

Prethodno priopćenje
UDK: 336.226.1(497.5)
<https://doi.org/10.22598/zefzg.2025.1.89>
Datum primitka članka u uredništvo: 1. 5. 2025.
Datum slanja članka na recenziju: 5. 5. 2025.
Datum prihvatanja članka za objavu: 13. 6. 2025.

Mario Mioč, univ. mag. oec.*

Prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky**

EFEKTIVNO OPTEREĆENJE POREZOM NA DOBIT U HRVATSKOJ

CORPORATE EFFECTIVE TAX BURDEN IN CROATIA

SAŽETAK: Cilj ovog rada jest istražiti visinu i kretanje efektivne stope poreza na dobit u Hrvatskoj. Istraživanje je provedeno na cijeloj populaciji svih obveznika poreza na dobit u Hrvatskoj u sedmogodišnjem razdoblju od 2017. do 2023. godine. Ovo sedmogodišnje razdoblje uključuje vrijeme prije pojave pandemije bolesti COVID-19 i poslije nje, a posebno je zanimljiva analiza kretanja tijekom ove pandemije. Rezultati istraživanja daju zaključiti da je efektivno opterećenje porezom na dobit u Hrvatskoj relativno nisko. Posebno dolazi do izražaja izdašnost državnih potpora gospodarstvu tijekom 2020. i 2021. godine koje su utjecale na značajno smanjenje porezne osnovice u tim godinama zbog čega je efektivno opterećenje porezom na dobit bilo puno niže u tom razdoblju. Osim toga, efektivna stopa poreza na dobit se kreće u vrlo uskom rasponu koji je manji od jednog postotnog boda.

KLJUČNE RIJEČI: oporezivanje dobiti, efektivna stopa poreza na dobit, opterećenje porezom na dobit

JEL KLASIFIKACIJA: M41, M48, H25

ABSTRACT: The aim of this paper is to investigate the level and trends of the effective corporate tax rate in Croatia. The research was made on the entire population of all corporate tax payers in Croatia over a seven-year period from 2017 to 2023. This seven-year period includes the time before and after the COVID-19 pandemic, and the analysis of trends during this pandemic is particularly interesting. The results of the research conclude that the effective corporate tax burden in Croatia is relatively low. The generous state subsidies during 2020 and 2021 is evident, which led to a significant reduction in the tax base in those years, which is why the effective corporate tax burden was much lower in that period.

* Mario Mioč, univ. mag. oec., Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, Ulica grada Vukovara 269d, 10 000 Zagreb, Hrvatska

** Prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky, Ekonomski fakultet Zagreb, Trg J. F. Kennedyja 6, 10 000 Zagreb, Hrvatska

In addition, the effective corporate tax rate ranges within a very narrow range of less than one percentage point.

KEY WORDS: corporate income tax, effective corporate income tax rate, corporate tax burden

JEL CLASSIFICATION: M41, M48, H25

1. UVOD

Porez na dobit osnovni je instrument oporezivanja poduzeća u Republici Hrvatskoj. Kako bi se omogućilo oporezivanje poduzeća, propisani su uvjeti i kriteriji prema kojima se utvrđuje visina njihove stope poreza na dobit. U tom je kontekstu Zakon o porezu na dobit osnovni pravni akt. Između ostalog, njime su propisani i načini utvrđivanja porezne osnove obveznika plaćanja poreza na dobit tako da se, prilikom podnošenja prijave poreza na dobit, utvrđena porezna osnovica može značajno razlikovati od one koju je obveznik utvrdio u svom knjigovodstvu. Razlozi tomu nalaze se u namjeri zakonodavca da na svojevrsan način ispravi i što pravednije razreže konačnu poreznu obvezu koju će poduzetnik platiti. Prema tome, njegova računovodstvena osnovica (dobit) neće biti ujedno i porezna osnovica nego će se mijenjati ovisno o prihodima i rashodima koji su proizašli iz transakcija, tj. poslovnih događaja, i koji su uključeni u obračun poreza na dobit, odnosno koji se nalaze u prijavi poreza na dobit. Razlike koje se pojavljuju u tom slučaju nazivaju se stalnim ili privremenim razlikama, a njihovo postojanje i njihov računovodstveni tretman propisan je spomenutim Zakonom o porezu na dobit.

Promatrajući opterećenje poduzeća porezom na dobit, može se zaključiti da je zakonodavac za najveći broj njih propisao jednaku visinu porezne stope. Međutim, uzimajući u obzir konačno utvrđenu poreznu obvezu, lako se može izračunati efektivna (stvarno realizirana) stopa poreza na dobit kod svakog pojedinog obveznika. To je stopa po kojoj je utvrđena visina porezne obveze koju obveznik plaća Poreznoj upravi RH. Zato je cilj ovoga rada istražiti koja je efektivna stopa poreza na dobit poduzeća u sedmogodišnjem razdoblju koje počinje od 2017. godine i završava s 2023. godinom. Istraživanje je obuhvatilo izvanrednu okolnost, kao što je pandemija bolesti COVID-19, koja je imala velik utjecaj na poslovanje poduzetnika prvenstveno tijekom 2020. i 2021. godine, a pojedini osjećaju posljedice pandemije i danas. U radu će se istražiti najznačajnije stalne i privremene razlike koje se pojavljuju u izvještajima obveznika u promatranom razdoblju i analizirati njihova visina i kretanje kao glavnih čimbenika razlikovanja efektivne stope poreza na dobit u odnosu na zakonski propisanu. Istaknut će se trend koji je prisutan u ovim računovodstvenim kategorijama.

2. PREGLED LITERATURE IZ OPOREZIVANJA DOBITI PODUZEĆA

2.1. Teorijska istraživanja poreza na dobit u svijetu

Tijekom povijesti, često su se mijenjala mišljenja i stavovi ekonomista po pitanju ubiranja ovoga poreza, kao i visine porezne stope koju treba primjenjivati. Zbog toga je niz

različitih primjera njegove primjene u svijetu, a samo vrijeme uvođenja također se razlikuje od zemlje do zemlje. Prvo uvođenje ovoga poreza dogodilo se u SAD-u početkom 20. stoljeća. Godine 1909. porez je stupio na snagu u SAD-u, a tek je 1920. uveden u Njemačkoj, nakon čega je slijedilo uvođenje u Austriji 1934., Engleskoj 1937., Francuskoj 1948. itd. (Jelčić, 1997).

O shvaćanju ovoga poreza u praksi više govori istraživanje iz ranih 2000-tih prema kojemu, unatoč sličnim učincima, fiskalni službenici, ekonomisti, pravnici, studenti i stručna javnost pravi značajnu razliku između izbjegavanja poreza, utaje poreza i bijega od poreza. Tako je izbjegavanje poreza percipirano kao zakonito i moralno i povezivalo se, između ostalog, s namjerom štednje poreza, s mudrošću i dobrom idejom. Utaja poreza, s druge strane, smatrala se nezakonitim i nemoralnim i povezivala se, na primjer, s prijevaram, kriminalom, kaznenom odgovornošću, rizikom, poreznom revizijom i kaznom. Konačno, porezni bijeg percipiran je kao legalan i nemoralan, a bio je, između ostalog, povezan s namjerom uštede poreza, s dojmom da su porezi niži u inozemstvu i s troškovima preseljenja (Kirchler *et al.*, 2001).

