

## **Dr. sc. Emil Vargović**

Viši asistent  
Institut za javne financije  
E-mail: [emil.vargovic@ijf.hr](mailto:emil.vargovic@ijf.hr)  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2591-0436>

## **Dr. sc. Vjekoslav Bratić**

Znanstveni savjetnik  
Institut za javne financije  
E-mail: [vjekoslav.bratic@ijf.hr](mailto:vjekoslav.bratic@ijf.hr)  
Orcid:<https://orcid.org/0000-0002-9295-0286>

## **Dr. sc. Matea Cvjetković**

Znanstvena suradnica  
Institut za javne financije  
E-mail: [matea.cvjetkovic@ijf.hr](mailto:matea.cvjetkovic@ijf.hr)  
Orcid:<https://orcid.org/0009-0002-7691-256X>

# **METODOLOŠKI I TEORETSKI IZAZOVI U ANALIZAMA POREZNIH RASHODA**

UDK / UDC: 336.221.4

JEL klasifikacija / JEL classification: H21, H25, C15

<https://doi.org/10.17818/EMIP/2026/7>

Pregledni rad / Review

Primljeno / Received: 13. studenoga 2025. / November 13, 2025

Prihvaćeno / Accepted: 9. veljače 2026. / February 9, 2026

## ***Sažetak***

*Rad se usredotočuje na razne metodološke i teorijske izazove u analizi poreznih rashoda. Opsežna analiza poreznih rashoda vrlo je složen zadatak koji zahtijeva znatna sredstva i vrijeme, a dodatno je otežana nedostatkom prikladnih podataka. Osim toga, nepostojanje jedinstvene definicije poreznih rashoda otežava njihovu identifikaciju, analizu i usporedbe među zemljama. Najčešće se definiraju kao odstupanja od osnovnog ili referentnog poreznog sustava, a rezultat je njihova uvođenja smanjenje poreznih prihoda. Obično se javljaju u obliku poreznih olakšica, oslobođenja, izuzeća, odbitaka, odgoda, umanjenja osnovice ili samog poreza. Rad također razmatra pozitivne i negativne strane uvođenja te metodološke izazove prilikom analiza i evaluacija poreznih rashoda. Naglasak je na analizi troškova i troškovnoj efikasnosti, a osobito na različitim metodama izračuna poreznih rashoda i povezanih gubitaka poreznih prihoda, kao i na analizi izravnih i neizravnih učinaka poreznih rashoda. Zaključak ističe neke preporuke za reformu*



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

*poreznih rashoda, radi unaprjeđenja njihove učinkovitosti, troškovne efikasnosti, odgovornije primjene i transparentnosti.*

***Ključne riječi: porezni rashodi, metodološki izazovi, troškovna efikasnost, izgubljeni porezni prihodi, mikrosimulacija.***

## 1. UVOD

Teško da postoji ijedna demokratska zemlja koja se u svojem poreznom sustavu ne koristi nekim od oblika poreznih rashoda, kao instrumentima kojima može pogodovati i pomagati određene sektore gospodarstva, industrije, poduzeća, društvene skupine ili pojedince s ciljem postizanja raznih ekonomskih, društvenih i političkih ciljeva (poput poticanja gospodarskog rasta, zapošljavanja, investicija, istraživanja i razvoja ili radi pružanja podrške socijalnim i drugim politikama). Često se koriste i kao alternativa javnim, proračunskim rashodima. U širem smislu, riječ je o poreznim mjerama usmjerenim na promicanje određenih društveno poželjnih aktivnosti ili na pojedine kategorije obveznika koji time dobivaju povlašteni porezni status. Porezni rashodi proizlaze iz posebnih zakonskih i poreznih odredbi, a daju se kao umanjenje porezne osnovice ili umanjenje poreza. Najčešće se javljaju u obliku različitih olakšica, oslobođenja, izuzeća, odbitaka, odgoda, umanjenja osnovice ili umanjenja samog poreza i pritom se država svjesno odriče djela svojih prihoda (više u: Bratić, 2006).

Korištenje njima ima pozitivne i negativne strane, zbog kojih, ovisno o svom dizajnu i načinu primjene, mogu biti ili učinkovit instrument porezne politike ili njihova primjena može dovesti do ozbiljnih fiskalnih izazova. Zbog raširene primjene različitih oblika poreznih rashoda, njihovo pravilno korištenje te analiza troškova i koristi ozbiljan su izazov, osobito za zemlje koje neredovito izvještavaju o poreznim rashodima. Često se uvode i bez odgovarajućeg razumijevanja i bez prethodne analize očekivanih troškova i koristi, dok i sami ciljevi njihova uvođenja često nisu jasno definirani, što predstavlja izazov u evaluaciji (World Bank, 2024). Bez jasno definiranih ciljeva i redovite analize poreznih rashoda postoji rizik da se čak i relativno maleni pozitivni učinci pogrešno interpretiraju kao dokaz njihove učinkovitosti, unatoč visokim troškovima i neželjenim nuspojavama (von Haldenwang, 2025).

Redovite analize iziskuju znatna sredstva, napor i vrijeme, a poseban izazov predstavlja i nepostojanje jedinstvene definicije poreznih rashoda, što otežava njihovu preciznu identifikaciju, analizu i usporedbu rezultata među zemljama (Aliu i Redonda, 2024; Beznoska i sur., 2023; Kalyva i sur., 2014), a često i nedostatak podataka na temelju kojih je moguće provesti kvalitetne analize jer vlade često ne izvještavaju redovito o opsegu i iznosima različitih poreznih rashoda. Posljedično, u brojnim se zemljama analize uopće i ne provode, ili se provode neredovito, što doprinosi daljnjem povećanju broja korištenih poreznih rashoda i njihovoj netransparentnosti. Globalni indeks transparentnosti poreznih rashoda (engl. *Global Tax Expenditures Transparency Index* – GTETI) pokazuju

kako i u zemljama koje redovito izvještavaju o poreznim rashodima postoje nedostaci u izvještajima, osobito u području evaluacije poreznih rashoda (više u: Millan-Narotzky i Castells Carrión, 2025). Unatoč raznim izazovima u identifikaciji i analizi poreznih rashoda, važnost njihove analize i evaluacije učinkovitosti sve je više izražena uslijed njihove sve raširenije upotrebe.

Ovaj se rad usredotočuje na razne metodološke i teorijske izazove u analizama poreznih rashoda. Naglasak je na izazovima u identifikaciji poreznih rashoda, analizi njihovih troškova i koristi te na definiranju osnovnih elemenata, kriterija i pitanja u evaluaciji poreznih rashoda. Rad time doprinosi postojećoj znanstvenoj literaturi pružajući jedinstvenu sistematizaciju teorijskog okvira poreznih rashoda te omogućuje preciznije konceptualno određivanje njihova pojma, osnovnih dimenzija i metoda procjene. S praktične strane, postavljena detaljna analiza omogućuje donositeljima odluka kritičku procjenu poreznih rashoda, s posebnim usmjerenjem na njihovu ekonomsku opravdanost te učinkovitost u postizanju javno-političkih ciljeva.

Rad je organiziran na sljedeći način. Nakon uvoda, drugo se poglavlje dotiče pozitivnih i negativnih strana uvođenja i korištenja poreznih rashodima. Treći dio usredotočuje se na teorijski okvir istraživanja poreznih rashoda, i to na razne izazove u definiranju i identifikaciji poreznih rashoda te se predstavlja najčešći pristup identifikacije poreznih rashoda kao odstupanja od osnovnog ili polazišnog poreznog sustava. U četvrtom poglavlju opisani su ključni elementi analize i evaluacije poreznih rashoda, a naglasak je na analizi troškova njihova uvođenja, osobito fiskalnih troškova. U ovom su poglavlju također objašnjene glavne metode izračuna poreznih rashoda i izgubljenih poreznih prihoda kao posljedice njihova korištenja. Slijedi analiza izravnih i neizravnih učinaka poreznih rashoda te zaključak s preporukama za reformu.

## **2. POZITIVNE I NEGATIVNE STRANE KORIŠTENJA POREZNIH RASHODIMA**

Unatoč tomu što se poreznim rashodima mogu ostvariti razni ekonomski i društveni ciljevi, njihova raširenost i primjena često dovode do rasprava o učinkovitosti i negativnim posljedicama na javne financije u vidu gubitaka javnih prihoda ili troškova njihove administracije. Osim toga, često nisu podvrgnuti istoj razini nadzora ili evaluaciji troškova i koristi kao, primjerice, izravni javni rashodi. Istovremeno su reforme ili ukidanje poreznih rashoda politički vrlo teški za provođenje, čak i u slučaju visokih troškova i upitne učinkovitosti (Redonda i Neubig, 2018; Bratić, 2006; Toder, 2000). Sam koncept poreznih rashoda odstupa i narušava osnovnu svrhu poreznih sustava: prikupiti što više javnih sredstava uz što manje troškove. Upravo je zato izuzetno bitno voditi računa o pozitivnim i negativnim posljedicama uvođenja i korištenja poreznim rashodima, neke od kojih su istaknute i opisane u Tablici 1.

Tablica 1. Pozitivne i negativne strane korištenja poreznim rashodima

Pozitivne strane	Negativne strane
<i>Poticaj gospodarskom rastu.</i> Umanjenje poreza na dobit s pomoću poreznih olakšica poduzećima može potaknuti investicije, razvoj inovacija te porast konkurentnosti i produktivnosti.	<i>Gubitak ili smanjenje javnih prihoda</i> koji bi se mogli upotrijebiti za financiranje javnih usluga poput zdravstva, obrazovanja ili infrastrukture.
<i>Porast zaposlenosti.</i> Olakšice u sektorima koji upošljavaju veliki broj radnika mogu potaknuti rast zaposlenosti, što utječe na socijalnu stabilnost i smanjuje pritisak na socijalne rashode.	<i>Povećanje fiskalne neravnoteže.</i> Nepravilno ciljani ili prekomjerno rabljeni porezni rashodi mogu smanjiti fiskalnu stabilnost i održivost.
<i>Postizanje socijalne ravnoteže i ravnomjernije regionalne razvijenosti.</i> Olakšice za određene društvene skupine, npr. siromašne ili umirovljenike, mogu pomoći u smanjenju nejednakosti, dok olakšice za ulaganja u nerazvijene regije mogu potaknuti ravnomjerniji regionalni razvoj.	<i>Neefikasnost i loša raspodjela sredstava.</i> Nepravilno osmišljeni porezni rashodi mogu proizvesti neučinkovitosti u gospodarstvu; npr. olakšice koje ne potiču stvarnu proizvodnju i inovacije mogu preusmjeriti sredstva prema poduzećima ili sektorima koji nisu produktivni ili inovativni.
<i>Poticanje i razvoj ekoloških inicijativa.</i> Olakšice za ekološki prihvatljive tehnologije, npr. zelena gradnja i obnovljivi izvori energije, mogu pozitivno utjecati na okoliš i održivi razvoj.	<i>Nepravedne raspodjele koristi.</i> Porezni rashodi usmjereni na velika poduzeća i specifične sektore mogu povećati nejednakosti jer najviše koristi imaju poduzeća s najvećim prihodom i kapitalom.
<i>Poticanje sudjelovanja privatnog sektora</i> u ekonomskim i socijalnim programima u kojima država ima ključnu ulogu, uz smanjenje potrebe državne kontrole i nadzora takve potrošnje.	<i>Povećanje složenosti poreznog sustava.</i> Uvođenje poreznih rashoda povećava administrativne troškove i troškove usklađivanja.

