

RAZISKAVA IPVU – PRAVNA VARNOST UPORABNIKA DAVČNO-SVETOVALNIH IN RAČUNOVODSKIH STORITEV V EU-27-V z dne 1.10.2026

ALI REGULACIJA DAVČNO-SVETOVALNIH IN RAČUNOVODSKIH STORITEV KORISTI UPORABNIKU – IN ALI JE MOGOČE POZITIVNO OBVEZNOST DRŽAVE URESNIČITI TUDI Z DRUGIMI SREDSTVI?

Ali države članice na strani davčnega zavezanca vzpostavljajo primerljivo institucionalno in procesno infrastrukturo strokovne pomoči?

AVTOR RAZISKAVE: mag. FRANC DERGANČ

www.modro-poslovanje.si | stanje raziskave: 1. oktober 2026



Raziskovalne hipoteze

Temeljni raziskovalni problem izhaja iz vprašanja, ali je mogoče pozitivno obveznost države glede učinkovitega varstva pravic uporabnikov davčno-svetovalnih in računovodskih storitev (še posebej v državah brez regulacije davčnega svetovanja), zlasti mikro, malih in srednjih podjetij, uresničevati izključno oziroma pretežno z zakonsko regulacijo poklica ali pa je mogoče enak ustavnopravno relevanten cilj doseči tudi z drugimi pravnimi, profesionalnimi in institucionalnimi mehanizmi.

Raziskava izhaja iz predpostavke, da pravna varnost uporabnika ni enodimenzionalen pojav. Ni odvisna le od formalne regulacije poklica, temveč od kombinacije institucionalnih jamstev strokovnosti, procesne kontinuitete strokovne pomoči, institucionalne zrelosti sistema, dejanske dostopnosti strokovne pomoči ter učinkovitosti pravnega varstva v javnodajatvenih postopkih.

Na tej podlagi se postavi naslednja glavna hipoteza.

H1 – Glavna raziskovalna hipoteza

Dejanska pravna varnost uporabnikov davčno-svetovalnih in računovodskih storitev, zlasti mikro, malih in srednjih podjetij, ni odvisna od samega obstoja ali intenzivnosti zakonske regulacije poklica, temveč od kombinacije institucionalnih jamstev strokovnosti, procesne kontinuitete specialistične pomoči, institucionalne zrelosti, dejanske dostopnosti strokovne pomoči ter učinkovitosti njenega delovanja v javnodajatvenih postopkih.

Hipoteza predpostavlja, da zakonska regulacija poklica predstavlja le enega od možnih institucionalnih instrumentov za doseganje pravne varnosti uporabnika. Če drugi institucionalni modeli zagotavljajo primerljive zaščitne funkcije in primerljive dejanske rezultate, zakonske regulacije ni mogoče obravnavati kot nujen pogoj učinkovitega varstva pravic.

H1a – Hipoteza nenadomestljivosti cilja in nadomestljivosti instrumenta

Pozitivna obveznost države zahteva učinkovito zagotavljanje pravnega varstva uporabnika, ne zahteva pa nujno uporabe točno določenega regulatornega instrumenta, kot je zakonska regulacija poklica davčnega svetovalca.

Hipoteza bo podprta, če bo mogoče v državah z različnimi institucionalnimi modeli ugotoviti primerljive ravni dejanske pravne varnosti uporabnika.

H1b – Hipoteza funkcionalne substitucije regulacije

Kombinacija profesionalne samoregulacije, preverljivih kvalifikacij, javnih ali profesionalnih registrov, zavarovanja poklicne odgovornosti, etičnih in disciplinskih pravil, varstva strokovne komunikacije ter učinkovitih procesnih pravic lahko zagotovi primerljivo raven pravne varnosti uporabnika kot zakonska regulacija poklica.

Ta hipoteza omogoča neposredno primerjavo držav s klasično javnopravno regulacijo in držav, kjer pomemben del institucionalnih funkcij zagotavljajo drugi mehanizmi.

H1c – Hipoteza minimalnega javnopravnega jedra

Ne glede na izbrani model profesionalne regulacije mora pravni sistem sam zagotoviti minimalno jedro obveznih procesnih in institucionalnih varovalk, brez katerih učinkovito varstvo pravic davčnega zavezanca ni mogoče.

Med te varovalke sodijo zlasti pravica do učinkovitega pravnega sredstva, dostop do sodišča, pravica do izjave, dostop do dokazov, nepristranskost postopka, omejitve informacijskih in nadzornih pooblastil države ter ustrezno varstvo strokovne komunikacije.

Hipoteza izhaja iz razlikovanja med funkcijami, ki jih lahko zagotovi trg ali profesionalna samoregulacija, in funkcijami, ki jih lahko zaradi njihove javnopravne narave zagotovi samo pravo.

H1d – Hipoteza procesne kontinuitete specialistične pomoči

Višja stopnja kontinuitete specialistične davčnopravne pomoči skozi davčni nadzor, upravna pravna sredstva in sodno varstvo je povezana z višjo ravniyo dejanske pravne varnosti uporabnika.

Hipoteza predpostavlja, da ni dovolj, da je strokovnjak dostopen le v fazi tekočega davčnega svetovanja. Pomembno je tudi, ali lahko specialistično znanje spremlja zavezanca skozi vse bistvene faze javnodajatvenega postopka.

H1e – Hipoteza formalne in specialistične kvalifikacije

Formalna procesna kvalifikacija pooblaščenca sama po sebi ne zagotavlja nujno učinkovite specialistične davčnopravne pomoči, če pravni sistem ne omogoča ustreznega vključevanja oseb s specialističnim znanjem davčnega prava.

Hipoteza ne problematizira formalne pravne kvalifikacije kot take, temveč preverja njeno funkcionalno zadostnost z vidika kompleksnih davčnih sporov.

H1f – Hipoteza institucionalne zrelosti

Vpliv normativnih institucionalnih jamstev in procesnih pravil na dejansko pravno varnost uporabnika je pomembno odvisen od institucionalne zrelosti in dejanske dostopnosti strokovne pomoči.

Hipoteza predpostavlja, da visok normativni rezultat sam po sebi ne vodi nujno do visokih dejanskih rezultatov, če sistem nima zadostnega števila strokovnjakov, stabilnih profesionalnih institucij, ekonomske dostopnosti storitev in učinkovitega vključevanja specialistične pomoči v postopke.

V raziskovalnem modelu je to mogoče izraziti kot:

$$G + P \rightarrow M \rightarrow R$$

pri čemer G in P predstavljata normativne in procesne pogoje, M institucionalno zrelost in dostopnost, R pa dejanske rezultate.

H2 – Ustavnopravna hipoteza sorazmernosti regulatornega modela

Če je mogoče cilj učinkovitega varstva pravic uporabnikov davčno-svetovalnih in računovodskih storitev doseči z drugimi institucionalnimi ukrepi, ki so enako učinkoviti in manj omejujoči za svobodo opravljanja dejavnosti in konkurenco, strožja zakonska regulacija poklica ni nujno potreben ukrep za uresničevanje pozitivne obveznosti države.

Hipoteza bo preverjana šele po povezavi rezultatov vseh treh faz raziskave. Njena presoja bo zahtevala primerjavo med koristmi regulatornega modela za uporabnika ter njegovimi stroški in omejitvami za trg.

H3 – Hipoteza funkcionalne enakosti orožij

Dejanska pravna varnost mikro, malih in srednjih podjetij je višja v sistemih, ki poleg formalnih procesnih pravic zagotavljajo tudi dejansko možnost uporabe ustrezne specialistične strokovne pomoči v razmerju do profesionalizirane davčne administracije.

Hipoteza izhaja iz razlikovanja med formalno in funkcionalno enakostjo orožij. Sama možnost vložiti pravno sredstvo ali imeti pooblaščenca še ne pomeni nujno, da ima zavezanec realno možnost učinkovito odgovoriti na strokovno, informacijsko in institucionalno moč države.

H4 – Hipoteza pozitivne obveznosti države

Pozitivna obveznost države na področju javnodajatvenih postopkov se uresničuje učinkovito le, če pravni in institucionalni sistem uporabniku omogoča realen dostop do strokovno preverljive, procesno uporabne in funkcionalno učinkovite pomoči, ne glede na to, ali je ta pomoč organizirana skozi zakonsko reguliran poklic ali skozi drug primerljiv institucionalni model.

Ta hipoteza povezuje celotni raziskovalni model IPVU z njegovim ustavnopravnim jedrom.

Niželna hipoteza

Za kvantitativni oziroma primerjalni del raziskave je smiselno postaviti tudi ničelno hipotezo:

H0

Med različnimi institucionalnimi oziroma regulatornimi modeli davčno-svetovalnih in računovodskih storitev ter dejansko ravni pravnih varnosti uporabnikov ni statistično oziroma primerjalno relevantne povezave.

Če bodo rezultati pokazali sistematične povezave med G, P, M in R, bo mogoče H0 zavrnilo.

Način preverjanja hipotez

Hipoteze se ne bodo preverjale samo z enim indikatorjem. Preverjanje bo potekalo zaporedno.

V **prvi fazi** se bo ugotavljalo, katere institucionalne in procesne funkcije posamezna država normativno zagotavlja.

V **drugi fazi** se bo preverjalo, ali so te funkcije dejansko institucionalno razvite in dostopne uporabniku.

V **tretji fazi** se bo preverjalo, ali različni institucionalni modeli ustvarjajo različne dejanske rezultate pri uresničevanju pravic, dostopu do strokovne pomoči, učinkovitosti pravnih sredstev in širšem poslovnem okolju.

Končna presoja posamezne hipoteze naj ne uporablja zgolj binarne formulacije »potrjena/ovržena«, ampak naslednje kategorije:

- **hipoteza je podprta;**
- **hipoteza je delno podprta;**
- **za hipotezo ni bilo mogoče zbrati zadostnih dokazov;**
- **rezultati hipoteze ne podpirajo;**
- **rezultati so v nasprotju s hipotezo.**

Takšna formulacija je primernejša za primerjalnopravno, institucionalno in interdisciplinarno raziskavo, kot je IPVU.

Jedrna teza disertacije oz. raziskave

Pozitivna obveznost države zahteva, da pravni in institucionalni sistem uporabnikom davčno-svetovalnih in računovodskih storitev, zlasti MSP, zagotavlja dejansko učinkovito minimalno raven strokovne in procesne zaščite v javnodajatvenih postopkih. Zakonska regulacija poklica je lahko eden od instrumentov za doseganje tega cilja, ni pa vnaprej nujno edini.

Drugi pravni, profesionalni in institucionalni mehanizmi lahko predstavljajo funkcionalno alternativo regulaciji poklica le, če država zagotovi njihov zadosten splošni učinek, dostopnost in učinkovitost ter če sistem kot celota uporabniku omogoča preverljivo strokovno pomoč, varstvo strokovne komunikacije, procesni fair play, učinkovito pravno sredstvo in funkcionalno enakost orožij.

Raziskovalni predmet IPVU je zato ugotoviti, katere funkcije mora država nujno zagotoviti, s katerimi pravnimi in institucionalnimi instrumenti jih države EU-27 zagotavljajo ter ali različni modeli dosegajo primerljive dejanske rezultate za uporabnika. Šele na tej podlagi je mogoče presojati, ali je zakonska regulacija poklica za doseganje legitimnega cilja potrebna ali pa je mogoče isti cilj doseči z drugim, enako učinkovitim in manj omejujočim institucionalnim modelom.

Raziskava preverja hipotezo, da iz pozitivne obveznosti države na področju učinkovitega varstva pravic v javnodajatvenih postopkih izhaja tudi zahteva po vzpostavitvi takšnega institucionalnega okolja, ki zlasti MSP omogoča dejansko dostopno in procesno uporabno strokovno pomoč.

PREDUVOD – KAKO BRATI PRIKAZ PRVE FAZE RAZISKAVE

Ta dokument je prikaz prve faze raziskave IPVU (Indeks pravne varnosti uporabnika davčno-svetovalne storitve) in predstavlja stanje analize na dan 1. oktobra 2026.

Rezultati niso mišljeni kot dokončna razvrstitev držav, temveč kot transparenten prikaz, kako je avtor raziskave mag. Franc Derganc iz primerljivih pravnih in institucionalnih podatkov oblikoval delovne ocene G in P za vseh 27 držav članic Evropske unije.

Kaj meri oz. bo “raziskovala” raziskava?

I. del raziskave – G + P: normativna in institucionalna infrastruktura

- G1. Pravni status / zakonska ali primerljiva institucionalna podlaga
- G2. Javni ali preverljiv register
- G3. Predpisana / preverljiva strokovna kvalifikacija
- G4. Praktične izkušnje / zahtevana praksa
- G5. Strokovni izpit / preverjanje znanja
- G6. Stalno strokovno izobraževanje (CPD)
- G7. Etika, nadzor in disciplinska odgovornost
- G8. Zavarovanje poklicne odgovornosti
- G9. Poklicna zaupnost / varstvo komunikacije
- G10. Neodvisnost / konflikt interesov
- P1. Zastopanje pred davčno upravo
- P2. Zastopanje / sodelovanje v davčnem nadzoru
- P3. Zastopanje pri upravnih pravnih sredstvih / pritožbah
- P4. Zastopanje pred sodišči v davčnih zadevah
- P5. Kontinuiteta specialistične pomoči skozi faze postopka

II. del raziskave – M: institucionalna zrelost in dejanska dostopnost

- Gostota strokovnjakov
- Tržna pokritost
- Institucionalna tradicija
- Moč in aktivnost profesionalnih organizacij
- Tržna prepoznavnost kvalifikacij
- Poklicna odgovornost v praksi
- Ekonomska dostopnost storitev
- Geografska in digitalna dostopnost
- Odnos davčne administracije do specialistične pomoči
- Odnos sodstva do specialistične pomoči
- Dejansko varstvo strokovne komunikacije
- Kontinuiteta specialističnega znanja od svetovanja do sodnega varstva

III. del raziskave – R: dejanski učinki in rezultati

- Pravilnost izpolnjevanja davčnih obveznosti
- Davčna skladnost
- Število in struktura davčnih sporov
- Trajanje davčnih nadzorov
- Trajanje pritožbenih postopkov
- Trajanje sodnih postopkov
- Učinkovitost pravnih sredstev
- Dostop do dokazov
- Učinkovitost pravice do izjave
- Zadržanje izvršitve
- Uspešnost sodnega varstva

- Obstojnost odločb davčne administracije po sodni kontroli
- Stroški pravnega varstva
- Stroški pravne negotovosti za MSP
- Enakost orožij v praksi
- Zaupanje v davčni sistem in institucije
- Morebitna povezava s sivo ekonomijo in davčno vrzeljo
- Širši učinki na poslovno okolje in razvoj MSP.

Prva faza temelji na 15 vnaprej opredeljenih kriterijih: desetih kriterijih institucionalnih jamstev strokovne pomoči (G1–G10) in petih kriterijih procesne sposobnosti oziroma kontinuitete specialistične pomoči (P1–P5). Za EU-27 to pomeni 405 posameznih kodirnih odločitev. Vsaka ocena mora biti sledljiva do zakona, sodne prakse, uradnega registra, uradne profesionalne organizacije ali drugega preverljivega vira.

