

## Kaznivo dejanje ponarejanja poslovnih listin – prikaz in/ali prikrivanje (ne)verodostojnosti poslovnih dogodkov

Zoran Cunk

### Namen prispevka:

Prikazati želimo zgodovinski primerjalno pravni pregled kaznivih dejanj iz KZ in KZ-1 v Sloveniji v obdobju od leta 2000 do 2011, katerih objekt kazenskoppravnega varstva so poslovne listine ter tako prikazati bistveni kazalec (ne)verodostojnosti poslovnih dogodkov in ponuditi dodatno orodje za celovitejšo obravnavo izraznega področja tega kaznivega dejanja - kot »priprave« za izvrševanje drugih gospodarskih kaznivih dejanj in/ali sredstva za njihovo prikritje. Pri tem se bomo posebej osredotočili na obravnavo kaznivih dejanj s strani bistvenih deležnikov kazenskega postopka v Sloveniji: državnih tožilcev ter sodišč, pozornost pa bomo namenili tudi prikazu izrečenih pravnomočnih kazenskih sankcij.

### Metode:

V skladu z univerzalno dialektično teorijo sistemov bomo pri obdelavi podatkov uporabili kvantitativno metodo, s primerjalno metodo bomo opredeljevali značilnosti v obravnavanem časovnem obdobju, s kvalitativno metodo pa bomo definirali skupne značilnosti oziroma podrobnosti preučevanih razsežnosti ali značilnosti.

### Ugotovitve:

V primerjavi z, v javnosti velikokrat poudarjeno, veliko stopnjo gospodarske kriminalitete, je bilo v obravnavanem obdobju v Sloveniji pravnomočno procesuiranih relativno malo navedenih kaznivih dejanj. Kljub temu pa ni mogoče pritrditi ugotovitvi, da je tudi v praksi teh kaznivih dejanj malo oziroma, da so redke.

### Izvirnost/pomembnost prispevka:

V Sloveniji pojavna oblika kaznivega dejanja ponarejanja poslovnih listin v dalj časa trajajočem časovnem obdobju še ni bilo prikazano, prav tako pa je le redko poudarjena vloga teh kaznivih dejanj pri odkrivanju in preiskovanju drugih gospodarskih kaznivih dejanj.

**Ključne besede:** ponareditve ali uničenje poslovnih listin, 240 KZ, 235 KZ-1, (ne)verodostojnost poslovnih dogodkov

## 1 Uvod

Poslovne dogodke izkazujejo knjigovodske listine (v papirni ali elektronski obliki). Knjigovodska listina (knjigovodski dokument, knjigovodska temeljnica) je v posebni obliki sestavljen in s podpisu potrjen zapis o poslovnem dogodku, ki spremeni kako sredstvo, obveznost do virov sredstev, prihodke ali odhodke in je prenašalec knjigovodskih podatkov (Turk, 2002; Slovenski računovodski standardi (SRS), (2006). Knjigovodske listine predstavljajo osnovo za vpis v poslovne knjige (knjigovodske razvide, povezane knjige, kartoteke oziroma datoteke s knjiženimi poslovnimi dogodki), ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke ter za kontroliranje poslovnega dogodka, ki ga opredeljuje (Turk, 2002). Vodita se

temeljni poslovni knjigi (temeljni knjigovodski razvidi – dnevnik glavne knjige in glavna knjiga) in pomožne poslovne knjige<sup>1</sup> (pomožni knjigovodski razvidi - razčlenjevalne knjige in druge pomožne knjige<sup>2</sup>) (SRS, 2006). Poslovne knjige nastajajo le pri knjigovodenju kot sestavnem delu računovodenja, medtem ko se izvajalni in statistični razvidi ne štejejo za poslovne knjige (Koletnik, 2007).

Že s prvimi slovenskimi računovodskimi standardi so bili za izkazovanje poslovnih dogodkov ponujeni podrobnejši opomniki za oblikovanje računovodskih usmeritev, to je pravil in postopkov, oblikovanih s temeljnimi računovodskimi predpostavkami, ki jih uporabljajo poslovodstva pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov (Koželj, 2010). Nadaljnji razvoj SRS (od leta 2006 z uporabo mednarodnih računovodskih standardov) je pravila in postopke še dopolnil. V standardih so temeljna pravila o tem, kako je treba v danem času in v danih poslovnih razmerah pravilno razmeti in prikazati gospodarsko sliko podjetja, zato so danes računovodski izkazi, izdelani pravočasno, na pravilen in pošten način, nepogrešljivo sredstvo za obvladovanje tveganj med poslovnimi in drugimi partnerji (Koletnik, Kolar, Kavčič in Koželj, 2008). Poudariti je treba, da morajo knjigovodske listine verodostojno in pošteno izkazovati poslovne dogodke, le-tako pa lahko zagotavljajo verodostojnost tudi poslovnih knjig in drugih računovodskih izkazov. Knjigovodske listine so verodostojne, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov (SRS, 2006). Poslovni razvidi, knjigovodske listine in knjige, dosegajo verodostojnost z upoštevanjem načel: popolnosti, točnosti, obstoja, časovnega preseka, vrednotenja, upravičenosti in dolžnosti ter predstavitve in razkritja (Koletnik, 2007). Vodenje poslovnih knjig določa zakon, določbe o bistvenih poslovnih listinah pa je prav tako opredeljeno z zakoni in njihovimi podzakonskimi predpisi.

V praksi prihaja do neupoštevanja navedenih načel in zakonskih določb, ki se izrazijo v obliki knjigovodskih napak. To so napake, ki se pojavljajo v knjigovodstvu in izhajajo iz napačnega zapisovanja podatkov o poslovnem dogodku v knjigovodske listine ali nastajajo pri prepisovanju podatkov iz knjigovodskih listin v poslovne knjige ali pri vsebinskem oblikovanju računovodskih poročil.<sup>3</sup> (Turk, 2002). Če je napačno zapisovanje bistvenega podatka<sup>4</sup> poslovnega dogodka v poslovno listino ali njegovega prepisovanja v poslovne knjige posledica človeške napake - napake, ki jo zakrivi človek, ki mora izvajati knjiženje v skladu z veljavnim zakonom ali predpisom (Turk, 2002), in je to storjeno hote in zavestno,<sup>5</sup> oseba izpolnjuje elemente kaznivega dejanja. Koletnik (2008) kazniva dejanja opredeli kot sopotnike poslovnega življenja in računovodstva, med pomembna kazniva dejanja poslovnega značaja, ki se odražajo kot izdajanje nepravilnih listin, pa šteje tudi ponarejanje listin (dokumentov).

---

<sup>1</sup> Pomožne poslovne knjige, pomožni knjigovodski razvidi (subsidiary ledgers) poslovne knjige, ki dopolnjujejo glavno knjigo z izbranimi ožjimi razvidi: pomožne knjige razčlenjevalnih knjigovodstev in druge pomožne knjige (Turk, 2002).

<sup>2</sup> Druge pomožne knjige (subsidiary records) poslovne knjige, ki praviloma dopolnjujejo konte glavne knjige in sestoje iz knjige denarnih sredstev, vpisnika opredmetenih osnovnih sredstev, knjige prejetih računov, knjige izdanih računov, knjige zapadlosti menic v plačilo, knjige izdanih čekov, delniške knjige in drugih (Turk, 2002).

<sup>3</sup> Ne glede na to ali gre za računsko, oblikovne ali vsebinske napake.

<sup>4</sup> Bistven podatek bomo v skladu z dialektično teorijo sistemov (več o tem Mulej, 2000) opredelili kot »..pomemben za poslovni promet ali za gospodarsko odločitev glede na pravne učinke, ki predstavljajo podlago za dokaz pravno pomembnih dejstev v gospodarskem in finančnem poslovanju (Deisinger, 2002).

<sup>5</sup> 17. člen Kazenskega zakonika (KZ) (1994), ki je prenehal veljati 1. novembra 2008 in 25. člen KZ-1 (2008): storilec se je zavedal svojega dejanja in ga je hotel storiti; ali če se je zavedal, da lahko zaradi njegovega ravnanja nastane prepovedana posledica, pa je privolil, da takšna posledica nastane.