Izvor: Izradili autori prema Turrini i sur. (2024); World Bank (2024); Kalyva i sur. (2014); OECD (2010); Bratić (2006); Swift i sur. (2004)

Tablica 1. prikazuje pozitivne i negativne strane poreznih rashoda, što ovisi o dizajnu, načinu primjene i opsegu, troškovima i koristima, ciljevima koji se nastoje ostvariti te prikladnosti alternativa za iste ciljeve. Primjerice, iako mogu potaknuti investicije, inovacije, produktivnost i gospodarski rast, empirijska istraživanja upućuju na neujednačene rezultate; stoga i njihov učinak na rast može biti pozitivan, negativan ili neznačajan, ovisno o okolnostima u pojedinim zemljama (više u: Gechert i Heimberger, 2022). Porezne se olakšice često koriste radi poticanja ulaganja u istraživanje i razvoj, s očekivanim pozitivnim učincima na produktivnost, konkurentnost, stvaranje novih radnih mjesta i dugoročni rast (Heckemeyer, Nicolay, Spengel, 2025). Za razliku od izravnih potpora, prednost im je što prenose odluku o raspodjeli ulaganja s države na privatne aktere, uz smanjenje administrativnih troškova. S druge strane, mogu onemogućiti usmjeravanje ulaganja u društveno korisna područja te poticati kratkoročna ulaganja (Laporšek, Stubelj i Vodopivec, 2025). Prema Kronfolu i Steenbergenu (2020), porezni poticaji za istraživanje i razvoj često rezultiraju s malo novih ulaganja, a rizik su za javne financije, osobito manje razvijenih zemalja. Empirijski nalazi za Sloveniju pokazuju da je povećanje olakšica za istraživanje i razvoj za 1 postotni bod povezano s rastom ulaganja od 0,57 postotnih bodova, pri čemu su učinci izraženiji pri novim i manjim poduzećima, dok regionalne razlike utječu na njihovu učinkovitost unutar i između zemalja (Laporšek, Stubelj i Vodopivec, 2025). Učinkovitost poreznih poticaja na poticanje istraživanja i razvoja ovisi o njihovom dizajnu, opsegu i socioekonomskom kontekstu u pojedinim zemljama. Nepotpuno korištenje poticajem, osobito među

malim poduzećima, ostaje pritom važna prepreka njihovoj ukupnoj učinkovitosti (Heckemeyer, Nicolay i Spengel, 2025). Slični su obrasci prisutni i pri poreznim rashodima usmjerenima na poticanje ekoloških inicijativa, čija učinkovitost ovisi o njihovu dizajnu, interakciji s drugim dijelovima poreznog sustava i usklađenosti s klimatskim politikama. Unatoč raznim primjerima učinkovitih poreznih rashoda usmjerenih na ekološke ciljeve, Dressler (2025) zaključuje kako porezni rashodi kao instrument klimatske politike imaju ograničen učinak jer ne potiču poduzeća na kontinuirana ulaganja ili smanjenje emisija.

Porezni rashodi usmjereni na socijalne ciljeve mogu pridonijeti smanjenju siromaštva i nejednakosti, ali, ovisno o raspodjeli koristi, mogu i povećati nejednakosti. Avram (2018) na temelju mikrosimulacijske analize poreznih rashoda u sustavu oporezivanja dohotka u šest europskih zemalja (Češka, Danska, Italija, Francuska, Njemačka i Španjolska) pronalaze kako je njihov učinak na nejednakost malen, a gubitak poreznih prihoda značajan. Sukladno s prethodnim istraživanjima, Avram sugerira da veće koristi od poreznih rashoda imaju pojedinci sa srednjim i višim dohotkom. Redistributivni učinak ovisi o značajkama poreznog sustava u pojedinim zemljama. Barrios i sur. (2019) pronalaze kako učinak poreznih rashoda u području stanovanja, obrazovanja i zdravstva u 27 europske zemlje može biti progresivan ili regresivan, ovisno o zemlji i vrsti poreznog rashoda. U području stanovanja učinak je većinom regresivan, u obrazovanju je značajniji za pojedince sa srednjim i višim dohotkom, dok u zdravstvu najveće koristi imaju osobe s višim dohotkom i starije osobe. Prema analizi OECD-a (2025), određeni porezni rashodi doprinose povećanju strukturalne progresivnosti poreza na dohodak u gotovo svim zemljama OECD-a, uz značajne razlike među zemljama. Porezni rashodi u sustavu PDV-a također se koriste radi smanjenja siromaštva i nejednakosti, više ili manje učinkovito, često uz značajne gubitke poreznih prihoda (Thomas, 2025; Turrini i sur., 2024). Benzarti i Carloni (2019) u analizi učinka smanjenja stope PDV-a za restorane u Francuskoj u 2009. pronalaze kako su najveće koristi imali vlasnici, a potrošači najmanje, dok je učinak na zapošljavanje bio ograničen. De la Feria i Redonda (2020) navode kako su izuzeća i snižene stope PDV-a često neučinkovit instrument smanjenja nejednakosti. Koristi se često ne prenose na potrošače, a najveće koristi imaju kućanstva s višim dohotkom. Thomas (2025) sugerira kako su ciljani socijalni transferi učinkovitiji u pružanju podrške siromašnijim kućanstvima nego porezni rashodi u sustavu PDV-a.

Porezni rashodi nisu nužno neučinkovit instrument porezne politike niti nužno predstavljaju neučinkovitu uporabu javnih sredstava. Ako su pravilno osmišljeni i razumno se koriste, mogu biti učinkovit instrument porezne politike, koji može pozitivno utjecati na gospodarski rast ili socijalnu ravnotežu. Zbog toga je izuzetno važno jasno definirati ciljeve poreznih rashoda, umjereno ih koristiti, redovito nadzirati i analizirati njihove učinke. U suprotnom, korištenje poreznim rashodima može dovesti do ozbiljnih fiskalnih izazova.

Međunarodne organizacije, kao što su Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), Međunarodni monetarni fond (MMF) i Svjetska banka, naglašavaju važnost redovitih istraživanja i analize učinkovitosti i racionalizacije

poreznih rashoda kako bi se njihova upotreba optimizirala (World Bank, 2024; Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 2010). Često se ističe važnost pronalaženja razumne mjere i uravnoteženja potrebe za poreznim rashodima kao fiskalnim poticajima te očuvanja fiskalne discipline i održivosti. Stoga se ovoj problematici treba pristupati analitički, uz pravovremenu reviziju i kontrolu, kako bi javne financije pojedinih zemalja bile dugoročno što zdravije i održive te kako bi se javna sredstva koristila učinkovito, transparentno i pravedno. Redonda i Neubig (2018) navode preporuku MMF-a da bi u svrhu transparentnosti izvršne vlasti trebale opravdati svaki porezni rashod, pružiti informacije o njihovim ciljevima, trajanju i očekivanim koristima te, osim u iznimno složenim slučajevima, redovito izvještavati o njihovim iznosima i fiskalnom učinku. Unatoč tome, i dalje relativno mali broj zemalja redovito provodi opsežnije analize poreznih rashoda (Aliu i Berg, 2025; Redonda, von Haldenwang i Berg, 2023; Beer i sur., 2022). Porezni rashodi u mnogim zemljama stoga nisu podložni odgovarajućoj razini kontrole, što pogoduje povećanju njihova opsega i netransparentnosti. Provođenje opsežnih analiza poreznih rashoda često je vrlo zahtjevno, dodatno otežano nepostojanjem jedinstvene definicije i izazovima u njihovoj identifikaciji.

### **3. TEORETSKI OKVIR ISTRAŽIVANJA POREZNIH RASHODA**

Unatoč raširenoj primjeni različitih vrsta poreznih rashoda, ne postoji njihova jedinstvena i sveobuhvatna definicija, a posljedično ne postoji niti standardna metoda njihove identifikacije, odnosno procjene njihovih troškova ili učinkovitosti. Međutim, moguće je identificirati ključne elemente poreznih rashoda i najčešći pristup njihove identifikacije.

#### **3.1. Definicije poreznih rashoda**

Porezni su rashodi u širem smislu porezne stavke koje odstupaju od standardne porezne strukture pojedinih zemalja te pružaju povlašteni porezni tretman određenim kategorijama poreznih obveznika radi ostvarenja različitih ekonomskih ili društvenih ciljeva (Berg i sur., 2024). Bratić i Urban (2006) definiraju ih kao stavke u postojećim poreznim oblicima koje predstavljaju gubitak poreznih prihoda državnog proračuna zato što umanjuju poreznu osnovnicu ili poreznu obvezu. Pritom slijede definiciju OECD-a prema kojoj porezni rashodi predstavljaju porezne olakšice koje odstupaju od standardnih poreznih pravila ili osnovnih poreznih mjerila. Riječ je o povlasticama ili izuzećima od osnovnog poreznog sustava uslijed čijeg se postojanja propuštaju ubrati državni prihodi. Budući da se razni ciljevi poreznih rashoda mogu ostvariti i putem državnih subvencija ili drugih javnih rashoda, mogu se promatrati i kao alternativa izravnim proračunskim rashodima, odnosno kao javna potrošnja koja se provodi kroz porezni sustav. Porezni su rashodi često mogu biti usmjereni na iste ciljeve kao izravni javni rashodi, s istim učinkom na raspodjelu sredstava i proračun, uz razliku što obično nisu uključeni u

proračunske izvještaje (Toder, 2000). Neovisno o ciljevima, predstavljaju odstupanje od osnovnog poreznog sustava i gubitak poreznih prihoda jer se država odriče cijelog ili dijela iznosa prihoda koji bi inače bili prikupljeni. Međutim, za razliku od izravnih javnih rashoda, porezni se rashodi obično ne planiraju u državnom proračunu, zbog čega ostaju nevidljivi dok se ne izmjeri njihov stvarni učinak na proračunske prihode (World Bank, 2024: 14).

Pojedine zemlje koriste se različitim kriterijima na temelju kojih ih identificiraju, zbog čega postoje uža i šira definicija poreznih rashoda.<sup>1</sup> Tri osnovna zajednička elementa u većini definicija koji pomažu u njihovoj identifikaciji jesu da predstavljaju: a) alternativu izravnim javnim rashodima s pomoću koje se država odriče dijela poreznih prihoda; b) gubitak ili smanjenje poreznih prihoda kao posljedicu njihova uvođenja i korištenja te c) odstupanje od osnovnog (polazišnog, referentnog) poreznog sustava (engl. *benchmark tax system*) radi pogodovanja određenim kategorijama obveznika (sektorima, regijama) i ostvarenja raznih ekonomskih, društvenih ili političkih ciljeva. Najčešće se definiraju tzv. *neizravnim putem*, kao odstupanja od referentnog sustava koji definira standardna porezna pravila i porezni tretman te se obično pojavljuju u obliku olakšica, oslobođenja, izuzeća, odbitaka, odgoda, umanjenja osnovice ili umanjenja samog poreza (više u: World Bank, 2024; OECD, 2010).

Prema *neizravnom pristupu* identifikacije poreznih rashoda, potrebno je prvo definirati osnovni porezni sustav, različit od postojećeg, te potom odrediti predstavlja li pojedina porezna stavka relevantno odstupanje. Temeljna je poteškoća što ne postoji općeprihvaćeni standard za definiranje osnovnog poreznog sustava, koji se u pojedinim zemljama definira više ili manje detaljno, a posljedica čega su razlike u definicijama poreznih rashoda. Referentni porezni okvir pretpostavlja određena temeljna porezna načela, ali također odražava normativne i subjektivne prosudbe o društvenim vrijednostima i prioritetima zemalja, što dovodi do razlika u shvaćanjima koje se stavke smatraju poreznim rashodima (Kassim i Mansour, 2018). Ista ili slična porezna olakšica u jednoj zemlji može se smatrati poreznim rashodom, dok u drugoj čini dio osnovnog poreznog sustava. Zbog toga je ključno jasno definirati osnovni porezni sustav kao referentni okvir u identifikaciji poreznih rashoda, a za kvalitetnu analizu potrebno je pružiti što je moguće više informacija o odstupanjima od osnovnog poreznog sustava (Bratić, 2006).

### 3.2. Definicija osnovnog poreznog sustava

Osnovni porezni sustav trebao bi biti: a) utemeljen na načelima neutralnosti, jednostavnosti, transparentnosti, učinkovitosti, izdašnosti i pravednosti; b) ograničen na ključne značajke glavnih poreza i c) treba predstavljati standardni porezni tretman koji se dosljedno primjenjuje na slične kategorije poreznih obveznika i aktivnosti. Referentni porezni okvir treba za svaku kategoriju poreza definirati osnovicu, obveznika/(e), stopu/(e) koja se primjenjuje na osnovicu te vremenski okvir primjene

---

<sup>1</sup> U Prilogu 1. ukratko su prikazane određene definicije poreznih rashoda po odabranim zemljama.

ovih elemenata (stalno ili privremeno ako postoji klauzula isteka valjanosti<sup>2</sup>) (Kassim i Mansour, 2018: 107). Osnovni porezni sustav ne sadrži porezne mjere kojima država privilegira određene skupine poreznih obveznika ili aktivnosti, što u pravilu predstavlja porezne rashode. No, osnovni bi porezni sustav trebao uključiti porezne mjere koje predstavljaju strukturalne olakšice. Prema Sokolovskoj i Zatonatskoj (2022), upravo su najveća neslaganja između zemalja u vezi s time koje porezne stavke predstavljaju strukturalne olakšice i dio su osnovnog poreznog sustava, a koje porezni rashodi. Porezne mjere smatraju se strukturalnim olakšicama ako im je cilj postizanje redistributivne ili administrativne učinkovitosti ili ako su predviđene međunarodnim ugovorima radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (World Bank, 2024: 31). Iako imaju isti oblik kao porezni rashodi, strukturalne olakšice nisu izravno povezane s provedbom ekonomskih, socijalnih ili drugih politika, već su nužne radi osiguranja temeljnih poreznih načela. Također su u interesu svih poreznih obveznika, za razliku od poreznih rashoda koji pružaju povlašteni status određenim obveznicima (Sokolovska i Zatonatska, 2022).