Porez na dobit ima više obilježja, a različiti autori navode različita obilježja, ali ona oko kojih se u literaturi može pronaći veća ili manja suglasnost među većinom jesu:

- a) jednostavnost i određenost, što znači da obračun ovog poreza treba biti razumljiv poreznim obveznicima s primjerenim rokom njegova plaćanja
- b) prilagodljivost u slučaju promijenjenih okolnosti tijekom primjene
- c) administrativna učinkovitost koja podrazumijeva da troškovi porezne administracije i nadzora poreza moraju biti u primjerenom odnosu s prihodima od poreza
- d) neutralnost kako ne bi narušio ravnotežu između koristi i troškova, odnosno kako ne bi ugrozio ekonomski izbor
- e) pravednost, što znači da ga porezni obveznici trebaju prihvatiti i smatrati pravednim.

Kada se razmatra oporezivanje poduzeća, određene rasprave u smislu mjerenja u računovodstvu (u ovom kontekstu posebno je važno kod vrijednosnog usklađivanja imovine) sežu od sredine 20. st., kada se spominje potreba uvođenja vanjskih stručnjaka za jačanje objektivnosti u računovodstvenom vrednovanju (Bierman, 1963). U svijetu se danas vodi mnogo rasprava o budućnosti ovoga poreza. Postoji jaka struja zagovaratelja jedinstvene stope na međunarodnoj razini, iako to u skoro vrijeme nije izgledno. Jedinstvena stopa omogućila bi izbjegavanje konkurencije među državama koju velika međunarodna poduzeća koriste da bi za veći dio svoje dobiti platili porez u zemlji s nižom stopom. Pored toga, poduzeća često daju oskudno financijsko izvještavanje ograničavajući uvid vlada u njihovo poslovanje. Dok su neka od naprednijih gospodarstava implementirala sofisticiranije mjere za suzbijanje nedostatka informacija, čini se da se manje razvijene zemlje suočavaju s mnogo značajnijim izazovima. Ne samo da imaju veći porez već imaju i znatne razmjere koji se općenito mogu pripisati postojanju sivih ekonomija. Studija o 145 zemalja procjenjuje da je prosjek sivih ekonomija u zemljama u razvoju približno 40 % BDP-a (Phua, 2015).

Nadalje, od ranih 90-ih godina 20. stoljeća primjetno je da su poduzeća u SAD-u prijavila sve veće razlike između prihoda prijavljenih dioničarima i prihoda prijavljenih saveznoj vladi. Neki promatrači tumače ovaj rastući jaz kao pokazatelj porasta agresivnog ponašanja u prijavljivanju poreza, dok drugi sugeriraju da rastuće razlike između računovodstvene i oporezive dobiti mogu odražavati bolje upravljanje zaradom, a ne pojačano

porezno planiranje (Frank *et al.*, 2009). Ovdje treba spomenuti istraživanje iz 1996. godine na uzorku od 1500 poduzeća u SAD-u koje daju približno 50 % javnih prihoda od poreza na dobit, što predstavlja reprezentativan uzorak. Preliminarni rezultati dobiveni ovim istraživanjem pokazuju da poduzeća koja troše više na porezna istraživanja i planiranje prijavljuju manje porezne troškove (Mills, 1996).

Kada se radi o teorijskim konceptima u proučavanju problematike oporezivanja poduzeća i mjerenja njihova poreznog opterećenja, važan doprinos proučavanju dali su Devereux i Griffith, koji su u svojim djelima krajem 20. i početkom 21. st. ipak najviše proučavali ovaj problem. Pritom, ovdje treba svakako istaknuti dva ključna smjera ili pristupa u analizi. Radi se o *ex ante* i *ex post* pristupu, pri čemu je riječ o dvama konceptualno potpuno različitim pristupima istom problemu. Naime, *ex post* pristup podrazumijeva mjerenje efektivne stope poreza na dobit tako što se iz prethodno završenih razdoblja uzimaju podaci o poslovanju poduzeća i stavljaju u omjere. Tako se dobije podatak o efektivnom poreznom opterećenju koji se odnosi na jedno ili više prethodnih razdoblja. Samim tim zaključci doneseni na temelju ovih istraživanja odnose se na razdoblje koje je završilo, ali pokazuju stvarno, a ne procijenjeno porezno opterećenje poduzeća, što im je najveća prednost. Također, to znači i da je moguće napraviti istraživanje samo za jedan sektor ili granu gospodarstva, što može biti od velikog značaja kod proučavanja ekonomskih pojava (Devereux i Griffith, 2003).

Za razliku od prethodnog, *ex ante* pristup usmjeren je na izračun efektivnog poreznog opterećenja poduzeća sada i u budućem vremenu računajući hipotetičko porezno opterećenje. Kompleksniji je od prethodnog, te ovaj pristup unutar sebe sadrži dva smjera mjerenja efektivnog poreznog opterećenja, i to: efektivno granično porezno opterećenje (EMTR) i efektivno prosječno porezno opterećenje (EATR). Zbog toga je ovaj pristup vrlo popularan kod donošenja odluka o investiranju, ali treba reći da to nipošto ne znači da će ova dva pristupa dati različite rezultate (Kukić, 2006).

Kad je riječ o proučavanju fenomena efektivnih stopa poreza na dobit, od novijih istraživanja treba spomenuti istraživanje u SAD-u provedeno 2014. godine prema kojemu je u posljednjih 25 godina zabilježeno prosječno 0,4 postotna boda godišnje snižavanje efektivne stope poreza na dobit (Dyrenge *et al.*, 2014).

Inače, postojanje velikih stalnih i privremenih razlika u financijskim izvještajima poduzeća može se povezati i sa stabilnosti i uspješnosti njihova poslovanja. Također, ove razlike u njihovu računovodstvenom vrednovanju mogu upućivati interesne strane na visinu njihove očekivane zarade (Hanlon, 2005). Osim toga, pojedini autori navode i potrebu za prelaskom na elektronička sredstva i digitalizaciju procesa kako bi se poduzećima smanjio prostor za korupciju u području oporezivanja dobiti (Abramovsky *et al.*, 2014).

2.2. Teorijska istraživanja poreza na dobit u Hrvatskoj

Više je čimbenika koji su utjecali na različito vrijeme uvođenja i različitu visinu porezne stope kod ove vrste poreza među zemljama, a prvenstveno se izdvajaju političke okolnosti i gospodarske prilike. Zbog toga je u nekim zemljama značajno kasnije uvedeno oporezivanje dobiti poduzeća, a stope su bile poprilično visoke. Promatrajući bližu okolinu, još u 1995. godini prosječna stopa poreza na dobit zemalja koje su danas članice Europske unije kretala se preko 35 %. U Hrvatskoj je oporezivanje dobiti počelo osamostaljivanjem 1994. godine, kada je propisana opća stopa poreza na dobit od 25 %.