Analiza je namerno zasnovana kot preverljiv proces. Ko dodatni primarni vir pokaže, da prvotna ocena ni pravilna, se rezultat popravi in sprememba ostane vidna v dokazni sledi. Prav dodatna preveritev Hrvaške in Estonije je pokazala, zakaj tak pristop potrebujemo: pri Hrvaški se je kriterijska ocena spremenila iz G=9/P=10 v G=10/P=8, pri Estoniji pa se je zaradi izrecne procesne legitimacije davčnega oziroma računovodskega svetovalca v davčnih upravnosodnih zadevah delovna ocena P zvišala iz 4 na 7.

Naslednji korak prve faze bo zunanja nacionalna validacija. Za vsako državo EU-27 bo pripravljen poseben vprašalnik G1–G10 in P1–P5, ki ga bomo poslali pristojnim stanovskim oziroma poklicnim organizacijam, zbornicam, združenjem davčnih svetovalcev, računovodskih strokovnjakov in drugim relevantnim nacionalnim institucijam. Respondente bomo prosili, da posamezno oceno potrdijo, popravijo ali označijo kot nedokazano ter ob tem navedejo primarni pravni ali institucionalni vir.

Takšno preverjanje ima dva cilja. Prvi je zmanjšati tveganje, da bi funkcionalno primerljive nacionalne rešitve zaradi različnega pravnega poimenovanja ocenili različno. Drugi je vzpostaviti raziskovalno sled, iz katere bo razvidno ne samo, kakšen rezultat ima posamezna država, ampak tudi zakaj ga ima. Dokler ta nacionalna validacija ni zaključena, je treba rezultate razumeti kot delovne rezultate prve faze IPVU, ki so namenjeni preverjanju, dopolnjevanju in po potrebi popravku.

KLJUČNO: rezultat države ni ocena kakovosti njenih davčnih svetovalcev ali davčnega sistema. Gre za delovno meritev formalnih institucionalnih jamstev in procesne kontinuitete, ki bo dodatno preverjena pri nacionalnih strokovnih institucijah.

REZULTATI PRVE FAZE – RANGIRANJE EU-27

Delovno stanje na dan 1. oktobra 2026. Tabela prikazuje rezultat prve faze N-IPVU (G + P), torej formalna institucionalna jamstva strokovne pomoči in procesno kontinuiteto specialistične pomoči. Ne meri še dejanske dostopnosti, kakovosti storitev ali dejanskih učinkov sistema.

Mesto	Država	G /10	P /10	N-IPVU /20
1	Avstrija	10	10	20
1	Nemčija	10	10	20
1	Poljska	10	10	20
4	Francija	10	9	19
4	Italija	10	9	19
6	Češka	8,5	10	18,5
7	Hrvaška	10	8	18
8	Belgija	10	7	17
8	Portugalska	10	7	17
8	Romunija	10	7	17
8	Slovaška	10	7	17
12	Luksemburg	8	8	16
12	Malta	9	7	16
14	Madžarska	7	7	14
15	Grčija	7	6	13
16	Latvija	5,5	7	12,5
17	Estonija	4,5	7	11,5
17	Finska	4,5	7	11,5
17	Nizozemska	4,5	7	11,5
20	Švedska	5	5	10
21	Irska	5,5	4	9,5
21	Litva	4,5	5	9,5
21	Slovenija	4,5	5	9,5
24	Ciper	4,5	4	8,5
24	Danska	4,5	4	8,5
24	Španija	4,5	4	8,5
27	Bolgarija	2	4	6

Kaj tabela pokaže? Po kriterijih prve faze imajo Avstrija, Nemčija in Poljska najvišji možni rezultat 20/20 (G = 10, P = 10). To pomeni, da je bilo v teh treh državah mogoče potrditi najširši sklop formalnih institucionalnih in procesnih jamstev, ki jih meri IPVU. Če vprašanje formuliramo kot »katera država glede na zakon oziroma regulativni okvir zagotavlja največ pravic MSP«, je metodološko natančneje reči: te tri države v prvi fazi zagotavljajo največ formalno preverljivih institucionalnih in procesnih jamstev strokovne pomoči za uporabnika, vključno z MSP.

Pomembna omejitev: rezultat 20/20 še ne dokazuje, da so storitve v praksi najbolj dostopne, najcenejše ali da ti sistemi ustvarjajo najboljše dejanske rezultate. To bosta preverjali faza M (institucionalna zrelost in dejanska dostopnost) ter faza R (dejanski učinki in rezultati).

Položaj Slovenije: Slovenija dosega G = 4,5, P = 5 in N-IPVU = 9,5. Povprečje EU-27 po trenutni matriki znaša 14.02 točke, zato je Slovenija približno 4.52 točke pod povprečjem prve faze. Tudi ta razlika opisuje formalno institucionalno strukturo, ne pa še dejanske kakovosti davčnega svetovanja ali pravičnosti davčnega sistema.

SLOVENIJA – RAZLAGA REZULTATA IN METODOLOGIJA ZA IZPOLNJEVANJE VPRAŠALNIKOV EU-27

- 1. Rezultat Slovenije:** $G = 4,5$ in $P = 5$, skupaj $N\text{-IPVU} = 9,5$, ne pomeni, da v Sloveniji strokovna davčna pomoč ali profesionalni standardi ne obstajajo, temveč da velik del teh jamstev ni vzpostavljen kot splošno zavezujoč sistem za vse izvajalce in vse uporabnike.
- 2. Dimenzija G:** ne ocenjuje kakovosti posameznega davčnega svetovalca, ampak preverja, ali pravni in institucionalni sistem uporabniku zagotavlja preverljiv profesionalni status, register, kvalifikacije, izkušnje, preverjanje znanja, stalno izobraževanje, etiko, nadzor, zavarovanje, zaupnost ter neodvisnost.
- 3. Kodiranje G:** temelji na lestvici 0–0,5–1: ocena 0 se dodeli, kadar jamstva ni mogoče potrditi, 0,5 kadar je jamstvo preverljivo prisotno predvsem v omejenem ali prostovoljnem profesionalnem sistemu, 1 pa kadar je splošno zavezujoče oziroma funkcionalno primerljivo obvezno.
- 4. Slovenski rezultat G:** je zato pretežno sestavljen iz vmesnih ocen 0,5, saj posamezni profesionalni mehanizmi obstajajo, vendar praviloma ne veljajo kot univerzalna zahteva za celoten trg davčnega svetovanja.
- 5. Dimenzija P:** meri drugo vprašanje: ali lahko specialistično strokovno znanje uporabnika dejansko spremlja skozi posamezne faze davčnega postopka, od davčne uprave in nadzora do pravnih sredstev in sodnega varstva.
- 6. Kodiranje P:** temelji na lestvici 0–1–2: 0 pomeni odsotnost oziroma bistveno omejitev procesne funkcije, 1 splošno ali delno možnost zastopanja oziroma sodelovanja, 2 pa polno in učinkovito profesionalno procesno funkcijo oziroma kontinuiteto specialistične pomoči.
- 7. Slovenski rezultat P:** znaša 5, ker je strokovna pomoč mogoča v vseh pomembnih fazah vsaj v določeni obliki, vendar večinoma na podlagi splošnih pravil o pooblaščenju in ne na podlagi posebej priznanega procesnega statusa davčnega svetovalca.
- 8. Sodna faza:** je posebej pomembna, saj formalni kvalifikacijski pogoji v določenih postopkih omejujejo možnost, da bi isti davčni specialist samostojno nadaljeval zastopanje skozi vse faze spora.
- 9. Enaka metodologija za EU-27:** zahteva, da se pri vsakem kriteriju najprej ugotovi pravno in institucionalno dejstvo, nato določi, ali gre za odsotno, omejeno oziroma prostovoljno ali splošno zavezujoče jamstvo, in šele nato dodeli oceno.
- 10. Dokazno pravilo:** je, da odsotnost podatka ni enaka odsotnosti pravice ali jamstva; če nacionalnega položaja ni mogoče zanesljivo potrditi, mora respondent navesti primarni vir ali kriterij označiti kot nedokazan, saj IPVU primerja sistemsko in preverljivo zaščito uporabnika, ne kakovosti posameznih izvajalcev.

Tabela: Slovenija – kriterijska kartica z opredelitvijo minimalnega in maksimalnega rezultata

Dim.	Kriterij	Ocena SLO	MIN – najnižja ocena	MAX – najvišja ocena	Obrazložitev Slovenije
G	G1 – Pravni status / zakonska ali primerljiva institucionalna podlaga	0,5	0: ni posebnega pravnega ali preverljivega institucionalnega statusa strokovnega izvajalca; storitev lahko opravlja praktično vsakdo brez posebnega profesionalnega okvira.	1: zakon ali drug splošno zavezujoč sistem določa profesionalni status, pogoje za pridobitev statusa in pravico do opravljanja relevantnih storitev.	Davčno svetovanje ni splošno zakonsko reguliran poklic z enotnimi pogoji za vse izvajalce. Obstaja pa organiziran prostovoljni profesionalni sistem.
G	G2 – Javni ali preverljiv register	0,5	0: uporabnik nima javnega oziroma zanesljivo preverljivega registra, iz katerega bi lahko ugotovil profesionalni status izvajalca.	1: obstaja obvezen, ažuren in javno oziroma učinkovito preverljiv register vseh oseb, ki imajo pravico uporabljati relevantni profesionalni status oziroma opravljati regulirane storitve.	Ni obveznega državnega registra vseh davčnih svetovalcev; obstajajo pa preverljivi registri oziroma sezname profesionalnih organizacij.
G	G3 – Predpisana / preverljiva strokovna kvalifikacija	0,5	0: za opravljanje dejavnosti ni zahtevane niti institucionalno preverljive strokovne kvalifikacije.	1: za vse osebe, ki smejo opravljati relevantno strokovno dejavnost oziroma uporabljati zaščiten profesionalni status, je predpisana in preverljiva strokovna kvalifikacija.	Splošne zakonske minimalne kvalifikacije ni; obstaja preverljiva strokovna kvalifikacija v okviru profesionalnega sistema.
G	G4 – Praktične izkušnje / zahtevana praksa	0	0: pred samostojnim opravljanjem storitev ni	1: zakon oziroma splošno zavezujoči profesionalni	Za vstop na trg ni splošnega zakonskega pogoja glede

Dim.	Kriterij	Ocena SLO	MIN – najnižja ocena	MAX – najvišja ocena	Obrazložitev Slovenije
			zahtevana nobena minimalna strokovna praksa oziroma je ni mogoče dokazati.	režim zahteva določeno minimalno obdobje relevantnih praktičnih izkušenj kot pogoj za pridobitev profesionalnega statusa.	minimalnega obdobja praktičnih izkušenj.
G	G5 – Strokovni izpit / preverjanje znanja	0,5	0: profesionalnega znanja pred začetkom opravljanja dejavnosti ni treba formalno dokazati ali preveriti.	1: za pridobitev pravice do opravljanja relevantne strokovne dejavnosti je za vse izvajalce obvezno standardizirano preverjanje znanja oziroma strokovni izpit.	Splošnega obveznega državnega strokovnega izpita ni, obstaja pa preverjanje znanja v prostovoljnem profesionalnem sistemu.
G	G6 – Stalno strokovno izobraževanje (CPD)	0,5	0: po pridobitvi statusa ni preverljive obveznosti stalnega strokovnega izpopolnjevanja.	1: vsi nosilci relevantnega profesionalnega statusa morajo periodično izpolnjevati predpisane in preverljive zahteve CPD, njihovo neizpolnjevanje pa ima posledice za profesionalni status.	CPD ni zakonska obveznost vseh izvajalcev; obstaja v organiziranem profesionalnem sistemu.
G	G7 – Etika, nadzor in disciplinska odgovornost	0,5	0: ni posebnih profesionalnih etičnih pravil, institucionalnega nadzora niti disciplinskih posledic.	1: za vse nosilce profesionalnega statusa veljajo zavezujoč kodeks ravnanja, nadzor in učinkovit disciplinski sistem z možnostjo sankcij.	Za celotni trg ni enotnega javnopravnega disciplinskega režima; profesionalne organizacije pa imajo etična pravila in nadzor.
G	G8 – Zavarovanje poklicne odgovornosti	0,5	0: ni zahteve po zavarovanju poklicne odgovornosti oziroma uporabnik nima sistemskega jamstva za kritje profesionalne škode.	1: ustrezno zavarovanje poklicne odgovornosti je obvezni pogoj za opravljanje relevantnih strokovnih storitev oziroma ohranitev profesionalnega statusa.	Zavarovanje ni splošni zakonski pogoj za vse ponudnike, obstaja pa kot standard oziroma zahteva profesionalnega sistema.
G	G9 – Poklicna zaupnost / varstvo komunikacije	0,5	0: ni posebne profesionalne obveznosti zaupnosti niti pravnega varstva komunikacije med uporabnikom in svetovalcem.	1: zaupnost je splošno pravno zavarovana, vključno z jasno določenim varstvom strokovne komunikacije pred posegi tretjih oseb oziroma države, razen zakonsko določenih izjem.	Obstajajo profesionalne obveznosti zaupnosti, vendar davčni svetovalci nima univerzalnega zakonskega procesnega privilegija komunikacije.
G	G10 – Neodvisnost / konflikt interesov	0,5	0: ni posebnih pravil glede neodvisnosti, konflikta interesov in dolžnosti ravnanja v interesu naročnika v mejah prava.	1: vsi nosilci relevantnega profesionalnega statusa so zavezani splošno zavezujočim in nadzorovanim pravilom neodvisnosti ter upravljanja konfliktov interesov.	Takšna pravila obstajajo v profesionalnih standardih, ne veljajo pa splošno za vse ponudnike na trgu.
	SKUPAJ G	4,5 / 10	0/10: praktično nobeno od desetih institucionalnih jamstev ni sistemsko potrjeno.	10/10: vseh deset jamstev je splošno zavezujočih oziroma funkcionalno enakovredno obveznih za relevantne izvajalce.	Slovenija ima večino elementov v prostovoljnem profesionalnem sistemu, vendar ne kot univerzalno jamstvo za celoten trg.
P	P1 – Zastopanje pred davčno upravo	1	0: strokovnjak uporabnika ne more zastopati oziroma je njegova procesna vloga bistveno izključena.	2: strokovnjak lahko samostojno in učinkovito zastopa uporabnika pred davčno upravo v okviru jasno priznane profesionalne procesne vloge, brez nepotrebnih dodatnih kvalifikacijskih ovir.	Pooblaščenec lahko zastopa zavezanca, vendar gre predvsem za splošno pravico do zastopanja, ne za posebej priznano profesionalno procesno upravičenje davčnega svetovalca.
P	P2 – Zastopanje / sodelovanje v davčnem nadzoru	1	0: specialist v nadzoru ne more učinkovito sodelovati ali zastopati uporabnika.	2: specialist ima jasno in polno možnost sodelovanja, zastopanja, vlaganja izjav, predlaganja dokazov in opravljanja relevantnih procesnih dejanj skozi	Davčni specialist lahko sodeluje in zastopa na podlagi pooblastila, vendar nima posebnega procesnega statusa zaradi svoje davčne specializacije.

