekaligus memberikan kontribusi dalam pengembangan ilmu hukum, khususnya di bidang hukum acara pidana dan hukum perpajakan di Indonesia.

3. Hasil dan Diskusi

Fakta Hukum

Berdasarkan fakta hukum dalam Putusan Nomor 2239 K/PID.SUS/2012 yang diputus oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia, Suwir Laut alias Liu Che Sui alias Atak menjabat sebagai Tax Manager pada Asian Agri Group (AAG) dan bertanggung jawab atas empat belas perusahaan yang tergabung di dalamnya, yaitu PT Dasa Anugrah Sejati, PT Raja Garuda Mas Sejati, PT Saudara Sejati Luhur, PT Indo Sepadan Jaya, PT Nusa Pusaka Kencana, PT Andalas Intiagro Lestari, PT Tunggal Yunus Estate, PT Rigunas Agri Utama, PT Rantau Sinar Karsa, PT Sispra Matra Abadi, PT Mitra Unggul Pusaka, PT Hari Sawit Jaya, PT Inti Indosawit Subur, dan PT Gunung Melayu.

Dalam kedudukannya tersebut, Suwir Laut memiliki tanggung jawab penuh untuk menyusun laporan keuangan konsolidasi berupa neraca dan laporan laba rugi, serta mempersiapkan, mengisi, dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan bagi seluruh perusahaan tersebut. Posisi dan kewenangan ini menunjukkan adanya indikasi kuat keterlibatan dalam kejahatan korporasi. Menurut teori Sutherland, kejahatan korporasi termasuk dalam kategori kejahatan kerah putih, yaitu kejahatan yang dilakukan oleh individu dengan status sosial tinggi dalam menjalankan jabatannya.

Sebagai badan hukum, korporasi tidak memiliki fisik maupun kehendak sendiri sehingga hanya dapat bertindak melalui pengurus atau karyawannya. Oleh karena itu, pertanggungjawaban pidana korporasi pada umumnya diterapkan melalui konsep pertanggungjawaban pengganti, yakni individu yang bertindak atas nama korporasilah yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana. Dalam rentang waktu 29 Maret 2003 hingga 14 November 2006, atau setidaknya antara tahun 2003 sampai 2006, Suwir Laut merencanakan tindakan untuk menurunkan besaran pajak yang harus dibayarkan oleh keempat belas perusahaan tersebut. Tindakan ini bertujuan

mengurangi kewajiban pajak perusahaan. Ia juga menyatakan bahwa laporan keuangan perusahaan untuk tahun 2002–2005 tidak diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP), padahal faktanya laporan tersebut telah diaudit, yaitu oleh Ernst & Young melalui KAP Purwantono, Sarwoko & Sandjaja untuk tahun 2002–2003, serta oleh PKF melalui KAP Paul Hadiwinata, Hidajat, Arsono dan Rekan untuk tahun 2004-2005.

Meskipun laporan keuangan telah diaudit, Suwir Laut tidak melakukan pembetulan terhadap SPT Tahunan PPh Badan yang telah disampaikan kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Ia secara sadar mengetahui adanya perbedaan antara neraca dan laporan laba rugi dalam SPT yang dibuatnya dengan hasil audit KAP.

Pelaksanaan pengurangan pajak dilakukan dengan menyusun SPT Tahunan PPh Badan berdasarkan laporan keuangan konsolidasi yang disusun oleh terdakwa sendiri, kemudian diverifikasi dan disetujui secara lisan oleh pihak manajemen. Setelah itu, SPT dan laporan neraca dikirim ke Medan untuk ditandatangani oleh direktur masing-masing perusahaan sebelum akhirnya disampaikan ke KPP atas perintah terdakwa. Selain itu, pada periode Agustus hingga Desember 2002, terdakwa bersama beberapa pihak lain mengadakan pertemuan perencanaan pajak di Jakarta dan Medan untuk membahas strategi menurunkan beban pajak. Strategi tersebut antara lain dilakukan dengan cara mengecilkan nilai penjualan melalui rekayasa transaksi serta membesarkan biaya melalui pembebanan tertentu. Perbuatan tersebut mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara yang diperkirakan mencapai Rp1.259.977.695.652, sebagaimana dihitung oleh ahli perpajakan dan perhitungan kerugian negara.

Pertimbangan Hakim

Pertimbangan hakim dalam perkara pidana perpajakan yang melibatkan pengecilan nilai pajak pada 14 perusahaan yang tergabung dalam Asean Agri Group (AAG) oleh terdakwa Suwir Laut telah melalui seluruh tahapan peradilan, mulai dari tingkat pertama, banding, hingga kasasi di Mahkamah Agung. Pada setiap tingkat peradilan, majelis hakim memberikan pertimbangan hukum yang berbeda sesuai dengan penilaian masing-masing terhadap perkara. Pada tingkat pertama, berdasarkan Putusan Nomor 234/PID.B/2011/PN.JKT.PST tanggal 15 Maret 2012, majelis hakim mengabulkan eksepsi prematur yang diajukan penasihat hukum terdakwa. Hakim menyatakan bahwa surat dakwaan Jaksa Penuntut Umum tidak dapat diterima karena dinilai prematur. Selain itu, hakim menetapkan barang bukti tetap terlampir dalam berkas perkara serta membebaskan biaya perkara kepada negara.

Dalam dakwaannya, Jaksa Penuntut Umum menilai bahwa terdakwa telah melakukan tindak pidana perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf c jo. Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP. Jaksa menuntut terdakwa dengan pidana penjara selama tiga tahun serta denda sebesar Rp5.000.000.000 subsidair enam bulan kurungan. Namun demikian, berdasarkan fakta persidangan, hakim berpendapat bahwa dakwaan tersebut belum dapat diperiksa karena bersifat prematur.

Pada tingkat banding, melalui Putusan Pengadilan Tinggi Jakarta Nomor 241/PID/2012/PT.DKI tanggal 23 Juli 2012, majelis hakim menguatkan putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat. Putusan tersebut membuat Jaksa Penuntut Umum mengajukan upaya hukum kasasi karena menilai bahwa putusan banding bukanlah putusan bebas, mengingat dalam amar putusan tidak terdapat pernyataan pembebasan terdakwa. Selain itu, jaksa berpendapat bahwa perkara belum diperiksa pada pokoknya, sehingga masih dimungkinkan pengajuan kasasi sebagaimana diatur dalam Pasal 244 KUHAP.

Jaksa juga menilai bahwa *judex facti* telah keliru menerapkan hukum, khususnya dengan menggunakan istilah “prematurnya”, yang tidak dikenal dalam hukum acara pidana, melainkan lazim digunakan dalam perkara perdata atau tata usaha negara. Dalam pemeriksaan kasasi, Mahkamah Agung mempertimbangkan fakta-fakta hukum yang terungkap di persidangan. Terdakwa diketahui bekerja pada PT Indosawit Subur sebagai Tax Manager AAG di Jakarta. Dalam kapasitas tersebut, terdakwa dinilai telah melakukan perbuatan secara berlanjut dengan cara menyuruh, menganjurkan, atau membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Perbuatan tersebut berupa penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) yang tidak benar atau tidak lengkap atas 14 perusahaan anggota AAG.

Dalam penyusunan SPT tahunan Pajak Penghasilan Badan untuk tahun pajak 2002 sampai 2005, terdakwa mencantumkan bahwa laporan keuangan belum diaudit oleh Kantor Akuntan Publik, padahal pada kenyataannya

laporan tersebut telah diaudit. Audit tahun 2002 dan 2003 dilakukan oleh Ernst & Young, sedangkan tahun 2004 dan 2005 dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik Paul Hadiwinata. Akibat penyampaian SPT yang tidak benar tersebut, negara mengalami kerugian penerimaan pajak. Berdasarkan perhitungan Direktorat Jenderal Pajak, total kerugian negara mencapai Rp1.259.977.695.652, yang berasal dari komponen Pajak Penghasilan Badan, Pajak Penghasilan Orang Pribadi, dan Pajak Penghasilan luar negeri selama tahun pajak 2002 hingga 2005.