Lažna vsebina ponarejenih poslovnih listin in knjig se lahko bistveno odrazi v raznih oblikah seznanjanja/zavajanja notranjih in zunanjih uporabnikov s poročili o poslovnem dogodku, gospodarskem položaju in uspehu podjetja. Verodostojne listine in knjige so torej osnova in cilj za doseganje trajnostne družbene odgovornosti poslovanja, saj družbeno odgovorno računovodstvo zajema široko paleto prostovoljno razkritih informacij, ki služijo uporabnikom teh informacij, ob sprejemanju njihovih odločitev, posredno pa prinaša družbi, ki ne skopari s svojimi razkritji zaželeno poslovno uspešnost in ugled (Ambrožič in Petkovič, 2010). Ravno zaradi pomembnosti verodostojnosti poslovnih listin in knjig v pravnem prometu znotraj in izven podjetja, so le-te tudi kazenskoopravno zavarovane. V slovenskem kazenskem pravu kaznivo dejanje ponarejanja listin pri izvajanju gospodarske dejavnosti opredeljuje kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin. Opozoriti je potrebno, da je listina v kazenskem pravu vsako pisanje (op. tudi v elektronski obliki), nosilec podatkov ali drugi predmet, primeren ali namenjen za dokaz kakšnega dejstva, ki ima vrednost za pravna razmerja (7.odstavek 126. člena KZ (1994) oziroma 5. odstavek 99. člena KZ-1(2008)). Kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin pa je konzumirano tudi v izvršitveni obliki kaznivega dejanja lažnega stečaja (Deisinger, 2002). Nenazadnje je treba poudariti tudi, da lahko za kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin in lažnega stečaja v skladu z Zakonom o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja (ZOPOKD) (1999) odgovarjajo tudi pravne osebe.

## **2 Prikaz (ne)verodostojnosti in družbene (ne)odgovornosti**

### **2.1 Izhodišče prikaza**

V obdobju od leta 2000 do leta 2010 je kaznivo dejanje kot najtežje kaznivo ravnanje stari KZ opredeljeval kot protipravno dejanje, ki ga zakon zaradi njegove nevarnosti določa kot kaznivo dejanje in hkrati določa njegove znake in kazen zanj (7. člen KZ (1994)), medtem ko ga KZ-1 opredeljuje kot človekovo protipravno dejanje, ki ga zakon zaradi nujnega varstva pravnih vrednot določa kot kaznivo dejanje in hkrati določa njegove znake ter kazen za krivega storilca (16. člen KZ-1 (2008)). Generalni objekt kazenskopravnega varstva kaznivih dejanj iz 24. poglavja KZ in KZ-1 (kazniva dejanja zoper gospodarstvo), kamor kaznivi dejanji ponareditve ali uničenja poslovnih listin in lažnega stečaja sodita, je gospodarski sistem oziroma gospodarstvo. Pri tem pojem gospodarstvo predstavlja krovni izraz za skupnost vrednot in dobrin iz širše sfere gospodarstva.

Specifični objekt kazenskopravnega varstva kaznivega dejanja ponareditev ali uničenje poslovnih listin je ščitenje gospodarskega poslovanja. Pravno zavarovani dobrini sta tako poslovni promet in nadzor v gospodarstvu (Selinšek, 2006). Kaznivo dejanje lažnega stečaja sicer pravno zavaruje druge dobrine: upniške terjatve, stečajno maso in načelo zaupanja v poslovnem prometu, vendar pa kot izvršitveno obliko vsebuje tudi kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin. Zato je v tem delu z namenom spremljanja pojavnih oblik odgovornosti in verodostojnosti poslovnih listin in knjig, smiselno obravnavati tudi navedeno izvršitveno obliko. Kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin in kaznivo dejanje lažnega stečaja sodita tudi med t.i. čista gospodarska kazniva dejanja (Selinšek, 2006; Selinšek, 2007). Pri teh iz opisa izrecno ali smiselno izhaja, da je dejanje lahko storjeno le pri opravljanju gospodarske dejavnosti ali v zvezi z njo in so neposredno usmerjena zoper eno ali več pravnih vrednot oziroma dobrin s področja gospodarstva.

## 2.2 Kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin

### 2.2.1 Osnovno o kaznivem dejanju

Kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin sta torej opredeljevala KZ(1994) in KZ-1(2008). KZ(1994) je kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin določal v 240. členu, KZ-1(2008) pa v 235. členu. KZ-1(1994) je povzel izvršitvene oblike storitve kaznivega dejanja ponareditve ali uničenja poslovnih listin po 240. členu KZ in jih nekoliko modificiral. Kaznivo dejanje tako stori, kdor poslovne knjige, spise ali druge poslovne listine, ki jih mora voditi po zakonu ali na podlagi drugih predpisov, izdanih na podlagi zakona, in so pomembne za poslovni promet z drugimi pravnimi ali fizičnimi osebami ali so namenjene za odločanje v zvezi z gospodarsko ali finančno dejavnostjo *ali kot podlaga za davčni nadzor (dodano s KZ-1(2008))*:

- ponaredi – intelektualna ponareditev oziroma falsifikacija bistvenih podatkov notranjih (izvirnih in izpeljanih) knjigovodskih listin<sup>6</sup> ali knjig<sup>7</sup> ali omogočanje sestave takšne ponarejene listine ali knjige (kdor vpiše lažne podatke ali ne vpiše kakšnega pomembnega podatka, ali omogoči sestavo knjige, listine ali spisa z lažno vsebino (prvi odstavek 240. člena KZ(1994) in prvi odstavek 235. člena KZ-1(2008));
- potrdi – potrjevanje lažne vsebine bistvenih podatkov ponarejenih (tako notranjih kot zunanjih) poslovnih listin ali knjig kot pravih (z lastnoročnim ali/in z elektronskim podpisom listine ali knjige) (kdor s svojim podpisom potrdi takšno knjigo, listino ali spis z lažno vsebino (prvi odstavek 240. člena KZ(1994) in prvi odstavek 235. člena KZ-1(2008));
- uporabi – uporaba ponarejene poslovne listine ali knjige v poslovnem prometu kot prave (kdor lažno poslovno knjigo, listino ali spis uporabi kot resnično (drugi odstavek 240. člena KZ (1994) in drugi odstavek 235. člena KZ-1 (2008));
- uniči – neizvajanje ali neupoštevanja pravil odlaganja knjigovodskih listin, hrambe knjigovodskih listin in poslovnih knjig (bodisi v papirni obliki ali obliki elektronskih zapisov), ki imajo za posledico neuporabnost oziroma nerabnost le-teh v poslovnem prometu (kdor uniči, skriva, precej poškoduje ali kako drugače napravi neuporabne poslovne knjige, listine ali spise iz prejšnjega odstavka (drugi odstavek 240. člena KZ (1994) in drugi odstavek 235. člena KZ-1 (2008)).

Bistvene značilnosti pojavne oblike nespoštovanja pravil (pravnih norm) gospodarskega poslovanja - kaznivega dejanja ponareditve ali uničenja poslovnih listin, so:

- storilec lahko kazniva dejanja stori le naklepno, kar pomeni, da se je zavedal svojega dejanja in ga hotel storiti; ali če se je zavedal, da lahko zaradi njegovega ravnanja nastane prepovedana posledica, pa je privolil, da takšna posledica nastane (17. člen KZ (1994) in 25. člen KZ-1 (2008)). Ob tem se je vsaj za trenutek potrebno posvetiti tudi pomenu in vlogi t.i. sprejemljive napake. Medtem, ko je le-ta iz knjigovodskega vidika jasno opredeljena,<sup>8</sup> pa je za področje kazenskega prava potrebno poudariti, da takšna

---

<sup>6</sup> Ponarejanje knjigovodskih listin (falsification (proces) of documents) izdelovanje knjigovodskih listin z namenom goljufanja, da bi prikazovale kaj drugače, kot dejansko je (Turk, 2002).

<sup>7</sup> Ponarejanje poslovnih knjig (falsification (process) of records) vodenje poslovnih knjig ali vpisovanje vanje z namenom goljufanja, da bi prikazovale kaj drugače, kot dejansko je (Turk, 2002).