Prema određenim izvorima (npr. World Bank 2024; Asian Development Bank [ADB], 2023; Beer i sur., 2022), osnovni se porezni sustav definira korištenjem različitim pristupima kao što su:

- *normativni ili konceptualni pristup* oslanja se na normativni porezni sustav<sup>3</sup>, utemeljen je u konceptima optimalne porezne politike, sveobuhvatnog dohotka ili potrošnje ili, općenito, u shvaćanju kako bi obveznici idealno trebali biti oporezivani. Referentni okvir ideal je prema kojem bi porezna politika trebala težiti, neovisno o tome odražava li postojeći porezni sustav. Koristi se u SAD-u u kombinaciji s pozitivnim pristupom
- *pozitivni, referentni ili pravni pristup* oslanja se na postojeći porezni sustav ili porezno zakonodavstvo na temelju kojeg se definira referentni porezni sustav. Porezni rashodi predstavljaju izričitu olakšicu (stavku) koja odstupa od standardnih poreznih odredbi prema referentnom poreznom sustavu. Riječ je o najčešće korištenom pristupu, npr. u većini zemalja EU-a
- *pristup temeljnih aspekata poreznog sustava* osnovni porezni sustav definira na temelju najosnovnijih dijelova sustava i može se smatrati podvrstom normativnog pristupa ili, pak, hibridom normativnog i pozitivnog pristupa (OECD, 2022: 87). Referentni okvir definira se šire nego u pozitivnom pristupu, ali ne toliko široko kao u normativnom pristupu. Ovakav pristup omogućuje prijavu informacija za širok obujam poreznih mjera, uključujući i mjere koje, možda, nisu porezni rashod ili su ekvivalent izravnim rashodima. Koristi se u Australiji, Kanadi, Norveškoj i Velikoj Britaniji

<sup>2</sup> Klauzula isteka valjanosti (engl. *sunset clause*) odnosi se na zakonsku odredbu kojom se određuje datum isteka valjanosti poreznog rashoda, koji se automatski ukida, osim ako se izričito ne obnovi. Svrha je osigurati redovitu evaluaciju poreznih rashoda kao uvjet produljenja njihove valjanosti (World Bank, 2024; Berg i sur., 2024).

<sup>3</sup> Normativni porezni sustav definira idealni porezni sustav, utemeljen u određenim moralnim načelima i vrijednosnim prosudbama o tome kako idealan sustav treba izgledati i kako bi obveznici trebali biti oporezivani sukladno s temeljnim poreznim načelima neutralnosti, jednakosti, učinkovitosti i pravednosti (Burton i Sadiq, 2013).

- *pristup ekvivalentnih rashoda* osnovni porezni sustav definira kao sustav temeljen na odredbama koje bi jednako mogle biti osigurane putem rashodovne strane i u obzir uzima samo porezne rashode usporedive s izravnim javnim rashodima. Porezni rashodi načelno se identificiraju kao u pozitivnom pristupu, ali je njihov opseg ograničen na mjere koje nalikuju izravnim rashodima. Koristi se u Njemačkoj i djelomično u Austriji.

Budući da ne postoji općeprihvaćeni normativni standard definiranja osnovnog poreznog sustava, najčešće se koristi *pozitivni pristup* koji u praksi također neizbježno uključuje određene normative prosudbe o tome što sve čini osnovni porezni sustav. No, neovisno o korištenom pristupu, osnovni bi porezni sustav trebao biti jasno i što uže definiran kako bi se relevantna odstupanja i porezni rashodi mogli precizno identificirati.

### 3.3. Pregled korištenja poreznim rashodima u zemljama Europske unije

Korištenje poreznim rashodima u svrhu ostvarivanja raznih ekonomskih i društvenih ciljeva široko je rasprostranjeno u zemljama diljem svijeta i često se koristi kao alternativa izravnim javnim rashodima. Unatoč tome, porezni rashodi obično nisu planirani u državnom proračunu i podvrgnuti su nižoj razini nadzora nego izravni rashodi. I dalje relativno mali broj zemalja redovito izvještava o poreznim rashodima i provodi opseže analize njihovih troškova i koristi. Međutim, od pokretanja GTED-a, broj zemalja koje izvještavaju o poreznim rashodima kontinuirano raste. U 2021. je samo 97 od 218 razmatranih zemalja objavilo službene podatke o poreznim rashodima. Za 2023. dostupni su podaci za 105 zemalja, dok GTED baza podataka iz 2025. obuhvaća podatke iz 116 zemalja. Iako više od polovine razmatranih zemalja objavljuje barem neke informacije o poreznim rashodima, kvaliteta izvještaja znatno se razlikuje među zemljama. Mnoge zemlje i dalje ne objavljuju ključne informacije, npr. o ciljevima, korisnicima ili troškovima poreznih rashoda (Aliu i Berg, 2025: 17-20).

Opseg izgubljenih poreznih prihoda, uslijed korištenja poreznim rashodima, ovisi o raznim čimbenicima, uključujući razlike u definiciji poreznih rashoda, prioritetima i strategijama javne potrošnje u pojedinim zemljama. Izgubljeni prihodi obično su koncentrirani u manjem broju velikih mjera, no mnoge zemlje koriste se i velikim brojem manjih ciljanih poreznih rashoda. Prema posljednje dostupnim podacima iz GTED-a, izgubljeni porezni prihodi na globalnoj razini iznose 3,7% BPD-a i 23% ukupnih poreznih prihoda. Globalni prosjek izgubljenih prihoda relativno je stabilan u razdoblju od 1990. do 2023. Izgubljeni prihodi u zemljama s niskim dohotkom u prosjeku iznose 2,2% BPD-a i 19,8%, odnosno 4,4% BDP-a i 23,3% ukupnih poreznih prihoda u zemljama s visokim dohotkom (Aliu i Berg, 2025: 17). Procjene izgubljenih poreznih prihoda nisu u potpunosti usporedive među zemljama zbog razlika u definicijama poreznih rashoda i metodama njihova izračuna.

Zemlje diljem svijeta razlikuju se u strukturi ciljeva poreznih rashoda ovisno o njihovoj razini dohotka. Zemlje s niskim i nižim srednjim dohotkom

prvenstveno se koriste njima za poticanje općih investicija, potporu za pojedine društvene skupine ili regije te za poboljšanje osnovnih ekonomskih mogućnosti. Zemlje s višim srednjim dohotkom porezne poticaje češće usmjeravaju prema razvoju specifičnih industrija ili u ulaganje u prioritetne sektore. Naposljetku, zemlje s visokim dohotkom ravnomjernije raspoređuju ciljeve poreznih rashoda, s posebnim usmjerenjem na socijalne mjere i korištenje poreznim rashodima povezanim sa skrbi o djeci ili mirovinama (Aliu i Berg, 2025: 24).

Tablica 2. prikazuje sažeti pregled poreznih rashoda u zemljama EU-a koji se temelji na najnovijim dostupnim podacima iz Globalne baze podataka o poreznim rashodima (engl. *Global Tax Expenditures Database – GTED*), koja objedinjuje javno dostupne informacije o poreznim rashodima iz nacionalnih izvješća. U pregledu je korištena najnovija verzija GTED baze podataka, objavljena 10. listopada 2025. (Redonda, von Haldenwang i Aliu, 2025). Podaci o poreznim rashodima u GTED-u klasificirani su u četiri osnovne kategorije (po poreznoj osnovi, vrsti poreznih rashoda, ciljevima i korisnicima). Priložena tablica prikazuje samo ukupan broj poreznih rashoda i distribuciju po poreznoj osnovi ili kategoriji poreza. Podaci za Maltu nisu dostupni u ovoj bazi podataka. Iako podaci prikazani u Tablici 2. omogućuju međunarodne usporedbe, interpretacija zahtijeva pažljivo razmatranje razlika u definicijama poreznih rashoda (referentnim poreznim okvirima) među zemljama, razlika u redovitosti njihova izvještavanja i kvaliteti javno dostupnih podataka prikupljenih u GTED-u.

Podaci u Tablici 2. upućuju na znatnu heterogenost među zemljama EU-a u broju korištenih poreznih rashoda, pri čemu se mogu razlikovati tri osnovne kategorije: zemlje s vrlo visokim brojem identificiranih poreznih rashoda (npr. Grčka i Italija), zemlje sa srednjim rasponom mjera (npr. Njemačka, Švedska, Francuska) te zemlje s vrlo ograničenim brojem zabilježenih rashoda, među kojima je i Hrvatska, a tek pet zemalja bilježi manji broj poreznih rashoda (Rumunjska, Cipar, Portugal, Estonija i Luksemburg). Prema poreznoj osnovi, porezni rashodi uglavnom su koncentrirani u dvije široke kategorije – po osnovi poreza na dohodak i dobit, odnosno po osnovi poreza na dobra i usluge, uz određene razlike u raspodjeli poreznih rashoda između ovih kategorija. Porezni rashodi po osnovi raznih poreza na imovinu koriste se u 16 zemalja EU-a, a najviše u Grčkoj. Detaljnim pregledom GTED baze podataka slijedi dodatni uvid kako se 7 zemalja EU-a koristi poreznim rashodima po više poreznih osnova: Danska, Irska, Njemačka, Švedska (1), Portugal (2), Grčka (189) i Italija (262). U Italiji postoji i najveći broj poreznih rashoda s nejasnom poreznom osnovom (65). Važno je naglasiti kako interpretacija razlika u korištenju poreznim rashodima traži pozorno razmatranje razlika u definicijama poreznih rashoda budući da se ista ili slična porezna olakšica u jednoj zemlji smatra dijelom osnovnog poreznog sustava, a u drugoj poreznim rashodom. Primjerice, za razliku od drugih OECD zemalja, Njemačka i Francuska snižene stope PDV-a za hranu ne smatraju poreznim rashodima, već dijelom osnovnog poreznog sustava (World Bank, 2024: 32). Potpuni pregled korištenja poreznim rashodima također zahtijeva i opsežniju analizu poreznih rashoda prema ciljevima i korisnicima, kao i analizu izgubljenih

poreznih prihoda. Međutim, takva analiza nadilazi opseg ovog rada. Unatoč ovim ograničenjima, prezentirana Tablica 2. ipak pruža vrijedan okvirni uvid u opseg korištenja poreznih rashoda u zemljama EU-a.

Tablica 2. Pregled korištenja poreznim rashodima u zemljama EU-a

Porezni rashodi po državi		Porezni rashodi po poreznoj osnovici			
Država	Ukupno	Porezi na dohodak i dobit	Porezi na dobra i usluge	Porezi na imovinu	Ostalo
Austrija	143	94	43	4	2
Belgija	286	191	95	-	-
Bugarska	68	43	25	-	-
Cipar	17	14	2	1	-
Češka	241	209	32	-	-
Danska	186	120	60	5	1
Estonija	42	19	23	-	-
Finska	330	174	111	44	1
Francuska	881	595	277	9	-
Grčka	1.889	1.071	434	183	201
Hrvatska	47	17	30	-	-
Irska	150	87	52	10	1
Italija	1.326	642	300	57	327
Latvija	235	76	114	45	-
Litva	101	60	41	-	-
Luksemburg	45	33	12	-	-
Mađarska	88	62	26	-	-
Malta	-	-	-	-	-
Nizozemska	321	153	101	62	5
Njemačka	335	224	79	31	1
Poljska	536	253	283	-	-
Portugal	33	11	14	6	2
Rumunjska	7	4	2	-	1
Slovačka	143	93	47	3	-
Slovenija	90	51	36	3	-
Španjolska	312	259	52	1	-
Švedska	382	259	116	6	1

Napomena: Podaci o poreznim rashodima prema poreznoj osnovici u GTED-u organizirani su u nekoliko kategorija. Kategorija „Porezi na dohodak“ (engl. *taxes on income*) obuhvaća porezne rashode po osnovi poreza na dohodak fizičkih osoba (engl. *personal income tax*), poreza na dobit (engl. *corporate income tax*), doprinosa iz plaća i na njih (engl. *payroll taxes*) te drugih poreza na dohodak (engl. *other income taxes*). Kategorija „Porezi na dobra i usluge“ (engl. *taxes on goods and services*) obuhvaća porezne rashode po osnovi poreza na dodanu vrijednost i poreza na promet (engl. *sales taxes*), trošarina (engl. *excise taxes*), naknada i korisničkih pristojbi (engl. *fees and user charges*), poreza na financijske transakcije (engl. *financial transaction taxes*), poreza na ugljik, poreza na emisije CO<sub>2</sub> i drugih poreza na okoliš (engl. *carbon tax and other pollution taxes*) te ostalih poreza na dobra i usluge. Kategorija „Porezi na imovinu“ (engl. *taxes on property*) obuhvaća porezne rashode po osnovi poreza na imovinu (engl. *estate tax*), nekretnine (engl. *real-estate tax*), poreza na vrijednost zemljišta (engl. *land value tax*), poreza na vozila (engl. *vehicle tax*) i drugih poreza na imovinu. Kategorija „Ostalo“ obuhvaća porezne rashode koji nisu obuhvaćeni prethodno navedenim kategorijama (više u: Redonda, von Haldenwang i Aliu, 2021: 32). Datum objave baze podataka na temelju kojih je izrađena tablica jest 10. listopada 2025.