Također, njegov različiti razvoj među zemljama doveo je do toga da se razlikuje i porezno razdoblje za koje se on obračunava. U pravilu, porezno razdoblje u Hrvatskoj obuhvaća jednu kalendarsku godinu, ali pod određenim okolnostima i uvjetima porezno razdoblje jednog poduzeća može biti i različito od kalendarske godine.

Porezni sustav u Hrvatskoj obuhvaća više različitih vrsta poreza, a svi bi se oni mogli svrstati u dvije grupe: izravne i neizravne. Porez na dobit je izravni porez i njegova primjena važna je i s aspekta stabilnosti poreznih prihoda opće države. Radi se o porezu koji po godišnjem obračunu plaćaju poduzeća koja najveći dio svoga poslovanja obavljaju u Hrvatskoj.

Porez na dobit ima nekoliko važnih karakteristika od kojih su najvažnije:

- a) osnovica za obračun poreza (porezna osnovica)
- b) stopa koja se primjenjuje na utvrđenu poreznu osnovicu i
- c) sami porezni obveznik.

U Republici Hrvatskoj oporezivanje dobiti poduzeća propisano je Zakonom o porezu na dobit. Aktualni Zakon o porezu na dobit stupio je na snagu 1. siječnja 2005., ali od tada je zakonodavac napravio više izmjena, od kojih je posljednja stupila na snagu 1. siječnja 2024. (Narodne novine, 2004).

Osnovicu poreza na dobit u Hrvatskoj čini porezna dobit poduzeća u jednoj kalendarskoj godini. Na zahtjev poslovnog subjekta Porezna uprava može odobriti i drukčije porezno razdoblje od jedne kalendarske godine, ali ono ni u kojem slučaju ne može biti duže od 12 mjeseci. Poreznu osnovicu obveznik može utvrditi na dva načina: prema načelu nastanka događaja i prema novčanom načelu. Pritom je važno napomenuti da pravo utvrđivanja osnovice prema novčanom načelu imaju samo obveznici čiji je godišnji prihod u prethodnoj godini poslovanja iznosio do 1.000.000,00 eura, a svi ostali imaju obvezu utvrđivanja porezne osnovice prema načelu nastanka događaja. Ovdje treba istaknuti da se porezna dobit obveznika najčešće razlikuje od računovodstvene zbog postojanja stalnih i/ili privremenih poreznih razlika u njegovim financijskim izvještajima, o čemu će se u nastavku rada detaljnije pisati.

Kada je riječ o poreznoj stopi, Zakonom o porezu na dobit u Hrvatskoj za sve je poduzetnike s ostvarenim godišnjim prihodom u prethodnoj godini poslovanja jednakim ili većim od 1.000.000,00 eura propisana primjena stope poreza na dobit u vrijednosti od 18 % utvrđene porezne osnovice, a za one s godišnjim prihodom do 1.000.000,00 eura u vrijednosti od 10 % utvrđene porezne osnovice.

Na prvi pogled, obveznika poreza na dobit čini se lako definirati, ali kako tijekom povijesti tako i danas, postoji više različitih mišljenja oko definicije i obuhvata. Prema važećem Zakonu o porezu na dobit, u Hrvatskoj porezni obveznik definira se na sljedeći način: „Porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi“ (Narodne novine, 2004).

Kad se radi o istraživanjima efektivne stope poreza na dobit u Hrvatskoj, treba reći da njih nema mnogo. Jedno takvo proveo je Kukić (2006), pri čemu je analizirao visinu ove stope u Hrvatskoj i nju usporedio sa zemljama iz okruženja. Istraživanje je proveo *ex ante* pristupom fokusirajući se pritom posebno na dvije vrste imovine, i to postrojenja i zgrade kod mjerenja efektivnog poreznog opterećenja poduzeća u Hrvatskoj.

Nakon njega, 2009. godine slično istraživanje proveo je Šimović. Pristup je također bio *ex ante*, a rezultati su pokazali vrlo nisko efektivno opterećenje porezom na dobit poduzeća u Hrvatskoj. Istraživanje provedeno u tom vremenu potvrdilo je da je, u kontekstu efektivnog oporezivanja dobiti poduzeća, Hrvatska privlačna lokacija za investiranje.

Zaključno, teorijski fundus upućuje na to da je stvarno porezno opterećenje u Republici Hrvatskoj relativno nisko u odnosu na zemlje u okruženju te da poduzeća plaćaju efektivno niži porez na dobit od zakonski određenog (Bubanić i Korent, 2020).

3. STALNE I PRIVREMENE RAZLIKE KOD OPOREZIVANJA DOBITI

Zakon o porezu na dobit opširan je akt koji u svojoj strukturi sadrži niz odredbi s manjim ili većim utjecajem na efektivnu stopu poreza na dobit poduzeća. Zbog toga poduzeća mogu planirati određene troškove, rashode ili prihode uvažavajući svoj porezni status kako bi mogla planirati svoje porezne obveze (Graham *et al.*, 2014). Neki autori posebno naglašavaju značaj efektivne stope poreza na dobit na donošenje poslovnih i financijskih odluka u poduzećima (Gropp, 1997).

S obzirom na to da su za formiranje efektivne stope poreza na dobit izrazito važne odredbe Zakona o porezu na dobit koje se mogu obuhvatiti pojmovima stalne i privremene razlike, u nastavku će se odvojeno razmotriti svaka od ovih dviju kategorija.

3.1. Stalne razlike kod oporezivanja dobiti poduzeća

Najjednostavnije rečeno, stalne razlike su razlike između računovodstvene dobiti i porezne osnovice koje se pojavljuju prilikom utvrđivanja porezne osnovice, a koje ne mogu imati učinak u idućem poreznom razdoblju. Dakle, stalne razlike mogu imati učinak povećanja ili smanjenja porezne obveze poduzeća u tekućem razdoblju i tu njihov učinak završava. Stalne razlike mogu biti s prihodovne ili rashodovne strane. Često se radi o prihodima i rashodima koji nastaju kao posljedica obavljanja djelatnosti koje nisu u poslovne svrhe, a na strani prihoda najčešće se pojavljuju kao dividende i udjeli u dobiti, te prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja koji su već oporezovani, odnosno bili su uključeni u poreznu osnovicu u nekom od prethodnih razdoblja i sada utječu na smanjenje porezne osnovice.

Na strani rashoda, najčešće utvrđeni porezno nepriznati rashodi u praksi su trošak reprezentacije, troškovi nastali u vezi s osobnim automobilom (osim troška osiguranja i kamata), kazne, zatezne kamate između povezanih osoba i sl. Takvi rashodi evidentiraju se kao porezno nepriznati rashodi i kod prijave poreza na dobit (u daljnjem tekstu: PD obrasca) isključuju se iz obračuna, čime se povećava porezna osnovica poduzeća u tekućem razdoblju (Narodne novine, 2005). Tako dobivena porezna osnovica predstavlja temelj za obračun poreza na dobit, odnosno porezne obveze nakon primjene propisane porezne stope od 18 %, odnosno 10 % za poduzeća s nižim ostvarenim godišnjim prihodima.