<sup>8</sup> Turk (2002) jo opredeli: 1. največja stopnja (število) odmikov od predpisanih postopkov notranjih kontrol, ki še ne vpliva na načrtovano stopnjo zaupanja v notranje kontrole ali na načrtovani obseg preizkusov podatkov. 2. Največji sprejemljivi znesek napake (denarne napake) v računovodski postavki, ki skupaj z zneski napak v drugih postavkah ne bo povzročil, da bi bili računovodski izkazi bistveno napačni. Fekonja in Premk (2008: 30) opredeljujeta napake pri pripoznavanju, merjenju, predstavljanju in/ali razkrivanju postavk računovodskih izkazov kot opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih za pretekla obdobja, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih

naklepna napaka vzpodbuja in zahteva t.i. »ničelno toleranco« obravnave. V tem primeru tudi knjigovodsko »sprejemljiva napaka« izpolnjuje elemente kaznivega dejanja.<sup>9</sup>

- kaznivo dejanje je blanketne narave, saj se določba sklicuje na uporabo zakonov in podzakonskih aktov s področja vodenja poslovnih listin, spisov in knjig, prav tako pa mora biti v opisu kaznivega dejanja glede poslovnih listin navedeno, na podlagi katerih zakonskih oziroma podzakonskih predpisov se te listine vodijo (Sodba Vrhovnega sodišča, 2007). To potrjuje tudi sodba Vrhovnega sodišča (2005), ki opredeljuje pomembnost knjige prejetih računov za poslovni promet z drugimi pravnimi osebami.
- za storjeno kaznivo dejanje (tako po prvem kot po drugem odstavku) se storilec lahko kaznuje z zaporom do dveh let.
- poskus<sup>10</sup> kaznivega dejanja je izrecno v tretjem odstavku kaznivega dejanja opredeljen kot kazniv.<sup>11</sup>

## 2.2.2 Pojavnost kaznivega dejanja in njegovi bistveni kazalniki

Zakon o kazenskem postopku (ZKP) (1994) določa pravila, ki naj zagotovijo, da se nihče, ki je nedolžen, ne obsodi, storilcu kaznivega dejanja pa izreče kazenska sankcija ob pogojih, ki jih določa kazenski zakon, in na podlagi zakonitega postopka (prvi odstavek prvega člena ZKP (1994)). Poudariti je potrebno, da šele pravnomočna sodba sodišča določeno ravnanje s knjigovodskimi listinami in/ali knjigami opredeli kot kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin in torej kot neverodostojno in neodgovorno. ZKP določa tudi pristojnosti in vlogo bistvenih udeležencev kazenskega postopka: sodišč, državnega tožilca, oškodovanca in obdolženca (zagovornika). Prav tožilstva in sodišča pa so tista, ki sprejemajo bistvene odločitve o zaključku oziroma nadaljevanju kazenskega postopka, vse od suma, da je bilo kaznivo dejanje storjeno, do morebitne pravnomočne sodbe sodišča.

V nadaljevanju torej prikazujemo za kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin po 240. členu KZ (1994) odločbe<sup>12</sup> tožilcev pri obravnavi ovadenih oseb<sup>13</sup> in odločbe<sup>14</sup> sodišč pri

---

informacij, ki so bile na voljo v času, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in za katere se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštevane pri sestavitvi računovodskih izkazov.

<sup>9</sup> Vsaka od 358 najpogostejših računovodskih napak, ki jih revizorji, davčni svetovalci in inšpektorji odkrivajo pri davčnih zavezancih in ki jih Fekonja in Premk (2008) navajata v svojem delu (pri opredmetenih osnovnih sredstvih, neopredmetenih osnovnih sredstvih, finančnih naložbah, dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev, naložbah v nepremičnine, zalogah, terjatvah, denarnih sredstvih, kapitalu, dolgoročnih dolgovih, rezervacijah, dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev, kratkoročnih dolgovih, kratkoročnih časovnih razmejitev, stroških materiala, stroških storitev, stroških dela, prihodkih, odhodkih in ostalih napakah) v primeru naklepne in zavestne »napake« izpolnjuje elemente kaznivega dejanja. Tožilstvo oziroma sodišče je do veljavnosti KZ-1 takšna dejanja sicer lahko opredelilo kot dejanje majhnega pomena, za državno tožilstvo pa so še podani podobni razlogi za postopke poravnavanja, odložitve kazenskega postopka in opustitev kazenskega pregona oziroma odstopa od pregona.

<sup>10</sup> Poskus lahko opredelimo kot začeto kaznivo dejanje, ki pomeni izvrševanje znakov kaznivega dejanja, vendar prepovedana posledica ne nastopi (prvi odstavek 22. člena KZ (1994) in 34. člena KZ-1 (2008)).

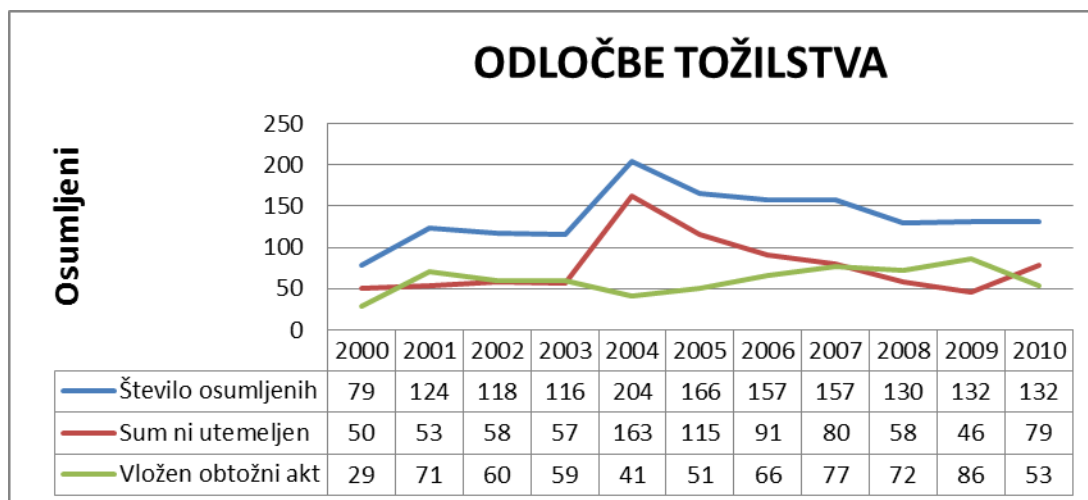
<sup>11</sup> Storilec se kaznuje za poskus v mejah kazni, predpisane za kaznivo dejanje, lahko pa tudi mileje (drugi odstavek 22. člena KZ (1994) in 34. člena KZ-1 (2008)).

<sup>12</sup> Izraz odločbe tožilstva uporabljamo kot skupek odločitev tožilcev, ki jih sestavljajo pravnomočne odločitve o: zavrženju ovadbe, odstopu tuji državi, reševanju na drug način, neznanem storilcu (v grafih: sum ni potrjen) in vložitvi obtožnega akta.

<sup>13</sup> Osumljena oseba (v nadaljevanju osumljenec) je oseba, zoper katero je pred uvedbo kazenskega postopka pristojni državni organ opravil določeno dejanje ali ukrep zaradi obstoja razlogov za sum da je storila ali sodelovala pri storitvi kaznivega dejanja (144. člen ZKP (1994)).

<sup>14</sup> Izraz odločbe sodišča uporabljamo kot skupek odločitev sodišč, ki jih sestavljajo pravnomočne odločitve o: zavrženju obtožnega akta, ustavitvi postopka, oprostitvi obtožbe, zavrnitvi obtožbe (v grafih: obtožba ni potrjena) in spoznanju za krivega.

obravnavi obtoženih oseb<sup>15</sup> z izrečenimi kazenskimi sankcijami<sup>16</sup> obsojenim osebam<sup>17</sup> v obdobju od leta 2000 do 2010.<sup>18</sup>



Graf 1: Polnoletne osebe, zoper katere je bil kazenski postopek pri državnem tožilstvu končan po kaznivem dejanju in vrsti odločbe, Slovenija, obdobje 2000-2010 (Vir: Statistični urad Republike Slovenije (SURS) (2011))

Iz grafa 1 je razvidno (lastni izračun), da so tožilstva končala postopek za 1515 osumljencev. Za 850 osumljencev (56,11 odstotka) suma niso potrdila (za 678 osumljencev (44,75 odstotka) so postopek končala z zavrnjenjem ovadbe, za 106 osumljencev (7 odstotkov) so postopek končala za neznano osebo, za 52 osumljencev (3,43 odstotka) so preiskavo ustavila, za 12 osumljencev (0,79 odstotka) so postopek končala z odstopom tuji državi, za dva osumljenca (0,13 odstotka) so postopek končala na drug način), 665 osumljencev (43,89 odstotka) pa je bilo utemeljeno osumljenih storitve kaznivega dejanja in so tožilstva vložila obtožni akt.<sup>19</sup> Iz grafa so razvidna

<sup>15</sup> Obtožena oseba (v nadaljevanju obtoženec) je tista, zoper katerega je obtožnica postala pravnomočna (144. člen ZKP (1994)).

<sup>16</sup> Stari KZ(1994) je poznal te kazenske sankcije: kazni (zaporna kazen, denarna kazen, prepoved vožnje motornega vozila, izgon tujca iz države, mladoletniški zapor), opozorilne sankcije (sodni opomin, pogojna obsodba, pogojna obsodba z varstvenim nadzorstvom), varnostne ukrepe (obvezno psihiatrično zdravljenje v zdravstvenem zavodu, obvezno psihiatrično zdravljenje na prostosti, obvezno zdravljenje alkoholikov in narkomanov, prepoved opravljanja poklica, odvzem vozniškega dovoljenja, odvzem predmetov) in vzgojni ukrepi (ukor, navodila in prepovedi, nadzorstvo organa socialnega varstva, oddaja v vzgojni zavod, oddaja v prevzgojni dom, oddaja v zavod za usposabljanje).