Izvor: Izradili autori prema GTED bazi podataka (verzija 1.3.2.) (Redonda, von Haldenwang i Aliu (2025))

Podaci u Tablici 2. upućuju na znatnu heterogenost među zemljama EU-a u broju korištenih poreznih rashoda, pri čemu se mogu razlikovati tri osnovne kategorije: zemlje s vrlo visokim brojem identificiranih poreznih rashoda (npr. Grčka i Italija), zemlje sa srednjim rasponom mjera (npr. Njemačka, Švedska, Francuska) te zemlje s vrlo ograničenim brojem zabilježenih rashoda, među kojima je i Hrvatska, a tek pet zemalja bilježi manji broj poreznih rashoda (Rumunjska, Cipar, Portugal, Estonija i Luksemburg). Prema poreznoj osnovi, porezni rashodi uglavnom su koncentrirani u dvije široke kategorije – po osnovi poreza na dohodak i dobit, odnosno po osnovi poreza na dobra i usluge, uz određene razlike u raspodjeli poreznih rashoda između ovih kategorija. Porezni rashodi po osnovi raznih poreza na imovinu koriste se u 16 zemalja EU-a, a najviše u Grčkoj. Detaljnim pregledom GTED baze podataka slijedi dodatni uvid kako se 7 zemalja EU-a koristi poreznim rashodima po više poreznih osnova: Danska, Irska, Njemačka, Švedska (1), Portugal (2), Grčka (189) i Italija (262). U Italiji postoji i najveći broj poreznih rashoda s nejasnom poreznom osnovom (65). Važno je naglasiti kako interpretacija razlika u korištenju poreznim rashodima traži pozorno razmatranje razlika u definicijama poreznih rashoda budući da se ista ili slična porezna olakšica u jednoj zemlji smatra dijelom osnovnog poreznog sustava, a u drugoj poreznim rashodom. Primjerice, za razliku od drugih OECD zemalja, Njemačka i Francuska snižene stope PDV-a za hranu ne smatraju poreznim rashodima, već dijelom osnovnog poreznog sustava (World Bank, 2024: 32). Potpuni pregled korištenja poreznim rashodima također zahtijeva i opsežniju analizu poreznih rashoda prema ciljevima i korisnicima, kao i analizu izgubljenih poreznih prihoda. Međutim, takva analiza nadilazi opseg ovog rada. Unatoč ovim ograničenjima, prezentirana Tablica 2. ipak pruža vrijedan okvirni uvid u opseg korištenja poreznih rashoda u zemljama EU-a.

Najveći dio zemalja EU-a redovito izvještava o poreznim rashodima, što je djelomično posljedica toga što EU od 2014. traži od država članica redovito izvještavanje o poreznim rashodima i objavljivanje podataka o njihovu fiskalnom učinku (Turrini i sur., 2024). Unatoč tome, kvaliteta izvještaja među zemljama EU-a značajno se razlikuje. Prema GTETI indeksu transparentnosti poreznih rashoda, većina zemalja EU-a nalazi se oko sredine ljestvice 116 razmatranih zemalja ili pri njezinu vrhu. Pritom se ističu Nizozemska i Njemačka (4. – 5. mjesto). Pri samom se dnu nalaze Mađarska (105. mjesto) i Rumunjska (109. mjesto). Hrvatska se nalazi u donjem dijelu ljestvice (88. mjesto) (Millan-Narotzky i Castells Carrión, 2025: 48). U svim zemljama EU-a postoje nedostaci glede transparentnosti poreznih rashoda, npr. u Njemačkoj koja je visoko rangirana prema GTETI indeksu i koja redovito izvještava o poreznim rashodima. Aliu, Grundke i von Haldenwang (2023) navode kako je izvještavanje u Njemačkoj nepotpuno i nekonzistentno, s posljedicom nepotpunog uvida u fiskalni učinak poreznih rashoda. Problem je što se Njemačka ne koristi detaljno definiranim osnovnim poreznim sustavom za identifikaciju poreznih rashoda i stoga ne postoji potpuna i transparentna lista poreznih rashoda. Na globalnoj razini, prosječni rezultat GTETI indeksa za 116 zemalja relativno je skroman (47/100), a čak i u zemljama s najboljim rezultatima postoji značajan prostor za napredak, posebice u području analize i evaluacije

poreznih rashoda (Millan-Narotzky i Castells Carrión, 2025: 46). Upravo stoga, nakon identifikacije poreznih rashoda, sljedeći je korak definiranje teoretskog okvira i kriterija njihove evaluacije.

## 4. ANALIZA I EVALUACIJA POREZNIH RASHODA

Porezni rashodi mogu biti učinkovit instrument porezne politike, zbog čega je važno razumno se i umjereno njima koristiti, s jasnim definiranim ciljevima i redovitom analizom njihovih učinaka i troškova u cilju osiguranja učinkovitog i pravednog utroška javnih sredstava.

### 4.1. Osnovni okvir i kriteriji evaluacije

Temeljni je cilj analize utvrditi u kojoj mjeri određeni porezni rashod ostvaruje svrhu zbog koje je uveden, uz koje se koristi i troškovima te koliko je usklađen s prioritetima države i drugim politikama, što, primjerice, ovisi o njegovu dizajnu, načinu primjene i socioekonomskim okolnostima. U stručnoj se literaturi (npr. World Bank, 2024: 62-66; Redonda, van Haldenwang i Berg, 2023: 12-14; Swift, 2006: 25-35) navode sljedeći osnovni kriteriji njihove evaluacije:

- *relevantnost, opravdanost i usklađenost s potrebama, ciljevima i prioritetima države*
- *efektivnost ili učinkovitost u ostvarenju cilja njihovog uvođenja. Analiza uzima u obzir karakteristike ciljane populacije (u odnosu na stvarne korisnike), promjene u socioekonomskim uvjetima, stvarni trošak i koristi (u odnosu na očekivane) te pozitivne i negativne nuspojave uvođenja poreznih rashoda, uključujući širi društveni učinak*
- *troškovna efikasnost i fiskalna održivost. Analiza nastoji utvrditi predstavlja li određeni porezni rashod, u usporedbi s alternativama, najbolju i održivu upotrebu javnih sredstava. Prema kriteriju troškovne efikasnosti, troškovi bi uvođenja poreznih rashoda trebali biti razmjerni ostvarenim koristima, ili minimizirani, ili bi ostvarene koristi trebale biti maksimizirane za određenu razinu troškova*
- *pravednost s obzirom na raspodjelu stvarnih koristi i širi distribucijski učinak*
- *opravdanost u odnosu na alternative, npr. izravne proračunske rashode.*

Opsežna i kvalitetna analiza poreznih rashoda u idealnoj situaciji uključuje *ex-ante* i *ex-post* evaluaciju kako bi se procijenili očekivani troškovi i koristi prije uvođenja, odnosno koliko dobro određeni porezni rashod funkcionira kao instrument porezne politike nakon uvođenja. *Ex-post* evaluacija nastoji utvrditi u kojoj mjeri porezni rashod ostvaruje svoje ciljeve, uzimajući u obzir stvarne troškove i koristi te (ne)željene nuspojave, kao i što je potrebno kako bi se unaprijedila učinkovitost u ostvarivanju tih ciljeva, troškovna efikasnost i

pravednost. Tablica 3. sažima ključne aspekte evaluacije poreznih rashoda prije i nakon njihova uvođenja.

Tablica 3. Ex-ante i ex-post aspekti evaluacije poreznih rashoda<sup>4</sup>

<i>Ex-ante evaluacija</i>	<i>Ex-post evaluacija</i>
<i>Ključni aspekti analize</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- utvrditi ciljeve poreznog rashoda</li> <li>- definirati pokazatelje uspješnosti</li> <li>- procijeniti očekivane koristi i troškove</li> <li>- utvrditi moguće eksternalije</li> <li>- definirati vremensko razdoblje primjene predloženog poreznog rashoda</li> <li>- objasniti zašto je predloženi porezni rashod superioran alternativama</li> <li>- definirati protokol za <i>ex-post</i> analizu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- procijeniti stvarne troškove i koristi</li> <li>- utvrditi relevantne učinke i eksternalije</li> <li>- odrediti kriterije evaluacije</li> <li>- odrediti opseg i redovitost evaluacije: analiziraju li se svi porezni rashodi ili samo najvažniji; na godišnjoj razini ili svakih nekoliko godina (npr. svakih 3 – 5 g.)</li> <li>- definirati proces nakon evaluacije</li> </ul>
<i>Primjeri pitanja analize</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Koji se cilj nastoji postići određenim poreznim rashodom?</li> <li>- Je li određeni porezni rashod bolji pristup za ostvarenje cilja u odnosu na alternative?</li> <li>- Koji će učinak vjerojatno imati?</li> <li>- Koliki je očekivan trošak?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Je li određeni porezni rashod i dalje relevantan nakon uvođenja?</li> <li>- Koliki je njegov stvarni trošak?</li> <li>- Kakav je njegov stvarni učinak?</li> <li>- Je li bio učinkovit u ostvarenju cilja zbog kojeg je uveden?</li> </ul>

Izvor: Izradili autori prema Berg i sur. (2024: 9) i World Bank (2024: 66)

Analize se pritom mogu temeljiti na složenim ekonometrijskim modelima, makrosimulacijama i mikrosimulacijama ili na jednostavnijim kvantitativnim i kvalitativnim analizama. Složenost analize ovisi o kriterijima evaluacije, korištenim analitičkim modelima i dostupnosti podataka. Pri tome je, zbog složenosti i troškova analize, teško provoditi opsežne evaluacije svih poreznih rashoda na godišnjoj razini. Međutim, potrebno ih je i poželjno provoditi redovito unutar određenog višegodišnjeg ciklusa (Beer i sur., 2022).

## 4.2. Analiza troškova poreznih rashoda

U analizi troškova razmatraju se fiskalni troškovi (smanjenje prihoda države), širi ekonomski troškovi poput gubitaka društvene koristi (engl. *deadweight loss*) ili troškova istiskivanja (engl. *displacement costs*), oportunitetni troškovi (poput graničnog troška javnih sredstava), administrativni troškovi uvođenja i primjene, troškovi usklađivanja s novim poreznim pravilima te razni kontekstualni troškovi. Među troškovima i, općenito, ključnim negativnim posljedicama uvođenja poreznih rashoda često se ističu fiskalni i oportunitetni troškovi, odnosno gubitak ili smanjenje javnih prihoda koji bi se mogli upotrijebiti za financiranje važnih javnih usluga, što može dovesti do povećanja poreza ili javnog duga kako bi se nadoknadili izgubljeni porezni prihodi, što, pak, može imati dugoročno negativne posljedice na gospodarstvo s pomoću mogućih tržišnih distorzija ili negativnog učinka na postojeće ekonomske poticaje (World Bank,

<sup>4</sup> U Prilogu 2. ukratko su navedena dodatna pitanja za evaluaciju poreznih rashoda

2024: 72-82). Upravo je stoga izračun iznosa poreznih rashoda i povezanih izgubljenih poreznih prihoda jedan od ključnih elemenata u analizi, osobito u pogledu opravdanosti u odnosu na alternativu izravnih javnih rashoda ili regulacije. Izravni trošak poreznih rashoda (izgubljeni prihodi) metodološki je relativno jednostavnije procijeniti nego neizravne troškove. Procjene izgubljenih prihoda mogu se značajno razlikovati ovisno o korištenoj metodi procjene (Kronfol i Steenbergen, 2020). U dosadašnjim istraživanjima ističu se tri glavne metode njihova izračuna (Tablica 4.).