Selain itu, hasil pemeriksaan bukti permulaan menunjukkan adanya modus operandi berupa penjualan di bawah harga pasar, transaksi lindung nilai (hedging) fiktif, serta pembebanan biaya yang dikategorikan sebagai biaya Jakarta dan management fee. Berdasarkan seluruh fakta tersebut, Mahkamah Agung menilai bahwa alasan kasasi Jaksa Penuntut Umum dapat dibenarkan. *Judex facti* dianggap telah keliru dalam menerapkan hukum, terutama karena fakta hukum menunjukkan bahwa terdakwa secara sengaja melakukan perbuatan sebagaimana didakwakan. Mahkamah Agung kemudian menilai bahwa unsur-unsur dalam dakwaan primair telah terpenuhi, yaitu:

1. setiap orang;
2. dilakukan dengan sengaja;
3. menyampaikan surat pemberitahuan atau keterangan yang tidak benar atau tidak lengkap;
4. perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara; dan dilakukan secara berlanjut.

Analisis

Bagaimana kedudukan dan keapsaan alat bukti petunjuk dalam membuktikan unsur "kesengajaan" pada tindak pidana perpajakan menurut Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012.

Dalam sistem peradilan pidana di Indonesia, pembuktian menempati posisi sentral karena menjadi jembatan antara fakta hukum dan putusan hakim. Proses peradilan pidana pada dasarnya bertujuan menemukan kebenaran materiil, yakni kebenaran yang selengkap-lengkapnyanya mengenai suatu peristiwa pidana. Kebenaran tersebut tidak dapat ditentukan secara bebas oleh hakim, melainkan harus diperoleh melalui mekanisme pembuktian yang sah menurut hukum acara pidana. Oleh karena itu, pembuktian bukan sekadar tahap prosedural, tetapi merupakan inti dari proses peradilan pidana karena menentukan apakah seseorang dapat dipidana atau harus dibebaskan.

Sejumlah kajian hukum acara pidana dalam satu dekade terakhir menegaskan bahwa pembuktian merupakan bentuk perlindungan terhadap hak asasi manusia, khususnya asas praduga tidak bersalah (*presumption of innocence*). Sistem pembuktian yang diatur undang-undang dimaksudkan untuk mencegah terjadinya penghukuman tanpa dasar yang jelas serta menghindari penyalahgunaan kewenangan aparat penegak hukum. Menurut perkembangan doktrin hukum acara pidana modern, pembuktian tidak hanya berorientasi pada kepentingan negara dalam menghukum pelaku, tetapi juga berfungsi menjaga keseimbangan antara kepentingan penegakan hukum dan perlindungan hak terdakwa.

Ketentuan mengenai alat bukti dalam hukum acara pidana Indonesia diatur secara limitatif dalam Pasal 184 ayat (1) KUHAP.⁷ Norma ini menentukan bahwa alat bukti yang sah hanya terdiri dari lima jenis, yaitu keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk, dan keterangan terdakwa. Sifat limitatif tersebut menunjukkan bahwa hukum acara pidana Indonesia tidak memberi ruang bagi penggunaan alat bukti di luar yang ditentukan undang-undang, kecuali telah diakui melalui perkembangan praktik peradilan atau penafsiran hukum, misalnya terkait bukti elektronik yang kemudian diperkuat oleh peraturan perundang-undangan lain serta yurisprudensi Mahkamah Agung Republik Indonesia.

Dalam perspektif teori pembuktian, pengaturan Pasal 184 KUHAP menunjukkan bahwa sistem pembuktian yang dianut adalah sistem pembuktian menurut undang-undang secara negatif (*negatief wettelijk bewijstheorie*). Sistem ini menempatkan dua unsur penting secara bersamaan, yaitu adanya alat bukti yang sah menurut undang-undang dan adanya keyakinan hakim. Artinya, hakim tidak cukup hanya memiliki keyakinan pribadi tanpa didukung alat bukti yang sah, dan sebaliknya alat bukti yang lengkap pun tidak otomatis menjatuhkan pidana apabila tidak menumbuhkan keyakinan hakim. Kombinasi kedua unsur tersebut merupakan ciri khas sistem pembuktian modern yang bertujuan menghindari dua ekstrem, yakni sistem pembuktian bebas yang berpotensi sewenang-wenang dan sistem pembuktian formal yang terlalu kaku.

Keberadaan ketentuan minimal dua alat bukti yang sah sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 183 KUHAP memperkuat fungsi Pasal 184 KUHAP sebagai batas yuridis bagi hakim. Dalam doktrin hukum pembuktian kontemporer, ketentuan ini dipandang sebagai bentuk *due process of law*, karena memastikan bahwa seseorang hanya dapat dipidana apabila kesalahannya benar-benar terbukti melalui proses pembuktian yang sah dan rasional. Literatur terbaru juga menekankan bahwa standar pembuktian ini penting untuk menjaga legitimasi putusan pengadilan serta kepercayaan masyarakat terhadap sistem peradilan pidana.

Di sisi lain, perkembangan praktik peradilan dalam sepuluh tahun terakhir menunjukkan bahwa makna alat bukti tidak lagi dipahami secara sempit. Hakim semakin dituntut untuk menilai kualitas alat bukti, bukan sekadar jumlahnya. Misalnya, dalam perkara tindak pidana korupsi, perpajakan, maupun kejahatan siber, alat bukti surat dan petunjuk sering diperoleh dari rekaman digital, audit forensik, atau data transaksi elektronik. Hal ini menunjukkan bahwa meskipun jenis alat bukti tetap lima sebagaimana diatur Pasal 184 KUHAP, bentuk konkret dari alat bukti tersebut mengalami perkembangan mengikuti dinamika kejahatan modern.

Dengan demikian, alat bukti dalam Pasal 184 KUHAP tidak hanya berfungsi sebagai sarana pembuktian formal, tetapi juga sebagai instrumen perlindungan hukum dan pembatas kekuasaan hakim. Keberadaan norma tersebut memastikan bahwa putusan pidana tidak didasarkan pada asumsi atau tekanan eksternal, melainkan pada proses pembuktian yang objektif, rasional, dan dapat dipertanggungjawabkan secara hukum. Oleh karena itu, pemahaman terhadap alat bukti menurut Pasal 184 KUHAP menjadi sangat penting, baik dalam praktik peradilan maupun dalam kajian akademik, karena menyangkut legitimasi penghukuman dan jaminan keadilan bagi setiap orang yang berhadapan dengan hukum.

Dalam teori pembuktian pidana, kedudukan alat bukti petunjuk harus dipahami dalam kerangka sistem pembuktian yang dianut KUHAP, yaitu sistem pembuktian negatif menurut undang-undang (*negatief wettelijk bewijsleer*). Sistem ini merupakan perpaduan antara pembuktian menurut undang-undang dan pembuktian menurut keyakinan hakim. Artinya, hakim tidak bebas menentukan alat bukti di luar yang ditentukan undang-undang, tetapi juga tidak cukup hanya terpenuhinya alat bukti secara formal tanpa keyakinan batin hakim.

KUHAP secara tegas membatasi alat bukti yang sah dalam Pasal 184, yaitu keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk, dan keterangan terdakwa. Dalam kerangka ini, alat bukti petunjuk memiliki kedudukan yang khas. Ia diakui sebagai alat bukti yang sah, namun secara teoritis tidak ditempatkan sebagai alat bukti utama. Hal ini karena petunjuk bukanlah bukti langsung terhadap suatu peristiwa pidana, melainkan hasil penalaran hakim yang ditarik dari fakta-fakta yang telah terbukti melalui alat bukti lain.

Dengan kata lain, petunjuk lahir dari proses konstruksi logika. Hakim terlebih dahulu menilai kebenaran keterangan saksi, surat, atau keterangan terdakwa, kemudian dari fakta tersebut hakim menarik persesuaian yang menunjukkan adanya hubungan dengan peristiwa pidana maupun keterlibatan terdakwa. Oleh sebab itu, fungsi utama petunjuk adalah sebagai penguat logika pembuktian, bukan sebagai fondasi tunggal untuk membuktikan kesalahan terdakwa.

Kedudukan ini menjadi sangat penting terutama dalam pembuktian unsur batin (*mens rea*). Unsur seperti kesengajaan, niat jahat, atau pengetahuan terdakwa pada umumnya tidak dapat dibuktikan secara langsung, karena berkaitan dengan keadaan psikologis seseorang. Jarang sekali terdakwa secara eksplisit menyatakan niat jahatnya, dan hampir tidak mungkin menghadirkan bukti langsung mengenai isi batin pelaku. Oleh karena itu, pembuktian unsur tersebut biasanya dilakukan melalui rangkaian keadaan objektif yang mengarah pada satu kesimpulan logis.