<sup>17</sup> Obsojena oseba (v nadaljevanju obsojenec) je tista, za katero je s pravnomočno sodbo ugotovljeno, da je kazensko odgovorna za določeno kaznivo dejanje (144. člen ZKP (1994)).

<sup>18</sup> Izbrano obdobje opredeljujeta dva dogodka:

: veljavnost določil KZ-A (1999) v celotnem letu 2000;

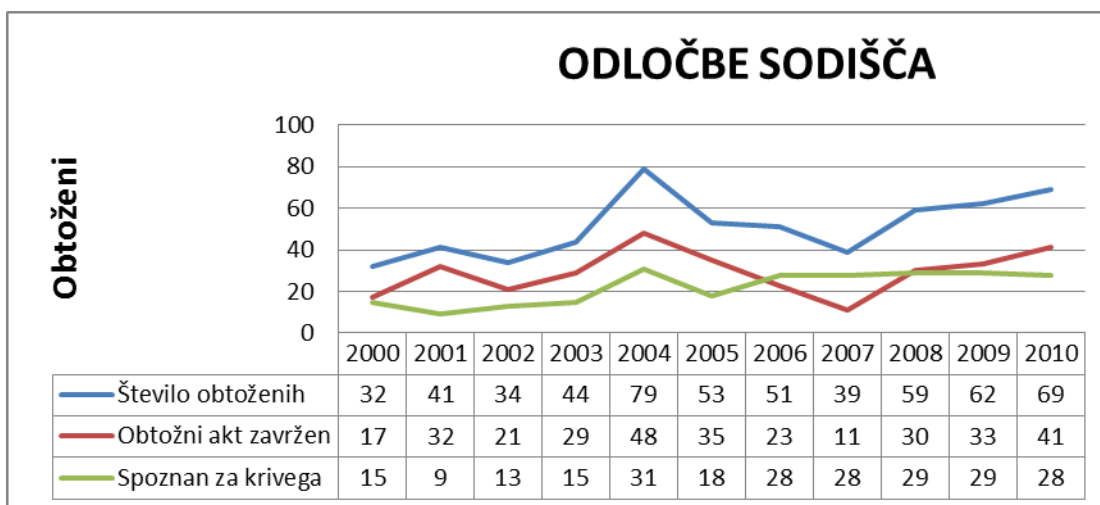
: začetek veljave novega KZ-1 (2008) s prvim novembrom 2008, pri čemer so večinoma tožilstva, predvsem pa sodišča v letu 2008 obravnavala kazniva dejanja, storjena pred navedenim datumom;

: v letu 2009 in 2010 je »stari« KZ(1994) veljal za obravnavane osebe (osumljenci, obtoženci ipd.) za storjena kazniva dejanja pred prvim novembrom 2008 v skladu z določili prvega in drugega odstavka 7. člena KZ-1 (1994) (za storilca kaznivega dejanja se uporablja zakon, ki je veljal ob storitvi kaznivega dejanja, če pa se po storitvi kaznivega dejanja zakon spremeni, se uporablja zakon, ki je milejši za storilca), zastaranje pa še ni nastopilo.

<sup>19</sup> Od tega so tožilstva za kaznivo dejanje po 235. členu KZ-1 (2008) končala postopek leta 2009 za šest osumljenih z zavrnjenjem ovadbe, leta 2010 pa za 21. osumljenih z zavrnjenjem ovadbe, za tri osumljene so zadevo odstopila tuji državi, za tri osumljene so končala postopek za neznano osebo, za 14 osumljenih pa so vložila obtožni akt.

nihanja gibanja odločb tožilstev po letih, zanimivo pa je, da ob stabilnem trendu števila osumljenih, raste trend števila oseb za katere sum ni bil potrjen, medtem ko je sicer rastoči trend števila obtožencev v letu 2010 bistveno padel.

Sodišča so pravnomočno končala postopek za 563 obtožencev (graf 2, lastni izračun). 321 (57,02 odstotka) obtožencev ni bilo spoznanih za krive (sodišča so za 97 obtožencev (17,23 odstotka) postopek ustavila, za 77 obtožencev (13,68 odstotka) so obtožni akt zavrgla, za 75 obtožencev (13,32 odstotka) so obtožbe zavrnile in 71 obtožencev (12,61 odstotka) oprostila, 242 obtožencev (42,98 odstotka) pa so sodišča spoznala za krive.<sup>20</sup> Rastoča trenda skupnega števila obtoženih in števila obtoženih za katere obtožba ni bila potrjena si močno sledita, medtem ko je trend števila obsojencev od leta 2006 linearen in enakomeren.



Graf 2: Polnoletne osebe, zoper katere je bil kazenski postopek pred senatom pravnomočno končan po kaznivem dejanju in vrsti odločbe, Slovenija, obdobje 2000-2010 (Vir: SURS (2011))

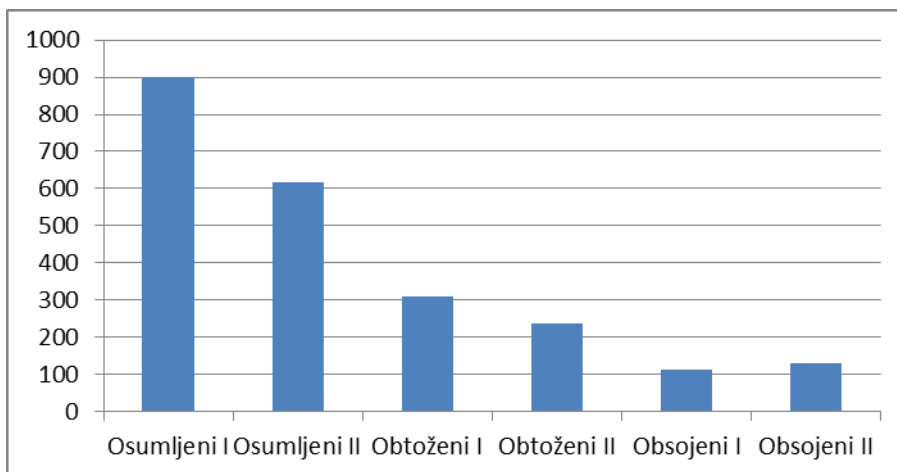
Prikazane podatke o številu oseb obravnavanih za kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin pa lahko dopolnimo še z nekaterimi dodatnimi, bistvenimi podatki. Do sedaj smo se ukvarjali s kazalcem, ki je izkazoval celotno pojavno obliko kaznivega dejanja – število obravnavanih oseb. Že iz opisa kaznivega dejanja pa je mogoče razbrati, da ni nujno, da je storilec kaznivega dejanja vedno oseba, ki je v podjetju odgovorna za verodostojnost knjigovodskih listin in knjig. Ker v vlogi storilca kaznivega dejanja lahko nastopajo osebe z različnim izhodiščem in se torej lahko tudi pojavijo v različnih vlogah si pogledjmo status storilca podrobneje:

- v prvem odstavku je za storilca kaznivega dejanja uporabljena najsplošnejša označba »kdor«, čeprav je opisa tega kaznivega dejanja z dodajanjem posebnih osebnih ali ravnih lastnosti storilca sestavljen tako, da vsebinsko pomeni določitev *delicta propria* - kdor mora voditi knjige po zakonu (Selinšek, 2006). Navedeno potrjuje tudi sodba Vrhovnega sodišča (2002): »Kaznivo dejanje ponarejanja poslovnih listin po 240. členu KZ lahko stori vsakdo (kdor), ki je pooblaščen za vodenje poslovnih knjig. Kot storilec kaznivega dejanja lahko torej nastopi le oseba, ki ima v pravni osebi določena pooblastila v zvezi z vodenjem poslovnih listin ali knjig (na področju izdaje, potrjevanja, uporabe in hrambe). Izvršitvena oblika kaznivega dejanja po prvem odstavku je tem

<sup>20</sup> Od tega so sodišča za kaznivo dejanje po 235. členu KZ-1 (2008) končala postopek le leta 2009 za eno osebo, ki so jo spoznala za krivo.

primeru neposreden (direkten) kazalnik neverodostojnosti listin z (ne)odgovornostjo osebe znotraj podjetja;

- za storilca kaznivega dejanja v drugem odstavku pa je sicer prav tako uporabljena najsplošnejša označba »kdor«, kar pa *de iure* pomeni, da gre za splošno kaznivo dejanje, ki ga lahko stori vsaka oseba, torej tudi nekdo, ki ni pooblaščen za vodenje poslovnih listin, pogoj za očitke uporabe lažne poslovne listine pa je, da storilec takšno poslovno listino spravi v promet, v katerem pride do izraza njena pravna pomembnost (sodba Vrhovnega sodišča (2008). Kaznivo dejanje po drugem odstavku 240. člena KZ (1994) predstavlja posebno kaznivo dejanje (*delictum sui generis*). Vrhovno sodišče v sodbi (2007) opozarja, da je zakonski znak »uporaba krive poslovne listine kot prave« izpolnjen in je listina uporabljena, če storilec na kakršenkoli način listino spravi v promet, v katerem pride do izraza njena pravna pomembnost, to pa je tudi v primeru predložitve listine pristojnemu organu. Izvršitvena oblika kaznivega dejanja v tem primeru predstavlja posreden kazalnik neverodostojnosti listin – pooblaščen oseba znotraj podjetja je krivo listino izdala, medtem ko jo je uporabila nepooblaščen oseba znotraj podjetja ali oseba izven podjetja.