Tablica 4. Metode izračuna poreznih rashoda i njihova glavna obilježja

	<b>Metoda izgubljenih prihoda ili nebiheviorna metoda</b> (engl. <i>initial revenue loss</i> )	<b>Metoda konačnih izgubljenih prihoda ili biheviorna metoda</b> (engl. <i>final revenue loss/gain</i> )	<b>Metoda ekvivalencije rashoda</b> (engl. <i>outlay equivalence</i> )
<b>DEFINICJA</b>	Procjena iznosa smanjenja poreznih prihoda zbog postojanja poreznih rashoda, uz pretpostavku da njihovo ukidanje ne utječe na ponašanje poreznih obveznika.	Procjena iznosa smanjenja poreznih prihoda u slučaju ukidanja poreznog rashoda, uzimajući u obzir ponašanje poreznih obveznika te interakciju s drugim dijelovima poreznog sustava.	Procjena ekvivalentnog iznosa izravnog javnog rashoda potrebnog za pružanje iste razine koristi kao dani porezni rashod. Koristi se u evaluaciji poreznih rashoda.
<b>PREDNOSTI</b>	Jednostavna metoda izračuna koja ne zahtijeva složene modele niti pretpostavke o ponašanju poreznih obveznika.	Daje precizniji uvid u fiskalne učinke jer uzima u obzir ponašanje obveznika te interakciju s drugim dijelovima poreznog sustava.	Pružuje jasniji uvid u oportunitetne troškove poreznih rashoda u odnosu na izravne rashode.
<b>NEDOSTATCI</b>	Ne uzima u obzir ponašanje obveznika niti interakciju s drugim dijelovima poreznog sustava. Posljedica može biti preuveličana procjena smanjenih javnih prihoda.	Uključivanje biheviornih čimbenika u analizu može biti vrlo zahtjevno, što ograničava upotrebu metode.	Koristi poreznih rashoda ne mogu se uvijek izraziti u tržišnim cijenama, što otežava usporedbu s izravnim rashodima.
<b>PRIMJENA</b>	Najčešće korištena metoda u velikom broju zemalja.	Rijetko korištena metoda, npr. koristi se u Australiji, ali samo za ključne mjere.	Koristi se npr. u Danskoj, Njemačkoj i Švedskoj, uz metodu izgubljenih prihoda.

Izvor: Izradili autori prema: World Bank (2024); ADB (2023); Rao (2013)

Prije izračuna iznosa poreznih rashoda i, posljedično, izgubljenih prihoda potrebno je definirati poreznu osnovicu te odlučiti izračunavaju li se porezni rashodi na temelju novčanog ili gotovinskog (engl. *cash-flow basis*) ili na temelju obračunskog načela (engl. *accrual basis*). U praksi se koriste oba načela, no brojne zemlje koriste se jednostavnijim novčanim načelom (World Bank, 2024: 51; Brown, 2004: 62). Odabir specifične metode procjene izgubljenih prihoda ovisi o vrsti poreznih rashoda i dostupnosti podataka, a najčešće se koristi nebiheviorna metoda *izgubljenih prihoda*, primarno zbog svoje jednostavnosti te je stoga u fokusu ovog rada. Prema Geourjon i sur. (2018: 35), osnovna je ideja ove metode procijeniti razliku poreznih prihoda koje bi država prikupila u slučaju nepostojanja poreznog rashoda i stvarno prikupljenih

prihoda.<sup>5</sup> U praksi se razlikuju sljedeći općeniti pristupi izračuna iznosa poreznih rashoda metodom izgubljenih poreznih prihoda (ADB, 2023: 10; Villela, Lemgruber i Jorrat, 2010: 31):

- *metoda izravnog prikupljanja podataka* na temelju podataka iz poreznih prijava kada obveznici trebaju prijaviti iznose poreznih odbitaka ili izuzeća. Izgubljeni se porezni prihodi računaju jednostavnim zbrajanjem prijavljenih iznosa.
- *metoda procjene iznosa na temelju agregatnih podataka*, npr. iz poreznih prijava, nacionalnih računa ili anketa kućanstava. Koristi se kada trošak poreznih rashoda čini jednostavan udio ukupnih transakcija, npr. u slučaju izuzeća i odbitaka od poreza na dobit. Izgubljeni prihodi procjenjuju se tako što se ukupan iznos odbitaka ili izuzeća pomnoži sa standardnom (jedinственom) ili graničnom poreznom stopom. U slučaju izuzeća ili odbitaka od poreza na dohodak, njihov se ukupni iznos množi s graničnom uteženom prosječnom poreznom stopom, koju je potrebno izračunati za svako izuzeće ili odbitak jer korisnici mogu biti podložni različitim graničnim poreznim stopama.
- *metoda procjene na temelju agregatnih ili makrosimulacijskih modela* koji simuliraju agregatni učinak poreznih rashoda na proračunske prihode korištenjem podacima iz poreznih prijava ili anketa. Iznos poreznih rashoda procjenjuje se usporedbom postojećeg poreznog sustava sa simuliranim, referentnim poreznim sustavom koji pretpostavlja nepostojanje poreznih rashoda. Izgubljeni porezni prihodi čine razliku stvarno prikupljenih prihoda i prihoda koji bi se prikupili u slučaju nepostojanja poreznog rashoda. Primjeri uključuju tzv. distribucijski model, razvijen u Australiji, kojim se procjenjuju porezni rashodi u sustavu oporezivanja dohotka (Brown, 2004), modele korištene za procjene u sustavu PDV-a ili modele opće ravnoteže poput CGE modela (engl. *computable general equilibrium*, CGE).
- *metode procjene na temelju mikropodataka i mikrosimulacijskih modela* koji simuliraju učinke raznih poreznih mjera, uzimajući u obzir njihovu interakciju s drugim dijelovima poreznog sustava, npr. doprinosima za socijalno osiguranje i socijalnim naknadama.

U razvijenim zemljama iznosi poreznih rashoda najčešće se procjenjuju korištenjem mikrosimulacijskim modelima koji omogućuju preciznu procjenu fiskalnog učinka poreznih rashoda povezanih s izravnim porezima. Za procjenu iznosa poreznih rashoda neizravnih poreza koriste se agregatni simulacijski modeli. Mikrosimulacijski modeli sastoje se od dvaju osnovnih elemenata, i to: a) baze mikropodataka, koja sadrži podatke o sociodemografskim i ekonomskim obilježjima obveznika iz čitave populacije ili reprezentativnog uzorka; te b) pravila

---

<sup>5</sup> Primjerice, za procjenu izgubljenih prihoda u sustavu oporezivanja dohotka autori nude ovu općenitu formulu: (1) teoretski prihod od poreza na dohodak = porezna osnovica x porezna stopa u referentnom poreznom sustavu; (2) iznos poreznog rashoda = teoretski prihod – stvarni prihod od poreza na dohodak. Slične formule izvode se za procjene u sustavu oporezivanja dobiti i neizravne poreze (Geurjon i sur., 2018: 35-42).

poreznih politika koje se simuliraju. Mikrosimulacijski modeli mogu uzeti u obzir ponašanje poreznih obveznika, tj. mogu biti nebihevioralni ili bihevioralni (World Bank, 2024: 47). Tri su osnovna koraka analize. Prvo se određuje osnovna specifikacija modela računanjem porezne obveze za svakog poreznog obveznika prema postojećem poreznom zakonu za referentnu godinu. Potom se simulira alternativna porezna situacija/(e), koja odgovara osnovnom poreznom sustavu i služi kao standard za procjenu fiskalnog učinka poreznih rashoda. Rezultati ovih scenarija uspoređuju se kako bi se utvrdio iznos poreznih rashoda. Ako se koristi reprezentativni uzorak, rezultati se prilagođavaju kako bi se dobila procjena agregatnog učinka na porezne prihode te analizirao distribucijski učinak (na različite podskupine) u populaciji (Redonda, 2016). Iznos određenog poreznog rashoda procjenjuje se usporedbom prihoda prikupljenih prema postojećem poreznom sustavu i simuliranih prihoda koji bi se prikupili kada on ne bi postojao (ADB, 2023). Mikrosimulacijski modeli prilagođeni su podacima u pojedinoj zemlji, od kojih se većina koristi vlastitim mikrosimulacijskim modelom. Nekoliko primjera modela prikazani su u Tablici 5.

Tablica 5. Primjeri mikrosimulacijskih modela po odabranim zemljama

Država	Primjer modela
Australija	CAPITA model (Stevenson i sur., 2017)
Europska unija	EUROMOD model (Sutherland i Figari, 2013)
Francuska	SAPHIR model (službeni nacionalni model); INES model (Fredon i Sicsic, 2022); TaxIPP (Institut des politiques publiques – IPP, n. d.)
Hrvatska	IJF-ov model obveznih doprinosa i poreza na dohodak (MODPOD) <sup>6</sup>
Kanada	T1 model (porez na dohodak); T2 model (porez na dobit) (Government of Canada, 2025)
Norveška	LOTTE model (Jia i sur., 2024)
SAD	CBO Model (Congressional Budget Office Model); OTA model (Office of Tax Analysis Model) (World Bank, 2024); NBER-ov TaxSIM model (Feenberg i Coutts, 1993)
Velika Britanija	TaxBen model (Waters, 2017); UKMOD model koji se temelji na EUROMOD-u (Richiardi i sur., 2021)

Izvor: Izradili autori. Odabir i opis modela proveden je pregledom literature citirane u tablici.

Stvarni fiskalni učinak poreznih rashoda često je teško precizno procijeniti jer to zahtijeva simulaciju kako će obveznici reagirati na promjene u oporezivanju uslijed uvođenja ili ukidanja poreznog rashoda. Zbog velikog broja čimbenika koji mogu utjecati na ponašanje obveznika, takve simulacije moguće su samo u ograničenom opsegu. Nebihevioralne metode procjene stoga ostaju

<sup>6</sup> MODPOD se temelji na anonimiziranim podacima o pojedinačnim obveznicima doprinosa i poreza na dohodak u Hrvatskoj, prikupljenih na temelju JOPPD obrazaca, poreznih kartica, godišnjih prijava poreza na dohodak i drugih izvora podataka Porezne uprave. Model izračunava godišnje obveze različitih vrsta doprinosa i poreza na dohodak, a njime se također izračunavaju iznosi iskorištenih poreznih olakšica te poreznih rashoda za svaku olakšicu. Model je programiran u sučelju EUROMOD-a.

najčešće korištene, iako je riječ o manje preciznim metodama procjena izgubljenih poreznih prihoda. Usporedbe izgubljenih prihoda između zemalja otežane su razlikama u shvaćanju koncepta poreznih rashoda, između zemalja ili tijekom vremena. Usporedbe su otežane i time što globalne baze podataka poput GTED-a uključuju samo porezne rashode na razini središnje države, iako u federalnim zemljama poput Njemačke iznosi poreznih rashoda na nižim razinama mogu biti vrlo značajni (Beznoska i sur., 2023).

Osim fiskalnih troškova, analiza poreznih rashoda ne smije previdjeti i razne druge troškove poput ekonomskih, oportunitetnih ili administrativnih. Uvođenje poreznih rashoda usložnjava porezni sustav, povećava administrativne troškove, poskupljuje prikupljanje poreznih prihoda te znači više troškove usklađivanja, npr. troškove prilagodbe obveznika novim pravilima radi pristupanja koristima poreznog rashoda. Stoga je optimalno da svi porezi budu što jednostavniji kako bi se smanjili troškovi njihova prikupljanja, da porezna pravila nisu previše složena kako bi ih obveznici mogli što lakše razumjeti jer to znači i manje troškove usklađivanja. Ne mogu se zanemariti ni troškovi negativnih eksternalija, npr. okolišni troškovi zbog povećane ekonomske aktivnosti radi poreznih poticaja. Sukladno s kriterijem troškovne efikasnosti, troškovi poreznih rashoda trebali bi biti minimizirani ili bi ostvarene koristi trebale biti maksimizirane. Dakle, korištenje poreznih rashoda opravdano je kada ostvarene koristi nadmašuju njihove izravne i neizravne troškove te kada je njihova upotreba poželjnija u odnosu na alternative.

### 4.3. Analiza koristi poreznih rashoda

U analizama, osim izračuna poreznih rashoda i smanjenih javnih prihoda, potrebno je utvrditi u kojoj mjeri i koliko učinkovito određeni porezni rashod ostvaruje cilj zbog kojeg je uveden. Analiza se pritom temelji na usporedbi očekivanih i ostvarenih koristi, uzimajući u obzir razne troškove i neželjene nuspojave poreznih rashoda te prikladnost alternativa za dani cilj.

