

Distributivni učinak PDV-a: Usporedna analiza

HELENA BLAŽIĆ

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Rijeci
Hrvatska

Abstrakt

Rad daje pregled istraživanja distributivnog učinka PDV-a u svijetu, uključivo i istraživanja za Hrvatsku, mjereći navedeni učinak i uspoređujući studije putem koeficijenta distributivnog učinka - odnosa prosječne stope posljednjega i prvoga kvintila/decila. Ukazuje na porast regresivnosti kao rezultat smanjenje diferencijacije stopa i konvergencije potrošnih modela različitih dohodovnih skupina. Isto tako ukazuje i na metodološke razlike koje znatnije utječu na rezultat.

Ključne riječi: PDV, distributivni učinak, regresivnost, Hrvatska, EU, usporedna analiza

1 Uvod

1 Jedna od temeljnih negativnih značajki PDV-a je njegov distributivni učinak tj. regresivnost, koja se očituje u padu udjela PDV-a u dohotku s njegovim rastom. Navedeni se učinak pokušava ublažiti diferencijacijom stopa (kao i brojnim mjerama izvan sustava PDV-a).

2 Mjerenja ovo učinka i interes za ovu problematiku bili su posebno izraženi sedamdesetih i osamdesetih godina prošloga stoljeća. Nakon toga je interes nešto zamro, da bi ponovo oživio posljednjih godina.

3 Ovaj rad daje pregled istraživanja distributivnog učinka PDV-a, uključivo i istraživanja za Hrvatsku, mjereći navedeni učinak i uspoređujući studije putem koeficijenta distributivnog učinka - odnosa prosječne stope posljednjega i prvoga decila odnosno kvintila.

4 Na početku rada se definira problematika i razmatra metodologija mjerenja distributivnog učinka PDV-a odnosno regresivnosti. Središnji dio rada čini pregled različitih studija ovoga fenomena, pri čemu se najprije iznose studije za razvijene zemlje, a potom za zemlje u razvoju s naglaskom na one Latinske Amerike. Studije za razvijene zemlje su podijeljene na sintetička empirijska istraživanja (unutar kojih se najprije prezentiraju najvažnija istraživanja iz kraja sedamdesetih i osamdesetih godina, nakon čega slijede novija istraživanja) i empirijska istraživanja za pojedine zemlje, gdje se navode samo rezultati najnovijih istraživanja. Na kraju pregleda navode se i dva istraživanja ovoga fenomena za Hrvatsku. Rad završava usporednom analizom rezultata za Hrvatsku sa onima ostalih empirijskih istraživanja i naravno, zaključnim razmatranjima.

2 Problematika i metodologija

5 Distributivan učinak PDV-a je u pravilu regresivan. Takav regresivni učinak općih poreza na potrošnju, pa tako i PDV- a smatra se jednom od njegovih imanentnih negativnih značajki sa stajališta vertikalne pravednosti. Iako je ovaj pojam teško jednoznačno definirati (npr. Kesner-Škreb, 1999, str. 1; OECD, 1981, str. 5-18) s obzirom na različitosti osnovica i vremenskog roka, ipak se može kao temeljna

uzeti klasična definicija po kojoj je regresivan porezni sustav onaj, gdje se prosječna¹ porezna stopa pojedinca smanjuje s porastom dohotka. Klasični se pojam dohotka odnosi na godišnji dohodak kao temeljnu osnovicu mjerenja regresivnosti.

6 Pri tome se kod ovoga mjerenja u pravilu uzima raspoloživi dohodak (dohodak poslije poreza na dohodak) kao relevantna osnovica. Radi se o sredstvima koja pojedincu odnosno obitelji kao mjernoj jedinici stoje na raspolaganju za štednju i potrošnju i koja se kao veličina najlakše percipira, posebice sa stajališta vertikalne pravednosti.

7 Alternativna osnovica je bruto dohodak (dohodak prije poreza) koji je adekvatniji ukoliko se želi usporediti opterećenje porezom na potrošnju i npr. porezom na dohodak.²

8 Dohodak može biti definiran i potpuno usko tj. nakon svih poreza, ali i korigiran za sve transfere od strane države (dohodak poslije poreza i transfera).

9 U slučaju dohotka kao porezne osnovice porez na potrošnju sa samo jednom poreznom stopom je po definiciji regresivan, jer sa rastom dohotka raste udio štednje i opada udio potrošnje u ukupnom dohotku, te stoga i samog poreza na potrošnju u dohotku.³

10 Treća je mogućnost izbor potrošnje kao porezne osnovice. Razlozi u prilog ove osnovice leže prije svega u činjenici što su promjene u razini i strukturi potrošnje određenog pojedinca odnosno obitelji u pravilu blaže od promjena dohotka, koje mogu biti skokovite, nagle i privremene. Stoga je potrošnja bolja aproksimacija dugoročnog odnosno "stalnog dohotka" određenog pojedinca odnosno obitelji. U slučaju ovakve osnovice, porez na potrošnju sa samo jednom stopom je, naravno, proporcionalan.

11 Za razliku od navedenih analiza temeljenih na upotrebi godišnjih veličina, koje su bliže ljudskoj percepciji, alternative analize na bazi cjeloživotnog dohotka odnosno potrošnje (uz apstrahiranje nasljedstva/ostavština i darova), rezultiraju u smanjenoj regresivnosti odnosno čak i progresivnosti (npr. Schönfelder, 1995, str. 264-265, Kesner-Škreb, ibidem; OECD, ibidem; James i Nobes, 2008/2009, str. 86; Tamaoka, 1994, str. 60; kao i Creedy, 1999, 2002; Poterba, 1989; Metcalf, 1997; Fullerton i Rogers, 1993; sve prema Warren, 2008, str. 24).