Misalnya, kesengajaan dapat disimpulkan dari cara terdakwa melakukan perbuatan, alat yang digunakan, hubungan sebelumnya dengan korban, maupun tindakan setelah peristiwa terjadi. Semua fakta ini, jika saling bersesuaian, membentuk petunjuk yang mengarah pada adanya kehendak sadar dari pelaku. Dalam konteks inilah petunjuk menjadi krusial: ia menjembatani fakta lahiriah dengan kesimpulan mengenai sikap batin terdakwa.

Dengan demikian, dalam sistem pembuktian KUHAP, alat bukti petunjuk tidak berdiri sendiri sebagai bukti utama, tetapi berperan strategis dalam memperkuat konstruksi pembuktian hakim. Petunjuk membantu hakim menghubungkan fakta-fakta yang terpisah menjadi satu rangkaian peristiwa yang logis, sehingga keyakinan hakim mengenai kesalahan terdakwa dapat terbentuk secara rasional dan sah menurut hukum.

Menurut teori pembuktian pidana modern, pembuktian suatu tindak pidana tidak lagi dipahami sekadar sebagai pengumpulan bukti formal, tetapi sebagai proses rekonstruksi rasional atas peristiwa pidana. Dalam kerangka ini, dikenal pembedaan antara *actus reus* dan *mens rea*. *Actus reus* merujuk pada perbuatan lahiriah yang dilarang hukum, sedangkan *mens rea* menunjuk pada sikap batin pelaku ketika melakukan perbuatan tersebut.

Unsur *actus reus* pada umumnya dapat dibuktikan dengan fakta langsung. Hakim dapat menilai adanya perbuatan melalui keterangan saksi, dokumen, rekaman, barang bukti, atau jejak transaksi yang menunjukkan bahwa suatu tindakan benar-benar terjadi. Misalnya, dalam perkara perpajakan, *actus reus* dapat berupa tidak disetorkannya pajak, manipulasi laporan keuangan, atau penggunaan faktur fiktif. Semua ini merupakan fakta objektif yang dapat diamati, diverifikasi, dan dibuktikan secara empiris.

Sebaliknya, unsur *mens rea* hampir tidak pernah hadir dalam bentuk bukti langsung. Niat, kesengajaan, atau pengetahuan terdakwa berada dalam ranah batin, sehingga tidak dapat dilihat secara kasat mata. Oleh karena itu, dalam teori pembuktian modern, *mens rea* dibuktikan melalui inferensi logis, yaitu penarikan kesimpulan rasional dari rangkaian fakta objektif yang telah terbukti. Hakim tidak menebak isi pikiran terdakwa, tetapi menyimpulkan keadaan batin tersebut dari pola perbuatan, situasi, dan konteks yang mengiringinya.

Dalam titik inilah alat bukti petunjuk memperoleh makna teoritis yang penting. Petunjuk dipahami sebagai rangkaian fakta objektif yang, jika disusun secara sistematis, menuntun pada satu kesimpulan logis mengenai adanya niat atau kesengajaan. Petunjuk bukanlah satu fakta tunggal, melainkan konstruksi hubungan antar fakta. Misalnya, adanya transaksi berulang dengan pola yang sama, penggunaan dokumen tidak benar secara sistematis, atau tindakan penyembunyian data setelah pemeriksaan pajak dimulai. Setiap fakta ini mungkin tidak langsung membuktikan niat jahat, tetapi bila saling bersesuaian, ia membentuk gambaran yang rasional bahwa perbuatan tersebut dilakukan secara sadar dan terencana.

Dalam kejahatan ekonomi dan korporasi, termasuk perpajakan, kedudukan petunjuk menjadi semakin sentral. Berbeda dengan kejahatan konvensional yang sering melibatkan tindakan fisik langsung, kejahatan korporasi biasanya dilakukan melalui mekanisme administratif, transaksi keuangan, dan keputusan organisasi. Pelaku jarang meninggalkan bukti eksplisit mengenai niatnya, karena perbuatan dilakukan melalui prosedur formal yang tampak sah di permukaan. Bahkan, dokumen yang tersedia sering justru disusun untuk menutupi niat tersebut.

Oleh sebab itu, pembuktian kesengajaan dalam perkara korporasi hampir selalu bergantung pada analisis pola, struktur keputusan, dan konsistensi tindakan. Hakim harus menilai apakah penyimpangan yang terjadi merupakan kesalahan administratif biasa atau bagian dari skema yang disengaja. Penilaian ini tidak mungkin didasarkan pada satu bukti langsung, melainkan pada akumulasi keadaan: siapa yang memberi perintah, bagaimana alur persetujuan berlangsung, apakah ada keuntungan yang disadari, apakah terdapat upaya menutupi jejak, serta apakah praktik tersebut dilakukan berulang.

Rangkaian keadaan inilah yang membentuk petunjuk. Jika petunjuk tersebut saling menguatkan dan mengarah pada satu kesimpulan rasional, maka secara teoritis petunjuk menjadi alat bukti kunci untuk membuktikan unsur kesengajaan. Dengan kata lain, dalam pembuktian pidana modern terutama pada kejahatan ekonomi petunjuk berfungsi sebagai jembatan antara fakta administratif yang tampak netral dengan kesimpulan mengenai adanya kehendak jahat di baliknya.

Dengan demikian, secara doktrinal dapat dikatakan bahwa semakin kompleks suatu kejahatan dan semakin tidak langsung bentuk perbuatannya, semakin besar pula peran petunjuk dalam pembuktian. Dalam konteks tindak pidana perpajakan dan korporasi, petunjuk bukan sekadar bukti tambahan, tetapi sering kali menjadi instrumen utama yang memungkinkan hakim menilai bahwa pelanggaran tersebut dilakukan bukan karena kelalaian, melainkan karena kesengajaan yang terstruktur.

Dalam penerapan konkret pada perkara Asian Agri yang diputus dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012, terlihat jelas bagaimana Mahkamah Agung menggunakan konstruksi pembuktian modern, khususnya dalam membuktikan unsur kesengajaan melalui petunjuk. Dalam perkara ini, tidak ditemukan bukti langsung berupa pengakuan terdakwa atau dokumen eksplisit yang menyatakan adanya niat untuk menghindari pajak. Namun, Mahkamah Agung menilai bahwa kesengajaan tetap dapat dibuktikan melalui rangkaian fakta objektif yang saling bersesuaian.

Pertama, Mahkamah Agung menilai adanya rekayasa laporan keuangan yang bersifat sistematis. Hakim menemukan bahwa perusahaan melakukan manipulasi biaya, menerapkan pembukuan ganda, menggelembungkan komponen biaya tertentu, serta secara konsisten menurunkan laba kena pajak. Fakta-fakta ini tidak berdiri sendiri, melainkan menunjukkan pola tindakan yang berulang dan terstruktur. Dalam perspektif pembuktian pidana, pola semacam ini tidak lagi dapat dipahami sebagai kekeliruan administratif biasa. Kesalahan administrasi lazimnya bersifat sporadis, tidak konsisten, dan mudah diperbaiki. Sebaliknya, tindakan yang dilakukan secara terencana, berulang, dan menghasilkan keuntungan fiskal tertentu menunjukkan adanya kehendak sadar di baliknya. Dari rangkaian keadaan inilah hakim menarik petunjuk bahwa perbuatan tersebut dilakukan secara sengaja dan melalui perencanaan.

Kedua, Mahkamah Agung menilai posisi terdakwa sebagai Tax Manager memiliki makna penting dalam pembuktian unsur batin. Terdakwa bukan pegawai administratif biasa, melainkan pihak yang memiliki kewenangan menyusun strategi pajak, pengetahuan profesional di bidang perpajakan, serta kontrol terhadap proses pelaporan fiskal perusahaan. Dalam doktrin pembuktian pidana, kedudukan pelaku sering menjadi indikator penting dalam menilai kesengajaan. Seseorang yang memiliki keahlian khusus, memahami konsekuensi hukum dari suatu tindakan, serta memegang kendali atas proses teknis, secara rasional dianggap menyadari dampak dari setiap keputusan yang diambil. Oleh karena itu, Mahkamah Agung menarik petunjuk bahwa kesalahan berulang yang terjadi tidak mungkin dilakukan tanpa kesadaran. Dari sini terbentuk inferensi bahwa penyimpangan tersebut bukan kelalaian, melainkan kesengajaan yang dilakukan oleh orang yang memahami secara penuh implikasi tindakannya.