Prvi je korak u analizi *identificirati cilj* koji se nastoji ostvariti poreznim rashodom. Potom je potrebno identificirati relevantne *izravne i neizravne* učinke njegova korištenja, koji mogu biti *pozitivni i negativni* (Tablica 1.). *Izravni pozitivni učinci*, primjerice, u slučaju poreznih olakšica za poduzeća uključuju povećanje proizvodnje, zaposlenosti ili investicija u ciljanom sektoru ili učinak na BDP. U slučaju poreznih rashoda usmjerenih na ostvarenje društvenih ciljeva, izravni se učinci odnose na njihov utjecaj na dohodak i potrošnju kućanstva ili učinak na pokazatelje siromaštva i nejednakosti. Tako, primjerice, olakšice za ulaganja u nerazvijene regije mogu potaknuti ravnomjerniji regionalni razvoj, dok olakšice za siromašniji građane mogu doprinijeti smanjenju siromaštva. Analiza OECD-a (2025) pokazuje da porezna umanjenja ili odbici, bilo od porezne osnovice ili porezne obveze, doprinose povećanju strukturalne progresivnosti poreza na dohodak u gotovo svim zemljama OECD-a za razna kućanstva, a osobito za samohrane roditelje s nižim dohotkom. Ipak, uočene su i značajne razlike u

učinku ovih mjera među zemljama, ovisno o njihovoj interakciji s drugim politikama (OECD, 2025: 43-59). Ranije je već bilo riječi o raznim *izravnim negativnim učincima* poreznih rashoda poput smanjenja javnih prihoda, neučinkovite i nepravedne raspodjele javnih sredstava te usložnjavanja poreznog sustava.

*Neizravni pozitivni učinci* mogu se, primjerice, odnositi na učinak poreznih poticaja na povećanje opće razine gospodarske aktivnosti zbog učinaka prelijevanja iz ciljanog sektora na druge sektore. U *neizravne negativne učinke* možemo ubrojiti porast okolišnih troškova uslijed povećane ekonomske aktivnosti te oportunitetne troškove izgubljenih javnih prihoda, koji bi se mogli upotrijebiti za ulaganja u javne usluge poput zdravstva ili obrazovanja. Neželjena nuspojava nepravilno osmišljenih i usmjerenih poreznih rashoda jest i povećanje nejednakosti i nepravednosti poreznog sustava. Prethodno je navedeno kako porezni poticaji usmjereni na velika poduzeća mogu povećati nejednakost jer najveće koristi imaju poduzeća s najvećim prihodima ili kapitalom. Slični se problemi, ako nisu pravilno osmišljeni, mogu pojaviti i pri poreznim rashodima usmjerenima na smanjenje nejednakosti. Primjerice, smanjene stope PDV-a za određena egzistencijalno nužna dobra mogu ublažiti regresivnost ovog poreza i povećati pristupačnost tih dobara za siromašne građane. No, ako se koristi od sniženih stopa PDV-a ne prenesu na konačne potrošače, učinak ove mjere neće biti značajan. Osim toga, koristi ove mjere obično nisu ograničene samo na najsiromašnije pojedince već su dostupne i svim potrošačima, čime će najveće koristi imati kućanstva s većim raspoloživim dohotkom (Redonda, 2020). Slični uvidi slijede iz prethodno spomenutih istraživanja koja sugeriraju kako su ove porezne mjere često neučinkovite u smanjenju nejednakosti, a mogu imati i regresivan učinak (Thomas, 2025; de la Feria i Redonda, 2020), uz značajan gubitak poreznih prihoda zbog raširene upotrebe (von Haldenwang, 2025). Dakle, ova mjera može doprinijeti smanjenju siromaštva, ali istovremeno može i povećati nejednakosti. Thomas (2025) zaključuje kako bi se zemlje trebale više koristiti ciljanim socijalnim transferima u svrhu pružanja podrške siromašnijim kućanstvima umjesto izuzeća ili sniženih stopa PDV-a. Slično vrijedi i za druge oblike poreznih rashoda. Razni porezni rashodi, ovisno o dizajnu, načinu primjene i usklađenosti s drugim politikama, mogu smanjiti ili povećati nejednakosti. Problem je naglašen učincima poreznih rashoda povezanih s oportunitetnim troškovima izgubljenih javnih prihoda, koji bi se mogli upotrijebiti za smanjenje nejednakosti na temelju izravnih javnih rashoda ili drugih oblika javne potrošnje.

Uvid kako razni porezni rashodi, ovisno o dizajnu i načinu primjene, mogu biti više ili manje učinkoviti u ostvarivanju svojih ciljeva, naglašava nužnost provođenja redovitih analiza – prije i nakon njihova uvođenja u porezni sustav. Pritom se učinkovitost poreznih rashoda može mjeriti različitim pokazateljima uspješnosti, primjerice, brojem stvarnih korisnika u ciljanoj populaciji i njihovim ostvarenim koristima. Troškovna efikasnost mjeri se omjerom stvarnih troškova i ostvarenih koristi, primjerice, povećanjem investicija, proizvodnje ili BDP-a po

jedinici troška određenog poreznog rashoda, ili omjerom izgubljenih poreznih prihoda i ukupnog troška poreznog rashoda (više u: World Bank, 2024: 79-82).

U evaluaciji mogu se koristiti različite metode. Anketama i kvalitativnom analizom mogu se dobiti osnovne informacije o učincima poreznih rashoda na temelju samoprocjene korisnika u ciljanoj populaciji. Analizom vremenskih serija moguće je, pak, istražiti njihove učinke prije i nakon uvođenja, a kvaziekperimentalnim studijama poput analize razlika u razlikama moguće je istražiti učinak poreznih rashoda usporedbom ishoda u ciljanoj skupini u odnosu na druge skupine. Preciznije procjene izravnih i neizravnih učinaka poreznih rashoda, a osobito fiskalnih i distributivnih učinaka, zahtijeva korištenje mikrosimulacijskim ili složenim ekonometrijskim modelima. No, i tim modelima često je teško precizno procijeniti neizravne učinke poreznih rashoda poput učinaka prelijevanja na gospodarski rast ili širi distributivni i društveni učinak (više u: Beer i sur., 2022).

Unatoč izazovima prilikom analiza, potrebno je pružiti barem okvirnu procjenu izravnih troškova i koristi pojedinih poreznih rashoda. Izračun iznosa poreznih rashoda i izgubljenih poreznih prihoda ključan je element analize, osobito u evaluaciji opravdanosti određenog poreznog rashoda u odnosu na alternative. Redovite evaluacije poreznih rashoda nužne su kako bi se identificiralo učinkovite porezne rashode, koje vrijedi zadržati ili čak proširiti njihov opseg, a koji porezne rashode treba reformirati ili ukinuti (Aliu i Redonda, 2024). Redovito izvještavanje o poreznim rashodima, uz analizu fiskalnih učinaka, također je važno kako bi se povećala njihova transparentnost. Ova je potreba posebno izražena zbog oportunitetnih troškova gubitaka javnih prihoda koji bi se mogli upotrijebiti u druge društvene svrhe. Uvođenje poreznih rashoda opravdano je kada ostvarene društvene koristi nadmašuju troškove njihova korištenja, odnosno kada je njihova uporaba poželjnija od alternative izravnih proračunskih rashoda. Problem je što u nedostatku redovitih i kvalitetnih analiza to često nije moguće jasno utvrditi. Pri tome Bratić (2006: 114) ističe da bi se isti učinak mogao ostvariti transparentnije tako da država ubire poreze po svim osnovama i potom dodjeljuje izravne subvencije s rashodovne strane proračuna. Iako su porezni rashodi često usmjereni na iste ciljeve kao izravni rashodi i mogu imati isti učinak na raspodjelu javnih sredstava, temeljna je razlika što troškovi poreznih rashoda obično nisu uključeni u proračun država i stoga mogu ostati skriveni u široj javnosti (Toder, 2000).

## 5. ZAKLJUČAK

U radu su istaknute ključne značajke poreznih rashoda čije korištenje kao instrumenta porezne politike može imati svojih pozitivnih i negativnih strana, ovisno o njihovu dizajnu, ciljevima, načinu primjene te stvarnim troškovima u odnosu na ostvarene koristi. Također su opisani i neki od glavnih teorijskih i metodoloških izazova u analizi poreznih rashoda. Porezni rashodi u širem smislu predstavljaju alternativu izravnim proračunskim rashodima i često su usmjereni na ostvarenje sličnih ekonomskih, društvenih ili političkih ciljeva. Međutim, za

razliku od izravnih proračunskih rashoda, porezni rashodi često nisu podložni istoj razini kontrole i redovitoj analizi troškova i koristi. Posljedično, različiti porezni rashodi često ostaju nevidljivi u državnom proračunu dok se ne izmjeri njihov stvarni učinak na proračunske prihode, odnosno smanjenih poreznih prihoda kao posljedice njihova korištenja.

Porezni rashodi mogu biti učinkovit instrument porezne politike ako se odgovorno i umjereno koriste, imaju jasne ciljeve i redovito se analiziraju njihovi učinci i troškovi. U suprotnom, ako nisu pravilno osmišljeni, neumjereno se koriste bez odgovarajućeg razumijevanja njihovih pozitivnih i negativnih obilježja ili se neredovito nadziru, mogu dovesti do ozbiljnih fiskalnih izazova te drugih neželjenih ishoda s dugoročnim negativnim posljedicama, uključujući smanjenje javnih prihoda koji bi se mogli iskoristiti za druge važne javne svrhe. Zbog svega toga nužno je redovito i kvalitetno pratiti i evaluirati troškove i koristi postojećih poreznih rashoda kako bi se osiguralo učinkovito i pravedno korištenje ograničenim javnim sredstvima, sukladno sa socioekonomskim okolnostima i prioritetima izvršne vlasti.

Iako se analize poreznih rashoda suočavaju s raznim teorijskim i metodološkim izazovima – od nepostojanja jedinstvene definicije do složenosti samih analiza, provođenja redovitih analiza troškova i koristi – nužno je kako bi se utvrdilo je li određeni porezni rashod najbolja mjera za ostvarenje ciljeva zbog kojih je uveden, osobito u usporedbi s alternativom izravnih javnih rashoda. Korištenje raznim poreznim rashodima opravdano je samo ako ostvaruju bolje rezultate u odnosu na alternative, prema jasno definiranim kriterijima evaluacije.

Prije same evaluacije određenog poreznog rashoda i opravdanosti u odnosu na alternative, potrebno je utvrditi koji se ciljevi nastoje njime ostvariti, identificirati relevantne izravne i neizravne učinke, a zatim jasno definirati kriterije evaluacije i odgovarajuće pokazatelje uspješnosti. Posebno je važan korak u evaluaciji što detaljnije analizirati stvarne troškove i ostvarene koristi (izravne i neizravne učinke) uvođenja poreznih rashoda u porezni sustav. Pritom je izračun njihovih iznosa i povezanih gubitaka poreznih prihoda, kao posljedice njihova korištenja, jedan od ključnih elemenata u analizi troškova, osobito zbog uvida da bi se izgubljeni javni prihodi mogli upotrijebiti za ulaganja u druge važne društvene svrhe. U idealnom slučaju, opsežne analize poreznih rashoda provodile bi se prije i nakon uvođenja, i to ne nužno na godišnjoj razini, ali redovito unutar određenog višegodišnjeg ciklusa.

Na koncu, usprkos svojim negativnim stranama, porezni rashodi mogu biti učinkovit instrument porezne politike koji mogu znatno doprinijeti ostvarivanju različitih ekonomskih i društvenih ciljeva, ali samo ako se koriste razumno i odgovorno, uz redovite analize njihovih troškova i ostvarenih koristi. Međutim, to često nije slučaj te porezni rashodi nisu dobro osmišljeni ili usmjereni, njihovi ciljevi nisu dovoljno jasno definirani, a opsežnije se analize u brojnim zemljama ili ne provode ili se provode neredovito, zbog čega razni troškovi i neučinkovitosti poreznih rashoda ostaju nevidljivima. Nadalje, teško je politički

provesti reforme ili ukidanja jednom uvedenih poreznih rashoda, čak i u slučaju visokih troškova, neučinkovitosti u ostvarivanju ciljeva zbog kojih su uvedeni i neželjenih nuspojava njihove uporabe. Nedostatak prikladnog nadzora i neredovite analize pogoduje tendenciji proširenja broja i opsega poreznih rashoda, netransparentnosti i neumjerenoj primjeni. Redovite analize poreznih rashoda nisu nužne samo kao podloga za raspravu o njihovoj opravdanosti i mogućim unapređenjima već i za povećanje odgovornosti u njihovoj primjeni.

U stručnoj literaturi postoji konsenzus o potrebi reforme poreznih rashoda radi racionalizacije njihove primjene i minimiziranja negativnih posljedica. Naglasak je na unapređenju sustava izvještavanja, analize i nadzora poreznih rashoda. Izvršne vlasti trebale bi opravdati svaki porezni rashod, uz informacije o ciljevima, trajanju i očekivanim koristima, te redovito izvještavati o njihovim iznosima i fiskalnom učinku. Preporuka je da se izvještaji o poreznim rashodima provode na godišnjoj razini. Izvještaji trebaju biti javno dostupni i sadržavati: a) jasnu definiciju poreznih rashoda i opis referentnog poreznog tretmana za svaku stavku; b) informacije o ciljevima, trajanju i korisnicima; c) prikaz raspodjele poreznih rashoda prema sektoru, skupini korisnika ili razini dohotka; d) popis strukturalnih olakšica; e) procjenu izgubljenih poreznih prihoda za sve porezne rashode; f) usporedbu s prethodnim godinama (više u: Berg i sur., 2024; World Bank, 2024: 100).