Dim.	Kriterij	Ocena SLO	MIN – najnižja ocena	MAX – najvišja ocena	Obrazložitev Slovenije
				davčni nadzor.	
P	P3 – Upravna pravna sredstva / pritožbe	1	0: specialist uporabnika pri upravnih pravnih sredstvih ne more zastopati oziroma njegova pomoč procesno nima učinkovitega položaja.	2: strokovnjak lahko samostojno zastopa uporabnika skozi upravne pritožbene in druge relevantne upravne pravne poti, njegova profesionalna funkcija pa je pravno priznana.	Zastopanje je omogočeno po splošnih pravilih pooblaščenca, ne pa kot posebej priznana profesionalna pravica davčnega svetovalca.
P	P4 – Zastopanje pred sodišči v davčnih zadevah	1	0: davčni specialist brez druge zahtevane poklicne kvalifikacije uporabnika pred sodiščem ne more procesno zastopati oziroma lahko nastopa zgolj kot neformalna strokovna pomoč.	2: specialistično usposobljeni davčni strokovnjak lahko uporabnika samostojno in učinkovito zastopa skozi relevantne sodne faze davčnega spora oziroma ima funkcionalno enakovreden procesni položaj.	Kontinuiteta je delna. Za nekatere sodne faze ZUS-1 zahteva pooblaščenca s PDI, zato davčni specialist brez te kvalifikacije ne more samostojno nadaljevati celotnega zastopanja.
P	P5 – Kontinuiteta specialistične pomoči skozi faze postopka	1	0: med posameznimi fazami postopka prihaja do bistvene prekinitve možnosti uporabe istega specialističnega znanja oziroma strokovnjak nima učinkovitega procesnega dostopa do ključnih faz.	2: sistem omogoča dejansko kontinuiteto istega ali primerljivo specialistično usposobljenega strokovnjaka od svetovanja in izpolnjevanja obveznosti prek nadzora in upravnih pravnih sredstev do sodnega varstva.	Specialist lahko uporabnika spremlja skozi velik del postopka, vendar popolna samostojna procesna kontinuiteta ni zagotovljena skozi vse sodne faze.
	SKUPAJ P	5 / 10	0/10: specialistična pomoč skozi procesne faze praktično ni zagotovljena.	10/10: vseh pet funkcij je zagotovljenih na ravni polne profesionalne procesne sposobnosti in kontinuitete.	Slovenija omogoča specialistično pomoč v vseh pomembnih fazah vsaj v določeni obliki, vendar pretežno na podlagi splošnega zastopanja in z omejitvami kontinuitete.
	N-IPVU – Slovenija	9,5 / 20	0/20: niti institucionalna jamstva niti učinkovita procesna funkcija specialistične pomoči niso sistemsko potrjeni.	20/20: vseh deset institucionalnih jamstev in vseh pet procesnih kriterijev je zagotovljenih na najvišji opredeljeni ravni.	G 4,5 + P 5 = 9,5. Prva faza meri normativno in institucionalno infrastrukturo, ne pa še dejanske kakovosti, cenovne dostopnosti ali končnih rezultatov sistema.

NAČELO KODIRANJA

G: 0 = jamstva ni mogoče potrditi; 0,5 = preverljivo jamstvo v omejenem, prostovoljnem ali profesionalnem sistemu; 1 = splošno zavezujoče oziroma funkcionalno primerljivo obvezno institucionalno jamstvo. P: 0 = odsotnost oziroma bistvena omejitev procesne funkcije; 1 = delna ali splošna možnost zastopanja oziroma sodelovanja; 2 = polna, učinkovita in kontinuirana procesna funkcija specialistične strokovne pomoči.

UVOD

Primerjalno raziskovanje profesionalnih storitev, položaja davčnih svetovalcev, pravic davčnih zavezancev in učinkovitosti davčnih administracij ima že dolgo mednarodno raziskovalno tradicijo. Toda posamezne raziskovalne smeri praviloma obravnavajo le en del širšega vprašanja. Nekatere merijo intenzivnost regulacije poklicev, druge primerjajo modele organizacije davčnega svetovanja, tretje spremljajo pravice davčnih zavezancev, četrte pa učinkovitost davčnih administracij in sistemov reševanja sporov.

Pomembno izhodišče predstavljajo **raziskave Evropske komisije o regulaciji profesionalnih storitev**. Komisija je leta 2017 oblikovala primerjalni kazalnik omejevalnosti regulacije profesionalnih storitev in ga leta 2021 posodobila. V analizo je vključila tudi računovodske storitve in z njimi povezane dejavnosti. Metodološko je šlo za primerjalno kodiranje nacionalnih pravnih ureditev, pri katerem so bile posamezne regulatorne zahteve – na primer rezervirane dejavnosti, zaščita poklicnega naziva, zahtevana izobrazba, strokovni izpiti, obvezno stalno izobraževanje, registracija in nekatere omejitve opravljanja dejavnosti – pretvorjene v primerljive številčne vrednosti.

Namen takšnega kazalnika ni bil ugotoviti, koliko pravne varnosti določena ureditev daje uporabniku storitve, temveč predvsem oceniti, kako intenzivno nacionalna pravila omejujejo dostop ponudnikov do poklica in opravljanja profesionalnih storitev. Komisija je hkrati opozorila, da številčnega kazalnika ni mogoče razumeti brez kvalitativne presoje konkretnega nacionalnega sistema. (1) (2)

Soroden pristop uporablja **OECD**. Njegovi kazalniki **Product Market Regulation – PMR** obravnavajo profesionalne storitve predvsem skozi vpliv regulatornih pravil na konkurenco, vstop na trg in način opravljanja dejavnosti. V novejših analizah OECD posebej poudarja temeljno regulatorno dilemo: profesionalna regulacija lahko odpravlja informacijske asimetrije, zmanjšuje tveganja za uporabnika in varuje kakovost storitev, vendar lahko istočasno omejuje konkurenco, zmanjšuje ponudbo, zvišuje cene in zmanjšuje produktivnost. Prav zato OECD vse bolj opozarja, da regulacije ni mogoče presojati samo po tem, koliko pravil vsebuje, temveč po tem, ali so posamezne omejitve sorazmerne tveganjem, ki jih želijo odpraviti. (3) (4)

Drugo pomembno raziskovalno smer predstavljajo primerjalne študije davčnega svetovanja. Te praviloma ne merijo intenzivnosti regulacije s kompozitnim indeksom, temveč primerjajo institucionalne modele posameznih držav: kdo sme opravljati davčno svetovanje, kateri pogoji veljajo za pridobitev poklicnega statusa, kakšno izobrazbo in izpite mora oseba opraviti, ali obstaja obvezno članstvo v poklicni organizaciji, kakšna so pravila poklicne odgovornosti ter ali obstaja zavarovanje poklicnih tveganj. Takšne raziskave so pomembne predvsem zato, ker pokažejo, da evropske in svetovne ureditve niso razdeljene samo na dve skupini – regulirane in neregulirane – ampak obstaja veliko vmesnih in funkcionalno različnih modelov.

Dodatno perspektivo daje **Evropska komisija v nadnacionalni oceni tveganj pranja denarja in financiranja terorizma iz leta 2022**. Komisija v tej raziskavi davčne svetovalce, računovodje, revizorje in druge svetovalce obravnava predvsem glede na dejanske funkcije, ki jih opravljajo, ter tveganja, ki iz teh funkcij izhajajo. To je za našo raziskavo metodološko pomembno, ker potrjuje, da formalni naziv poklica sam po sebi ni zadosten za mednarodno primerjavo. Primerjati je treba dejansko vsebino storitev, profesionalne obveznosti, nadzor in funkcionalni položaj izvajalca. (5)

Tretjo veliko raziskovalno smer predstavljajo raziskave pravic davčnih zavezancev. Na tem področju je posebej pomemben projekt **IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights – OPTR**. Njegovo izhodišče je primerjalna raziskava 41 držav, iz katere so bili oblikovani minimalni standardi, dobre prakse in praktična merila za spremljanje dejanskega varstva davčnih zavezancev. OPTR zato ne ostaja samo pri abstraktni analizi zakonskih določb, ampak spremlja razvoj zakonodaje, upravne prakse in sodne prakse ter vprašanje, ali se standardi varstva v konkretnih državah dejansko izboljšujejo ali slabšajo. (6)

Pomemben metodološki korak naredijo tudi raziskave učinkovitosti davčnih administracij. **Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – TADAT** uporablja standardiziran okvir, s katerim se ocenjuje delovanje davčne administracije na več vsebinskih področjih, med njimi tudi pri reševanju davčnih sporov. Metodologija zahteva konkretne dokaze, podatke in institucionalna dejstva, ne samo obstoj zakonskih pravil. Prav s tem pokaže razliko med formalno vzpostavljenim mehanizmom in njegovo dejansko učinkovitostjo. Ta razlika je neposredno pomembna tudi za našo raziskavo. (7)

Pregled obstoječih raziskav zato pokaže precej jasno sliko. Posamezni deli problema so bili že zelo temeljito raziskani. Poznamo primerjalne kazalnike intenzivnosti regulacije, tipologije regulacije davčnih svetovalcev, mednarodne standarde pravic davčnih zavezancev ter metodologije za ocenjevanje učinkovitosti davčnih administracij in sistemov pravnega varstva. Manj raziskano pa ostaja vprašanje, kako se ti elementi povezujejo z vidika uporabnika strokovnih storitev. Prav iz te raziskovalne vrzeli izhaja IPVU.

Naša raziskava ne izhaja iz predpostavke, da je regulacija davčnega ali računovodskega poklica nujna. Prav tako ne izhaja iz nasprotne predpostavke, da je deregulacija sama po sebi boljša. Regulacija je samo eden od možnih institucionalnih instrumentov, s katerimi država lahko poskuša zmanjševati informacijske asimetrije, zagotavljati kakovost storitev, omejevati profesionalna tveganja ali izboljševati položaj uporabnika. Zato osrednje vprašanje naše raziskave ni, koliko regulacije ima posamezna država, ampak kaj posamezni institucionalni model dejansko povzroči.

Pri uporabniku je treba najprej preveriti, ali lahko ugotovi, kdo mu storitev sploh opravlja, katere kvalifikacije ima izvajalec, katera profesionalna pravila ga zavezujejo, ali obstajajo odgovornost, zavarovanje in nadzor ter ali lahko isti oziroma primerljivo kvalificirani strokovnjak uporabnika spremlja tudi takrat, ko davčna obveznost preraste v davčni nadzor, pravno sredstvo ali spor.

Toda tudi visoka stopnja takšnih institucionalnih jamstev sama po sebi še ne pomeni, da je regulacija smiselna. Če strog regulatorni sistem povzroči tako malo ponudnikov ali tako visoke cene, da mikro, mala in srednja podjetja do strokovne pomoči ne morejo dostopati, formalno visoka raven zaščite lahko v praksi izgubi velik del svoje vrednosti. Enako velja v obratni smeri. Sistem brez stroge zakonske regulacije lahko razvije močne profesionalne organizacije, veliko število strokovnjakov, tržno prepoznavne certifikate in učinkovite mehanizme odgovornosti ter uporabniku zagotavlja primerljivo ali celo boljšo dejansko varnost.

Zato je raziskava zasnovana v treh zaporednih fazah. Prva faza, G + P, ugotavlja, kaj je posamezna država normativno in institucionalno vzpostavila. Meri institucionalna jamstva strokovne pomoči ter njeno procesno kontinuiteto. Druga faza, M, mora pokazati, ali je tak sistem tudi dejansko razvit in dostopen. Tu postanejo pomembni število in gostota strokovnjakov, tržna pokritost, institucionalna tradicija, aktivnost poklicnih organizacij ter ekonomska in geografska dostopnost storitev, zlasti za MSP.

Tretja faza, R, mora odgovoriti na najtežje vprašanje: ali različni institucionalni modeli ustvarjajo tudi različne dejanske rezultate. Šele tedaj bo mogoče preverjati povezave z učinkovitim uveljavljanjem pravic, pravilnim izpolnjevanjem davčnih obveznosti, trajanjem in številom sporov, stroški pravne negotovosti ter širšimi učinki na poslovno okolje.

Celotna raziskovalna logika je zato: $G + P \rightarrow M \rightarrow R$, oziroma: normativna ureditev $\rightarrow$ dejanska dostopnost $\rightarrow$ dejanski učinki.

Šele povezava vseh treh faz lahko omogoči presojo vprašanja, ki je z vidika javne politike in ustavnega prava bistveno pomembnejše od samega obstoja regulacije: ali posamezni institucionalni oziroma regulatorni model ustvarja za uporabnika, zlasti za mikro, mala in srednja podjetja, ter za širše gospodarsko okolje takšne koristi, da so omejitve, stroški in posegi v svobodo opravljanja dejavnosti z njimi dejansko upravičeni? Prav to je končni raziskovalni predmet projekta IPVU.

Raziskava zato ni namenjena dokazovanju, da mora biti davčno svetovanje regulirano. Namenjena je ustvarjanju primerjalne in empirične podlage, na kateri bo mogoče presoditi, ali, kdaj, v kakšni obliki in zaradi katerih dokazljivih učinkov je institucionalno urejanje strokovnih davčnih in računovodskih storitev sploh smiselno.

I. METODA IN METODOLOGIJA RAZISKAVE IPVU

Če želimo primerjati institucionalno ureditev strokovne davčne pomoči med državami, ni dovolj ugotoviti, ali posamezna država pozna reguliran poklic davčnega svetovalca. Takšna binarna primerjava bi prezrla številne vmesne modele, pri katerih država strokovnost, odgovornost ali procesni položaj izvajalca zagotavlja z drugimi instrumenti. Nekatere države uporabljajo zakonsko reguliran poklic, druge sistem licenciranja ali obvezne registracije, tretje pomemben del profesionalnih pravil prepuščajo zbornicam ali strokovnim organizacijam. Primerjava mora zato izhajati iz funkcije posameznega pravnega instituta in ne samo iz njegovega poimenovanja.

Prva enota analize v raziskavi **IPVU** je zato pravni in institucionalni sistem posamezne države članice Evropske unije, ne posamezni davčni svetovalec, računovodja ali druga oseba, ki opravlja strokovne storitve. Cilj ni ocenjevati strokovnosti posameznih izvajalcev, ampak ugotoviti, katere institucionalne in procesne varovalke pravni red uporabniku sploh daje na voljo. V tej fazi zato tudi še ne presoujemo, ali posamezna rešitev v praksi deluje dobro ali slabo. Najprej ugotavljamo njen obstoj, pravno naravo in funkcijo. Takšen pristop je skladen s splošnimi načeli konstrukcije kompozitnih indikatorjev.

OECD in Skupno raziskovalno središče Evropske komisije pri oblikovanju sestavljenih kazalnikov poudarjata, da je treba pred kvantifikacijo najprej jasno opredeliti teoretični konstrukt, določiti njegove sestavne dimenzije, transparentno izbrati indikatorje ter posebej preverjati občutljivost rezultatov na metodološke odločitve, zlasti na uteževanje in agregiranje. (8) IPVU zato ni nastal tako, da bi najprej zbrali številke in jim naknadno pripisali pomen. Obratno: najprej je bilo treba opredeliti, kaj želimo meriti, nato pa temu prilagoditi merila in način kodiranja. V prvi fazi raziskave sta bili zato ločeni dve dimenziji. Prva, označena z G, meri institucionalna jamstva strokovne pomoči.