3.2. Privremene razlike kod oporezivanja dobiti poduzeća

Suprotno od stalnih, privremene razlike možda se nešto rjeđe pojavljuju u financijskim izvještajima, ali njihov utjecaj u financijskom izvještavanju jednako je važan, ako ne i važniji. One su posljedica situacije da se pojedini prihodi ili rashodi prema računovodstvenim propisima priznaju i evidentiraju u jednom poreznom razdoblju, a prema poreznim propisima u drugom razdoblju. Tako dolazi samo do privremene razlike u računovodstvenoj i poreznoj dobiti jer se već u idućem razdoblju ta razlika poništava i ima suprotan učinak (ako je u jednom razdoblju jedan prihod povećao poreznu osnovicu, u drugom će je razdoblju smanjiti za taj iznos).

Kao i stalne, i privremene razlike mogu djelovati u dvama smjerovima (Šimurina i sur., 2024):

- a) u smjeru povećanja dobiti ili smanjenja gubitka
- b) u smjeru umanjenja dobiti ili povećanja gubitka.

Kad je riječ o privremenim razlikama, one se u Hrvatskoj najčešće pojavljuju kod:

- a) amortizacije dugotrajne imovine
- b) vrijednosnog usklađenja potraživanja
- c) vrijednosnog usklađenja zaliha
- d) troškova rezerviranja
- e) vrijednosnog usklađenja financijske imovine
- f) rashoda od nerealiziranih gubitaka.

4. ISTRAŽIVANJE KRETANJA EFEKTIVNE STOPE POREZA NA DOBIT U HRVATSKOJ U RAZDOBLJU OD 2017. DO 2023. GODINE

4.1. Metodologija istraživanja i obilježja populacije

Glavni cilj istraživanja jest utvrditi efektivnu stopu poreza na dobit svih poduzetnika u Hrvatskoj u posljednjem sedmogodišnjem razdoblju za koje su dostupni službeni podaci. Pored toga, cilj istraživanja jest analizirati i interpretirati kretanje efektivne stope poreza na dobit u vremenu prisustva izvanrednih okolnosti poslovanja izazvanih pandemijom bolesti COVID-19. Važan cilj istraživanja jest pronaći uzroke promjena u visini efektivne stope poreza na dobit u promatranom razdoblju. Izdvajanje uzroka promjene ove stope omogućit će donošenje zaključaka o značaju pojedinih računovodstvenih stavaka, privremenih ili stalnih razlika, koji se pojavljuju u poslovanju poduzeća. Jednako važan cilj istraživanja jest utvrditi intenzitet i smjer utjecaja (prvi put uvedenih) potpora u slučaju posebnih okolnosti, koje su uvela državna tijela kao mjeru pomoći poduzetnicima u izvanrednim okolnostima s iznimno ograničenim uvjetima poslovanja.

Sukladno tomu, postavljaju se sljedeća istraživačka pitanja:

- Koliko je iznosila efektivna stopa poreza na dobit u Hrvatskoj u posljednjem sedmogodišnjem razdoblju?

- Jesu li potpore u slučaju posebnih okolnosti imale utjecaj na nižu efektivnu stopu poreza na dobit poduzeća?
- Koji je intenzitet djelovanja potpora u slučaju posebnih okolnosti u kontekstu efektivnog opterećenja porezom na dobit?
- Je li efektivno opterećenje porezom na dobit na istoj razini u godinama prije i poslije pandemije bolesti COVID-19?
- Koje su stalne i privremene razlike najčešće prisutne u obračunu poreza na dobit poduzeća u Hrvatskoj?

Istraživanje je provedeno na sekundarnim podacima u razdoblju od sedam godina, počevši od 2017. do 2023. godine. U obradu su uključeni konačni podaci o prijavama poreza na dobit svih poreznih obveznika u Hrvatskoj čije je prijave verificirala Porezne uprave Republike Hrvatske. To znači da se radi o svim prijavama poreza na dobit koje je Porezna uprava RH zaprimila i potvrdila kao valjane u ovom razdoblju. Riječ je o sumarnim podacima koji su uključili 130 571 obveznika u 2017. godini, da bi taj broj rastao iz godine u godinu i u zaključnoj 2023. godini dostigao 163 388 obveznika.

Efektivna stopa poreza na dobit izračunana je *ex post* pristupom mjerenju poreznog opterećenja porezom na dobit. Stavljena je u omjer porezna obveza, koju je kao konačnu utvrdila Porezna uprava, i računovodstvena dobit, koju su utvrdili računovodstveni menadžeri poduzeća. Dobiveni podatak izražen je u postotku kako bi bio jednostavniji za usporedbu s propisanom zakonskom stopom poreza na dobit.

Rad se oslanja na deskriptivnu statistiku, uz koju je provedeno sistematiziranje i opisanje promjena u kretanju visine efektivne stope poreza na dobit u promatranom razdoblju. Također, obrada sekundarnih podataka uključivala je izračun srednjih vrijednosti, prije svega aritmetičke sredine kako bi se dobila efektivna stopa poreza na dobit u promatranjoj godini. Koristeći se metodama induktivnog i deduktivnog zaključivanja, te komparacijom vrijednosti, u istraživanju su obrađeni podaci za koje se može reći da doprinose razvoju područja oporezivanja dobiti i da mogu poslužiti zakonodavcu, odnosno različitim razinama javne vlasti i zainteresiranoj stručnoj javnosti.

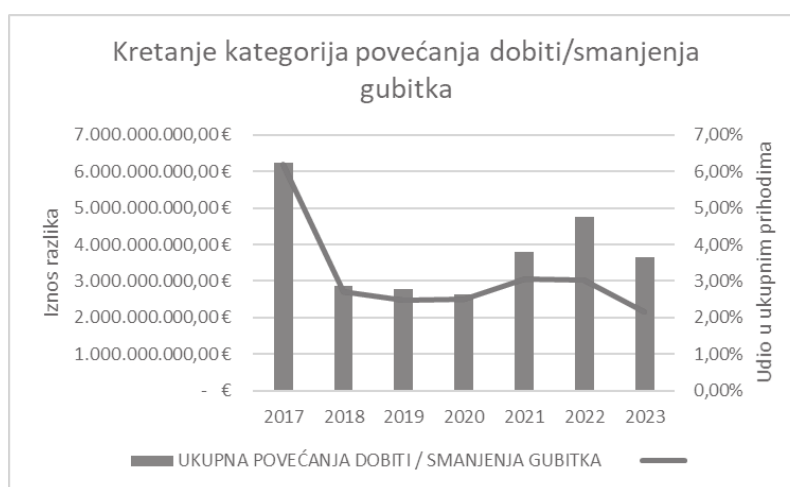
Važno je istaknuti da je promatrano razdoblje obuhvatilo pandemiju bolesti COVID-19 zbog čega se obradom ovih podataka na razini gospodarstva mogu donijeti zaključci o utjecaju državnih mjera potpore gospodarstvu zbog spomenute pandemije. Naime, tijekom pandemije vlast je u značajnoj mjeri ograničila gospodarske aktivnosti (Narodne novine, 2007). Iz tog je razloga poduzetnicima omogućena konzumacija državnih potpora u posebnim okolnostima kao kompenzacijska mjera. Rezultati istraživanja mogu dati informaciju i koliko su provedene kompenzacijske mjere potpore bile ispravno usmjerene, odnosno koliko su poduzetnicima uspjele pomoći prebroditi krizu izazvanu izvanrednim okolnostima i djelomičnim, ali značajnim ograničavanjem njihova rada.