Ključna preporuka odnosi se na uključivanje poreznih rashoda u godišnji proračunski ciklus (Aliu i Redonda, 2024). U praksi to znači da se podaci o iznosima i fiskalnom učinku poreznih rashoda prilože uz proračunske dokumente poput prijedloga proračuna ili izvještaja o izvršenju proračuna. Time se omogućuje jasnija usporedba poreznih rashoda s izravnim javnim rashodima, kao i slična razina nadzora. Iako nije rasprostranjena, ova praksa može znatno doprinijeti odgovornoj primjeni i transparentnosti poreznih rashoda. Preporuča se i centralizacija administracije poreznih rashoda unutar Ministarstva financija, koje je nadležno za provedbu fiskalne politike. Prednosti centralizacije uključuju manje troškove administracije, učinkoviti nadzor i manju mogućnost političkog pogodovanja, što pomaže u kontroli broja i opsega poreznih rashoda te doprinosi njihovoj odgovornoj primjeni (više u: World Bank, 2024: 83-95).

Dugoročan cilj reforme poreznih rashoda jest unapređenje učinkovitosti, troškovne efikasnosti i usklađenosti s temeljnim poreznim načelima i prioritetima izvršne vlasti. Umjesto *ad hoc* uvođenja ili ukidanja poreznih rashoda, reforma bi trebala biti uklopljena u srednjoročnu do dugoročnu fiskalnu strategiju i, kada je to moguće, uzeti u obzir ponašanje obveznika i interakciju određenog poreznog rashoda s drugim dijelovima poreznog sustava (World Bank, 2024: 95). Izuzetno je važno redovito provoditi opsežnije analize i evaluacije poreznih rashoda unutar određenog višegodišnjeg ciklusa. Poželjno je stoga korištenje klauzulom isteka valjanosti kako bi se osigurala redovite analize, kao uvjet produljenja valjanosti postojećih poreznih rashoda. Potrebno je također unaprijediti kvalitetu dostupnih podataka i postojeće analitičke modele, kako bi se izravni i neizravni učinci poreznih rashoda, odnosno interakcija poreznih rashoda s drugim dijelovima

poreznog sustava, što preciznije obuhvatili. Unatoč konsenzusu o nužnosti reforme i racionalizacije poreznih rashoda, provedba reforme nije jednostavna, osobito uz očekivani otpor aktera kojima postojeći porezni rashodi najviše koriste. Bolje razumijevanje teorijskih i metodoloških izazova u analizi poreznih rashoda, uz unapređenje sustava izvještavanja i analize, nadzora i transparentnosti poreznih rashoda, nužan je prvi korak u dugoročnoj reformi, čiji je cilj odgovornija primjena poreznih rashoda.

**Doprinosi autora:** Konceptualizacija, E. V., V. B.; Metodologija, E. V., V. B.; Validacija, E. V., V. B., M. C.; Formalna analiza, E. V.; Istraživanje, E. V., V. B.; M. C.; Pisanje - Priprema izvorne radne verzije, E. V.; Pisanje – Pregled & Priređivanje, V. B., M. C.; Vizualizacija, E. V., M. C.; Nadzor, V. B.

**Financiranje:** Financira Europska unija – NextGenerationEU u sklopu projekta Socijalna zaštita, oporezivanje i društveno blagostanje u Hrvatskoj. Izneseni stavovi i mišljenja samo su autorovi i ne odražavaju nužno službena stajališta Europske unije ili Europske komisije. Ni Europska unija ni Europska komisija ne mogu se smatrati odgovornima za njih.

**Sukob interesa:** Nema.

**Priznanje korištenja umjetnom inteligencijom (UI) ili alatima temeljenima na umjetnoj inteligenciji:** Autori se nisu koristili umjetnom inteligencijom ili alatima temeljenima na umjetnoj inteligenciji pri izradi ovog rada.

## LITERATURA

Aliu, F., & Berg, S. (2025). Tracking tax expenditures: insights from the global tax expenditures database (GTED). U C. von Haldenwang, A. Redonda, F. Aliu, & S. Berg (ur.), *Tax expenditures effectiveness: tax expenditures lab flagship report 2025*. (str. 16-30). German Institute of Development and Sustainability (IDOS). <https://doi.org/10.23661/r3.2025>

Aliu, F., Grundke, R., & von Haldenwang, C. (2023). Increasing Transparency on Tax Expenditures in Germany. *OECD blog Ecoscope*. <https://oecdecoscope.blog/2023/08/03/increasing-transparency-on-tax-expenditures-in-germany/>

Aliu, F., & Redonda, A. (2024). Beyond the Budget: A Global Perspective on Social Spending through Tax Expenditures. *Social Policy and Society*, 24 (2), 333-351. <https://doi.org/10.1017/S1474746424000435>

Asian Development Bank (2023). *Tax Expenditure Estimation Tool Kit*. Asian Development Bank. <http://dx.doi.org/10.22617/TIM230601>

Avram, S. (2018). Who Benefits from the “Hidden Welfare State”? The Distributional Effects of Personal Income Tax Expenditure in Six Countries. *Journal of European Social Policy*, 28 (3), 271-293. <https://doi.org/10.1177/0958928717735061>

Barrios S., Coda Moscarola, F., Figari, F., Gandullia, L., & Riscado, S. (2019). The fiscal and equity impact of social tax expenditures in the EU (EUROMOD Working Paper, No. EM20/19). University of Essex, Institute for Social and Economic Research (ISER). <https://hdl.handle.net/10419/228398>

Beer, S., Benedek, M. D., Erard, B., & Loeprick, J. (2022). How to evaluate tax expenditures (IMF How To Notes 22/05). International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9798400221507.061>

Benzarti, Y., & Carloni, D. (2019). Who really benefits from consumption tax cuts? Evidence from a large VAT reform in France. *American economic journal: economic policy*, 11 (1), 38-63. <https://doi.org/10.1257/pol.20170504>

Berg, S., Redonda, A., von Haldenwang, C., & Aliu, F. (2024). Pocket Guide on Tax Expenditures for Parliamentarians. International Tax Compact (ITC). <https://www.addistaxinitiative.net/resource/pocket-guide-tax-expenditures-parliamentarians>

Beznoska, M., von Haldenwang, C., & Schüler, R. M. (2023). Tax Expenditures in OECD countries: Findings from the Global Tax Expenditures Database (IDOS Discussion Paper No. 7/2023). <https://www.econstor.eu/handle/10419/270999>

Bratić, V. (2006). Porezni izdaci: teorijski pregled. *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 113-127. <https://hrcak.srce.hr/5247>

Bratić, V., & Urban, I. (2006). Porezni izdaci u Hrvatskoj. *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 129-194. <https://hrcak.srce.hr/clanak/8380>

Brown, C. (2004). Tax Expenditures in Australia. U H. P. Brix, C. M. A. Valencuc, & Z. L. Swift (ur.), *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system: lessons from developed and transition economies* (str. 45-68). Washington DC: World Bank. <http://documents.worldbank.org/curated/en/280461468325775264>

Burton M., & Sadiq K. (2013). The tax expenditures concept. U M. Burton (ur.), *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment* (str. 15-64). Cambridge University Press eBooks. <https://doi.org/10.1017/cbo9780511910142.002>

De la Feria, R., & Redonda, A. (2020). Tackling Inequality Through Tax Expenditure Reform (T20 Policy Brief to the G20, Saudi Arabia 2020). <https://ssrn.com/abstract=5092165>

Dressler, L. (2025). Corporate tax incentives and climate change mitigation. U C. von Haldenwang, A. Redonda, F. Aliu, & S. Berg (ur.), *Tax expenditures effectiveness: tax expenditures lab flagship report 2025*. (str. 110-119). German Institute of Development and Sustainability (IDOS). <https://doi.org/10.23661/r3.2025>

Ecalle, F. (2024). *Tax expenditures country report: France*. German Institute of Development and Sustainability (IDOS) and Council on Economic Policies (CEP). <https://doi.org/10.23661/cr4.2024>

Feenberg, D., & Coutts, E. (1993). An Introduction to the TAXSIM Model. *Journal of Policy Analysis and Management*, 12 (1), 189-194. <https://doi.org/10.2307/3325474>

Fredon, S., & Sicsic, M. (2022). INES, the model that simulates the impact of tax and benefit policies. *Courrier des statistiques*, N4 – 2020. <https://www.insee.fr/en/information/6049866?sommaire=6049874>

Gechert, S., & Heimberger, P. (2022). Do corporate tax cuts boost economic growth?. *European Economic Review*, 147 (22), 104157, 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2022.104157>

Geourjon A. M., Bouterige Y., Caldeira E., Laporte B., & de Quatrebarbes, C. (2018). *Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice – Methodological guide*. Foundation for Studies and Research on International Development (Ferdí). <https://ferdi.fr/dl/df-PSDXZuxEEh8LihEHuOfkxj/tax-expenditure-assessment-from-principles-to-practice-methodological-guide.pdf>

Government of Canada (2025). Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2025. Government of Canada, Department of Finance Canada. <https://www.canada.ca/content/dam/fin/publications/taxexp-depfisc/2025/taxexp-depfisc-25-eng.pdf>

Heckemeyer, J. H., Nicolay, K., & Spengel, C. (2025). R&D tax incentives under pillar two: empirical evidence and best practices. U C. von Haldenwang, A. Redonda, F. Aliu, & S.

- Berg (ur.), *Tax expenditures effectiveness: tax expenditures lab flagship report 2025*. (str. 120-132). German Institute of Development and Sustainability (IDOS). <https://doi.org/10.23661/r3.2025>
- Institut des politiques publiques – IPP. (n. d.). *The TaxIPP model*. <https://www.ipp.eu/en/methods/taxipp-micro-simulation/>
- Jia, Z., Larsen, B. M., Lian, B., Nesbakken, R., Nygård, O. E., Thoresen, T. O., & Vattø, T. E. (2024). The LOTTE system of tax microsimulation models. *International Journal of Microsimulation*, 17 (3), 73-95. <https://doi.org/10.34196/ijm.00308>
- Kalyva, A., Astarita, C., Bauger, L., Fatica, S., Mourre, G., & Wöhlbier, F. (2014). Tax expenditures in direct taxation in EU Member States (European Economy Occasional Papers 207). Publications Office of the European Union. <https://data.europa.eu/doi/10.2765/85725>
- Kassim, L., & Mansour, M. (2018). Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. *Revue d'économie du développement*, 26 (2), 113-167. <https://doi.org/10.3917/edd.322.0113>
- Kronfol, H., & Steenbergen, V. (2020). Evaluating the costs and benefits of corporate tax incentives. Methodological Approaches and Policy Considerations: Finance, Competitiveness and Innovation in Focus. World Bank: Washington, DC. <https://doi.org/10.1596/33433>
- Laporšek, S., Stubelj, I., & Vodopivec, M. (2025). The effects of tax reliefs on the R&D activity in Slovenia. *Ekonomski misao i praksa*. <https://doi.org/10.17818/EMIP/2025/32>
- Millan-Narotzky, L., & Castells Carrión, P. (2025). Key findings from the global tax expenditures transparency index (GTETI). U C. von Haldenwang, A. Redonda, F. Aliu, & S. Berg (ur.), *Tax expenditures effectiveness: tax expenditures lab flagship report 2025*. (str. 31-50). German Institute of Development and Sustainability (IDOS). <https://doi.org/10.23661/r3.2025>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264076907-en>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2022). *OECD Tax Policy Reviews: Colombia 2022*. (OECD Tax Policy Reviews). OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/054722db-en>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2025). *Taxing Wages 2025: Decomposition of personal income taxes and the role of tax reliefs*. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/b3a95829-en>
- Porezna uprava Republike Hrvatske (n. d.). *Katalog poreznih rashoda za 2022. godinu*. Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava. [https://www.porezna-uprava.hr/porezna\\_konkurentnost\\_bi/Stranice/Porezni-rashodi.aspx](https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/Porezni-rashodi.aspx)
- Rao, R. K. (2013). Revenue Foregone Estimates: Some Analytical Issues. *Economic and Political Weekly*, 48 (13), 21-24. <https://www.jstor.org/stable/23391454>
- Redonda, A. (2016). Tax expenditures and sustainability. An overview. (CEP Discussion Note 2016/3). Council on Economic Policies. <https://www.cepweb.org/tax-expenditures-and-sustainability-an-overview/>
- Redonda, A. (2020). Tax Expenditures and Inequality (CEP Discussion Note 2020/5). Council on Economic Policies. <https://www.cepweb.org/tax-expenditures-and-inequality/>. <https://doi.org/10.59403/1a7mxkx010>
- Redonda, A., & Neubig, T. (2018). Assessing tax expenditure reporting in G20 and OECD economies (CEP Discussion Note 2018/3). Council on Economic Policies. <https://www.cepweb.org/assessing-tax-expenditure-reporting-in-g20-and-oecd-economies/>
- Redonda, A., von Haldenwang, C., & Aliu, F. (2021). The Global Tax Expenditures Database (GTED) – Companion Paper. German Institute of Development and Sustainability (IDOS). <https://doi.org/10.23661/r6.2021>; <https://doi.org/10.4337/9781788979429.00018>