Sem sodijo elementi, povezani s preverljivostjo strokovnega statusa, kvalifikacijami, odgovornostjo, profesionalnimi pravili, nadzorom in drugimi lastnostmi, ki lahko zmanjšujejo informacijsko asimetrijo med izvajalcem in uporabnikom. Druga dimenzija, označena s P, meri procesno sposobnost oziroma kontinuiteto strokovne pomoči. Vprašanje ni več samo, kdo je strokovnjak, ampak ali lahko uporabnika učinkovito spremlja tudi v davčnem postopku, pri pravnih sredstvih in v nadaljnjih fazah spora. Ločitev obeh dimenzij je vsebinsko pomembna. Sistem lahko zelo strogo ureja dostop do poklica, hkrati pa strokovnjaku daje razmeroma omejeno procesno vlogo.

Drug sistem lahko poklic formalno ureja manj intenzivno, vendar omogoča precej širšo procesno kontinuiteto strokovne pomoči. Če bi oba pojava že na začetku združili v en kriterij, bi izgubili pomemben del informacije o notranji strukturi sistema. Primerjalna matrika prve faze vsebuje 27 držav in 15 kriterijev, kar pomeni skupaj 405 posameznih kodirnih odločitev. Pri institucionalnih kriterijih se uporablja lestvica 0–0,5–1. Nič pomeni, da relevantnega jamstva ni bilo mogoče potrditi, 0,5 pomeni preverljivo jamstvo v omejenem oziroma prostovoljnem profesionalnem sistemu, vrednost 1 pa splošno zavezujoče oziroma primerljivo obvezno institucionalno jamstvo. Procesna dimenzija uporablja ločeno kodiranje, prilagojeno naravi procesnih upravičenj.

Pri takem kodiranju je posebej pomembno dokazno pravilo: odsotnost podatka ni enaka odsotnosti pravice ali jamstva. Če določenega elementa ni mogoče dovolj zanesljivo potrditi, ga ni metodološko dopustno avtomatično obravnavati kot ničelno vrednost. Pri primerjalnopravnih raziskavah je namreč ena največjih nevarnosti navidezna primerljivost: enaka pravna funkcija je lahko v različnih državah razpršena med več zakonov, različne poklice ali različne institucionalne ravni. Prav zato je treba prednost dajati nacionalni zakonodaji, uradni sodni praksi, registrskim in upravnim virom, šele nato pa sekundarni literaturi. Ta hierarhija je že vgrajena tudi v sedanji osnutek raziskave. Osnovni rezultat N-IPVU je izražen na lestvici od 0 do 20.

Dimenziji G in P imata v osnovnem modelu enako težo, torej 50 : 50. Takšna odločitev ne pomeni trditve, da sta obe dimenziji v vseh okoliščinah objektivno enako pomembni. Gre za začetno metodološko predpostavko, ki zmanjšuje diskrecijo raziskovalca. Prav zato je bila kasneje izvedena še občutljivostna analiza z razmerjema 60 : 40 in 40 : 60.

II. ZAKAJ RAZISKAVA POTEKA V TREH FAZAH

Bistvena metodološka odločitev projekta IPVU je ločitev med pravom, dejansko dostopnostjo in rezultati. Če bi vse tri ravni že na začetku združili v eno samo številko, bi bil končni rezultat sicer enostaven za predstavitev, vendar bi bil raziskovalno manj uporaben. Ne bi več vedeli, ali je visok rezultat posledica podrobne zakonodaje, velikega števila strokovnjakov ali dejansko učinkovitega pravnega varstva. Enako bi bil nizek rezultat lahko posledica skromne formalne regulacije, čeprav bi sistem v praksi deloval dobro. Prva faza zato meri samo normativno in institucionalno infrastrukturo. To je faza G + P. Njeno vprašanje je razmeroma ozko: kaj je država formalno vzpostavila na strani uporabnika strokovne davčne pomoči?

Druga faza, M, mora raziskati institucionalno zrelost in dejansko dostopnost tega sistema. Tu postanejo pomembni podatki, ki jih prva faza namenoma ne vključuje: koliko strokovnjakov dejansko obstaja, koliko potencialnih uporabnikov pride na posameznega strokovnjaka, kako dolgo profesionalni sistem obstaja, kako aktivne so poklicne organizacije, kakšna je geografska pokritost in predvsem, ali si mikro, mala in srednja podjetja strokovno pomoč dejansko lahko privoščijo. Osnutek raziskave že pravilno opozarja, da lahko država vzpostavi zelo strogo

normativno ureditev, vendar ima v praksi malo strokovnjakov; druga država pa lahko brez enako formaliziranega sistema razvije širok in stabilen profesionalni ekosistem.

Tretja faza, R, je najzahtevnejša, ker mora preverjati rezultate. Tu se bo raziskava približala logiki OPTR, TADAT in drugih sistemov, ki ne sprašujejo več zgolj, ali neka pravica ali institucija obstaja, ampak ali dejansko učinkuje. (10) Med relevantnimi podatki bodo lahko trajanje postopkov, dostop do dokazov, učinkovita možnost izjave, uporaba pravnih sredstev, sodno varstvo, stroški sporov in drugi kazalniki dejanskega uresničevanja procesnih jamstev.

Ta ločitev ima še en razlog. Končni namen raziskave ni ugotoviti, katera država ima največ regulacije, temveč ali je mogoče zaznati povezavo med posameznim institucionalnim modelom in njegovimi dejanskimi učinki. Šele ko bomo vedeli, kaj država normativno zagotavlja, ali je takšna pomoč dejansko dosegljiva in kakšne rezultate sistem ustvarja, bo mogoče presojati tudi smiselnost posameznega regulatornega modela.

V tem smislu raziskovalna arhitektura ni samo tehnična:

G+P→M→R pomeni tudi zaporedje treh različnih raziskovalnih vprašanj:

Kaj država zagotavlja? → Ali uporabnik do tega dejansko pride? → Kaj tak sistem povzroča?

Takšna ločitev je blizu logiki, ki jo uporablja TADAT. TADAT izrecno razlikuje med formalnim obstojem institucionalnih rešitev in njihovo dejansko učinkovitostjo ter zahteva dokazovanje z objektivnimi podatki in ne samo z zakonodajo. (9) Za IPVU je to pomemben metodološki zgled, čeprav je predmet obeh raziskav različen.

III. PRVI DEL RAZISKAVE: KAJ POKAŽE N-IPVU V EU-27

Rezultati prve faze pokažejo izrazito raznolikost držav članic. V osnovnem modelu se rezultati gibljejo od 6 do 20 točk, aritmetično povprečje EU-27 znaša približno 14,02, mediana pa 14. Trinajst držav dosega najmanj 15 točk, sedem pa manj kot 10. Te številke je treba razlagati previdno. N-IPVU ni lestvica kakovosti nacionalnih davčnih sistemov. Prav tako ni ocena strokovnosti davčnih svetovalcev v posamezni državi. Rezultat pokaže samo, koliko institucionalnih in procesnih elementov, ki jih meri prva faza IPVU, je bilo mogoče potrditi v posameznem nacionalnem sistemu. Prva pomembna ugotovitev je, da evropskih ureditev ni mogoče dovolj natančno razdeliti zgolj na države z reguliranim in države z nereguliranim poklicem.

Primerjava pokaže veliko bolj raznolike kombinacije. Avstrija, Nemčija in Poljska v uporabljenem modelu dosegajo 10 točk pri institucionalni in 10 pri procesni dimenziji. Francija in Italija dosegata 10 pri G in 9 pri P, Hrvaška po dodatni kriterijski preveritvi 10 pri G in 8 pri P, Češka pa 8,5 pri G in 10 pri P. Na drugi strani Belgija, Portugalska, Romunija in Slovaška dosegajo maksimalno institucionalno oceno G = 10, vendar nižjo procesno vrednost P = 7. Finska in Nizozemska imata nasprotno strukturo: G = 4,5 in P = 7. To je pomembnejši rezultat, kot se zdi na prvi pogled. Pomeni namreč, da oznaka »reguliran poklic« sama po sebi ne pove dovolj o institucionalnem položaju uporabnika.

Država lahko zelo intenzivno regulira poklic, ne da bi isti strokovnjak imel enako široko procesno funkcijo. Lahko pa formalno manj reguliran sistem uporabniku omogoča relativno široko procesno zastopanje. Druga pomembna ugotovitev je, da imajo države z enakim skupnim rezultatom lahko različno notranjo arhitekturo. V osnutku je dober primer Irska na eni ter Slovenija in Litva na drugi strani. Vse tri države dosegajo skupni rezultat 9,5, vendar ima Irska G = 5,5 in P = 4, Slovenija in Litva pa G = 4,5 in P = 5. Enaka končna številka torej še ne pomeni enake institucionalne logike. Prav zato je za interpretacijo indeksa treba vedno pogledati najmanj tri podatke: skupni rezultat, vrednost G in vrednost P. Posebej zanimiv je primer Hrvaške.

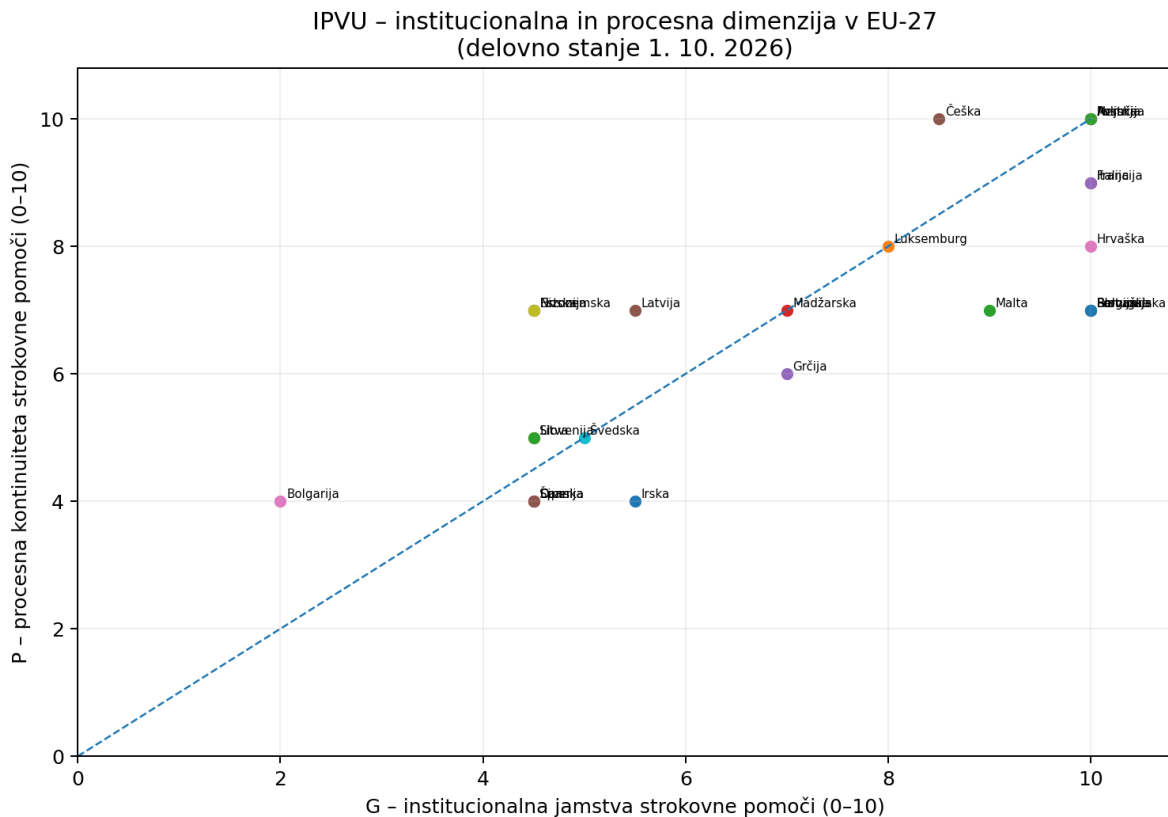
Dodatna kriterijska preveritev je pokazala, da prvotna agregatna ocena G = 9 in P = 10 ni bila dovolj natančna. Po preveritvi veljavne ureditve je delovni rezultat revidiran na G = 10 in P = 8. Sprememba ne zmanjšuje pomena raziskave, temveč pokaže njeno osnovno logiko: rezultat mora slediti dokazom in se ob boljšem primarnem viru popraviti. Na drugi strani sta Finska in Nizozemska z rezultatom G = 4,5 in P = 7 primer, kjer bi bila prenačljiva razlaga še posebej nevarna. Nižja formalna ocena ne pomeni nujno manj razvitega profesionalnega okolja.

Del uporabniške varnosti se lahko oblikuje skozi profesionalne organizacije, certifikacijske sisteme, dolgo institucionalno tradicijo in tržno prepoznavnost strokovnih standardov, ki jih prva faza IPVU namenoma ne meri v celoti. Slovenija v osnovnem modelu dosega G = 4,5, P = 5 in skupni rezultat 9,5. To je približno 4,52 točke pod aritmetičnim povprečjem analiziranih držav. Toda metodološko bi bilo napačno iz tega neposredno sklepati, da so slovenske strokovne storitve slabše ali da je slovenski davčni sistem manj pravičen. Rezultat pomeni le, da je bilo

glede na izbrane kriterije v slovenskem sistemu mogoče identificirati manj splošno zavezujočih institucionalnih in procesnih jamstev kot v večjem delu primerjanih držav.

Slovenski primer pa odpira pomembno vprašanje druge faze: ali formalno manj razvit institucionalni okvir nadomeščajo številčnost strokovnjakov, profesionalna kultura, prostovoljni standardi in dejanska dostopnost kakovostne pomoči. Brez tega podatka rezultata 9,5 ni mogoče pravilno interpretirati.

Slika 1: IPVU – institucionalna in procesna dimenzija v EU-27



Vir: lastni izračun in prikaz avtorja raziskave, mag. Franca Derganca, na podlagi matrike IPVU.

IV. KONČNI REZULTATI PRVE FAZE – EU-27

Primerjalna matrika prve faze raziskave omogoča dva nivoja analize. Prvi je numerični: pokaže rezultat posamezne države pri dimenzijah G in P ter skupni N-IPVU. Drugi je strukturni: pokaže, iz kakšne kombinacije institucionalnih jamstev in procesne kontinuitete posamezni rezultat nastane. Prav druga raven je za raziskovalni namen pomembnejša. Namen IPVU namreč ni oblikovati lestvice držav, ampak ugotoviti, ali je mogoče v EU-27 prepoznati različne institucionalne modele strokovne pomoči ter jih v naslednjih fazah primerjati z njihovo dejansko dostopnostjo in rezultati. Rezultati prve faze se gibljejo od 6 do 20 točk. Povprečje EU-27 znaša približno 13,94, mediana pa 14. Trinajst držav dosega najmanj 15 točk, sedem pa manj kot 10.