4.2. Empirijsko istraživanje razlika iz prijave poreza na dobit

Prilikom provedbe istraživanja, a kako bi se lakše analiziralo kretanje efektivne stope poreza na dobit, pojavila se potreba za identificiranjem razlika koje utječu na povećanje i smanjenje dobiti/gubitka. One imaju izravan utjecaj na visinu porezne osnovice, visinu porezne obveze, te konačno i visinu efektivne stope po kojoj poduzeća plaćaju porez na dobit.

Analizom sadržaja i strukture PD obrasca došlo se do zaključka da će se razlike koje nastaju kod predaje godišnjih financijskih izvještaja najbolje prezentirati tako što se odvojeno prikaže veličina i utjecaj razlika koje povećavaju dobit ili smanjuju gubitak, a odvojeno razlike koje smanjuju dobit, odnosno povećavaju gubitak obveznika. Zbog toga se u nastavku rada daje grafički prikaz veličine tih razlika i njihova kretanja u promatranom razdoblju od 2017. do 2023. godine.

Slika 1. Kategorije povećanja dobiti/smanjenja gubitka u promatranom razdoblju



Izvor: obrada autora

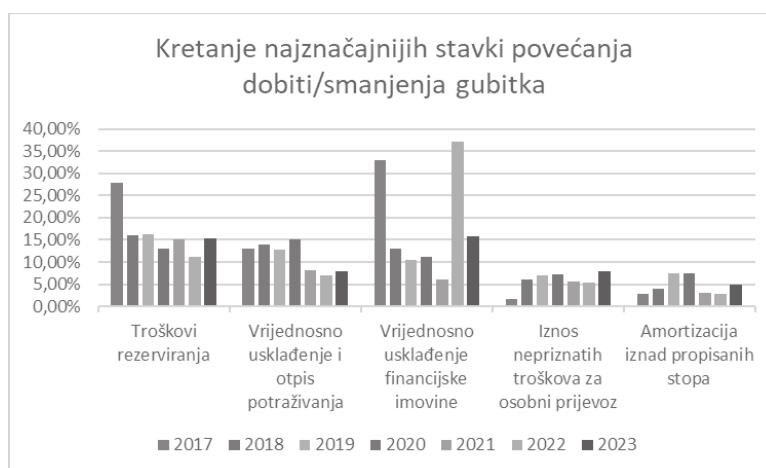
Na Slici 1. može se vidjeti kako je iznos razlika koje povećavaju dobit ili smanjuju gubitak poduzeća bio apsolutno i relativno daleko najveći u 2017. godini da bi se značajno smanjio u 2018. godini i zadržao otprilike na istoj razini u 2019. godini. S obzirom na spomenutu pandemiju bolesti COVID-19 u 2020. godini i ograničavanje gotovo svih gospodarskih aktivnosti, može se reći da, očekivano, poduzeća u svojim PD obrascima nisu imala značajniji rast razlika koje će povećati ostvarenu dobit. U vremenima neizvjesnosti poduzetnici dodatno kontroliraju svaki rashod, kao i svako vrijednosno usklađivanje koje će donijeti veću poreznu obvezu i posebno razmatraju nužnost takvih poslovnih događaja. Oporavkom gospodarskih aktivnosti u 2021. godini dolazi do rasta kategorija koje su povećale poreznu osnovicu obveznicima narednih godina. Nominalno gledano, ove stavke rasle su zasigurno i pod utjecajem visoke stope inflacije, posebno u 2022. godini dodatno potaknute ratom u Ukrajini i zbivanjima na globalnoj razini. Međutim, promatrano relativno, njihov rast isti je kao i rast prihoda obveznika u 2022. godini, dok je u 2023. godini zabilježen i relativni sumarni pad kategorija koje povećavaju poreznu osnovicu obveznicima na približnu razinu od 2 % ukupnih ostvarenih prihoda.

Slika 2. prikazuje najznačajnije razlike koje su utjecale na povećanje dobiti ili smanjenje gubitka kod obveznika u promatranom razdoblju. Izdvojeno je njih pet koje imaju relativno najveći udio u ukupnom iznosu povećanja porezne osnovice za svaku promatranu godinu.

Može se vidjeti kako troškovi rezerviranja imaju najveći udio u povećanju porezne osnovice u 2017. godini, što se može objasniti izmjenama financijskog instrumenta MSFI 9. Ovim izmjenama u standardima uvodi se obveza rezerviranja troškova potencijalnih gubitaka prema izračunu očekivanih gubitaka, a ne priznavanje troškova gubitaka tek kad oni nastanu, kako je bilo primjenjivano do tada. Nakon velikog skoka u 2017. godini, ovi troškovi padaju u sljedećoj godini i imaju otprilike jednak utjecaj na visinu porezne osnovice u narednim promatranim razdobljima.

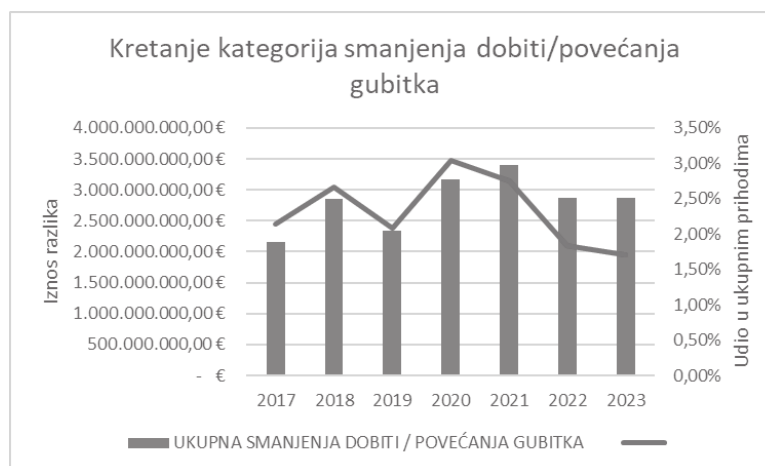
Nadalje, stavka vrijednosnog usklađenja financijske imovine najveći skok ima u 2022. godini, što bi se moglo objasniti velikim promjenama na tržištima zbog početka sukoba u Ukrajini i ogromnih kolebanja na financijskom tržištu. Pad na stavci vrijednosnog usklađenja i otpisa potraživanja mogao bi se objasniti boljom i izvjesnijom naplatom potraživanja poduzetnika od 2021. godine do posljednje promatrane 2023. godine. Vrijedi spomenuti i rast nepriznatih troškova vezanih za osobni prijevoz, koji su, relativno promatrano, bili zanemarivi u 2017. godini da bi se njihov utjecaj u narednim godinama značajnije povećao dostigavši najvišu razinu u posljednjoj, 2023. godini.