Redonda, A., von Haldenwang, C., & Berg, S. (2023). Evaluation of tax expenditures: conceptual frameworks and international experiences. (Project Documents LC/TS.2023/129). Economic Commission for Latin America and the Caribbean (ECLAC). <https://www.cepal.org/en/publications/68667-evaluation-tax-expenditures-conceptual-frameworks-and-international-experiences>

Redonda, A., von Haldenwang, C., & Aliu, F. (2025). Global Tax Expenditures Database (GTED) (1.3.2) [Data set]. *Tax Expenditures Lab*. <https://doi.org/10.5281/zenodo.17312217>

Richiardi, M., Collado, D., & Popova, D. (2021). UKMOD – A new tax-benefit model for the four nations of the UK. *International Journal of Microsimulation*, 14 (1), 92-101. <https://doi.org/10.34196/IJM.00231>

Sokolovska, A., & Zatonatska, T. (2022). Debatable Aspects of the Concept of Tax Expenditures: Taxes. *Ekonomika*, 101 (2), 109-124. <https://doi.org/10.15388/Ekon.2022.101.2.7>

Stevenson, M., Ledda, D., Pineda, V., Smith, M., & Kluth, S. (2017). CAPITA – Treasury's microsimulation model of personal income tax and transfers (Treasury Working Paper No. 2017-05). The Australian Government, The Treasury, Canberra. <https://hdl.handle.net/10419/210397>

Sutherland, H., & Figari, F. (2013). EUROMOD: the European Union tax-benefit microsimulation model. *International Journal of Microsimulation*, 6 (1), 4-26. <https://doi.org/10.34196/ijm.00075>

Swift, Z. L., Brixi, H. P., & Valenduc, C. (2004). Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices. U H. P. Brixi, C. Valenduc, & Z. L. Swift (ur.), *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system: lessons from developed and transition economies* (str. 1-18). Washington DC: World Bank. <http://documents.worldbank.org/curated/en/280461468325775264>

Swift, Z. L. (2006). Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets (Policy Research Working Paper No. 3927). World Bank. <https://doi.org/10.1596/1813-9450-3927>

Thomas, A. (2025). Targeting of Tax Expenditure in the VAT. U C. von Haldenwang, A. Redonda, F. Aliu, & S. Berg (ur.), *Tax expenditures effectiveness: tax expenditures lab flagship report 2025*. (str. 120-132). German Institute of Development and Sustainability (IDOS). <https://doi.org/10.23661/r3.2025>

Toder, E. J. (2000). Tax cuts or spending – Does it make a difference?. *National Tax Journal*, 53 (3), 361-371. <https://doi.org/10.17310/ntj.2000.3.03>

Turrini, A., Guigue, J., Kiss, A., Leodolter, A., Van Herck, K., Neher, F., Leventi, C., Papini, A., Picos, F., Ricci, M., & Lanterna, F. (2024). Tax Expenditures in the EU: Recent Trends and New Policy Challenges (European Economy Discussion Papers 212). Publications Office of the European Union. <https://data.europa.eu/doi/10.2765/651221>

Villela, L., Lemgruber, A., & Jorratt, M. (2010, travanj). Tax expenditure budgets: concepts and challenges for implementation (IDB Working Paper Series No. IDB-WP-131en). Inter-American Development Bank. <https://doi.org/10.18235/0012209>

Von Haldenwang, C. (2025). Introduction. U C. von Haldenwang, A. Redonda, F. Aliu, & S. Berg (ur.), *Tax expenditures effectiveness: tax expenditures lab flagship report 2025*. (str. 11-15). German Institute of Development and Sustainability (IDOS). <https://doi.org/10.23661/r3.2025>

Waters, T. (2017). *TAXBEN: The IFS tax and benefit microsimulation model*. The Institute for Fiscal Studies, London. <https://ifs.org.uk/publications/taxben-ifs-tax-and-benefit-microsimulation-model>

World Bank (2024). *Tax Expenditure Manual*. Washington, DC: World Bank Group. <http://documents.worldbank.org/curated/en/099062724151636908>

## PRILOG

## Prilog 1. Primjeri definicija poreznih rashoda po odabranim zemljama

<i>Hrvatska</i>	Porezni su rashodi iznosi poreznih olakšica, poreznih oslobođenja, učinaka povlaštenih i sniženih poreznih stopa te učinaka drugih načina izuzimanja od oporezivanja priznatih prilikom utvrđivanja poreza i doprinosa, posljedica kojih su smanjeni porezni prihodi. Poreznim rashodom smatra se svako odstupanje od osnovnih postavki pojedinih poreza (Porezna uprava RH, n. d.).
<i>Belgija</i>	Porezni rashodi gubitak su proračunskih prihoda u smislu visine iznosa potencijalnih prihoda kada poreznih rashoda ne bi bilo. Kao mjera proizlaze iz odstupanja od osnovnog poreznog sustava s ciljem pogodovanja nekim gospodarskim, socijalnim ili kulturnim aktivnostima, a koja bi mogla biti zamijenjena izravnom subvencijom ili izravnim proračunskim rashodom (World Bank, 2024: 16).
<i>Francuska</i>	Porezni rashodi odstupanja su od standardnog poreznog sustava koja rezultiraju gubitkom proračunskih prihoda. Uključuju odstupanja od standardne porezne osnovice i standardne porezne stope ili promjene u poreznom razdoblju kojim se koristi porezni obveznik. Često se nazivaju <i>niches fiscales</i> (porezni izuzeci). Nije uvijek jasno definirano koje mjere pripadaju osnovnom poreznom sustavu, a koje su mjere porezni rashodi (Ecalte, 2024: 12)
<i>Kanada</i>	Porezni su rashodi mjere koje se koriste za postizanje određenih ciljeva koji odstupaju od temeljnih funkcija poreznog sustava, a što rezultira smanjenjem poreznih i proračunskih prihoda (Government of Canada, 2025).
<i>Njemačka</i>	Porezni rashodi nisu definirani zakonom. Odnose se na poticaje koji odstupaju od osnovnog poreznog sustava, predstavljaju koristi za određene sektore, grupe pojedinaca ili aktivnosti i smanjuju porezne prihode. Ne koristi se detaljno definirani osnovni porezni sustav i stoga ne postoji potpuna lista poreznih rashoda (Aliu, Grundke i von Haldenwang, 2023; OECD, 2010: 88).
<i>SAD</i>	Porezni su rashodi odstupanja od osnovne porezne strukture i predstavljaju gubitak poreznih prihoda zbog odredbi saveznog poreznog zakona koje omogućuju posebno izuzeće, oslobođenje ili odbitak od bruto prihoda, ili koje pružaju posebno umanjenje poreza, povlaštenu poreznu stopu ili odgodu porezne obveze u odnosu na osnovnu poreznu strukturu (World Bank, 2024: 16; OECD, 2010: 132).
<i>Švedska</i>	Porezni rashodi neslužbeno se definiraju kao mjere koje smanjuju prihode u odnosu na unaprijed definiranu poreznu normu radi ostvarenja ciljeva nekih politika ili kako bi se potaknula učinkovitost poreznog sustava (World Bank, 2024: 16; OECD, 2010: 120).
<i>Španjolska</i>	Porezni rashodi iznimke su od osnovnog poreznog sustava radi ostvarenja nekog cilja. Cilj koji se nastoji postići mora biti gospodarski ili socijalni, a korist od poreznog rashoda mora biti ograničena samo na dio poreznih obveznika ili na određene gospodarske sektore (World Bank, 2024: 16).
<i>Velika Britanija</i>	Porezni rashodi odnose se na porezne olakšice kojima se država koristi kako bi potaknula određene skupine ili aktivnosti u svrhu postizanja gospodarskih ili socijalnih ciljeva. Dijele se u tri kategorije, i to na: (a) porezne rashode koji su alternativa izravnim rashodima, (b) strukturne olakšice, te (c) mjere koje sadržavaju elemente strukturalnih olakšica i poreznih rashoda (World Bank, 2024: 16; OECD, 2010: 125).

Izvor: Izradili autori prema Government of Canada (2025); Ecalte (2024); Porezna uprava Republike Hrvatske (2024); World Bank (2024); Aliu, Grundke i von Haldenwang (2023); OECD (2010)

## Prilog 2. Temeljna pitanja za evaluaciju poreznih rashoda u pogledu njihove učinkovitosti, troškova i potencijala za unaprjeđenje

<b>Efikasnost</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Koje su očekivane koristi određenog poreznog rashoda?</li> <li>- Tko su korisnici (ciljana populacija) kojima je porezni rashod namijenjen?</li> <li>- Ostvaruje li većina ciljane populacije koristi od uvedenog poreznog rashoda? Ako ne, koje su prepreke u pristupu ili korištenju ovom mjerom?</li> <li>- Koje su moguće neizravne koristi poreznog rashoda?</li> <li>- Bi li učinak ili ponašanje koje se nastoji potaknuti određenim poreznim rashodom nastali bez tog poreznog rashoda?</li> </ul>
<b>Troškovi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kolike su procjene troškova određenog poreznog rashoda? Koliko su pouzdane?</li> <li>- Koji su uvjeti pristupa koristima određenog poreznog rashoda?</li> <li>- Koliko jednostavno ciljani korisnici mogu ostvariti koristi tog poreznog rashoda?</li> <li>- Dovodi li određeni porezni rashod do značajnih tržišnih distorzija?</li> <li>- Kakav je učinak na vertikalnu i horizontalnu jednakost poreznog sustava?</li> <li>- Koje su moguće neželjene nuspojave određenog poreznog rashoda?</li> </ul>
<b>Unaprjeđenje</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mogu li neke promjene smanjiti administrativne troškove poreznog rashoda i troškove usklađivanja, olakšati upravljanje mjerom te unaprijediti učinkovitost?</li> <li>- Jesu li uvjeti pristupa određenom poreznom rashodu definirani na način koji maksimizira njegovu učinkovitost?</li> <li>- Mogu li se koristi određenog poreznog rashoda učinkovitije i djelotvornije pružiti s pomoću izravnih proračunskih ili javnih rashoda?</li> <li>- Preklapa li se određeni porezni rashod s drugim poreznim rashodima ili s izravnim proračunskim rashodima koji su usmjereni na slične ciljeve?</li> </ul>

Izvor: Beer i sur. (2022: 7)

***Emil Vargović, PhD***

Senior Assistant  
Institute of Public Finance  
E-mail: emil.vargovic@ijf.hr  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2591-0436>

***Vjekoslav Bratić, PhD***

Research Advisor  
Institute of Public Finance  
E-mail: vjekoslav.bratic@ijf.hr  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-9295-0286>

***Matea Cvjetković, PhD***

Research Associate  
Institute of Public Finance  
E-mail: matea.cvjetkovic@ijf.hr  
Orcid: <https://orcid.org/0009-0002-7691-256X>

## **METHODOLOGICAL AND THEORETICAL CHALLENGES IN TAX EXPENDITURE ANALYSES**

***Abstract***

*The paper explores various methodological and theoretical challenges in tax expenditure analyses. A comprehensive analysis of tax expenditures is a complex task that requires significant resources and time, and is further complicated by the lack of appropriate data. In addition, the lack of a single definition of tax expenditures makes their identification, analysis, and cross-country comparison difficult. Tax expenditures are commonly defined as deviations from a benchmark tax system, and their introduction results in tax revenue losses. They usually take the form of tax relief, exemptions, exclusions, deductions, deferrals, reductions in the tax base, or reductions in the tax liability. This paper also examines advantages and disadvantages of tax expenditures, as well as the methodological challenges involved in the analysis and evaluation of tax expenditures. The focus is on the analysis of costs and cost-effectiveness, particularly on the different methods of calculating tax expenditures and the associated losses in tax revenue, as well as on the analysis of the direct and indirect effects of tax expenditures. The conclusion highlights several recommendations for the reform of tax expenditures, aimed at improving their effectiveness, cost-efficiency, more responsible implementation, and transparency.*

**Keywords:** *tax expenditure, methodological challenges, cost efficiency, tax revenue loss, microsimulation*

**JEL classification:** *H21, H25, C15*