Toda sama razpršenost rezultatov pove manj kot notranja struktura posameznih sistemov. Državi z enakim končnim rezultatom namreč ni treba imeti enake institucionalne arhitekture. To je razvidno že pri Irski, Sloveniji in Litvi, ki vse dosegajo 9,5 točke, vendar Irska rezultat doseže z G = 5,5 in P = 4, Slovenija in Litva pa z G = 4,5 in P = 5. Zato je smiselno rezultate prve faze poleg numerične primerjave analizirati tudi skozi širše institucionalne vzorce. (9)

1. Integrirani institucionalno-procesni model

Prvi model predstavljajo države, pri katerih sta visoko razviti tako institucionalna dimenzija G kot procesna dimenzija P. Najčistejši primer so Avstrija, Nemčija in Poljska, ki v uporabljeni matriki dosegajo G = 10 in P = 10. Blizu temu modelu so tudi Francija in Italija z G = 10 in P = 9, Hrvaška z revidiranim rezultatom G = 10 in P = 8 ter Češka z G = 8,5 in P = 10. Skupna značilnost teh sistemov je, da strokovna pomoč ni institucionalizirana le pri

vstopu oziroma profesionalnem statusu izvajalca, temveč ohranja visoko stopnjo uporabnosti tudi v procesnem delu davčnega razmerja. Uporabniku je tako formalno na voljo sistem, v katerem se strokovna pomoč ne konča nujno pri tekočem izpolnjevanju davčnih obveznosti, temveč se lahko nadaljuje tudi v davčnem nadzoru, pri pravnih sredstvih in v nadaljnjih fazah spora. Takšen rezultat še ne dokazuje, da so ti sistemi v praksi učinkovitejši od drugih. Ne vemo še, koliko strokovnjakov je dejansko na voljo, kakšna je cena njihovih storitev, ali so dosegljive MSP in ali takšna institucionalna ureditev vodi do boljših rezultatov. Prav zato bodo te države pomembna referenčna skupina v naslednjih fazah raziskave.

2. Model močnih institucionalnih jamstev in ožje procesne kontinuitete

Drugi model predstavljajo države, pri katerih je institucionalna dimenzija zelo močna, procesna pa opazno šibkejša. Belgija, Portugalska, Romunija in Slovaška dosegajo $G = 10$ in $P = 7$, Malta pa $G = 9$ in $P = 7$. Ta struktura pokaže, da močna profesionalna institucionalizacija sama po sebi še ne pomeni enako močne procesne vloge strokovnjaka. Država lahko zelo natančno določi, kdo lahko opravlja strokovno dejavnost, katere kvalifikacije mora imeti in pod kakšnim nadzorom deluje, hkrati pa procesni položaj tega strokovnjaka ostane ožji. Za uporabnika zato visoka institucionalna zaščita ni nujno enaka visoki procesni uporabnosti. Prav ta skupina bo v nadaljevanju raziskave pomembna za preverjanje, ali visoka stopnja profesionalne regulacije ustvarja koristi že sama po sebi ali pa je njena dejanska vrednost odvisna tudi od možnosti, da strokovna pomoč uporabnika spremlja skozi celoten davčni postopek.

Ta model je pomemben tudi za vprašanje sorazmernosti. Če država močno omejuje vstop v poklic, mora biti pozneje mogoče pokazati, kakšno konkretno korist takšna ureditev prinaša uporabniku in širšemu poslovnemu okolju. Novejše analize OECD prav tako opozarjajo, da mora biti intenzivnost profesionalne regulacije stvarno povezana s tveganji, ki jih želi odpravljati, ter da je treba presojati tudi njene učinke na konkurenco in dostopnost storitev. (4)

3. Uravnoreženi srednje institucionalizirani model

Tretji model zajema države, pri katerih se G in P nahajata bližje sredini lestvice in med njima ni velikega notranjega razkoraka. Luksemburg dosega $G = 8$ in $P = 8$, Madžarska $G = 7$ in $P = 7$, Grčija pa $G = 7$ in $P = 6$. Posebnost te skupine je relativna uravnoreženost. Sistemi niso tako formalizirani kot v prvi skupini, vendar tudi ne kažejo izrazitega neskladja med institucionalnimi jamstvi in procesno kontinuiteto. Ta model je raziskovalno zanimiv, ker omogoča preverjanje vprašanja, ali je mogoče uporabniku zagotoviti ustrezno pravno varnost tudi brez najvišje stopnje formalne regulacije. Če bi se v naslednjih fazah pokazalo, da takšni sistemi zagotavljajo dobro dostopnost strokovne pomoči in primerljive dejanske rezultate, bi bilo to pomembno tudi za presojo sorazmernosti strožjih regulatornih modelov. Prav zato IPVU ni zasnovan na predpostavki, da je višja formalna vrednost sama po sebi boljša. Namen raziskave je primerjati institucionalne konfiguracije in njihove učinke, ne pa nagrajevati regulacijo kot tako.

4. Procesno odprti model z nižjo formalno institucionalizacijo

Četrty model predstavljajo države, pri katerih je institucionalna dimenzija G relativno nižja, procesna dimenzija P pa opazno višja. Najčistejši primeri so Finska, Nizozemska in po dodatni preveritvi Estonija z $G = 4,5$ in $P = 7$. Latvija kaže podoben, čeprav nekoliko manj izrazit vzorec z $G = 5,5$ in $P = 7$. Takšna struktura odpira eno najpomembnejših vprašanj celotne raziskave: ali lahko država z manj intenzivno javnopravno regulacijo poklica uporabniku kljub temu zagotovi kakovostno in učinkovito strokovno okolje. Odgovora prva faza še ne daje. Nižji G pomeni le, da je bilo ugotovljenih manj splošno zavezujočih institucionalnih jamstev.

Ne pove pa, ali sistem morda te funkcije nadomešča z močnimi profesionalnimi organizacijami, tržno prepoznavnimi certifikati, učinkovitim zavarovanjem odgovornosti, dolgo strokovno tradicijo ali drugimi mehanizmi. Prav ta model bo zato posebej pomemben za preverjanje hipoteze o nujnosti regulacije. Če se bo pokazalo, da države z nižjo formalno institucionalizacijo ob tem dosegajo visoko institucionalno zrelost in dobre rezultate za uporabnika, bo to pomenilo, da stroga javnopravna regulacija ni edini možni način za doseganje pravne varnosti. Če pa se bodo pokazale sistematične vrzeli v dostopnosti, odgovornosti ali varstvu uporabnikov, bo mogoče sklepati drugače.

To je tudi razlog, zakaj OECD v sodobnih analizah profesionalne regulacije razlikuje med različnimi modeli licenciranja, certificiranja in drugimi rešitvami ter opozarja, da različni regulatorni mehanizmi ustvarjajo različna ravnovesja med kakovostnimi signali za uporabnika in omejitvami vstopa na trg. (3)

5. Nizko formalizirani institucionalni model

Peti model vključuje države, pri katerih sta obe dimenziji razmeroma nizki. Sem sodijo Švedska, Irska, Litva, Slovenija, Ciper, Danska, Španija in Bolgarija. Estonija je po dodatni pravni preveritvi prešla v procesno bolj odprto skupino, saj je bila njena delovna ocena P revidirana na 7.

Gre za notranje raznoliko skupino, ki pa jo povezuje manjša stopnja formalizacije obeh dimenzij, ki ju meri IPVU. Pri tej skupini bi bilo posebej nevarno nižjo formalno oceno enačiti z nizko kakovostjo strokovnih storitev. Pomen tega modela je drugje. Večji del odgovornosti za izbiro ustreznega strokovnjaka je lahko prepuščen uporabniku, trgu in prostovoljnim profesionalnim strukturam. Za velika podjetja to morda ni ključno, saj imajo pogosto lastne pravne, računovodske in davčne oddelke ali dostop do velikih svetovalnih mrež. Za mikro in mala podjetja pa je položaj drugačen, saj praviloma nimajo lastnih kapacitet za preverjanje kakovosti ponudnika.

Prav zato bo druga faza pri teh državah morala posebej preveriti, ali trg zagotavlja dovolj jasne in zanesljive signale kakovosti, ali obstajajo učinkoviti profesionalni standardi ter ali so kakovostne storitve tudi dejansko dostopne. Slovenija je v tej skupini posebej zanimiva, ker ima $G = 4,5$ in $P = 5$. Njen relativno nizek rezultat torej ne izhaja iz izrazite šibkosti le ene dimenzije, ampak iz podobno nizke formalizacije obeh. To še ni končna ugotovitev o slovenskem sistemu.

Nasprotno, postavlja zelo jasno vprašanje za naslednjo fazo: ali manj formalizirano normativno infrastrukturo nadomeščajo trg, gostota strokovnjakov, poklicne organizacije, profesionalna kultura in drugi mehanizmi, ki uporabniku zagotavljajo dejansko kakovost in dostopnost strokovne pomoči.

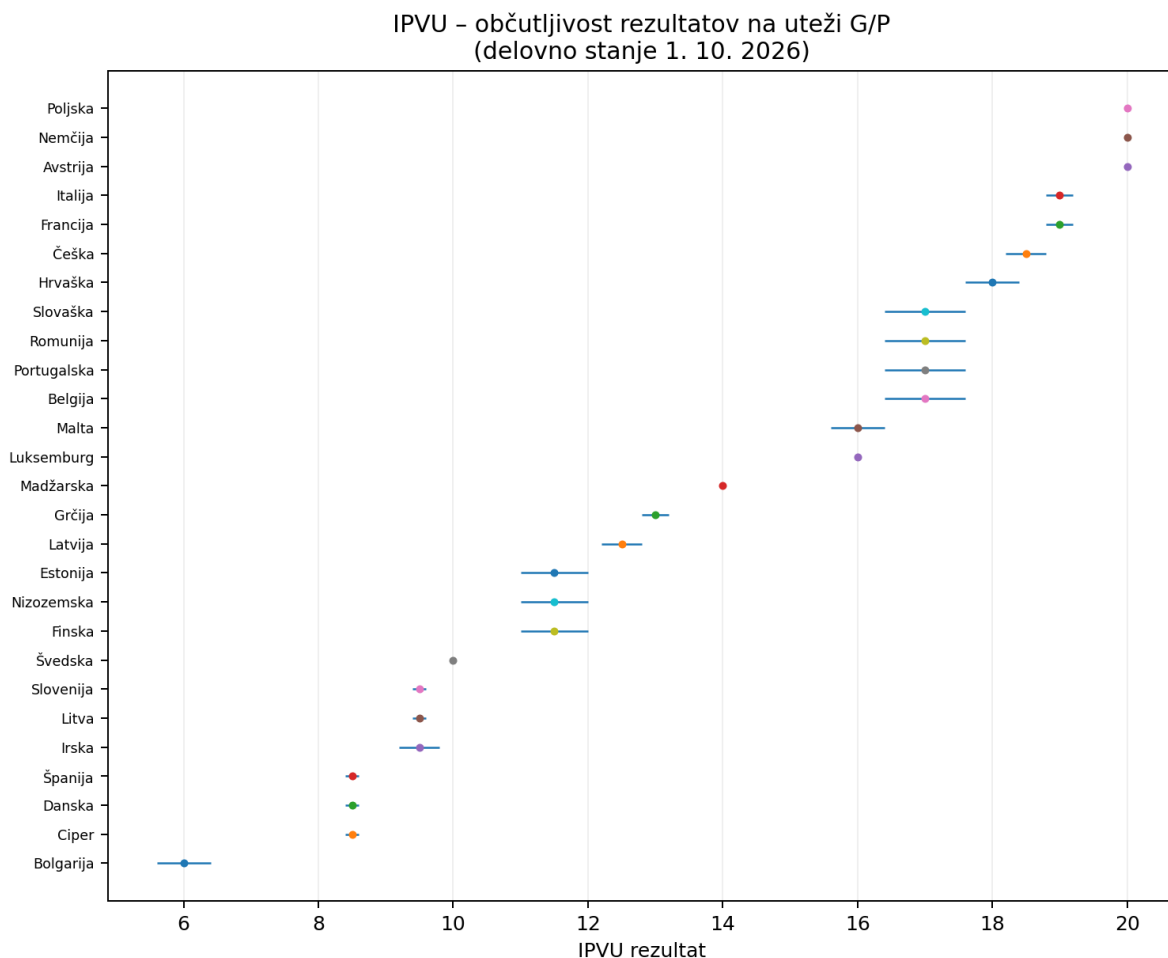
6. Zakaj je tipologija pomembnejša od samega vrstnega reda držav

Takšna razvrstitev pokaže, zakaj bi bilo metodološko napačno IPVU uporabljati predvsem kot lestvico držav. Njegova večja raziskovalna vrednost je v tem, da omogoča prepoznavanje različnih institucionalnih konfiguracij. Če želimo raziskati smiselnost regulacije, moramo ugotoviti, ali imajo določene konfiguracije sistematično drugačne rezultate. Če bodo na primer države integriranega institucionalno-procesnega modela praviloma izkazovale visoko dostopnost strokovnjakov in ugodne rezultate v fazi R, bo to podpiralo določeno razlago koristi institucionalizacije. Če pa bodo primerljive ali boljše rezultate dosegali procesno odprti sistemi z manj formalne regulacije, bo treba vprašanje primernosti strožjega regulatornega modela presoati drugače. Enako velja, če se bo pokazalo, da močna regulacija sicer izboljšuje strokovno preverljivost izvajalcev, vendar hkrati zmanjšuje njihovo število ali povečuje stroške storitev. Šele takšna primerjava omogoča pravo analizo koristi in stroškov različnih institucionalnih modelov. Pet modelov zato ni zaključek raziskave, temveč predvsem način oblikovanja preverljivih hipotez.

V. OBČUTLJIVOSTNA ANALIZA

Pri vsakem kompozitnem indeksu je treba preveriti, v kolikšni meri je rezultat odvisen od metodoloških odločitev raziskovalca. Ena najpomembnejših je vprašanje uteži. (8) Osnovni model IPVU uporablja razmerje G50/P50. Ker ni empiričnega razloga, da bi že v prvi fazi eni dimenziji pripisali trajno večjo težo, sta bila izračunana še alternativna scenarija G60/P40 in G40/P60.

Slika 2: IPVU – občutljivost rezultatov na uteži G/P



Vir: lastni izračun in prikaz avtorja raziskave, mag. Franca Derganca, na podlagi rezultatov IPVU.

Rezultati kažejo razmeroma visoko stabilnost. Pri sistemih, kjer sta G in P enaka, sprememba uteži nima vpliva. Avstrija, Nemčija in Poljska tako ostanejo pri 20 točkah, Luksemburg pri 16, Madžarska pri 14 in Švedska pri 10. Največje spremembe se pojavijo tam, kjer je notranja razlika med G in P največja. Belgija, Portugalska, Romunija in Slovaška imajo $G = 10$ in $P = 7$. Pri večji uteži G njihov rezultat znaša 17,6, pri večji uteži P pa 16,4. Razpon znaša 1,2 točke. Pri Finski in Nizozemski je smer obratna, ker je P višji od G. Pri Sloveniji je občutljivost majhna. Osnovni rezultat znaša 9,5, pri G60/P40 9,4 in pri G40/P60 9,6. Razpon znaša samo 0,2 točke. To pomeni, da slovenskega položaja ni mogoče razložiti z izbiro uteži med G in P.