Graf 3: Polnoletne osebe, zoper katere je bil kazenski postopek pri državnem tožilstvu končan, polnoletne osebe, zoper katere je bil kazenski postopek pred senatom pravnomočno končan, polnoletni obsojenci (znani storilci) in pogojno obsojeni polnoletni obsojenci (znani storilci), po odstavku kaznivega dejanja, Slovenija, obdobje 2000-2010 (Vir: SURS (2011))

Poudariti je treba, da oba odstavka obravnavanega člena kažeta na neverodostojnost in neodgovornost pooblaščenih oseb (posredno ali neposredno), razmerje med obema odstavkoma navedenega člena, pa pojasnjuje Deisinger (2002). Če je storilec sam ponaredil poslovno listino in jo nato tudi uporabil, je zaradi načela subsidiarnosti podan navidezen idealen stek s prvim odstavkom, tako da gre le za kaznivo dejanje po prvem odstavku. Glede na storilca kazniva dejanja (nesporno znotraj podjetja oziroma posredno znotraj podjetja) so za kazniva dejanja (graf 3, lastni izračun):

- tožilstva končala postopek za 899 osumljencev (59,34 odstotka) po prvem in za 616 osumljencev (40,66 odstotka) po drugem odstavku. Od tega so za 352 osumljencev (52,93 odstotka vseh ovadb) vložila obtožni akt po prvem in za 313 osumljencev (47,07 odstotka) po drugem odstavku.
- sodišča so 112 obtoženih (46,47 odstotka vseh obtoženih) po prvem in 129 obtoženih (53,53 odstotka) po drugem odstavku pravnomočno spoznala za krive.



Medtem, ko delež oseb po prvem odstavku v primerjavi s celotnim številom v procesu osumljenih-obtoženih-obsojenih pada, pa nasprotno delež oseb po drugem odstavku raste, kar pomeni, da je odkritih več »uporabnikov« kot »ponarejevalcev«.

Kaznivo dejanje je dokončano takrat, ko je uresničena njegova zakonska bit, kar pomeni, da se izvršeno dejanje v celoti ujema z dejanjem iz kazenskopravne norme (Selinšek, 2007), poskus kaznivega dejanja pa je prva faza oziroma stadij *iter criminis* (pot kaznivega dejanja), ki že pomeni uresničevanje zakonskih znakov kaznivega dejanja. (Selinšek, 2007; Bavcon, Šelih, Korošec, Ambrož in Filipčič, 2009). Poskus kaznivega dejanja po prvem odstavku je podan takrat, ko bo pooblaščen oseba, le-to sestavila z lažno vsebino in jo kot pristojna podpiše, poslovna listina pa še ne bo uporabna, ker bo manjkal podpis druge osebe, sopodpisnika ali zahtevana stampiljka ali žig. Poskus kaznivega dejanja po drugem odstavku pa je mogoč, ko na primer storilec začne uničevati kakšno listino, vendar pa jo le delno poškoduje, tako da bistveno ni prizadeta njena vsebina in torej v tem primeru nameravanega dejanja ne konča (Deisinger, 2002).

V obravnavanem obdobju so za poskus kaznivega dejanja po prvem odstavku tožilstva končala postopek za dva osumljenca, za enega osumljenca z zavrženjem ovadbe, za enega osumljenca pa so vložila obtožni akt (SURS, 2011). Sodišča pa so za poskus kaznivega dejanja po prvem odstavku končala postopek za pet obtožencev in sicer so za enega obtoženca obtožni akt zavrgla, enega oprostila obtožbe, tri obtožence pa so sodišča spoznala za krive. Enemu so izrekla drugo kazen in enemu opozorilno sankcijo - pogojno zaporno sodbo (nad 3 do 6 mesecev) (SURS, 2011). Za poskus kaznivega dejanja po drugem odstavku tožilstva in sodišča v obravnavanem obdobju niso končala postopka za nobeno osebo.

Sodna praksa torej poskuse kaznivega dejanja pozna, vendar pa so zelo redki. Menimo, da izkazana pojavnost kaznivega dejanja po tretjem odstavku, daje tudi jasen odgovor na vprašanje, ali je smiselno opredeliti kaznivost poskusa kaznivega dejanja in pritrjuje razmišljanju o možni sistematični izpustitvi iz cone kriminalnosti dejanja.

Sodišča obsojencu tudi izrečejo kazensko sankcijo. Za kaznivo dejanje je v zakonu vedno določena kazen, druge sankcije (opozorilne sankcije, varnostni ukrepi in vzgojni ukrepi), pa se izrekajo v določenih primerih. Storilcu kaznivega dejanja se sme izreči kazen samo, če je podana njegova krivda (4. člen KZ (1994)). Glavna kazenska sankcija je sicer bistven kriteriji (ne)verodostojnosti in (ne)odgovornosti pooblaščenih oseb, veliko zanimivih izhodišč pa kažejo tudi izrečene stranske kazenske sankcije in varnostni ukrepi, ter podatki o povratništvu in steku.

Pod izraz glavne kazenske sankcije bomo uvrstili: zaporno kazen, kot najhujšo kazen za storjeno kaznivo dejanje, denarno kazen, opozorilno sankcijo – pogojno obsodbo<sup>21</sup> (pogojna obsodba z zaporno kaznijo, pogojna obsodba z denarno kaznijo in pogojna obsodba z varstvenim nadzorom) in druge kazenske sankcije: sodni opomin, kazen opuščena, vzgojni ukrep, varnostni ukrep brez izreka kazni, drugo.

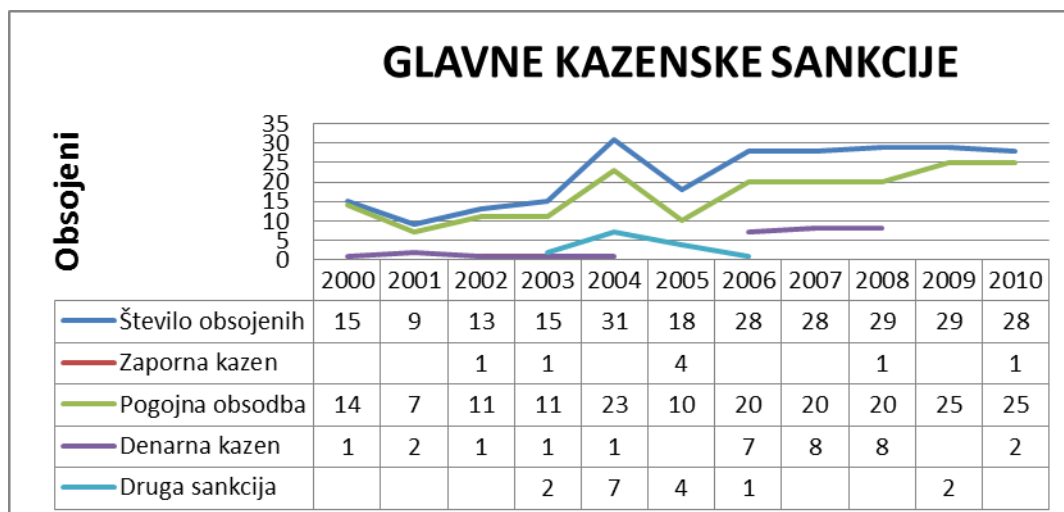
Sodišče storilcu kaznivega dejanja odmeri kazen v mejah, ki so z zakonom predpisane in za to dejanje, glede na težo storjenega dejanja in storilčevo krivdo. Pri tem upošteva okoliščine, ki vplivajo na to, ali naj bo kazen manjša (olajševalne) ali večja (obteževalne), zlasti pa: stopnjo storilčeve kazenske odgovornosti, nagibe, iz katerih je dejanje storil, stopnjo ogrožanja ali

---

<sup>21</sup> S pogojno obsodbo določi sodišče storilcu kaznivega dejanja kazen, ki pa ne bo izrečena, če obsojenec v času, ki ga določi sodišče in ki ne sme biti krajši od enega in ne daljši od petih let (preizkusna doba), ne bo storil novega kaznivega dejanja (drugi odstavek 50. člena KZ (1994)).

kršitve zavarovane dobrine, okoliščine, v katerih je bilo dejanje storjeno, prejšnje življenje storilca, njegove osebne in premoženjske razmere, njegovo obnašanje po storjenem dejanju, zlasti, ali je poravnal škodo, povzročeno s kaznivim dejanjem, in druge okoliščine, ki se nanašajo na storilčevo osebnost (drugi odstavek 41. člena KZ (1994)). Poudariti je tudi potrebno, da kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin glede na opredelitev kaznivega dejanja po teži, že v osnovi na teoretični ravni sodi med lažja kazniva dejanja, saj je predpisana kazen zapora do treh let.