Slika 2. Najznačajnije stavke povećanja dobiti/smanjenja gubitka u promatranom razdoblju



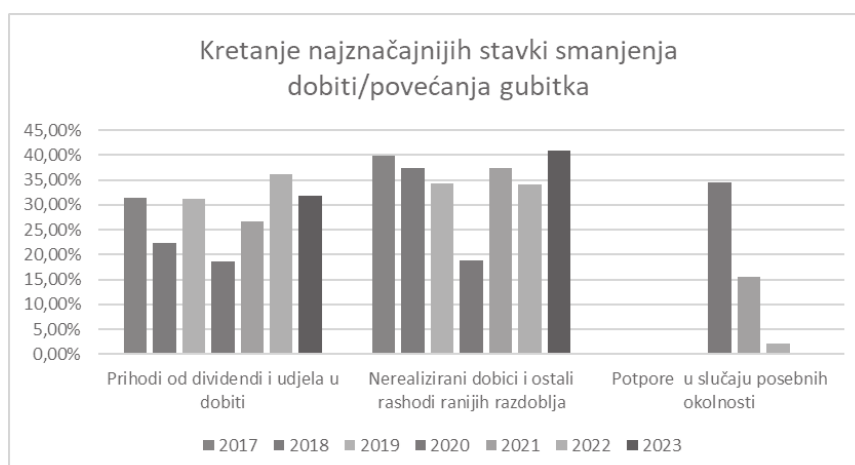
Izvor: obrada autora

Slika 3. prikazuje kako su se u promatranom razdoblju kretale razlike koje smanjuju dobit, odnosno povećavaju gubitak obveznika. Može se zaključiti da, sumarno gledano, kategorije koje djeluju u smjeru smanjenja porezne osnovice imaju iz godine u godinu do 2020. godine stabilan i predvidljiv blagi rast. Kao iznimka se pokazuje 2019. godina, dok se rast jednakim intenzitetom nastavio do kraja ovog razdoblja. Promatrajući relativni udio, vidljivo je da su ukupni prihodi obveznika rasli brže nego što je rastao sumarni iznos kategorija koje smanjuju poreznu osnovicu. Od 2021. godine do kraja 2023. godine primjetan je značajan relativni pad računovodstvenih stavki zaduženih za smanjenje porezne osnovice poreza na dobit.

Slika 3. Kategorije smanjenja dobiti/povećanja gubitka u promatranom razdoblju

Izvor: obrada autora

Sljedeća slika daje prikaz kretanja triju najznačajnijih stavaka koje se pojavljuju u PD obrascima obveznika, a utječu na smanjenje dobiti ili povećanje gubitka u poslovnoj godini. Na strani smanjenja porezne osnovice, razrada po stavkama ne donosi možda toliko mnogo informacija zbog čega su izdvojene tri najznačajnije kategorije, kako je u nastavku navedeno. Ove kategorije svojim udjelima u ukupnim smanjenjima pokrivaju najveći dio razlika koje utječu na smanjenje porezne osnovice obveznika poreza na dobit.

Slika 4. Najznačajnije stavke smanjenja dobiti/povećanja gubitka u promatranom razdoblju

Izvor: obrada autora

Ono što se odmah može uočiti jest stavka *Potpore u slučaju posebnih okolnosti*, koja tijekom 2017., 2018. i 2019. godine nije imala uopće vrijednost. Razlog se nalazi u činjenici što se ovdje radi o državnim potporama koje su osmišljene kao kompenzacijska mjera poduzećima tijekom izvanrednih okolnosti i ograničenog poslovanja uzrokovanog pandemijom bolesti COVID-19. Vlada RH ove je potpore odlučila izuzeti od oporezivanja zbog čega su dodane pod ovim nazivom u obvezni PD obrazac poduzeća kao stavka koja će smanjiti dobit, odnosno povećati gubitak poduzetnika. Prema tome, do 2020. godine PD obrazac nije uopće sadržavao stavku ovog naziva, niti je bilo takvih potpora koje su smanjivale poreznu osnovicu. Stavljajući u odnos ovu prihodovnu stavku s drugim dvjema (koje su više-manje stabilnog i predvidljivog kretanja), može na primjeru 2020. godine vrlo brzo uočiti koliko su ove potpore gospodarstvu bile izdašne. Prihodi od dividendi i udjela u dobiti imaju promjenjivo kretanje unutar 10 postotnih bodova izuzevši 2019. godinu, kada je njihov relativni udio u ukupnim smanjenjima porezne osnovice bio na najnižoj razini. Jedan od razloga zasigurno je i visoka vrijednost spomenutih potpora u toj godini jer je relativni udio potpora u ukupnim stavkama koje su smanjivale poreznu osnovicu bio vrlo visok. Sukladno tomu, potpore su imale značajan utjecaj na nižu efektivnu stopu poreza na dobit u 2020. i 2021. godini i, na kraju, na, izvjesno, značajno niži iznos prikupljenih javnih prihoda ove vrste u spomenutom razdoblju.

4.3. Rezultati istraživanja efektivnog opterećenja porezom na dobit

Uparivanjem sumarnih podataka prijava dobivenih od same Porezne uprave, napravljen je grafikon kojim se na najbolji i najjednostavniji način može prikazati kretanje efektivne stope poreza na dobit poduzeća u Hrvatskoj tijekom promatranog razdoblja od sedam godina.

Slika 5. Kretanje efektivne stope poreza na dobit u promatranom razdoblju



Izvor: obrada autora

Ako se izuzmu dvije godine trajanja pandemije bolesti COVID-19, na temelju Slike 5. može se zaključiti da se efektivna stopa poreza na dobit u Hrvatskoj u razdoblju od 2017. do 2023. godine kretala između 13,83 % do 14,67 %. Dakle, u regularnim uvjetima za poslovanje ovo je vrlo uzak raspon kretanja ove stope. Taj podatak sugerira da računovodstvene stavke koje utječu na promjenu porezne osnovice nemaju velike oscilacije u svojim vrijednostima. To dalje navodi na zaključak da zakonodavac može lakše predvidjeti kako će eventualna promjena u poreznom statusu jedne od tih računovodstvenih kategorija utjecati na efektivnu stopu poreza na dobit poduzeća. Nadalje, iz dobivenih rezultata istraživanja može se vidjeti kako u 2018. dolazi do snižavanja efektivne stope poreza na dobit u odnosu na prethodnu godinu, ali i povećanja u 2019. godini, što se može povezati s nižim iznosima kategorija koje smanjuju dobit, odnosno povećavaju gubitak u 2019. godini (vidjeti Sliku 3.). Ono što je nedvojbeno važan podatak jest činjenica da su obveznici poreza na dobit u Hrvatskoj tijekom cijelog promatranog razdoblja imali relativno nisku efektivnu stopu poreza na dobit. Razlozi tomu mogu se pronaći u činjenici da se kod računovodstvenih stavki koje utječu na povećanje dobiti, odnosno smanjenje gubitka primjećuje širi raspon različitih poslovnih događaja s relativno manjim iznosima. Tako se može postaviti pitanje provode li poduzeća uistinu vrijednosno usklađenje financijske imovine onako kako to propisuju Međunarodni i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, te bi li ta stavka u funkciji povećanja dobiti/smanjenja gubitka možda bila veća. Nadalje, vrijednosno usklađenje povezano s potraživanjem od kupaca pokazuje nižu razinu u godinama poslije pandemije, što može biti posljedica bolje likvidnosti cijelog gospodarstva i smanjenja sumnjivih i spornih potraživanja ispod razine prije izbijanja pandemije.