Takšen test je metodološko pomemben, vendar mu ni dopustno pripisati več, kot dejansko dokazuje. Občutljivostna analiza kaže, da rezultat ni izrazito odvisen od zmerne spremembe ponderiranja obeh dimenzij. Ne dokazuje pa, da je vseh 15 kriterijev optimalno izbranih, da je vsaka posamezna kodirna odločitev nesporna ali da višji IPVU že pomeni boljšo dejansko pravno varnost. Prav zato je občutljivostno analizo treba razumeti kot test robustnosti modela, ne kot njegovo končno empirično validacijo.

VI. METODOLOŠKE OMEJITVE PRVE FAZE

Prvo fazo raziskave je treba razlagati znotraj njenih jasno določenih meja. IPVU v tej fazi ne meri kakovosti posameznega izvajalca. Ne meri števila razpoložljivih strokovnjakov, cen storitev, njihove dostopnosti za mikro in mala podjetja ali kakovosti dela davčne administracije in sodišč. Prav tako primerjava nujno poenostavlja nacionalne pravne sisteme, v katerih so lahko enake funkcije urejene z zelo različnimi pravnimi instituti. Te omejitve niso metodološka pomanjkljivost same po sebi. Prav nasprotno. Namen ločevanja raziskave na več faz je preprečiti, da bi različne pojave prezgodaj združili v eno samo številko. Prva faza pove, kaj obstaja na ravni prava in institucionalnega dizajna. Ne pove še, ali je to dejansko dostopno. In še manj pove, ali tak sistem dejansko deluje

bolje. Zato je N-IPVU smiselno razumeti kot začetni zemljevid, na katerega bosta v naslednjih fazah dodani še institucionalna zrelost in rezultat.

VII. NAMESTO SKLEPA – KAJ MORA POKAZATI DRUGA STOPNJA RAZISKAVE?

Prva stopnja raziskave IPVU je pokazala, da se države EU-27 bistveno razlikujejo glede institucionalnih jamstev strokovne pomoči in njene procesne kontinuitete. Ni pa odgovorila na vprašanje, ki je za celoten projekt pomembnejše od samega položaja države na lestvici: ali je zakonska regulacija davčno-svetovalnih in računovodskih storitev nujen pogoj za učinkovito pravno varnost uporabnika. Druga stopnja raziskave bo to vprašanje preverjala neposredno. Njena delovna teza je, da regulacija poklica ni edino možno sredstvo za uresničevanje pozitivnih obveznosti države na področju učinkovitega varstva pravic v javnodajatvenih postopkih.

Isti legitimni cilj je mogoče zasledovati tudi z močnimi profesionalnimi institucijami, preverljivimi kvalifikacijami, pravili strokovne odgovornosti, sodnim varstvom zaupnosti strokovnega svetovanja ter procesnimi pravili, ki specialistični pomoči priznavajo dejanski pomen za položaj davčnega zavezanca. Zato druga stopnja ne bo merila samo, koliko strokovnjakov je na trgu in ali so njihove storitve cenovno ter geografsko dostopne. Preučiti bo morala tudi, kako davčna administracija in pravosodje dejansko obravnavata strokovno pomoč specialistov za davčno pravo.

Za pravno varnost mikro, malih in srednjih podjetij je namreč lahko odločilno ne samo to, ali strokovnjak obstaja, temveč ali mu pravni sistem omogoča, da svoje znanje učinkovito uporabi prav v fazi, ko ga uporabnik najbolj potrebuje.

1. Dostopnost ni samo vprašanje števila strokovnjakov

V prvotni zasnovi je bila faza M opredeljena kot preverjanje institucionalne zrelosti in dejanske dostopnosti: števila in gostote strokovnjakov, tržne pokritosti, profesionalne tradicije, aktivnosti poklicnih organizacij ter ekonomske in geografske dosegljivosti storitev. To ostaja njen temeljni del. Vendar je treba pojem dostopnosti razširiti. Strokovna pomoč je za uporabnika resnično dostopna šele tedaj, ko jo pravni sistem ne omogoča samo na trgu, ampak jo funkcionalno sprejema tudi v postopku, v katerem uporabnik to pomoč potrebuje. Ni dovolj, da država dopušča obstoj davčnih strokovnjakov, če njihovo specialistično znanje v ključni fazi pravnega varstva izgubi procesni pomen.

Druga stopnja bo zato poleg tržne dostopnosti preučevala tudi institucionalno dostopnost strokovne pomoči: kakšen je dejanski odnos davčne administracije do strokovnega davčnega pooblaščenca, kakšen je njegov položaj pri pridobivanju informacij in dokazov, kako je varovana komunikacija med zavezancem in svetovalcem ter ali lahko specialistično davčno znanje spremlja uporabnika tudi ob prehodu iz upravnega v sodni postopek. Raziskovalno vprašanje se s tem premakne od preprostega »Ali strokovnjak obstaja?« k bistveno zahtevnejšemu vprašanju: »Ali mu pravni sistem omogoča, da svoje specialistično znanje za uporabnika učinkovito uporabi tam, kjer ga ta najbolj potrebuje?«

2. Slovenski primer: formalna procesna kvalifikacija in specialistično davčno znanje

Slovenska ureditev nazorno pokaže razliko med formalno procesno kvalifikacijo in specialističnim znanjem davčnega prava. Veljavni drugi odstavek 22. člena ZUS-1 izrecno zahteva pooblaščenca z opravljenim pravniškim državnim izpitom v postopku s pritožbo in z izrednimi pravnimi sredstvi. Ta zakonski filter preverja splošno pravno-procesno kvalifikacijo; ne preverja pa specialističnega znanja davčnega prava.

Pri drugih fazah upravnega spora je treba procesni položaj presojati posebej in ga ni dopustno avtomatično enačiti z režimom pritožbe in izrednih pravnih sredstev. (13) To pomeni, da lahko v fazah, za katere zakon zahteva pravniški državni izpit, formalni pogoj izpolni oseba s splošno pravno-procesno kvalifikacijo, četudi se poklicno ne ukvarja z davčnim pravom. Nasprotno davčni svetovalci, ki se lahko desetletja ukvarja z DDV, transfernimi cenami, mednarodnim obdavčenjem ali davčnimi nadzori, vendar nima zahtevane procesne kvalifikacije, v teh fazah ne more samostojno nastopati kot kvalificirani pooblaščenec. Sodna praksa potrjuje, da formalni pogoj ni le abstraktno pravilo, temveč ima dejanske procesne posledice.

Hkrati pa posameznih starejših odločb ni dopustno posplošiti v trditev, da enaka omejitev nujno velja v vsaki fazi prvostopenjskega upravnega spora. (14) Iz tega še ne sledi, da je slovenska ureditev protiustavna. Nastane pa

legitimno ustavnopravno in človekovopravno raziskovalno vprašanje: ali procesni sistem, ki odločilen pomen pripisuje splošni formalni pravni kvalifikaciji, ne preverja pa specialistične strokovne usposobljenosti za davčno pravo, v vseh primerih zagotavlja najučinkovitejše uresničevanje pravic davčnega zavezanca. Vprašanje je posebej pomembno pri MSP.

Davčni spor je lahko vsebinsko izjemno specializiran: nanaša se lahko na DDV, transferne cene, mednarodno obdavčenje, davčno priznane odhodke, prikrita izplačila dobička, carinsko pravo ali kompleksna dokazna vprašanja davčnega nadzora. Formalna sposobnost nastopanja pred sodiščem in dejanska specialistična sposobnost obravnavati konkreten davčni spor zato nista nujno ista stvar.

3. Enakost orožij ni zgolj formalna možnost nastopati v postopku

Problem ima še širšo razsežnost. Na eni strani javnodajatvenega razmerja stoji profesionalizirana davčna administracija s specializiranimi uradnimi osebami, informacijskimi sistemi, podatkovnimi zbirkami, zakonskimi pooblastili in institucionalnim strokovnim znanjem. Na drugi strani je lahko mikro ali malo podjetje brez lastnega davčnega ali pravnega oddelka. Načelo enakosti orožij zato ni mogoče razumeti zgolj kot formalno možnost vložiti pravno sredstvo ali najeti pooblaščenca. Evropsko sodišče za človekove pravice ga opredeljuje skozi zahtevo, da mora imeti vsaka stranka razumno možnost predstaviti svojo zadevo pod pogoji, ki je ne postavljajo v bistveno slabši položaj od nasprotne strani. (10) Za IPVU je zato pomembna funkcionalna enakost orožij. Če je predmet spora davčno pravo, ni nepomembno, ali lahko podjetju skozi bistvene faze postopka pomaga oseba, ki to področje dejansko obvlada. Formalna možnost pooblastiti osebo, ki izpolnjuje splošni procesni kriterij, še ne odgovori nujno na vprašanje, ali je uporabniku omogočena učinkovita specialistična pomoč.

Druga stopnja raziskave bo zato preverjala tudi kontinuiteto specialističnega znanja: od pravilnega izpolnjevanja davčnih obveznosti in davčnega nadzora do pravnih sredstev in sodnega varstva.

4. Nizozemska kot preizkus alternativnega institucionalnega modela

Prav na tej točki postane Nizozemska posebej zanimiva. V prvi fazi IPVU dosega $G = 4,5$ in $P = 7$ oziroma skupaj 11,5 točke. Formalno je to manj od držav z močno zakonsko regulacijo profesionalnega statusa. Toda tak rezultat še ne pove, kako zrel je nizozemski sistem v praksi. Nizozemska nima klasičnega modela zakonske regulacije davčnega svetovalca, primerljivega z nemškim ali avstrijskim. To pa ne pomeni odsotnosti profesionalne infrastrukture.

Nederlandse Orde van Belastingadviseurs – NOB za članstvo postavlja izobrazbene in profesionalne pogoje, aspirantsko članstvo povezuje z večletnim strokovnim izobraževanjem, člane pa zavezujejo pravila poklicnega ravnanja, stalnega izobraževanja in disciplinski mehanizmi. (12) Takšen sistem kaže, da del funkcij, ki jih v drugih državah zagotavlja zakon, lahko nastane tudi skozi močno profesionalno organizacijo. Toda za IPVU je še pomembnejši odnos pravnega sistema do same funkcije davčnega svetovanja. Nizozemsko Vrhovno sodišče je v sodbi z dne 23. septembra 2005, znani kot fair-play arrest, iz načela fair play omejilo uporabo informacijskih pooblastil davčne uprave glede dokumentov, ki vsebujejo davčno-pravno svetovanje zavezancu.

Davčnemu svetovalcu ni podelilo enakega zakonskega privilegija kot odvetniku, vendar je priznalo, da mora biti jedro strokovnega svetovalnega razmerja v določenem obsegu zaščiteno pred državnimi informacijskimi pooblastili. (11) V tem je bistvo nizozemskega primera: država ni nujno regulirala poklica, vendar je pravni sistem varoval njegovo strokovno funkcijo. Tudi pravo EU pri tem opozarja na isto temeljno dilemo.

Sodišče Evropske unije je v zadevi X- Steuerberatungsgesellschaft priznalo, da je varstvo prejemnikov davčno-svetovalnih storitev lahko legitimen razlog javnega interesa, vendar morajo omejitve opravljanja storitev prestati presojo sorazmernosti in upoštevati dejanske kvalifikacije ter izkušnje ponudnika. (16) To potrjuje, da legitimen cilj varstva uporabnika še ne določa vnaprej samo enega dopustnega regulatornega instrumenta.

5. Kaj bo druga stopnja merila pri Nizozemski?

Nizozemske zato v drugi stopnji ne bo mogoče oceniti samo po številu davčnih svetovalcev. Preveriti bo treba tri medsebojno povezane razsežnosti. Prva je profesionalna zrelost: ali obstajajo stabilne profesionalne institucije, priznane kvalifikacije, pravila odgovornosti, stalno izobraževanje, etični standardi in učinkoviti disciplinski mehanizmi. Druga je dejanska dostopnost: koliko strokovnjakov obstaja glede na število potencialnih uporabnikov, kakšna je tržna pokritost in ali lahko MSP kakovostno pomoč dejansko pridobijo.

Tretja je institucionalna priznanost strokovne funkcije: kako davčna administracija in sodstvo obravnavata specialistično davčno pomoč, koliko varujeta njeno svetovalno funkcijo ter ali lahko specialistično znanje dejansko spremlja zavezanca skozi ključne faze postopka. Šele povezava teh treh vidikov bo pokazala, ali nizozemski sistem kljub nižjemu formalnemu G v resnici ustvarja visoko raven pravne varnosti uporabnika. Zato danes ni mogoče vnaprej zapisati, da se bo Nizozemska na razširjeni lestvici zagotovo povzpela.

Mogoče pa je postaviti preverljivo hipotezo: Nizozemska bo zaradi institucionalne zrelosti profesionalnega okolja in sodno razvitega varstva funkcije strokovnega davčnega svetovanja verjetno ena od držav, pri katerih bo druga stopnja IPVU najbolj zmanjšala razliko med formalno regulacijo in dejansko pravno varnostjo uporabnika.

6. Kaj bi potrditel hipoteze pomenila za vprašanje regulacije?

Če bo druga stopnja pokazala, da imajo nizozemski uporabniki kljub odsotnosti klasične državne licence širok dostop do preverljivo strokovnih davčnih svetovalcev, močne profesionalne standarde in sodno priznано varstvo njihove svetovalne funkcije, bo to pomemben rezultat. Pomenil bi, da regulacija poklica ni nujno edini institucionalni način, s katerim država lahko ustvarja pogoje za učinkovito strokovno pomoč in varstvo pravic davčnega zavezanca. To je neposredno povezano s končnim ustavnopravnim vprašanjem raziskave. Pozitivna obveznost države opredeljuje predvsem cilj, ki ga mora pravni sistem učinkovito doseči; sama po sebi še ne določa nujno enega samega instrumenta.

Če je mogoče ustrezno pravno varnost doseči z manj omejujočo kombinacijo profesionalne samoregulacije, certificiranja, civilne odgovornosti, sodnega varstva strokovne komunikacije in ustreznih procesnih pravil, mora biti pri strožji regulaciji mogoče pojasniti, zakaj je dodatna omejitev trga potrebna. Če pa se bo pokazalo, da alternativni modeli ne zagotavljajo primerljive zaščite, bo argument za močnejšo javnopravno intervencijo države temu primerno močnejši. Zato raziskovalno vprašanje ni »koliko regulacije«, ampak »kaj posamezni institucionalni model dejansko doseže«.