Sodišča so 243. obsojencem izrekla naslednje kazenske sankcije (graf 4, lastni izračun): kar 186. obsojencem (76,54 odstotka) opozorilno sankcijo - pogojno zaporno sodbo ter enemu leta 2008 pogojno obsodbo z varstvenim nadzorom z zaporno kaznijo in enemu leta 2001 pogojno obsodbo z denarno kaznijo, 31. obsojencem (12,76 odstotka) denarno kazen, osmim obsojencem (3,29 odstotka) zaporno kazen, in 16. obsojencem (6,58 odstotka) drugo kazensko sankcijo (v letih 2003 do 2005 drugo kazen,<sup>22</sup> leta 2006 varnostni ukrep brez izreka kazni, leta 2009 pa je bila kazen opuščena).<sup>23</sup>



Graf 4: Polnoletni obsojenci (znani storilci) in pogojno obsojeni polnoletni obsojenci (znani storilci) po kaznivem dejanju, glavni kazenski sankciji, Slovenija, obdobje 2000-2010. (Vir: SURS (2011))

Sodišča so izrekla naslednje zaporne kazni (SURs, 2011): dvema obsojencema zaporno kazen nad 1 do 2 leti, enemu obsojencu zaporno kazen nad 3 do 6 mesecev, enemu obsojencu zaporno kazen nad 1 do 2 meseca (vsem za kaznivo dejanje po drugem odstavku) ter enemu obsojencu zaporno kazen nad 3 do 6 mesecev in trem obsojencem zaporno kazen do 30 dni (za kaznivo dejanje po prvem odstavku). Opozorilne sankcije – pogojne zaporne sodbe pa so bile naslednje: nad 1 do 2 leti (štirim obsojencem), nad 6 mesecev do 1 leta (21. obsojencem), nad 3 do 6 mesecev (73. obsojencem), nad 2 do 3 mesece (32. obsojencem), nad 1 do 2 meseca (20. obsojencem) in do 30 dni (devetim obsojencem).

Medtem ko sodišče lahko zapor izreče samo kot glavno kazen, pa sme denarno kazen izreči tudi kot stransko kazen. Med stranske kazni pa sodita tudi prepoved vožnje motornega vozila

<sup>22</sup> Od leta 2009 dalje rubrike »drugo« ni več.

<sup>23</sup> Od tega so sodišča obsojencu za kaznivo dejanje po 235. členu KZ-1 (2008) izrekla opozorilno sankcijo: pogojno zaporno sodbo.

(ki se za kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin ne izreka<sup>24</sup>) in izgon tujca iz države (35. člen KZ (1994)). Stransko kazen izgon tujca iz države je bilo mogoče izreči le v skladu z določili KZ (1994), medtem ko KZ-1 (2008) te stranske kazni ne pozna. Stransko kazen (SURS, 2011) so izrekla sedmim obsojencem (2,88%) in sicer šestim denarno kazen in enemu (leta 2005) izgon tujca iz države (graf 5).

Storilcem kaznivih dejanj sodišča smejo izreči tudi (enega ali več) varnostni ukrep (62. člen KZ (1994): obvezno psihiatrično zdravljenje v zdravstvenem zavodu, obvezno psihiatrično zdravljenje na prostosti, obvezno zdravljenje alkoholikov in narkomanov, prepoved opravljanja poklica, odvzem voznškega dovoljenja,<sup>25</sup> in odvzem predmetov. Varnostni ukrep odvzem predmetov (graf 5), ki so bili uporabljeni ali namenjeni za kaznivo dejanje ali so nastali s kaznivim dejanjem (69. člen KZ (1994)), so sodišča izrekla dvema obsojencema (0,82 odstotka). Glede na dejstvo, da se z izdajo in vodenjem poslovnih listin in knjig ukvarjajo (v okviru gospodarske dejavnosti pooblaščen osebe, ki jim to praviloma lahko predstavlja poklic), je zanimivo, da sodišče ni izreklo nobenega varnostnega ukrepa prepovedi opravljanja poklica.

V skladu s tem bi lahko za storilce kaznivega dejanja ponareditve ali uničenje poslovnih listin potrdili veljavnost Cooterjevih ugotovitev. Cooter (Cooter in Ulen, 1996) ugotavlja, da je, upoštevajoč ekonomsko teorijo človekovega vedenja veliko kaznivih dejanj posledica spodrseljajev, kjer gre za začasne odklone v vedenju posameznika. Storilcu previdnost med drugim narekuje, da daje svojemu prihodnjemu vedenju razumno težo, medtem ko neprevidnost diskontira mnogo bolj kot navadno. Pretirano diskontiranje pa je tudi vzrok, da storilec zagroženi kazenski sankciji ne pripisuje ustrezne teže. Cooter (1996) meni, da je storilec storil kaznivo dejanje pod vplivom trenutnega prebliska oziroma navdiha.

Pa vendar poglejmo, katera sta kazalca, ki zgoraj navedeno trditev negirata. To sta predvsem institut steka kaznivih dejanj (*concoorsus delictorum*) in institut povratništva:

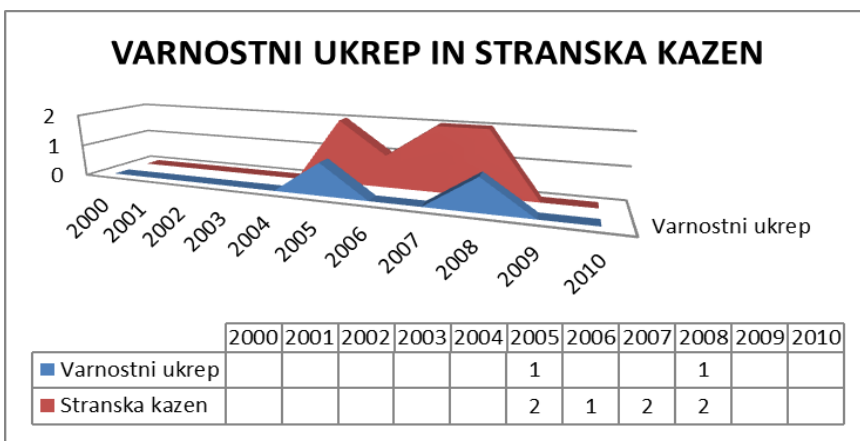
- storilec je storil kaznivo dejanje v steku, če je z enim kaznivim dejanjem ali z več dejanji storil dvoje ali več kaznivih dejanj, za katera se mu hkrati sodi. Sodišče mu tako določi najprej kazen za vsako posamezno kaznivo dejanje, nato pa izreče za vsa ta kazniva dejanja enotno kazen (47. člen KZ (1994)). Izraz kazniva dejanja v steku bomo tako uporabljali v primerih, ko je storilec: odgovarjal za istovrstna kazniva dejanja oziroma odgovarjal za istovrstna in druga kazniva dejanja. Kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin je najpogosteje v steku z naslednjimi drugimi kaznivimi dejanji KZ (1994): poslovna goljufija po 234.a členu, preslepitev pri pridobitvi posojila ali ugodnosti po 235. členu, preslepitev pri poslovanju z vrednostnimi papirji po 236. členu, zloraba položaja ali pravic po 244. členu, poneverba po 245. členu in davčna zatajitev (zatajitve finančnih obveznosti) po 254. členu.
- povratnik je storilec, ki je storil kaznivo dejanje po tem, ko je že bil pravnomočno obsojen, ali pa je kazen prestal oziroma je zastarala ali pa mu je bila odpuščena.<sup>26</sup> Izraz povratnik bomo tako uporabljali za storilce, ki so bili obravnavani za istovrstna kazniva dejanja, ki so bili obravnavani za druga kazniva dejanja oziroma so bili obravnavani za istovrstna in druga kazniva dejanja.

---

<sup>24</sup> Ta stranska kazen se sme izreči storilcu kaznivega dejanja zoper varnost javnega prometa (Bavcon et al, 2009).

<sup>25</sup> Varnostni ukrep se izreče le storilcu kaznivega dejanja zoper varnost javnega prometa (68. člen KZ (1994)), zato se za kaznivo dejanje ponareditve ali uničenja poslovnih listin ne izreka.