Promatrajući stavke povećanja dobiti/smanjenja gubitka, važno je istaknuti da je, zbog spomenutog većeg broja ovih stavki relativno manjih vrijednosti, vrlo teško da utjecaj bilo koje od njih bude toliko značajan da u jednom trenutku značajno poveća efektivnu stopu poreza na dobit poduzeća. S druge strane, kada se promatraju najznačajnije računovodstvene stavke koje utječu na smanjenje dobiti, odnosno povećanje gubitka, rezultati do kojih se došlo sugeriraju da se radi o manjem broju poslovnih događaja koji imaju relativno visoku vrijednost i ponašaju se prilično konzistentno rijekom promatranog razdoblja u kojemu je istraživanje provedeno. Ovakvi rezultati sugeriraju na moguće planiranje porezne obveze kod većeg broja poduzeća u Hrvatskoj, što može biti predmet nekog budućeg istraživanja.

Kako je prethodno spomenuto, istraživanja efektivne stope poreza na dobit u Hrvatskoj nema mnogo. Rezultati Kukićeva istraživanja na podacima iz 2005. godine pokazali su da je efektivno porezno opterećenje poduzeća u Hrvatskoj nisko i niže nego u većini zemalja iz okruženja zbog čega zaključuje da se, u tom kontekstu, Hrvatska može smatrati privlačnom lokacijom za investiranje. Pored ovoga, vrijedi spomenuti kako je istraživanje koje je 2009. proveo Šimović dalo slične rezultate i zaključak da se u Hrvatskoj radi o niskoj razini efektivnog opterećenja poduzeća porezom na dobit.

Promatrano u usporedbi s drugim tržišnim gospodarstvima, može se zaključiti da Hrvatska ima jednu od nižih efektivnih stopa poreza na dobit sa značajnim odstupanjem od zakonske stope poreza na dobit. Dokaz tomu su statistički podaci koje je u svojoj godišnjoj publikaciji objavio OECD u 2024. godini. Prema njihovim podacima, Hrvatska spada u zemlje s efektivnom stopom poreza na dobit na razini oko 15 % i samo je nekoliko zemalja koje imaju nižu ovu stopu. Ono što je zanimljivo jest da većina zemalja članica EU-a ima višu efektivnu stopu poreza na dobit (osim Poljske, Irske, Litve i Cipra), dok se pokazalo da

dio zemalja iz okruženja ipak ima nižu ovu stopu nego Hrvatska (Mađarska, Rumunjska, Makedonija ili Albanija). Od ukupno 90 zemalja za koju su prikupljeni podaci, Hrvatska se nalazi na 68. mjestu po visini efektivne stope poreza na dobit. Ono što se također može zaključiti iz OECD-ovih podataka jest činjenica da ovi podaci potvrđuju kako je u svijetu još uvijek prisutan trend snižavanja prosječne efektivne stope poreza na dobit i nema naznaka njegova zaustavljanja. Nadalje, u novije vrijeme sve više zemalja okreće se olakšicama poduzećima za sredstva koja ulože u istraživanje i razvoj, pa je tako u 2000. godini tek 19 zemalja OECD-a priznavalo poreznu olakšicu za ovu vrstu troškova, dok se taj broj u 2023. popeo na 33 od 38 zemalja članica OECD-a. Porez na dobit i dalje je važan instrument privlačenja investicija u zemlju.

Promatranje efektivne stope poreza na dobit u gospodarstvu može biti značajno kako bi se zaključilo koliko je stvarno porezno opterećenje poduzeća ovom vrstom poreza. Ako se dođe do tog podatka, rezultati se mogu staviti u širi kontekst i napraviti usporedba u međunarodnom okruženju, što će omogućiti zakonodavcu da bolje usmjeri svoje buduće djelovanje po ovom pitanju. Porez na dobit jedan je od onih poreznih oblika preko kojega vlade raznih država godinama pokušavaju utjecati na konkurentnost gospodarstva. Iako porezna stopa izgleda kao primarni instrument u tome kontekstu, jedan od najčešćih načina djelovanja preko poreza na dobit jest „manipulacija“ porezne osnovice (Dražić Lutitsky i sur., 2015).

Dakle, tijekom 2020. i 2021. godine dolazi do značajnog pada efektivne stope poreza na dobit uzrokovanog izdašnim potporama u slučaju posebnih okolnosti, što je značilo značajno smanjenje ubiranja ove vrste javnih prihoda središnje vlasti. Zbog toga ili ne, Republika Hrvatska uvela je tijekom 2022. godine dodatni porez na dobit. Dodatni porez na dobit plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu koju čini pozitivna razlika između oporezive dobiti poreznog razdoblja i prosječne oporezive dobiti prethodnih poreznih razdoblja uvećane za 20 %. Prethodna porezna razdoblja su porezna razdoblja 2018., 2019., 2020. i 2021. godine. Dodatni porez na dobit plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi od 33 % (Šimurina i sur., 2024). Može se pretpostaviti da je jednim dijelom i manjak prihoda od ubiranja poreza na dobit bio razlog uvođenja dodatnog poreza na dobit u pojedinim zemljama.

5. ZAKLJUČAK

Efektivna stopa poreza na dobit važan je indikator poslovanja u jednoj zemlji. Naime, zakonom propisana stopa poreza na dobit daje naslutiti kolika bi mogla biti porezna obveza nekog konkretnog obveznika. Međutim, tek kad se nakon prijave poreza na dobit utvrdi porezna osnovica, može se doći do visine stvarne porezne obveze poduzeća, a sukladno tomu i do visine efektivne stope poreza na dobit kojoj je obveznik izložen. Ona pokazuje stvarni porezni teret ove vrste koji on snosi poslovanjem u toj zemlji.

Empirijskim istraživanjem koje je provedeno na sekundarnim podacima može se zaključiti da je efektivno opterećenje porezom na dobit u Hrvatskoj relativno nisko. Podaci koji su obrađeni pokazuju da postoji vrlo uzak raspon kretanja efektivne stope poreza na dobit, ali isto tako da izvanredni poremećaji mogu značajno poremetiti tu stopu. Vidljivo je da tijekom dviju godina trajanja pandemije bolesti COVID-19 dolazi do znatno niže efektivne stope zbog koje se već od 2022. godine vratila na razinu prije izbijanja pandemije.

Ovo ukazuje na vrlo veliku razinu elastičnosti efektivne stope jer uvođenje jedne stavke povećanja ili smanjenja porezne osnovice može imati značajan izravan utjecaj na visinu efektivne stope poreza na dobit.

Promatrajući pojedine stavke unutar PD obrasca, može se zaključiti da se, relativno gledano, njihov značaj i utjecaj na konačnu poreznu osnovicu ne mijenja značajno. Iako je istraživanje provedeno na sedmogodišnjem razdoblju, ono je posebno u tomu što je obuhvatilo godine poslovanja prije, za vrijeme i poslije pandemije. Tako je omogućen uvid u utjecaj različitih razina gospodarskih aktivnosti na problematiku oporezivanja dobiti poduzeća te, konačno, na efektivnu stopu poreza na dobit.