Ketiga, Mahkamah Agung menilai adanya pola pelanggaran yang berulang dalam banyak perusahaan dalam grup yang sama, menggunakan metode yang identik, dan berlangsung selama beberapa tahun. Dalam pembuktian pidana, keberulangan perbuatan dengan metode yang seragam merupakan indikator kuat adanya desain atau skema tertentu. Jika kesalahan terjadi sekali, ia masih dapat dianggap insidental. Namun jika pola yang sama muncul di berbagai entitas, dalam jangka waktu panjang, dan menghasilkan manfaat ekonomi yang serupa, maka hal itu menunjukkan adanya sistem yang sengaja dibangun. Dari rangkaian fakta ini, hakim menarik petunjuk bahwa tindakan tersebut bukan peristiwa terpisah, melainkan bagian dari desain korporasi yang terorganisasi.

Melalui tiga kelompok keadaan tersebut-rekayasa sistematis, posisi profesional terdakwa, dan pola pelanggaran berulang-Mahkamah Agung membangun konstruksi pembuktian yang berbasis petunjuk. Tidak ada satu bukti tunggal yang secara langsung membuktikan niat menghindari pajak, tetapi keseluruhan fakta membentuk satu kesimpulan logis yang tidak dapat dijelaskan secara wajar selain sebagai tindakan yang disengaja.

Dengan demikian, putusan ini menunjukkan bahwa dalam perkara perpajakan dan korporasi, pembuktian kesengajaan tidak bergantung pada pengakuan atau bukti langsung, melainkan pada kemampuan hakim membaca hubungan antar fakta. Petunjuk berfungsi sebagai sarana untuk menghubungkan tindakan administratif yang tampak formal dengan kesimpulan mengenai adanya kehendak jahat di baliknya. Dalam konteks ini, Putusan Mahkamah Agung tersebut menjadi contoh nyata bagaimana alat bukti petunjuk berperan sentral dalam membuktikan *mens rea* dalam kejahatan ekonomi modern.

Cara hakim menghubungkan petunjuk dengan unsur kesengajaan dalam perkara pajak Asian Agri menunjukkan penggunaan pola penalaran yuridis yang bersifat silogistik. Dalam putusan tersebut, Mahkamah Agung Republik Indonesia tidak menilai kesengajaan dari satu bukti langsung, melainkan dari konstruksi logika yang menghubungkan norma hukum dengan fakta yang terbukti di persidangan.

Langkah pertama yang digunakan hakim adalah meletakkan premis mayor yang bersifat normatif. Dalam hukum pidana perpajakan, suatu perbuatan hanya dapat dipidana apabila dilakukan dengan kesengajaan. Artinya, negara tidak cukup membuktikan bahwa pajak berkurang atau laporan tidak benar; negara juga harus menunjukkan bahwa pelaku mengetahui perbuatannya dan menghendaki akibatnya. Premis ini menjadi dasar hukum yang harus dipenuhi agar terdakwa dapat dimintai pertanggungjawaban pidana.

Langkah kedua adalah menyusun premis minor yang bersumber dari fakta-fakta persidangan yang telah dinilai sebagai petunjuk. Dalam perkara Asian Agri Group, Mahkamah Agung menilai adanya manipulasi yang dilakukan secara sistematis, bukan sekali terjadi, melainkan berulang dan dengan metode yang konsisten. Tindakan tersebut dilakukan oleh orang yang memiliki keahlian di bidang perpajakan serta kewenangan dalam

menentukan kebijakan fiskal perusahaan. Selain itu, pola tersebut menghasilkan keuntungan nyata berupa berkurangnya beban pajak perusahaan.

Fakta-fakta ini tidak langsung berbunyi “terdakwa berniat menghindari pajak”, tetapi secara rasional mengarah ke sana. Hakim menilai bahwa manipulasi yang sistematis tidak mungkin terjadi tanpa perencanaan. Dilakukan oleh ahli pajak berarti pelaku memahami konsekuensi hukumnya. Terjadi berulang menunjukkan bukan kekeliruan teknis. Menguntungkan perusahaan menunjukkan adanya tujuan yang hendak dicapai. Ketika seluruh fakta tersebut disusun bersama, ia membentuk satu rangkaian keadaan yang logis dan saling menguatkan.

Dari hubungan antara premis normatif dan premis faktual inilah hakim menarik kesimpulan. Jika hukum mensyaratkan kesengajaan, dan fakta menunjukkan adanya tindakan sistematis, dilakukan oleh pihak yang paham hukum pajak, berulang, serta menghasilkan keuntungan fiskal, maka secara rasional dapat disimpulkan bahwa pelaku mengetahui akibat perbuatannya dan tetap menghendaknya. Dengan kata lain, hakim tidak membaca isi pikiran terdakwa secara langsung, tetapi menyimpulkan keadaan batin tersebut dari pola perbuatannya.

Proses inilah yang disebut pembuktian tidak langsung melalui petunjuk. Kesengajaan tidak dibuktikan melalui pengakuan, melainkan melalui inferensi logis yang dibangun dari rangkaian fakta objektif. Dalam konteks kejahatan korporasi dan perpajakan, metode ini justru menjadi cara utama untuk membuktikan unsur batin, karena niat jahat hampir selalu tersembunyi di balik tindakan administratif yang tampak formal.

Makna yuridis putusan dalam perkara Asian Agri pada dasarnya terletak pada cara Mahkamah Agung Republik Indonesia menegaskan posisi alat bukti petunjuk dalam hukum pembuktian pidana pajak. Putusan ini tidak hanya menyelesaikan perkara konkret, tetapi juga memberi arah interpretasi tentang bagaimana unsur kesengajaan harus dibuktikan dalam kejahatan ekonomi modern.

Pertama, putusan tersebut menegaskan bahwa petunjuk dapat berfungsi sebagai alat utama untuk membuktikan *mens rea*, khususnya dalam kejahatan korporasi, kejahatan ekonomi, dan tindak pidana perpajakan. Dalam jenis kejahatan ini, perbuatan pelaku biasanya terselubung dalam aktivitas administratif yang tampak sah di permukaan. Jarang terdapat bukti langsung mengenai niat jahat, dan hampir tidak pernah pelaku meninggalkan pengakuan eksplisit. Oleh karena itu, pembuktian tidak lagi berfokus pada satu bukti langsung, melainkan pada kemampuan hakim membaca pola perbuatan. Dengan demikian, petunjuk tidak sekadar berfungsi melengkapi bukti lain, tetapi justru menjadi instrumen utama untuk menyingkap keadaan batin pelaku. Kedua, putusan ini menegaskan bahwa kesengajaan tidak harus dibuktikan melalui pengakuan terdakwa. Hakim dapat menilai adanya niat dari indikator objektif, seperti pola perbuatan yang sistematis, jabatan atau posisi pelaku yang menunjukkan tingkat pengetahuan tertentu, kompleksitas tindakan yang tidak mungkin terjadi secara kebetulan, serta keuntungan ekonomi yang diperoleh. Dalam perkara Asian Agri Group, Mahkamah Agung melihat bahwa manipulasi laporan pajak dilakukan dengan metode yang konsisten, melibatkan pengetahuan profesional, dan menghasilkan manfaat fiskal nyata bagi perusahaan. Dari sudut pandang yuridis, keadaan semacam ini lebih rasional dijelaskan sebagai tindakan yang disengaja daripada sebagai kelalaian. Ketiga, putusan tersebut menegaskan bahwa pembuktian pidana pajak pada hakikatnya bersifat inferensial. Artinya, hakim tidak hanya menilai apa yang diucapkan terdakwa, tetapi menilai struktur perbuatannya. Yang dinilai bukan sekadar pernyataan, melainkan hubungan antara tindakan, posisi pelaku, dan akibat yang timbul. Dengan pendekatan ini, niat tidak dicari dalam kata-kata, tetapi dalam desain tindakan. Pendekatan inferensial inilah yang menjadi ciri pembuktian pidana modern, terutama dalam perkara ekonomi yang kompleks.

Jika dirumuskan secara analitis, putusan ini menunjukkan beberapa hal penting. Kedudukan alat bukti petunjuk memang secara teoritis ditempatkan sebagai alat bukti sekunder, tetapi dalam praktiknya ia dapat menjadi sangat strategis, bahkan menentukan, khususnya untuk membuktikan kesengajaan. Keabsahannya diakui karena petunjuk tersebut tidak berdiri sendiri, melainkan bersumber dari alat bukti lain yang sah, seperti keterangan saksi, dokumen perusahaan, serta keterangan terdakwa sendiri. Dari sumber-sumber tersebut terbentuk rangkaian fakta yang konsisten dan saling menguatkan. Rangkaian fakta yang dijadikan dasar pertimbangan hakim meliputi manipulasi laporan pajak yang bersifat sistematis, kompetensi profesional terdakwa di bidang perpajakan, pola pelanggaran yang berulang dalam beberapa entitas perusahaan, serta keuntungan finansial yang diperoleh perusahaan akibat praktik tersebut. Tidak ada satu fakta yang secara tunggal membuktikan kesengajaan, tetapi keseluruhan fakta membentuk satu kesatuan logis yang mengarah pada kesimpulan yang sama.