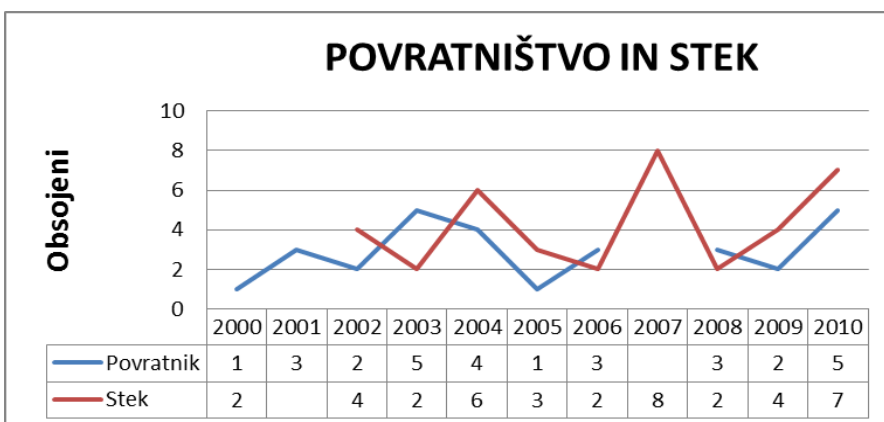
<sup>26</sup> Povzeto po tretjem odstavku 41. člena KZ (1994).



Graf 5: Polnoletni obsojenci (znani storilci) in pogojno obsojeni polnoletni obsojenci (znani storilci) po kaznivem dejanju, stranski kazenski sankciji in varnostnem ukrepu, Slovenija, obdobje 2000-2010 (Vir: SURS (2011))

Iz grafa 6 je razvidno (SURS, 2011; lastni izračun), da je 40 obsojencev (16,46 odstotka) odgovarjalo za kazniva dejanja storjena v steku in sicer je 20 obsojenih za istovrstna kazniva dejanja (po eden v letih 2000, 2002, 2006 in 2008, dva leta 2010, po trije v letih 2005 in 2009 ter po štirje v letih 2004 in 2007) in 20 obsojenih za istovrstna in druga kazniva dejanja (po eden v letih 2000, 2006, 2008 in 2009, po dva v letih 2003 in 2004, trije v letu 2002, štirje v letu 2007 in pet v letu 2010). Hipotetično je sicer mogoče trditi, da so storilci z enim dejanjem storili več kaznivih dejanj, pa vendar obstaja tudi domneva da so z več dejanji storili več kaznivih dejanj, kar kaže na dalj časa trajajočo dejavnost in ne na dogodek trenutnega navdiha. Na žalost obstoječe evidence ne omogočajo gotovo rešitev navedenega vprašanja, vsekakor pa vzbujajo domnevo.

Prav tako je iz grafa 6 razvidno (SURS, 2011); lastni izračun), da je bilo v obdobju 29. obsojencev (11,93 odstotka) že obravnavanih: 13 obsojencev je bilo obravnavanih za istovrstna kazniva dejanja (po eden v letih 2000, 2002, 2003, 2004 in 2009, dva v letu 2001 in trije leta 2004 in 2010), deset jih je bilo obravnavanih za druga kazniva dejanja (po eden v letih 2001, 2004-2006 in 2009, dva v letu 2003 in trije leta 2008) in šest jih je bilo obravnavanih za istovrstna in druga kazniva dejanja (po eden v letih 2002 in 2006 ter dva v letih 2003 in 2010). Kazenski pedigre obsojencev tudi tukaj kaže na dalj časa ponavljajočo se »dejavnost« in ne na trenutni navdih oziroma preblisk.



Graf 6: Polnoletni obsojenci (znani storilci) in pogojno obsojeni polnoletni obsojenci (znani storilci) po kaznivem dejanju, povratništvu in steku, Slovenija, obdobje 2000-2010 (Vir: SURS (2011))

### 2.2.3 Glavne ugotovitve

Zgodovinski primerjalno pravni pregled gibanja kaznivih dejanj ponareditve ali uničenja poslovnih listin v obdobju od leta 2000 do 2010 nam torej kaže:

1. kaznivo dejanje po prvem odstavku: tožilstva so letno končala postopek za povprečno 90 oseb. Za povprečno 35 osumljenih letno so tožilstva vložila obtožni akt. Sodišča so letno spoznala za krive povprečno 11 obtožencev. 4. obsojencem v obravnavanem obdobju so izrekla zaporno kazen (kot najhujšo kazen za kaznivo dejanje), povprečno letno 9 obsojencem pa opozorilno sankcijo - pogojno zaporno sodbo (kot najpogostejšo kazensko sankcijo). Od celotnega števila oseb, za katere je bila podana ovadba, je bilo obsojenih 12,57 odstotka.
2. kaznivo dejanje po tretjem, v zvezi s prvim odstavkom: tožilstva so končala postopek za dve osebi. Za enega osumljenca so tožilstva vložila obtožni akt. Sodišča so spoznala za krivega enega obtoženca in mu izrekla drugo kazensko sankcijo.
3. kaznivo dejanje po drugem odstavku: tožilstva so letno končala postopek za povprečno 62 oseb. Za povprečno 31 osumljencev letno so tožilstva vložila obtožni akt. Sodišča so letno spoznala za krive povprečno 13 obtožencev. 4. obsojencem so izrekla zaporno kazen (kot najhujšo kazen za kaznivo dejanje), povprečno letno 10 obsojencem pa opozorilno sankcijo - pogojno zaporno sodbo (kot najpogostejšo kazensko sankcijo). Od celotnega števila oseb, za katere je bila podana ovadba, je bilo obsojenih 21,10 odstotka.
4. kaznivo dejanje po tretjem, v zvezi z drugim odstavkom: tožilstva in sodišča v obdobju niso končala postopka za nobeno osebo.

## 2.3 Kaznivo dejanje lažnega stečaja

### 2.3.1 Osnovno o kaznivem dejanju

V obravnavanem obdobju od leta 2000 do 2010 sta tudi kaznivo dejanje lažnega stečaja opredeljevala KZ (1994) in KZ-1 (2008). KZ (1994) je opredeljeval kaznivo dejanje lažnega stečaja v 232. členu, KZ-1 (2008) pa v 226. členu. KZ-1 (2008) je povzel izvršitvene oblike storitve kaznivega dejanja lažnega stečaja po 232. členu KZ (1994), jih nekoliko modificiral in dodal izvršitveno obliko kaznivega dejanja kvalificiranega s hujšo posledico. Izvršitvena oblika kaznivega dejanja iz tretje točke omenjenih členov tako opredeljuje: kaznivo dejanje stori, kdor prikrije, uniči, predružači ali tako vodi poslovne knjige ali listine, da se iz njih ne more ugotoviti dejansko premoženjsko stanje. Upoštevati je potrebno, da storilec vse to stori s posebnim, obarvanim naklepom – z namenom, da pri gospodarskem poslovanju obveznosti ne bi bile poplačane, kar ima za posledico navidezno ali dejansko poslabšanje svojega premoženjskega stanja ali premoženjskega stanja drugega dolžnika in s tem povzročitev stečaja *ali izpolnitev pogojev za izbris gospodarske družbe po uradni dolžnosti brez likvidacije (dodano s KZ-1 (2008))*. Osnove oblik izvedbe kaznivega dejanja (uniči, prikrije, predružači) smo opredelili že pri kaznivem dejanju ponareditve ali uničenja poslovnih listin.

Bistvene značilnosti znakov pojavnosti oblike nespoštovanja pravil (pravnih norm) gospodarskega poslovanja - kaznivega dejanja lažnega stečaja po tretjem odstavku člena, so:

- storilec lahko kazniva dejanja stori le naklepno;
- tudi to kaznivo dejanje se začne z besedo »kdor«, kar »*de iure*« pomeni, da gre za splošno kaznivo dejanje, katerega storilec je lahko vsaka oseba, ki je subjekt kazenskega prava. Kaznivo dejanje pa vsebuje tudi bistven zakonski znak kaznivega dejanja – povzročitev stečaja, kar »*de facto*« pomeni, da je krog potencialnih storilcev določen. Pogoje za izvedbo stečaja tako določa Zakon o prisilni poravnavi stečaju in likvidaciji. Selinšek (2006) poudarja, da bodo storilci kaznivega dejanja najpogosteje

fizične osebe, ki zasedajo v pravnih osebah oziroma pri potencialnih stečajnih dolžnikih take položaje, da so pristojni za izražanje volje pravne osebe o razpolaganju s premoženjem pravne osebe. Opozarja pa tudi (ibid.), da izvršitveno ravnanje iz 3. točke lahko sicer izvršijo tudi druge osebe v pravni osebi (na primer računovodje ali celo administrativni delavci), vendar pri teh ni večje verjetnosti, da bi delovali z namenom, da obveznosti ne bi bile plačane, kar pa je bistveni zakonski znak kaznivega dejanja.