Kada je riječ o ograničenjima rada, kao glavno ograničenje može se navesti činjenica da su podaci obrađeni u radu zapravo sumarni podaci svih prijava poreza na dobit dobiveni od Porezne uprave, što znači da su tu uključeni i obveznici s prihodom do 1.000.000,00 eura i zakonskom stopom poreza na dobit od 10 % jednako kao i obveznici s većim godišnjim prihodom i stopom od 18 %. Prema tome, u istraživanju nije napravljeno razvrstavanje poduzetnika po veličini. Nadalje, istraživanje je provedeno unutar vremenskog okvira od sedam godina, što je relativno kratko razdoblje za donošenje relevantnih ekonomskih zaključaka. Pritom, ovo razdoblje obuhvatilo je vrijeme jedne izvanredne okolnosti, ali treba znati da postoji cijeli niz mogućih izvanrednih ekonomskih i društvenih događaja zbog čega treba biti oprezan u generaliziranju zaključaka za sve izvanredne događaje. Također, budući da se radi o sumarnim podacima, istraživanje je provedeno neovisno o tomu radi li se kod poduzetnika o novčanom načelu ili načelu nastanka događaja kod obračuna poreza na dobit. Na kraju, važno je napomenuti i da zbog prirode podataka koji su na raspolaganju, u istraživanju nije utvrđeno koliko poduzetnika ima usklađeno poslovanje s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, a koliko s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.

Kada se radi o eventualnim budućim istraživanjima, treba reći da bi istraživanje efektivne stope poreza na dobit obveznika po djelatnostima (NKD) mogao biti prijedlog za buduća istraživanja. Spoznaja o kretanju ove stope među različitim granama gospodarstva zasigurno bi mogla otvoriti nove rasprave među ekonomistima, a možda i potaknuti eventualne izmjene u samoj regulaciji ovoga područja. Osim toga, istraživanje efektivne stope poreza na dobit odvojeno za poduzetnike po novčanom načelu obračuna poreza na dobit od onih koji primjenjuju načelo nastanka događaja dalo bi uvid u to postoji li i u kojoj mjeri utjecaj načela obračuna poreza na dobit na samu efektivnu stopu poreza koju poduzeće plaća. Isto tako, istraživanje efektivne stope poreza na dobit poduzeća, s obzirom na njihovu veličinu, u promatranom bi razdoblju moglo pokazati kojoj su skupini poduzetnika potpore u slučaju posebnih okolnosti više snizile efektivno porezno opterećenje porezom na dobit, te tako više doprinijele bržem i snažnijem oporavku.

POPIS LITERATURE

1. Abramovsky, L., Klemm, A. i Phillips, D. (2014). Corporate Tax in Developing Countries: Current Trends and Design Issues. *Fiscal Studies*, 35(4), 559–588. Pristupljeno 7. veljače 2024. s <http://www.jstor.org/stable/24440328>
2. Bierman, H. (1963). Measurement and Accounting. *The Accounting Review*, 38(3), 501–507. Pristupljeno 26. siječnja 2025. s <http://www.jstor.org/stable/243371>
3. Bubanić, M. i Korent, D. (2020). Corporate effective tax burden in Croatia, u: Družić, G. i Šimović, H. *Proceedings of the scientific conference Sustainability of public finances on the way to monetary union*, 176–197. Zagreb: Ekonomski fakultet u Zagrebu.
4. Devereux, M. P. i Griffith, R. (2003). Evaluating Tax Policy for Location Decisions. *International Tax and Public Finance*, 10(2), 107–126. Dostupno na <https://doi.org/10.1023/A:1023364421914>
5. Dražić Lutitsky, I., Dragija, M., Primorac, M. i Šimović, H. (2015). *Računovodstvo poreza – udžbenici Sveučilišta u Zagrebu*, Zagreb: Sveučilište u Zagrebu.
6. Dyreng, S. D., Hanlon, M., Maydew, E. L. i Thornock, J. R. (2014). Changes in Corporate Effective Tax Rates Over the Past Twenty-Five Years. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association: National Tax Association*. Pristupljeno 7. veljače 2024. s <https://www.jstor.org/stable/10.2307/26812181>
7. Frank, M. M., Lynch, L. J. i Rego, S. O. (2009). Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting. *The Accounting Review*, 84(2), 467–496. Pristupljeno 28. studenog 2023. s <http://www.jstor.org/stable/27802660>
8. Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T. i Shroff, N. (2014). Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field. *The Accounting Review: American Accounting Association*. Pristupljeno 7. veljače 2024. s <https://www.jstor.org/stable/24468325>
9. Gropp Reint, E. (1997). The Effect of Expected Effective Corporate Tax Rates on Incremental Financing Decisions. *Staff Papers (International Monetary Fund): Palgrave Macmillan Journals on behalf of the International Monetary Fund*. Pristupljeno 7. veljače 2024. s <https://www.jstor.org/stable/3867463>
10. Hanlon, M. (2005). The Persistence and Pricing of Earnings, Accruals, and Cash Flows When Firms Have Large Book-Tax Differences. *The Accounting Review: American Accounting Association*. Pristupljeno 7. veljače 2024. s <https://www.jstor.org/stable/4093164>
11. Jelčić, B. (1997). *Javne financije*. Zagreb: Informator.
12. Kirchler, E., Maciejovsky, B. i Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?. *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535–553. Dostupno na [https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00164-2](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00164-2)
13. Kukić, N. (2006). *Efektivno porezno opterećenje trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj*, magistarski rad. Zagreb: EFZG.
14. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (1996). Zagreb: HZRFD.

15. Mills, L. F. (1996). Corporate Tax Compliance and Financial Reporting. *National Tax Journal*, 49(3), 421–435. Pristupljeno 13. listopada 2024. s <http://www.jstor.org/stable/41789215>
16. OECD (2024). *Corporate Tax Statistics 2024*, OECD Publishing, Paris. Dostupno na <https://doi.org/10.1787/9c27d6e8-en>
17. Phua, S. (2015). Convergence In Global Tax Compliance. *Singapore Journal of Legal Studies: National University of Singapore*, Faculty of Law. Pristupljeno 7. veljače 2024. s <https://www.jstor.org/stable/24872273>
18. Porezna uprava, Ministarstvo financija Republike Hrvatske.
19. Pravilnik o porezu na dobit (2005). Narodne novine br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22, 156/23, 16/25.
20. Šimović, H. (2009). Effective Corporate Income Tax Burden in Croatia. EFZG working paper series, 2, 1–14. Pristupljeno s <https://hrcak.srce.hr/136979>
21. Šimurina, N., Dražić Lutilsky, I., Mihelja Žaja, M., Barbić, D. i Dragija Kostić, M. (2024). *Porezni sustav RH: Porezni i računovodstveni aspekti*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu.
22. Zakon o porezu na dobit (2004). Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22 i 114/23.
23. Zakon o zaštiti pučanstva od zaraznih bolesti (2007). Narodne novine br. 79/07, 113/08, 43/09, 130/17, 114/18, 47/20, 134/20, 143/21.