Dari konstruksi inilah hakim menyimpulkan adanya dolus atau kesengajaan. Kesimpulan tersebut bukan hasil dugaan, melainkan hasil penalaran yuridis yang dibangun dari hubungan antar fakta. Putusan ini dengan demikian memperlihatkan bahwa dalam hukum pembuktian pajak, kesengajaan dapat dibuktikan secara tidak langsung melalui petunjuk yang tersusun secara rasional, konsisten, dan tidak menyisakan penjelasan lain yang wajar selain adanya kehendak sadar untuk mengurangi kewajiban pajak.

Berdasarkan hasil penelitian ini, dapat disimpulkan bahwa perkara yang dianalisis menunjukkan secara nyata adanya perbedaan paradigma pembuktian antara KUHAP yang berlaku saat ini dan arah pembaharuan hukum acara pidana ke depan. Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia dalam perkara tersebut tidak hanya berfungsi sebagai koreksi terhadap putusan pengadilan tingkat pertama, tetapi juga mencerminkan perubahan cara pandang hakim dalam membuktikan unsur kesengajaan pada kejahatan ekonomi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa meskipun KUHAP masih menganut sistem pembuktian negatif-wettelijk dan secara normatif telah mengakui alat bukti petunjuk sebagai alat bukti yang sah, dalam praktiknya pengadilan tingkat pertama cenderung menafsirkan sistem tersebut secara legal-formil. Pengadilan Negeri lebih menekankan keberadaan bukti langsung mengenai niat jahat terdakwa, seperti pengakuan atau instruksi tertulis, sehingga ketika bukti tersebut tidak ditemukan, terdakwa dinyatakan lepas dari tuntutan hukum. Pendekatan ini menunjukkan bahwa pembuktian dalam praktik KUHAP lama sering masih berorientasi pada bukti langsung dan belum sepenuhnya memanfaatkan konstruksi petunjuk sebagai alat pembuktian yang mandiri.

Namun demikian, hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa Mahkamah Agung menggunakan pendekatan yang berbeda. Dalam pertimbangannya, Mahkamah tidak bertumpu pada bukti langsung, melainkan pada rangkaian fakta objektif yang telah terbukti di persidangan, seperti kedudukan terdakwa dalam struktur perusahaan, kewenangannya dalam mengendalikan kebijakan perpajakan, adanya praktik manipulasi pajak yang sistematis, serta dokumen internal yang menunjukkan keterlibatannya. Fakta-fakta tersebut dinilai secara kumulatif dan dirangkai menjadi satu kesatuan logis yang mengarah pada kesimpulan bahwa terdakwa mengetahui dan mengendalikan praktik tersebut. Dengan demikian, alat bukti petunjuk ditempatkan sebagai dasar utama dalam membuktikan unsur kesengajaan.

Temuan penelitian ini memperlihatkan bahwa meskipun pendekatan Mahkamah Agung masih berada dalam kerangka KUHAP lama, cara Mahkamah membangun pembuktian menunjukkan pergeseran dari pembuktian yang bersifat formal menuju pembuktian yang bersifat substantif. Mahkamah tidak hanya menilai keberadaan alat bukti secara terpisah, tetapi menilai hubungan rasional antar fakta untuk menemukan kebenaran materiil. Pendekatan ini sejalan dengan arah pembaharuan KUHAP baru yang menekankan pembuktian kontekstual, penilaian hakim yang komprehensif, serta pengakuan terhadap kompleksitas kejahatan modern, khususnya kejahatan korporasi.

Dengan demikian, berdasarkan hasil penelitian ini dapat ditegaskan bahwa putusan Mahkamah Agung tersebut memiliki makna penting dalam perkembangan hukum pembuktian pidana di Indonesia. Putusan ini menunjukkan bahwa pembuktian kesengajaan dalam kejahatan ekonomi tidak harus bergantung pada bukti langsung, melainkan dapat dibangun melalui konstruksi petunjuk yang lahir dari hubungan antara jabatan pelaku, kewenangan pengambilan keputusan, pola perbuatan yang sistematis, serta bukti administratif yang menunjukkan keterlibatan pelaku. Oleh karena itu, putusan ini dapat dipahami sebagai jembatan antara paradigma pembuktian KUHAP lama yang cenderung formil dan arah pembaharuan KUHAP baru yang lebih substantif dan adaptif terhadap karakter kejahatan korporasi.

Bagaimana pertimbangan hakim dalam menggunakan alat bukti petunjuk yang digunakan oleh Hakim Agung untuk membatalkan putusan lepas (ontslag) Pengadilan Negeri Jakarta Pusat dalam perkara tersebut

Dalam pertimbangan hukumnya, Mahkamah Agung Republik Indonesia menegaskan bahwa unsur kesengajaan dalam tindak pidana perpajakan tidak harus selalu dibuktikan melalui pengakuan langsung dari terdakwa, melainkan dapat disimpulkan dari rangkaian fakta objektif yang saling berkaitan. Pendekatan ini tampak jelas ketika Mahkamah membangun alat bukti petunjuk dari tiga sumber utama, yaitu kedudukan strategis terdakwa dalam perusahaan, pola perbuatan yang sistematis, serta dokumen internal yang menunjukkan keterlibatan aktif terdakwa dalam kebijakan perpajakan.

Dari aspek kedudukan pelaku, terdakwa menjabat sebagai Tax Manager pada grup perusahaan besar, yakni Asian Agri Group, yang memiliki tanggung jawab terhadap banyak entitas usaha. Bagi hakim, jabatan tersebut bukan sekadar posisi administratif, melainkan posisi pengendali kebijakan perpajakan perusahaan. Jabatan ini mengandung kewenangan dalam merancang, mengawasi, dan mengevaluasi sistem pelaporan pajak. Oleh karena itu, secara rasional dianggap mustahil praktik manipulasi pajak yang terjadi secara luas dan berulang dapat berlangsung tanpa pengetahuan pejabat yang memiliki kontrol struktural terhadap kebijakan tersebut. Dari sini hakim menarik petunjuk bahwa kedudukan terdakwa sendiri telah menunjukkan adanya kesadaran dan penguasaan terhadap perbuatan yang dilakukan.

Selanjutnya, Mahkamah Agung menemukan adanya pola sistematis dalam praktik penghindaran pajak. Pengaturan laporan pajak yang bermasalah muncul di banyak perusahaan dalam grup yang sama, menggunakan metode yang seragam dan berlangsung dalam periode waktu yang panjang. Fakta ini sangat penting karena membedakan antara kesalahan administratif biasa dengan tindakan yang disengaja. Kesalahan administratif pada umumnya bersifat insidental, tidak konsisten, dan tidak memiliki pola tetap. Sebaliknya, praktik yang ditemukan dalam perkara ini menunjukkan keseragaman metode, kesinambungan waktu, dan konsistensi penerapan. Bagi hakim, pola yang berulang tersebut hanya mungkin terjadi apabila terdapat perencanaan dan kebijakan yang disadari, sehingga dari sini lahir petunjuk bahwa perbuatan dilakukan secara sadar, terencana, dan sistematis.

Selain itu, Mahkamah Agung juga mendasarkan pertimbangannya pada dokumen serta korespondensi internal perusahaan. Dari bukti-bukti tersebut ditemukan adanya instruksi terkait pengaturan pajak, laporan yang disampaikan kepada terdakwa, serta bukti bahwa terdakwa memiliki kontrol atas perhitungan dan pelaporan pajak perusahaan. Dalam pembuktian pidana, dokumen internal memiliki nilai penting karena menunjukkan hubungan komando dan tanggung jawab struktural. Keberadaan instruksi, laporan, dan mekanisme kontrol tersebut menunjukkan bahwa terdakwa tidak hanya mengetahui praktik yang terjadi, tetapi juga berperan aktif dalam mengarahkannya. Oleh karena itu, dokumen internal tersebut menjadi petunjuk kuat tentang keterlibatan aktif yang mengarah pada kesimpulan adanya kesengajaan.