7. Slovenija kot druga stran istega vprašanja

Nizozemska lahko pokaže, ali je mogoče visoko raven pravne varnosti doseči brez klasične regulacije poklica. Slovenija odpira drugo stran istega vprašanja: ali pravni sistem strokovno pomoč presoja predvsem po formalni procesni kvalifikaciji ali pa zna prepoznati tudi vsebinsko specialistično znanje, ki ga uporabnik dejansko potrebuje v davčnem sporu. Pri tem je treba pravni položaj opisati natančno. Veljavni ZUS-1 v drugem odstavku 22. člena izrecno določa, da lahko stranka v postopku s pritožbo in z izrednimi pravnimi sredstvi dejanja opravlja samo po pooblaščenju, ki ima opravljen pravniški državni izpit. Ta zahteva torej nedvomno velja za te procesne faze.

Iz nje pa ni mogoče brez dodatne analize avtomatično sklepati, da je enak režim v vseh pogledih in v vseh fazah prvostopenjskega upravnega spora. (13) Tu se pokaže razlika, ki jo mora IPVU raziskovati zelo previdno: pravna dovoljenost zastopanja ni isto kot specialistična usposobljenost za davčni spor. Pravniški državni izpit je splošna procesna kvalifikacija. Ne dokazuje sam po sebi specialističnega znanja DDV, transfernih cen, mednarodnega obdavčenja, davčnih nadzorov ali drugih zahtevnih področij davčnega prava. Enako pa dolgoletna davčna specializacija sama po sebi ne izpolni formalnega pogoja PDI, kadar ga zakon izrecno zahteva. Sodna praksa potrjuje, da imajo ti formalni pogoji dejanske procesne posledice.

Pri tem pa je treba razlikovati med različnimi odločbami in njihovim časovnim ter procesnim kontekstom. Sklep Upravnega sodišča I U 1920/2014 je uporaben kot dokaz konkretne sodne uporabe kvalifikacijskega pogoja v takratnem pravnem okviru, vendar ga ni metodološko korektno uporabljati kot splošni dokaz sedanjega režima v vseh fazah upravnega spora. Za aktualno vprašanje pritožbe je pomembnejša novejša praksa Vrhovnega sodišča, med drugim I Up 166/2026, ki potrjuje dejansko uporabo drugega odstavka 22. člena ZUS-1. (14) Pomembna je tudi ustavnosodna raven. Ustavno sodišče je v odločbi U-I-69/07 že presojalo zahtevo kvalificiranega zastopanja v upravnem sporu.

Zato raziskava IPVU ne izhaja iz teze, da je formalni pogoj PDI že sam po sebi protiustaven. Raziskovalno vprašanje je ožje in funkcionalno: ali obstoječi institucionalni model MSP dejansko omogoča učinkovito uporabo specialističnega davčnega znanja skozi tiste faze postopka, v katerih je to znanje za varstvo njihovih pravic odločilno. (15) Če denimo podjetje skozi večletni davčni nadzor spremlja specialist, ki pozna celotno dejansko stanje in pravno problematiko, nato pa v določeni sodni fazi zaradi formalnega procesnega pogoja ne more več

samostojno nadaljevati zastopanja, mora druga stopnja raziskave preveriti, kaj se zgodi s kontinuiteto strokovne pomoči.

Ali specialist učinkovito sodeluje z odvetnikom oziroma drugim kvalificiranim pooblaščenecem? Ali se njegovo znanje v sodni fazi ohrani ali izgubi? Kakšni so dodatni stroški za MSP? In ali sistem zaradi tega izboljšuje ali slabša dejansko možnost učinkovitega varstva pravic? To je zato predvsem vprašanje institucionalne dostopnosti in funkcionalne enakosti orožij. Druga stopnja M ne bo merila le, koliko davčnih strokovnjakov obstaja na trgu, ampak tudi, ali jim davčna administracija in sodstvo omogočata, da specialistično znanje za uporabnika dejansko pride do izraza.

V tem delu bo treba ločeno meriti pravila zastopanja, dejansko sodno prakso, možnosti sodelovanja med davčnim specialistom in procesnim pooblaščenecem, varstvo strokovne komunikacije ter stroške, ki jih takšna institucionalna ureditev povzroča MSP. Zato bo dokazna kartica za Slovenijo razdeljena na dva zaključka. Prvi je že potrjen: formalni kvalifikacijski pogoj za pooblaščenca v pritožbi in pri izrednih pravnih sredstvih obstaja in se v sodni praksi dejansko uporablja. Drugi pa ostaja odprt: kakšen je njegov dejanski vpliv na kontinuiteto specialistične davčne pomoči, stroške pravnega varstva ter sposobnost MSP, da v davčnem sporu učinkovito predstavijo svojo zadevo. To je predmet faz M in R, ne rezultat prve faze.

8. Delovna hipoteza druge stopnje IPVU

Druga stopnja bo zato pojem dostopnosti razumela širše. Dostopnost strokovne pomoči ne pomeni samo, da strokovnjak obstaja na trgu. Pomeni, da lahko uporabnik preveri njegovo strokovno usposobljenost, da si njegovo pomoč lahko privošči, da jo lahko uporablja skozi bistvene faze javnodajatvenega postopka ter da davčna administracija in sodstvo njegove specialistične funkcije brez stvarno utemeljenega razloga ne izključujeta.

Delovna hipoteza druge stopnje se zato glasi: visoke ravni pravne varnosti uporabnika ni treba nujno ustvariti z zakonsko regulacijo poklica; mogoče jo je doseči tudi z drugimi institucionalnimi sredstvi, če ta skupaj zagotavljajo preverljivo strokovnost, dejansko dostopnost in učinkovito procesno uporabo specialistične pomoči. Nizozemska bo pomemben test te hipoteze. Slovenija pa bo omogočila preveriti drugo stran istega problema: ali lahko formalna procesna kvalifikacija, ki ni povezana s specialističnim davčnim znanjem, sama po sebi zagotovi učinkovito uresničevanje pravic MSP v davčnih sporih.

Prav primerjava takšnih sistemov bo omogočila, da IPVU iz merjenja normativne ureditve preide k svojemu dejanskemu namenu: ugotoviti, katere institucionalne rešitve uporabniku v resnici zagotavljajo strokovno pomoč, pravno varnost in učinkovito možnost varovanja njegovih pravic ter ali je za dosego tega cilja regulacija nujna ali pa obstajajo tudi druga, manj omejujoča in enako učinkovita sredstva.

VIII. DOKAZNI PRIKAZ PRVE FAZE ANALIZE

Spodnje tabele povzemajo metodološko strukturo, delovne rezultate in trenutno stopnjo dokazne preveritve. Namenjene so predvsem transparentnosti raziskave: bralec lahko vidi, kaj merimo, kakšen rezultat trenutno izhaja iz kodiranja in pri katerih državah je potrebna dodatna nacionalna potrditev.

Tabela 1: Kriterijska struktura prve faze IPVU (G1–G10 in P1–P5)

Dimenzija	Kriterij	Pomen kriterija	Lestvica
G	G1	Pravni status / zakonska ali primerljiva institucionalna podlaga	0 / 0,5 / 1
G	G2	Javni ali preverljiv register	0 / 0,5 / 1
G	G3	Predpisana / preverljiva strokovna kvalifikacija	0 / 0,5 / 1
G	G4	Praktične izkušnje / zahtevana praksa	0 / 0,5 / 1
G	G5	Strokovni izpit / preverjanje znanja	0 / 0,5 / 1
G	G6	Stalno strokovno izobraževanje (CPD)	0 / 0,5 / 1
G	G7	Etika, nadzor in disciplinska odgovornost	0 / 0,5 / 1
G	G8	Zavarovanje poklicne odgovornosti	0 / 0,5 / 1
G	G9	Poklicna zaupnost / varstvo komunikacije	0 / 0,5 / 1
G	G10	Neodvisnost / konflikt interesov	0 / 0,5 / 1
P	P1	Zastopanje pred davčno upravo	0 / 1 / 2
P	P2	Zastopanje / sodelovanje v davčnem nadzoru	0 / 1 / 2
P	P3	Zastopanje pri upravnih pravnih sredstvih / pritožbah	0 / 1 / 2
P	P4	Zastopanje pred sodišči v davčnih zadevah	0 / 1 / 2
P	P5	Kontinuiteta specialistične pomoči skozi faze postopka	0 / 1 / 2

Pojasnilo: Tabela 1 prikazuje operativno definicijo prve faze IPVU. Dimenzija G meri institucionalna jamstva strokovne pomoči, dimenzija P pa procesno sposobnost in kontinuiteto specialistične pomoči. Skupaj tvorita 15 kriterijev oziroma 405 kodirnih odločitev za EU-27.

Tabela 2: Delovni rezultati prve faze IPVU po državah EU-27 – stanje 1. oktobra 2026

Država	G / 10	P / 10	IPVU 50:50	G60/P40	G40/P60
Avstrija	10	10	20	20	20
Nemčija	10	10	20	20	20
Poljska	10	10	20	20	20
Francija	10	9	19	19,2	18,8
Italija	10	9	19	19,2	18,8
Češka	8,5	10	18,5	18,2	18,8
Hrvaška	10	8	18	18,4	17,6
Belgija	10	7	17	17,6	16,4
Portugalska	10	7	17	17,6	16,4
Romunija	10	7	17	17,6	16,4
Slovaška	10	7	17	17,6	16,4
Luksemburg	8	8	16	16	16
Malta	9	7	16	16,4	15,6
Madžarska	7	7	14	14	14
Grčija	7	6	13	13,2	12,8
Latvija	5,5	7	12,5	12,2	12,8

Država	G /10	P /10	IPVU 50:50	G60/P40	G40/P60
Finska	4,5	7	11,5	11	12
Nizozemska	4,5	7	11,5	11	12
Estonija	4,5	7	11,5	11	12
Švedska	5	5	10	10	10
Irska	5,5	4	9,5	9,8	9,2
Litva	4,5	5	9,5	9,4	9,6
Slovenija	4,5	5	9,5	9,4	9,6
Ciper	4,5	4	8,5	8,6	8,4
Danska	4,5	4	8,5	8,6	8,4
Španija	4,5	4	8,5	8,6	8,4
Bolgarija	2	4	6	5,6	6,4

Pojasnilo: Tabela 2 je delovni posnetek rezultatov prve faze, ne dokončna lestvica kakovosti nacionalnih sistemov. Vključuje že revidirano oceno Hrvaške (G=10, P=8) in začasno revidirano procesno oceno Estonije (P=7). Ob prejemu novih primarnih nacionalnih dokazov se lahko posamezne ocene še spremenijo.

Tabela 3: Trenutni status dokazne preveritve po državah

Država	G dokaz	P dokaz	Prioriteta	Ključna odprta točka
Avstrija	DA	DA	običajna	Aktualizirati posamezne nacionalne člene in sodno prakso.
Nemčija	DA	DA	običajna	Visoka dokazna podprtost; nacionalna potrditev ostaja zaželena.
Poljska	DA	DA	običajna	Preveriti aktualnost procesnih virov in NSA.
Francija	DA	DA	običajna	Preveriti kontinuiteto pri Conseil d'État / avocats aux Conseils.
Hrvaška	REVIDIRANO	REVIDIRANO	visoka	G 9→10; P 10→8 po dodatni kriterijski preveritvi.
Italija	DA	DA	običajna	Aktualizirati nacionalni procesni vir.
Češka	DELNO	DA	srednja	Razčleniti, kateri G-kriteriji niso polni.
Belgija	DA	DA	običajna	Preveriti točko prehoda na obvezno odvetniško zastopanje.
Portugalska	DA	DA	običajna	Preveriti aktualno sodno kontinuiteto.
Romunija	DA	DA	običajna	Preveriti sodno fazo in vlogo odvetnika.
Slovaška	DA	DA	običajna	Preveriti sodno fazo.
Luksemburg	DELNO	DA	srednja	Dopolniti G1–G10 z nacionalnimi viri.
Malta	DELNO	DELNO	srednja	Potrjen registered tax practitioner; preveriti sodno kontinuiteto.
Madžarska	DELNO	DELNO	srednja	NAV potrjuje upravno zastopanje; sodna faza zahteva uradni vir.
Grčija	DELNO	DA	srednja	Dopolniti G-kriterije in aktualizirati sodno fazo.
Latvija	DELNO	DELNO	srednja	Potrebna aktualna nacionalna potrditev P.
Finska	DELNO	DELNO	srednja	Preveriti profesionalni sistem in sodno procesno vlogo.
Nizozemska	DA	DA	običajna	Formalni G je nizek; M bo preverjal profesionalno zrelost in fair-play zaščito.
Švedska	DELNO	DA	srednja	Preveriti, ali gre za splošno ali profesionalno pravico zastopanja.
Irska	DELNO	DA	srednja	Preveriti prehod tax adviser → solicitor/barrister.
Litva	DELNO	DELNO	srednja	Preveriti kvalifikacije za zastopanje pred upravnim sodiščem.
Slovenija	DA	DA	običajna	PDI je potrjen za relevantne faze; učinek na specialistično kontinuiteto ostaja M/R vprašanje.
Ciper	DELNO	DELNO	srednja	Pot pravnih sredstev je potrjena; poseben položaj davčnega svetovalca ni.
Danska	DELNO	DELNO	srednja	Predstavnik sodeluje v pritožbenem postopku; preveriti sodno

Država	G dokaz	P dokaz	Prioriteta	Ključna odprta točka
				fazo.
Estonija	DELNO	REVIDIRANO	visoka	P 4→7 zaradi §32 upravnosodnega postopka; potrebna nacionalna potrditev vseh P1–P5.
Španija	DA	DA	običajna	Aktualizirati nacionalne procesne vire.
Bolgarija	IZZIV	NEZADOSTNO	visoka	G=2 in P=4 zahtevata prednostno ponovno preveritev.

Pojasnilo: Tabela 3 ne ocenjuje države, temveč kakovost trenutne dokazne podlage. Oznaka DELNO pomeni, da smer rezultata podpira primerjalni ali sekundarni vir, vendar je potrebno neposredno nacionalno dokazilo. Oznaka REVIDIRANO pomeni, da je dodatni primarni vir že povzročil spremembo ocene; IZZIV oziroma NEZADOSTNO pa označuje prednostno potrebo po ponovni validaciji.

Tabela 4: Primer revizije kodiranja na podlagi dodatne pravne preveritve

Država	Prejšnja ocena	Revidirana ocena	Zakaj je bila ocena popravljena
Hrvaška	G=9 / P=10 / IPVU=19	G=10 / P=8 / IPVU=18	Veljavni zakon potrjuje vseh 10 institucionalnih jamstev, v sodni fazi pa davčni svetovalec sodeluje, ne pa nujno samostojno zastopa. Zato G naraste, P pa se zniža.
Estonija	G=4,5 / P=4 / IPVU=8,5	G=4,5 / P=7 / IPVU=11,5	§32 estonskega upravnosodnega postopka izrecno dopušča davčnega ali računovodskega svetovalca z ustrezno ekonomsko izobrazbo kot pooblaščenca v davčni zadevi. Procesna ocena se zato začasno zviša, do nacionalne potrditve vseh P-kriterijev.

Pojasnilo: Tabela 4 prikazuje raziskovalno sled. Sprememba ocene ni napaka, ki bi jo bilo treba skriti, ampak pričakovan rezultat dokaznega preverjanja. Prav zato bomo za vsako državo izvedli še nacionalno validacijo prek poklicnih in stanovskih organizacij ter rezultat po potrebi ponovno korigirali.