- kaznivo dejanje je v določenem delu blanketne narave, saj presojanje zakonskega znaka »in s tem povzroči stečaj«, temelji na pravilih stečajnega prava (Selinšek, 2006).
- za storjeno kaznivo dejanje se storilec kaznuje z zapornom od šestih mesecev do petih let.

### **2.3.2 Pojavnost kaznivega dejanja in njegovi bistveni kazalci**

V nadaljevanju prikazujemo pojavnost odločb državnih tožilstev pri obravnavi osumljenih oseb (SURS, 2011). V letu 2005 so tožilstva za kaznivo dejanje lažnega stečaja po tretji točki člena končala postopek za štiri osumljence, za dva so ovadbo zavrgla, za dva pa so vložila obtožni akt. V Sloveniji sodišča v celotnem obdobju niso zaključila postopka za nobeno osebo obtoženo kaznivega dejanja, kar neposredno pomeni, da za kaznivo dejanje tudi ni bila pravnomočno obsojena nobena oseba.

Ti podatki pritrjujejo mnenju, da bi bilo z vidika konsistentnosti in koherentnosti kazenskega zakonika bolj smiselno vsebino kaznivega dejanja po tretji točki 226. člena KZ-1(2008). »pripojiti« temeljnemu kaznivemu dejanju po 235. členu v obliki posebnega odstavka.

## **3 Zaključek**

Prikazali smo, da slovenska pravosodna praksa pozna in obravnava izvedbene oblike najtežjih kaznivih ravnanj s poslovnimi listinami oziroma knjigami – kazniva dejanja ponareditve ali uničenja poslovnih listin, tako v njeni temeljni obliki kot tudi pri obravnavi kaznivega dejanja lažnega stečaja. Kaznivo dejanje je mogoče opredeliti tudi kot kazenskopravno varstvo minimuma (sicer najpomembnejšega) etično-moralnih norm (Teršek, 2010), razmišljati pa je potrebno še nekoliko širše v obliki vprašanja, kakšen je bil motiv storilca, kot osebe, ki ima v pravni osebi določena pooblastila v zvezi z vodenjem poslovnih listin ali knjig, da bo naklepno kršil etična pravila svojega poklica? Ne glede na dejstvo, ali je bilo kaznivo dejanje ponarejanja listin storjeno kot izhodišče za izvedbo drugega kaznivega dejanja, ali pa kot sredstvo za njegovo prikrivanje, pa mora najprej strokovna javnost (tako ekonomska kot pravna) njeno pojavnost opredeliti kot dejanje, ki ima bistveni vpliv na delovanje pravne osebe pri prikazovanju njene (ne)verodostojnosti in ji torej podeliti določeno (večjo) stopnjo pomembnosti. Šele tako se bo zmanjšal maneverski prostor storilca pri odločanju o tem, ali storiti navedeno kaznivo dejanje.

Zavedamo se, da smo najverjetneje prikazali le vrh ledene gore, saj praviloma podjetja (oziroma njihove odgovorne osebe) ugotovljenih sumov storitve kaznivega dejanja organom pregona ne prijavljajo ustreznim institucijam, kar je nesporno povezano tudi z boniteto podjetja in morebitnim takojšnjim dvomom v resničnost in verodostojnost predstavljenih (tudi ostalih) podatkov in informacij notranjim in zunanjim uporabnikom. Trdimo pa tudi, da je pojavnost kaznivih dejanj ponareditve ali uničenja poslovnih listin možen pokazatelj (ne)spoštovanja in (ne)upoštevanja bistvenih ciljev računovodstva kot temeljnega kazalca (ne)verodostojnosti pravne osebe, temu pokazatelju pa bi bilo treba ne toliko s statističnega

vidika, ampak z njenega vsebinskega vidika, posvetiti več pozornosti (npr. kot kazalcu, kazalniku in odmikih računovodstva odgovornosti, opredeljevanju mest odgovornosti ipd.)<sup>27</sup>

Prepričani smo, da bi pomemben korak naprej vsekakor predstavljalo uresničenje teženj znanstvenikov (Koletnik et al (2008), Srnovršnik (2011) in Štancar (2011)) k udejanjenju profila forenzičnega računovodstva, ki bi lahko bil bistven zastopnik odkrivalne kontrole (detective controls), katerih namen je odkrivanje napak, opustitev in neodobrene uporabe ter poročanje o tem (Turk, 2002) ter pomembnemu varuhu uveljavljanja računovodskih ciljev. Vsekakor pa bo zanimivo spremljati podatke o gibanju kaznivega dejanja ponareditve ali uničenja poslovnih listin še naprej, predvsem zaradi ugotovitev forenzičnih enot nekaterih revizijskih hiš, da prevare v času finančne krize naraščajo (Rošker, 2009).

## Literatura

- Ambrožič, B. in Petkovič, D. (2010). Uveljavitev modela družbene odgovornosti v računovodstvu in njegove pojavne oblike. *Poslovodno računovodstvo, revija o poslovnem računovodstvu, Letnik III 1/2010*. Ljubljana: Visoka šola za računovodstvo.
- Bavcon, L., Šelih, A., Korošec, D., Ambrož, M. in Filipič, K. (2009). *Kazensko pravo, splošni del: peta izdaja*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
- Cooter, R. in Ulen, T. (1996). *Law ad Economisc – 2nd Edition*. Massachusetts: Addison Wesley Longman, Inc., Readin.
- Deisinger, M. (2002). *Kazenski zakonik s komentarjem: Posebni del*. Ljubljana: GV Založba.
- Fekonja, B. in Premk, U. (2008). *358 najpogostejših računovodskih napak*. Ljubljana: Primath.
- Kazenski zakonik*. (1994). Ur. l. RS, št. 63/94 s spremembami in dopolnitvami.
- KZ-A*. (1999). Ur. l. RS, št. 23/99.
- KZ-1*. (2008) Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami in dopolnitvami.
- Koletnik, F. (2007). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij – 1. ponatis 2., dopolnjene izdaje*, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Koletnik, F., Kolar, I., Kavčič, S., in Koželj, S. (2006). *Forenzično računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Koželj, S. (2010). Slovenski računovodski standardi. *IKS – Revija za računovodstvo in finance, letnik XXXVII, številka 6*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Kavčič, S., Koželj, S. in Odar, M. (2011). Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih: Razvitost poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih – merjenje uspešnosti in mesta odgovornosti. *Revizor*, 2/2011, 32-72. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Mayr, B. (2011). Pri vsakem stečaju je nujna forenzična revizija. *Finance*, 26/09-2011.
- Mulej, M. (2000). *Dialektične in druge mehkosistemske teorije (podlaga za celovitost in uspeh managementa)*. Maribor: Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta.
- Rošker, M. (2009). Tveganje prevar pomembnejše v času finančne krize. *Revizor* 03/2009. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Selinšek, L. (2006). *Gospodarsko kazensko pravo*. Ljubljana: GV Založba.
- Selinšek, L. (2007). *Kazensko pravo: splošni del in osnove posebnega dela*. Ljubljana: GV Založba.
- Slovenski računovodski standardi*. (2006). Ur. l. RS, št. 119/8.
- Sodba Vrhovnega sodišča VS22198*. (2002). Pridobljeno na <http://www.sodisce.si>.
- Sodba Vrhovnega sodišča VS22834*. (2005). Pridobljeno na <http://www.sodisce.si>.
- Sodba Vrhovnega sodišča VS24098*. (2007). Pridobljeno na <http://www.sodisce.si>.
- Sodba Vrhovnega sodišča VS2004562*. (2008). Pridobljeno na <http://www.sodisce.si>.

<sup>27</sup> Več o tem Kavčič, Koželj in Odar, ko opredeljujejo ugotavljanje uspešnosti poslovanja.

- Srnovršnik, T. (2011). Forenzični računovodje strah in trepet davčnih utajevalcev. *Finance*, 3.9.2011.
- Statistični urad Republike Slovenije. (2011). Pridobljeno na <http://www.stat.si>.
- Štrancar, P. (2011). Pri vsakem stečaju je nujna forenzična revizija. *Finance*, 26.9.2011.
- Teršek, A. (2010). Morala kot temelj in kriterij (vladavine) prava. *Revus*, št. 13, str. 89-110.
- Turk, I. (2002). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Zakon o kazenskem postopku*. (1994). Ur. l. RS, št. 63-2168/94 s spremembami in dopolnitvami.
- Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja*. (1999). Ur. l. RS, št. 59/1999 s spremembami in dopolnitvami.