Jika dikaitkan dengan teori pembuktian, cara Mahkamah Agung membangun kesimpulan tersebut sejalan dengan sistem pembuktian negatif-wettelijk yang dianut dalam hukum acara pidana Indonesia. Dalam sistem ini, pembuktian tidak hanya bertumpu pada terpenuhinya alat bukti yang sah menurut undang-undang, tetapi juga pada keyakinan hakim yang dibangun dari hubungan logis antaralat bukti. Artinya, meskipun tidak terdapat bukti langsung mengenai niat jahat terdakwa, keyakinan hakim tetap dapat terbentuk apabila rangkaian alat bukti yang ada menunjukkan hubungan sebab-akibat yang rasional. Dalam perkara ini, kedudukan terdakwa, pola perbuatan yang sistematis, dan bukti dokumenter internal membentuk satu kesatuan logis yang cukup untuk menimbulkan keyakinan hakim tentang adanya kesengajaan.

Pendekatan tersebut juga mencerminkan penggunaan konsep circumstantial evidence, yaitu pembuktian melalui fakta-fakta tidak langsung yang jika dirangkai mengarah pada satu kesimpulan logis mengenai kesalahan pelaku. Dalam perkara ini, jabatan terdakwa menunjukkan kapasitas kontrol dan pengetahuan, pola perbuatan menunjukkan adanya desain kebijakan, sedangkan dokumen internal menunjukkan hubungan komando serta keterlibatan aktif. Masing-masing fakta tersebut tidak secara langsung membuktikan niat, tetapi jika disusun secara bersama-sama menghasilkan inferensi rasional bahwa perbuatan dilakukan dengan sadar dan terencana. Dengan demikian, Mahkamah Agung menggunakan pendekatan inferensial dalam membuktikan unsur batin terdakwa.

Lebih jauh lagi, pertimbangan tersebut selaras dengan doktrin corporate crime, yang menyatakan bahwa dalam kejahatan korporasi, kesengajaan sering kali tidak tampak dalam bentuk niat pribadi yang eksplisit, tetapi tercermin dari struktur organisasi, kebijakan perusahaan, serta fungsi jabatan pengurusnya. Dalam doktrin ini dikenal pandangan bahwa pejabat manajerial tertentu dapat dipandang sebagai representasi kehendak korporasi. Oleh karena itu, ketika praktik pajak yang melanggar hukum berlangsung secara sistematis dalam jangka waktu lama, serta berada dalam ruang kendali pejabat struktural, maka niat jahat dapat disimpulkan dari kebijakan organisasi yang dijalankan melalui pejabat tersebut.

Dengan demikian, pertimbangan Mahkamah Agung dalam perkara ini menunjukkan bahwa pembuktian kesengajaan dalam tindak pidana perpajakan korporasi dapat dibangun melalui integrasi antara fakta objektif, penalaran logis, dan struktur organisasi perusahaan. Putusan ini sekaligus menegaskan bahwa dalam kejahatan ekonomi modern, unsur batin tidak selalu dibuktikan melalui pengakuan, melainkan dapat ditarik dari kedudukan pelaku, pola kebijakan yang sistematis, serta bukti administrasi yang menunjukkan keterlibatan aktif. Pendekatan

ini memperlihatkan konsistensi antara praktik peradilan dengan teori pembuktian negatif-wettelijk, metode circumstantial evidence, serta doktrin corporate crime dalam menjelaskan bagaimana kesengajaan dapat dibuktikan secara inferensial dalam konteks kejahatan korporasi.

Metode logika yang digunakan Mahkamah Agung Republik Indonesia dalam perkara ini menunjukkan pola konstruksi pembuktian yang bersifat kumulatif dan inferensial, yakni hakim tidak bertumpu pada satu bukti langsung tentang niat jahat terdakwa, tetapi membangun kesimpulan melalui rangkaian fakta yang saling beresesuaian. Pendekatan ini mencerminkan cara kerja pembuktian petunjuk sebagaimana dimaksud dalam Pasal 188 KUHAP, yang menegaskan bahwa petunjuk lahir dari persesuaian antara alat bukti, perbuatan, keadaan, dan kejadian yang satu dengan yang lain.

Dalam pertimbangan putusan, Mahkamah Agung terlebih dahulu mengidentifikasi fakta-fakta objektif yang telah terbukti di persidangan. Fakta pertama adalah bahwa terdakwa memiliki kewenangan strategis dalam struktur perusahaan, yakni sebagai pengendali kebijakan perpajakan. Kedudukan ini menunjukkan bahwa terdakwa tidak berada pada level pelaksana teknis, melainkan pada level pengambil keputusan yang memiliki akses terhadap seluruh proses perencanaan, pelaporan, dan evaluasi pajak perusahaan. Fakta ini menjadi titik awal karena dalam logika organisasi korporasi, kewenangan selalu berbanding lurus dengan tanggung jawab pengetahuan dan pengawasan.

Fakta kedua yang ditemukan adalah adanya manipulasi atau pengaturan pajak yang dilakukan secara sistematis. Praktik tersebut tidak terjadi secara sporadis, tetapi berlangsung berulang dalam banyak entitas usaha, menggunakan metode yang seragam dan dalam jangka waktu yang panjang. Bagi hakim, pola yang konsisten ini menandakan bahwa perbuatan tersebut bukan kesalahan administratif biasa, melainkan hasil dari kebijakan yang dirancang dan dijalankan secara terstruktur. Fakta ini memperkuat dugaan bahwa terdapat kesadaran dan perencanaan di balik tindakan tersebut.

Fakta ketiga adalah bahwa terdakwa memiliki kendali atas kebijakan pajak perusahaan. Kendali ini tercermin dari perannya dalam menyusun strategi perpajakan, melakukan pengawasan terhadap pelaporan, serta menjadi pihak yang menerima laporan dari bawahannya. Dengan kata lain, terdakwa berada dalam posisi yang memungkinkan ia mengetahui, menyetujui, atau bahkan mengarahkan praktik yang terjadi. Fakta ini penting karena dalam pembuktian pidana, unsur kesengajaan sering kali ditarik dari kemampuan pelaku untuk mengetahui dan mengendalikan suatu tindakan.

Fakta keempat adalah adanya dokumen dan korespondensi internal perusahaan yang menunjukkan keterlibatan terdakwa. Dokumen tersebut memperlihatkan adanya alur instruksi, laporan, serta mekanisme kontrol yang berkaitan dengan kebijakan pajak. Keberadaan dokumen ini menutup kemungkinan bahwa terdakwa tidak mengetahui praktik yang terjadi, karena secara administratif ia terhubung langsung dengan proses tersebut. Dokumen internal ini menjadi penguat yang menghubungkan kedudukan terdakwa dengan praktik yang terjadi di lapangan.

Setelah fakta-fakta tersebut diidentifikasi, Mahkamah Agung kemudian melakukan tahap kedua, yaitu mencari persesuaian antar fakta. Persesuaian ini terlihat ketika kewenangan terdakwa selaras dengan adanya kebijakan pajak yang sistematis, lalu selaras pula dengan bukti dokumen yang menunjukkan keterlibatan dan kontrolnya. Hubungan logis antar fakta tersebut membentuk suatu pola yang konsisten: seseorang yang memiliki kewenangan, berada dalam posisi pengendali kebijakan, serta terhubung melalui dokumen administrasi dengan praktik yang berlangsung lama, secara rasional tidak mungkin tidak mengetahui perbuatan tersebut.

Dari persesuaian inilah lahir alat bukti petunjuk. Petunjuk bukanlah bukti langsung mengenai niat terdakwa, tetapi merupakan hasil penalaran hakim atas hubungan logis antara fakta-fakta yang telah terbukti. Dalam konteks ini, petunjuk yang terbentuk adalah bahwa terdakwa mengetahui, menguasai, dan membiarkan bahkan mengarahkan praktik manipulasi pajak tersebut.

Tahap terakhir adalah penarikan kesimpulan mengenai niat jahat. Berdasarkan petunjuk yang telah terbentuk, Mahkamah Agung menyimpulkan bahwa secara rasional tidak mungkin terdakwa tidak mengetahui praktik tersebut. Jika seseorang mengetahui dan tetap menjalankan atau membiarkan perbuatan yang melanggar hukum dalam ruang kendalinya, maka keadaan itu menunjukkan adanya kesengajaan. Dengan demikian, kesengajaan

tidak dibuktikan secara langsung, tetapi ditarik sebagai konsekuensi logis dari keseluruhan rangkaian fakta yang telah disesuaikan.