NACIONALNA VALIDACIJA: Za vseh 27 držav je pripravljen ločen vprašalnik s 15 kriteriji. V njem bo nacionalni respondent videl trenutno delovno oceno, predlagal svojo oceno ter navedel zakon, sodbo, register ali drug primarni vir. Tako bo mogoče prvo fazo zaključiti z dokumentirano, državno preverjeno matriko, ne zgolj z raziskovalčevo začetno kodifikacijo.

OPOMBE

- (1) Evropska komisija, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions on reform recommendations for regulation in professional services, COM(2016) 820 final, Bruselj, 10. januar 2017. Vir: EUR-Lex. Dokument je temeljno izhodišče evropske primerjalne analize regulacije profesionalnih storitev. Komisija je nacionalne regulatorne zahteve pretvorila v primerljive elemente in jih povezala z vprašanji konkurence, mobilnosti, inovacij in gospodarske rasti. Za IPVU je vir pomemben metodološko, ker kaže, da je kompleksne nacionalne pravne ureditve mogoče standardizirati in primerjati med državami. Hkrati pokaže razliko v perspektivi: Komisija regulacijo predvsem analizira kot omejitev za ponudnika in notranji trg, IPVU pa želi v nadaljnjih fazah preveriti tudi njene koristi in stroške za uporabnika. Dokument je zato eno ključnih primerjalnih izhodišč raziskave. Vir / povezava
- (2) Evropska komisija, On taking stock of and updating the reform recommendations for regulation in professional services of 2017, COM(2021) 385 final, Bruselj, 9. julij 2021; spremljajoči dokument SWD(2021) 185 final. Vir: EUR-Lex. Dokument predstavlja posodobitev priporočil iz leta 2017 in ponovno primerja nacionalne ureditve profesionalnih storitev. Spremljajoči delovni dokument podrobneje pojasnjuje konstrukcijo kazalnika omejevalnosti, podatkovne vire in preverjanje nacionalnih pravil. Za IPVU je pomemben zato, ker potrjuje smisel kombiniranja kvantitativnega kazalnika s kvalitativno presojo nacionalnega pravnega konteksta. Hkrati potrjuje veliko heterogenost nacionalnih ureditev. Vir zato podpira zahtevo po transparentni in preverljivi primerjavi pravnih sistemov. Vir / povezava
- (3) OECD, Competition and Regulation in Professions and Occupations, OECD Roundtables on Competition Policy Papers, No. 307, OECD Publishing, Pariz, 17. maj 2024. Vir: OECD. Študija povzema teoretične in empirične argumente za regulacijo profesionalnih storitev ter njene možne negativne učinke na konkurenco. Regulacija lahko zmanjšuje informacijsko asimetrijo in druge tržne pomanjkljivosti, vendar lahko hkrati ustvarja nepotrebne vstopne ovire. Za IPVU je pomembna, ker podpira nevtrarno izhodišče raziskave: regulacija ni sama po sebi niti dobra niti slaba. Njena smiselnost je odvisna od razmerja med koristmi in stroški. To je vprašanje, na katerega bo mogoče resneje odgovoriti šele po zaključku vseh treh faz IPVU. Vir / povezava
- (4) Cristiana Vitale in Rosamaria Bitetti, Rethinking Professional Services Regulation: New Evidence from the OECD Product Market Regulation Indicators, OECD Economics Department Working Papers, No. 1865, OECD Publishing, Pariz, 1. junij 2026. Vir: OECD. Raziskava primerja več profesionalnih skupin v številnih državah in razlikuje med pravili vstopa v poklic ter pravili njegovega opravljanja. Avtorici opozarjata, da regulatorni režimi niso vedno dobro prilagojeni dejanskim tveganjem, ki naj bi jih odpravljali. Za IPVU je to pomembno, ker potrjuje potrebo po raziskavi, ki ne meri zgolj intenzivnosti regulacije, temveč tudi dejanske koristi za uporabnika. Študija podpira nadaljnjo presojo sorazmernosti in učinkov različnih institucionalnih modelov. Prav zato je neposredno povezana s fazama M in R. Vir / povezava
- (5) Evropska komisija, Commission Staff Working Document accompanying the Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the assessment of the risk of money laundering and terrorist financing affecting the internal market and relating to cross-border activities, SWD(2022) 344 final, Bruselj, 27. oktober 2022. Vir: EUR-Lex. Dokument vsebuje nadnacionalno oceno tveganj in med drugim obravnava računovodje, revizorje, svetovalce ter davčne svetovalce. Za IPVU je pomemben zaradi funkcionalnega pristopa: poklice obravnava glede na vrste storitev, tveganja, profesionalna pravila in nadzor, ne le glede na formalni naziv. Komisija poudarja tudi pomen etičnih standardov in nadzornih mehanizmov. To podpira metodološko odločitev IPVU, da nacionalne sisteme primerja po njihovih funkcijah in institucionalnih jamstvih. Vir zato pomaga utemeljiti funkcionalni, ne zgolj terminološki pristop. Vir / povezava
- (6) International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD, Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights – OPTR, projekt od leta 2015 dalje, na podlagi Baker-Pistone standardov. Vir: IBFD. OPTR je eno najpomembnejših mednarodnih izhodišč za primerjalno spremljanje pravic davčnih zavezancev. Projekt izhaja iz več deset minimalnih standardov in dobrih praks ter spremlja ne le zakonodajo, temveč tudi upravno in sodno prakso. Za IPVU je posebej pomemben kot referenca za tretjo fazo R, v kateri bo treba preverjati dejansko učinkovanje pravic. Hkrati OPTR ne meri sistematično institucionalne infrastrukture zasebne strokovne pomoči na strani zavezanca. Zato se njegov predmet z IPVU dopolnjuje, ne podvaja. Vir / povezava
- (7) TADAT Secretariat, TADAT Field Guide 2025, Tax Administration Diagnostic Assessment Tool, izdaja 2025. Vir: TADAT. Field Guide predstavlja standardizirani okvir za diagnosticiranje delovanja davčnih administracij. Metodologija ne preverja le obstoja formalnih pravil, temveč zahteva konkretne podatke in dokazila o dejanskem delovanju institucij in postopkov. Za IPVU je posebej pomembno razlikovanje med normativno ureditvijo in rezultatom njenega izvajanja. Ista logika utemeljuje ločitev faz G + P, M in R. Čeprav TADAT ocenjuje davčne administracije in ne trga strokovne pomoči, njegova metodološka arhitektura predstavlja pomemben zgled za ločeno merjenje institucionalnega dizajna in dejanskih učinkov. Vir / povezava
- (8) OECD / European Union / European Commission, Joint Research Centre, Handbook on Constructing Composite Indicators: Methodology and User Guide, OECD Publishing, Pariz, 22. avgust 2008. Vir: OECD in Joint Research Centre Evropske komisije. Priročnik je temeljni metodološki vir za konstrukcijo kompozitnih kazalnikov. Poudarja jasen teoretični okvir, transparenten izbor indikatorjev, ustrezno normaliziranje, uteževanje in agregiranje ter preverjanje robustnosti in občutljivosti rezultatov. Za IPVU je pomemben, ker prav tako pretvarja večdimenzionalen institucionalni pojav v primerljiv sestavljeni kazalnik. Priročnik opozarja, da skupni rezultat ne sme prikriti osnovnih podatkov, kar podpira ločeno prikazovanje G in P. Prav tako utemeljuje uporabo občutljivostne analize različnih uteži. Vir / povezava
- (9) Analitična tipologija petih institucionalnih modelov IPVU, avtorska razvrstitev mag. Franca Derganca na podlagi rezultatov dimenzij G in P, september 2026. Tipologija ne predstavlja uradne klasifikacije Evropske komisije, OECD, CFE ali druge institucije. Njena funkcija je interpretativna: omogoča primerjavo skupin držav s podobno institucionalno strukturo in oblikovanje hipotez za nadaljnji fazi M in R. Posamezne države se lahko nahajajo na prehodu med modeli, zato skupin ni mogoče razumeti kot zaprtih pravnih kategorij. Tipologija prav tako ne pomeni vrednostnega razvrščanja držav na boljše in slabše sisteme. Njena raziskovalna vrednost bo mogoče potrditi šele z vključitvijo podatkov o institucionalni zrelosti, dostopnosti in dejanskih rezultatih.
- (10) Evropsko sodišče za človekove pravice, Dombo Beheer B.V. v. the Netherlands, sodba z dne 27. oktobra 1993, pritožba št. 14448/88. Vir: HUDOC, Evropsko sodišče za človekove pravice. Sodba je ena temeljnih opredelitev načela enakosti orožij. ESČP zahteva, da ima vsaka stranka razumno možnost predstaviti svojo zadevo pod pogoji, ki je ne postavljajo v bistveno slabši položaj od nasprotne strani. Zadeva ni davčni spor in ne ustvarja pravice do davčnega svetovalca. Za IPVU je pomembna kot človekovopravni okvir za vprašanje dejanskega procesnega ravnotežja. Omogoča raziskovanje, ali ima zavezanec poleg formalnega pravnega sredstva tudi realno možnost strokovno učinkovitega sodelovanja v postopku. Vir / povezava

- (11) Hoge Raad der Nederlanden, sodba z dne 23. septembra 2005, št. 38 810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140. Vir: Rechtspraak.nl. Sodba je znana kot fair-play arrest in je pomembna zaradi omejitve informacijskih pooblastil davčne uprave v zvezi z davčno-pravnim svetovanjem zavezancu. Vrhovno sodišče davčnemu svetovalcu ni podelilo klasičnega zakonskega privilegija odvetnika, vendar je iz načela fair play zaščitilo določeno jedro strokovnega svetovalnega razmerja. Za IPVU je odločitev posebej pomembna, ker pokaže, da lahko pravni sistem varuje funkcijo strokovne davčne pomoči tudi brez klasične državne regulacije poklica. Zato je Nizozemska pomemben test druge stopnje raziskave. Vir obenem omogoča natančno razlikovanje med formalnim poklicnim statusom in sodno priznano zaščitno funkcijo strokovnega svetovanja. Vir / povezava
- (12) Nederlandse Orde van Belastingadviseurs – NOB, Voorwaarden lidmaatschap; Lidmaatschap; Statuten en reglementen; Beroepsopleiding Belastingadviseurs, stanje virov preverjeno 1. oktobra 2026. Vir: Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. NOB za članstvo postavlja izobrazbene in profesionalne pogoje ter članstvo povezuje z delom na področju nizozemskega davčnega prava. Aspirantsko članstvo vključuje obvezno večletno strokovno izobraževanje, člane pa zavezujejo etična pravila, stalno strokovno izpopolnjevanje in disciplinski mehanizmi. Za IPVU je to pomembno, ker kaže, da lahko nekatere funkcije, ki jih drugje zagotavlja zakon, nastanejo tudi v močnem profesionalnem sistemu. Druga stopnja bo morala preveriti, kako široko takšna struktura dejansko pokriva trg in predvsem MSP. Vir je zato osrednji za merjenje profesionalne zrelosti nizozemskega modela. Vir / povezava
- (13) Republika Slovenija, Zakon o upravnem sporu – ZUS-1, zlasti 22. člen; Zakon o pravdnem postopku – ZPP, zlasti 87. člen, veljavno stanje preverjeno 1. oktobra 2026. Vir: Pravno-informacijski sistem Republike Slovenije – PISRS. Veljavni drugi odstavek 22. člena ZUS-1 izrecno določa kvalificiranega pooblaščenca z opravljenim pravniskim državnim izpitom za postopek s pritožbo in izrednimi pravnimi sredstvi. Ta določba je za IPVU pomembna, ker omogoča natančno razlikovanje med splošno procesno kvalifikacijo in specialistično davčnopravno usposobljenostjo. Sam obstoj formalnega pogoja še ne pove, ali sistem MSP zagotavlja optimalno kontinuiteto specialistične pomoči. Prav tako iz te določbe ni metodološko korektno brez dodatne analize izpeljati, da enaka omejitev v identični obliki velja v vseh fazah prvostopenjskega upravnega spora. Vir zato dokazuje normativni pogoj, njegov dejanski učinek pa je predmet faz M in R.
- (14) Upravno sodišče Republike Slovenije, sklep I U 1920/2014 z dne 4. junija 2015; Vrhovno sodišče Republike Slovenije, sklep I Up 166/2026 z dne 7. julija 2026. Vir: PISRS – zbirka sodne prakse. Odločbi kažeta, da formalni kvalifikacijski pogoji niso zgolj abstraktna zakonska pravila, temveč lahko vodijo do konkretnih procesnih posledic. Pri razlagi je potrebna previdnost: I U 1920/2014 odraža konkretni pravni in procesni okvir tedanjega primera in ga ni dopustno posploševati kot dokaz sedanjega režima v vseh fazah upravnega spora. Za aktualno vprašanje pritožbe je pomembnejša novejša praksa Vrhovnega sodišča, vključno z I Up 166/2026, ki potrjuje uporabo pogoja iz drugega odstavka 22. člena ZUS-1. Za IPVU je zato dokazna vrednost dvojna: formalna uporaba pogoja je potrjena, njegov vpliv na kontinuiteto specialistične davčne pomoči pa ostaja predmet empirične presoje v fazah M in R.
- (15) Ustavno sodišče Republike Slovenije, odločba U-I-69/07 z dne 4. decembra 2008. Vir: Ustavno sodišče Republike Slovenije. Ustavno sodišče je presojalo ureditev kvalificiranega zastopanja iz 22. člena ZUS-1 in s tem vprašanje postavilo v ustavnopravni okvir. Za IPVU je odločba pomembna predvsem kot meja raziskovalne trditve: iz samega obstoja pogoja PDI ni mogoče sklepati, da je ureditev že zato protiustavna. Raziskava zato ne ponavlja abstraktne ustavnostne presoje, ampak preverja funkcionalni učinek institucionalnega modela na dostop MSP do specialistične davčne pomoči, kontinuiteto zastopanja, stroške ter dejansko možnost učinkovitega uveljavljanja pravic. To omogoča razlikovanje med formalno dopustnostjo pravila in njegovo dejansko učinkovitostjo za uporabnika.
- (16) Sodišče Evropske unije, X-Steuerberatungsgesellschaft proti Finanzamt Hannover-Nord, C-342/14, sodba z dne 17. decembra 2015, ECLI:EU:C:2015:827. Vir: EUR-Lex. Zadeva je pomembna, ker neposredno obravnava čezmejno opravljanje davčno-svetovalnih storitev iz Nizozemske v Nemčijo. Sodišče je priznalo, da je varstvo prejemnikov davčno-svetovalnih storitev lahko legitimen razlog javnega interesa. Hkrati je zahtevalo spoštovanje načela sorazmernosti in upoštevanje dejanskih kvalifikacij ter izkušenj ponudnika. Za IPVU je to bistveno, ker legitimen cilj varstva uporabnika ne določa samodejno samo enega dopustnega regulatornega sredstva. Sodba zato neposredno podpira končno raziskovalno vprašanje o tem, ali se lahko pozitivne obveznosti države uresničujejo tudi z manj omejujočimi instrumenti. Vir / povezava