Cara berpikir ini sepenuhnya sejalan dengan Pasal 188 KUHP, karena petunjuk memang lahir bukan dari satu bukti tunggal, melainkan dari kesesuaian antara alat bukti, keadaan, dan peristiwa. Putusan Mahkamah Agung ini memperlihatkan bahwa pembuktian petunjuk bekerja melalui tahapan rasional: fakta dibuktikan terlebih dahulu, lalu dicari persesuaiannya, dari persesuaian lahir petunjuk, dan dari petunjuk ditarik kesimpulan mengenai kesalahan terdakwa. Pendekatan ini menegaskan bahwa dalam perkara korporasi dan kejahatan ekonomi, unsur kesengajaan sering kali tidak tampak secara eksplisit, tetapi dapat dibuktikan secara kumulatif melalui konstruksi logika hakim yang bertumpu pada hubungan objektif antar fakta.

Alasan Mahkamah Agung Republik Indonesia membatalkan putusan *ontslag van alle rechtsvervolging* dari pengadilan tingkat pertama pada dasarnya bertumpu pada kesalahan mendasar dalam cara Pengadilan Negeri memahami unsur kesengajaan, menerapkan hukum pembuktian, dan membaca karakter kejahatan korporasi dalam perkara perpajakan.

Pertama, Mahkamah Agung menilai bahwa Pengadilan Negeri telah keliru menafsirkan unsur kesengajaan. Dalam putusan lepas tersebut, pengadilan tingkat pertama cenderung menuntut adanya bukti langsung mengenai niat jahat terdakwa, seolah-olah kesengajaan hanya dapat dibuktikan melalui pengakuan, instruksi eksplisit, atau bukti yang secara tegas menunjukkan kehendak pelaku untuk melanggar hukum. Pendekatan ini dinilai terlalu sempit dan tidak sesuai dengan sistem pembuktian pidana. Mahkamah Agung menegaskan bahwa dalam hukum pidana, kesengajaan tidak harus selalu dibuktikan secara langsung, melainkan dapat disimpulkan dari keadaan objektif yang menunjukkan adanya pengetahuan, kontrol, dan keterlibatan pelaku dalam perbuatan yang terjadi. Oleh karena itu, kesengajaan dapat dibuktikan melalui alat bukti petunjuk yang lahir dari rangkaian fakta yang saling bersesuaian.

Dengan menuntut bukti langsung, Pengadilan Negeri dianggap telah menerapkan standar pembuktian yang tidak tepat dan berpotensi menghambat penegakan hukum terhadap kejahatan ekonomi. Kedua, Mahkamah Agung menilai bahwa Pengadilan Negeri telah salah menerapkan hukum pembuktian karena tidak menggabungkan fakta-fakta yang terbukti di persidangan menjadi suatu konstruksi petunjuk. Dalam perkara ini sebenarnya telah ditemukan sejumlah fakta penting, seperti kedudukan terdakwa dalam struktur perusahaan, adanya praktik pengaturan pajak yang sistematis, serta bukti dokumen internal yang menunjukkan hubungan terdakwa dengan kebijakan perpajakan. Namun, fakta-fakta tersebut oleh Pengadilan Negeri dinilai secara terpisah dan tidak dirangkai menjadi satu kesatuan logis. Padahal, dalam sistem pembuktian pidana Indonesia, khususnya terkait alat bukti petunjuk, yang dinilai bukan hanya fakta tunggal, tetapi hubungan rasional antar fakta. Mahkamah Agung menilai bahwa kegagalan menghubungkan fakta-fakta tersebut menunjukkan bahwa Pengadilan Negeri tidak menggunakan metode pembuktian yang benar, karena tidak melakukan proses penalaran dari fakta menuju persesuaian, dari persesuaian menuju petunjuk, dan dari petunjuk menuju kesimpulan mengenai kesalahan terdakwa. Ketiga, Mahkamah Agung menegaskan bahwa Pengadilan Negeri juga gagal memahami karakter khusus kejahatan korporasi, khususnya dalam bidang perpajakan. Dalam kejahatan yang melibatkan organisasi perusahaan, pelanggaran hukum jarang dilakukan secara terbuka atau disertai bukti langsung yang eksplisit. Keputusan biasanya tersembunyi dalam prosedur administratif, kebijakan internal, atau sistem kerja yang tampak formal dan sah.

Oleh karena itu, pembuktian dalam kejahatan korporasi tidak dapat disamakan dengan pembuktian dalam kejahatan konvensional yang sering kali memiliki bukti langsung seperti saksi mata atau pengakuan pelaku. Mahkamah Agung menegaskan bahwa dalam perkara korporasi, pola perbuatan, sistem pengambilan keputusan, serta struktur kewenangan justru menjadi indikator utama untuk menilai adanya kesengajaan. Berdasarkan pertimbangan tersebut, Mahkamah Agung menyimpulkan bahwa alat bukti petunjuk memiliki posisi yang sangat penting dalam pembuktian kejahatan pajak korporasi. Petunjuk tidak hanya berfungsi sebagai alat pelengkap, tetapi dapat menjadi alat utama untuk menilai unsur batin pelaku ketika bukti langsung sulit ditemukan. Dengan demikian, pembatalan putusan lepas oleh Mahkamah Agung menunjukkan bahwa kesalahan Pengadilan Negeri bukan sekadar pada penilaian fakta, tetapi pada kesalahan pendekatan hukum: salah memahami konsep kesengajaan, salah menerapkan metode pembuktian, dan salah membaca sifat khas kejahatan korporasi. Putusan ini sekaligus menegaskan bahwa dalam perkara ekonomi modern, hakim harus menggunakan konstruksi pembuktian yang komprehensif, rasional, dan berbasis pada hubungan objektif antar fakta agar kebenaran materiil dapat terungkap. Makna yuridis dari pertimbangan Mahkamah Agung dalam perkara ini terletak pada penegasan prinsip-prinsip pembuktian yang sangat penting bagi penanganan tindak pidana ekonomi, khususnya

kejahatan perpajakan yang melibatkan struktur korporasi. Putusan tersebut tidak hanya menyelesaikan perkara konkret, tetapi juga membentuk arah interpretasi hukum mengenai bagaimana unsur kesengajaan harus dibuktikan dalam praktik peradilan pidana.

Pertama, putusan ini menegaskan bahwa alat bukti petunjuk dapat menjadi dasar utama dalam membuktikan *mens rea*. Dalam sistem pembuktian pidana Indonesia, petunjuk sering dipandang sebagai alat bukti tambahan yang hanya berfungsi memperkuat bukti lain. Namun, melalui putusan ini Mahkamah Agung memperlihatkan bahwa petunjuk justru dapat berfungsi sebagai fondasi utama pembuktian, sepanjang petunjuk tersebut lahir dari persesuaian fakta yang logis, konsisten, dan saling menguatkan. Dengan kata lain, ketika rangkaian keadaan objektif menunjukkan bahwa pelaku memiliki pengetahuan, kewenangan, dan keterlibatan terhadap suatu perbuatan, maka dari situ dapat ditarik kesimpulan mengenai adanya niat jahat. Ini memberi makna yuridis bahwa pembuktian unsur batin tidak selalu bergantung pada bukti langsung, tetapi dapat dibangun melalui konstruksi rasional atas fakta yang terbukti.

Kedua, Mahkamah Agung menegaskan bahwa kesengajaan tidak harus dibuktikan melalui pengakuan pelaku. Dalam praktik peradilan, pengakuan sering dianggap sebagai bukti paling kuat untuk menunjukkan niat jahat. Namun, dalam banyak perkara ekonomi modern, pelaku justru berupaya menyembunyikan kehendaknya di balik prosedur administratif atau struktur organisasi. Putusan ini menegaskan bahwa hukum pidana tidak mensyaratkan adanya pengakuan untuk membuktikan kesengajaan. Selama fakta-fakta objektif menunjukkan bahwa pelaku mengetahui dan tetap melakukan atau membiarkan perbuatan yang melanggar hukum, maka kesengajaan dapat dianggap terbukti. Makna yuridisnya adalah bahwa pengakuan bukan syarat pembuktian, melainkan hanya salah satu kemungkinan bukti, sehingga hakim tetap dapat menyatakan kesalahan terdakwa tanpa adanya pernyataan eksplisit dari pelaku.

Ketiga, putusan ini menegaskan bahwa jabatan dan pola perbuatan dapat menjadi indikator niat jahat. Dalam perkara korporasi, posisi seseorang dalam struktur organisasi mencerminkan ruang kewenangan dan tanggung jawabnya. Semakin tinggi kedudukan seseorang, semakin besar pula kemungkinan ia mengetahui dan mengendalikan kebijakan yang dijalankan. Oleh karena itu, jabatan manajerial tidak lagi dilihat sebagai fakta administratif semata, tetapi sebagai fakta hukum yang dapat menunjukkan adanya pengetahuan dan kontrol terhadap suatu perbuatan. Demikian pula dengan pola perbuatan yang berulang, sistematis, dan berlangsung lama. Pola semacam ini menunjukkan bahwa tindakan tersebut bukan kesalahan insidental, melainkan hasil dari kebijakan yang disadari. Dari sinilah jabatan dan pola tindakan memperoleh makna yuridis sebagai indikator objektif yang dapat mengarah pada kesimpulan adanya kesengajaan.

Keempat, pertimbangan Mahkamah Agung juga menegaskan bahwa dalam kejahatan korporasi, petunjuk sering menjadi alat pembuktian yang dominan. Kejahatan korporasi jarang meninggalkan bukti langsung mengenai niat pelaku, karena keputusan diambil melalui mekanisme organisasi, komunikasi internal, atau prosedur administratif yang tampak formal. Oleh karena itu, pembuktian dalam perkara semacam ini lebih banyak bertumpu pada analisis struktur kewenangan, sistem kebijakan, alur keputusan, serta pola tindakan yang terjadi dalam perusahaan. Dalam konteks tersebut, alat bukti petunjuk menjadi instrumen utama untuk menyingkap unsur batin pelaku yang tersembunyi di balik sistem organisasi. Makna yuridisnya adalah bahwa hukum pembuktian harus ditafsirkan secara adaptif terhadap karakter kejahatan modern, sehingga hakim tidak terjebak pada tuntutan bukti langsung yang justru sulit ditemukan dalam praktik korporasi.

Dengan demikian, putusan Mahkamah Agung ini memiliki arti penting sebagai penegasan bahwa pembuktian kesengajaan dalam tindak pidana korporasi dapat dibangun melalui hubungan rasional antara kedudukan pelaku, pola perbuatan, serta fakta administratif yang menunjukkan keterlibatannya. Putusan ini sekaligus memperluas pemahaman mengenai fungsi alat bukti petunjuk, dari sekadar alat tambahan menjadi instrumen utama dalam menemukan kebenaran materiil, khususnya dalam kejahatan ekonomi yang kompleks.

4. Kesimpulan

Putusan Nomor 2239 K/PID.SUS/2012 menegaskan bahwa alat bukti petunjuk memiliki kedudukan yang sah dan strategis dalam sistem pembuktian KUHAP, terutama untuk membuktikan unsur kesengajaan dalam tindak pidana perpajakan. Melalui putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia tersebut, ditegaskan bahwa kesengajaan tidak harus dibuktikan dengan bukti langsung atau pengakuan terdakwa, tetapi dapat disimpulkan dari rangkaian fakta objektif yang saling bersesuaian, seperti pola pelanggaran yang sistematis, jabatan pelaku,

kewenangan yang dimiliki, serta keuntungan yang diperoleh. Dengan demikian, petunjuk tidak lagi sekadar bukti pelengkap, melainkan dapat menjadi dasar utama pembuktian mens rea dalam kejahatan ekonomi modern. Pertimbangan hakim dalam perkara ini menunjukkan bahwa Mahkamah Agung Republik Indonesia membatalkan putusan lepas Pengadilan Negeri Jakarta Pusat karena pengadilan tingkat pertama keliru memahami unsur kesengajaan dan metode pembuktian. Mahkamah menegaskan bahwa kesengajaan dalam kejahatan perpajakan korporasi dapat dibuktikan melalui alat bukti petunjuk yang lahir dari persesuaian fakta objektif, seperti jabatan strategis terdakwa, pola perbuatan yang sistematis, dan dokumen internal perusahaan. Dengan demikian, putusan ini menegaskan bahwa dalam kejahatan ekonomi modern, petunjuk dapat menjadi dasar utama pembuktian mens rea melalui penalaran logis yang kumulatif dan inferensial, tanpa harus bergantung pada bukti langsung atau pengakuan terdakwa.

Referensi

1. Alimuddin. Pembuktian Anak dalam Hukum Acara Pengadilan Agama. Bandung: Nuansa Aulia, 2014
2. Buku.
3. Adami Chazawi, Hukum Pembuktian Tindak Pidana, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2011,
4. Adami Chazawi, Hukum Pembuktian Tindak Pidana, Jakarta: Rajawali Pers, 2017,
5. Adami Chazawi, Hukum Pembuktian Tindak Pidana, Malang: Bayumedia, 2018,
6. Alimuddin, Pembuktian anak dalam Hukum Acara Pengadilan Agama, (Bandung: Nuansa Aulia, 2014),
7. Amiruddin & Zainal Asikin, Pengantar Metode Penelitian Hukum, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2016,
8. Andi Hamzah, Hukum Acara Pidana Indonesia, Jakarta: Sinar Grafika, 2019,
9. Barda Nawawi Arief, Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana, Jakarta: Kencana, 2017,
10. Chairul Huda, Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan, Cet. Kedua, Jakarta: Kencana, 2006,
11. Chairul Huda, Dari Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan, Jakarta: Kencana, 2016,
12. Dedi Hartono Latif, "Peran Alat Bukti Petunjuk dalam Pembuktian Pidana," Lex Administratum, 2016,
13. Eddy Hiariej, Prinsip-Prinsip Hukum Pidana, Yogyakarta: Cahaya Atma, 2020,
14. Eddy O.S. Hiariej, Teori dan Hukum Pembuktian, Jakarta: Erlangga, 2012,
15. Johnny Ibrahim, Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif, Malang: Bayumedia, 2013,
16. Lihat juga Putusan Mahkamah Agung terkait pengakuan alat bukti elektronik serta UU ITE sebagai perluasan alat bukti surat.
17. Lilik Mulyadi, Hukum Acara Pidana: Normatif, Teoretis, Praktik dan Permasalahannya, Bandung: Alumni, 2015,
18. Lilik Mulyadi, Hukum Acara Pidana: Normatif, Teoretis, Praktik, Bandung: Alumni, 2018,
19. Harahap M Yahya , Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP, Jakarta: Sinar Grafika, 2016,
20. Harahap M Yahya , Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP: Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, dan Peninjauan Kembali, Jakarta: Sinar Grafika, 2012,
21. Harahap M Yahya, Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP: Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, dan Peninjauan Kembali (Jakarta: Sinar Grafika, 2016),
22. M. Yahya Harahap, Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP, Edisi 2, Cetakan. 8, Jakarta: Sinar Grafika, 2006,
23. Mahrus Ali, Asas-Asas Hukum Pidana Korporasi, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2013,
24. Muladi, Barda Nawawi Arief, Teori- teori dan Kebijakan Pidana, Bandung: Alumni, 1998,
25. Peter Mahmud Marzuki, Penelitian Hukum, Jakarta: Kencana, 2017,
26. R.Subekti, Hukum Pembuktian, (PT. Pradnya Paramita, Jakarta, 1983),
27. Roeslan Saleh, Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana Dua Pengertian Dasar Dalam Hukum Pidana, Jakarta: Aksara Baru, 1983,
28. Romli Atmasasmita, Kapita Selekta Hukum Pidana dan Kriminologi, Bandung: Mandar Maju, 1995,
29. Siti Resmi, Perpajakan: Teori dan Kasus (Jakarta: Salemba Empat, 2022),
30. Soerjono Soekanto & Sri Mamudji, Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2015,
31. Subekti , Kamus Hukum, Pradyana Paramita, Jakarta, 1986,
32. Yahya Harahap, Pembahasan Permasalahan Dan Penerapan Kuhap, Sinar Grafika, 2006,
33. Budi Saiful Haris, "Penguatan Alat Bukti dalam Kejahatan Keuangan Negara," Jurnal Integritas KPK, Vol. 4 No. 1, 2018,
34. Sigid Suseno, "Pembuktian Digital dalam Perkara Pidana di Indonesia," Jurnal Hukum & Peradilan, Vol. 10 No. 2, 2021,
35. Sigid Suseno, "Perluasan Alat Bukti Elektronik dalam Hukum Acara Pidana," Jurnal RechtsVinding, 2019,
36. Priyono dkk., "Penerapan Alat Bukti Petunjuk oleh Hakim," Jurnal Indonesia Sosial Sains, 2022,
37. Indonesia, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 7 Tahun 2021.
38. Indonesia, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana, Pasal 184 ayat (1)