12 Nedostatak studija na bazi godišnjeg dohotka je i u tome što rezultati ovise o životnoj dobi ispitanika. Kod mlađih i starijih poreznih obveznika veća je sklonost ka regresivnosti, nego kod poreznih obveznika srednje dobi (Warren, ibidem).

13 Unatoč navedenim ograničenjima, većina studija se odnosi na godišnje porezno opterećenje temeljem godišnjeg dohotka, te su upravo takve studije predmet i analize ovoga članka.

14 Adekvatna jedinica, čije se navedene osnovice uzimaju u obzir je u pravilu kućanstvo. Pri tome se analiza može koncentrirati na određeni tip kućanstva (s obzirom na broj odraslih članova i broj djece u kućanstvu), što je metodološki jednostavnije, ali zahtjevnije za stajališta prikupljanja podataka. Suprotno vrijedi za svođenje različitih tipova kućanstava «na zajednički nazivnik» korištenjem odraslog ekvivalenta.

15 Samoj problematici regresivnosti više je pažnje posvećivano sedamdesetih i osamdesetih godina prošloga stoljeća⁴. Danas u financijskoj teoriji prevladava stav da je bolje ovaj nedostatak rješavati

¹ Neki u ovom kontekstu koriste i izraz "stvarna" porezna stopa. Bez obzira na metodološke razlike ovih dvaju pojmova, u ovom kontekstu se oni mogu promatrati kao sinonimi.

² Ili pak doprinosima za socijalno osiguranje (ukoliko se bruto dohodak uvećava da uključuje i ovu stavku) ili nekim drugim poreznim oblikom koji plaćamo ih dohotka.

³ Naravno, ovakav tip analize pretpostavlja da je stvarna odnosno ekonomska incidenca jednaka onoj namjeravanoj od strane zakonodavca tj. da porez na potrošnju kroz mehanizam cijene u cjelini snose potrošači, što je najčešće najvećim dijelom upravo tako, rezultirajući u regresivnosti potrošnih poreza (npr. Warren, 2008). Preciznije i složenije analize incidence temelje se na input-output tablicama, kojima se utvrđuje učinak PDV-a na cijene.

⁴ Vidi posebno slijedeće sintetičke studije: OECD, 1981; OECD, 1988, kao i u njima navedene prethodne studije

izravnim mjerama izvan samog sustava poreza na potrošnju tj. PDV-a (npr. porezom na dohodak⁵), ali još više mjerama izvan poreznog sustava (socijalnim transferima). Ipak, razlog nešto smanjenog zanimanja za ovo područje je i u činjenici što je porezna politika gotovo svih zemalja Europske unije prihvatila primjenu snižene stope PDV-a⁶. Kao što je poznato jedna ili dvije snižene stope ne smiju biti ispod 5%, a razlozi njihovog (dosadašnjeg) odobravanja su većinom upravo oni vertikalne pravednosti⁷: smanjenje regresivnosti povezano sa nižom stopom na «egzistencijalne proizvode» (hranu, vodu, lijekove, putnički prijevoz...), te poticanje potrošnje «meritornih dobara» koja bi si slojevi s nižim dohocima inače teže mogli priuštiti (knjige, novine i časopisi, ulaznice za muzeje i kazališta, sport...). Teoretski gledano, još bolji način predstavlja nulta stopa, no propisi je EU, kao što je poznato, ne podržavaju. Alternativni je način i povišena stopa PDV-a na «luksuzne proizvode», no ova je mjera odavno ukinuta u EU, između ostaloga, upravo i zbog nemogućnosti adekvatnog definiranja takvog opsega proizvoda⁸. Izuzeća, koja samo djelomično rasterećuju potrošače (samo za PDV na dodanu vrijednost posljednje faze) jednim dijelom nisu motivirana socijalnim razlozima tj. razlozima vertikalne pravednosti, već porezno-tehničkim tj. teškoćama utvrđivanja dodatne vrijednosti (financijske usluge). Upravo zbog navedenog samo djelomičnog rasterećenja, njihov je učinak izuzetno teško odnosno nemoguće mjeriti.

16 Dakle, jedinu relevantnu mjeru efikasno primjenjivu u poreznoj politici čine snižene stope. Da bi se umanjio negativni regresivni učinak putem snižene stope, nužna pretpostavka je diferencirana strukture potrošnje s obzirom na visinu dohotka i to upravo proizvoda na koje se primjenjuje snižena stopa; njihov udio u potrošnji nižih dohodovnih skupina bi trebao biti izrazito viši u odnosu na visoke dohotke, ali i stabilan (o navedenome više u idućem poglavlju). Isto tako, sama problematika regresivnosti bit će to jače naglašena što udio štednje raste s rastom dohotka.

17 Zanimljivo je, međutim, da je zadnjih desetak godina ponovo povećan broj istraživanja tematike regresivnosti PDV-a (vidi citirane studije u nastavku rada), kao i interes u ostale učinke sniženih stopa.⁹

18 U ovom će se radu istraživanja distributivnih učinaka PDV-a nastojati usporediti izračunom koeficijenta distributivnog učinka definiranog kao razlika prosječne stope (udjela PDV-a; u pravilu u raspoloživom dohotku) najvišeg i najnižeg decila odnosno kvintila (D_{10}/D_1 odnosno Q_5/Q_1). S obzirom da su sustavi najčešće regresivni ovi se koeficijenti često svode na koeficijente regresivnosti.

3 Sintetička empirijska istraživanja za razvijene zemlje

19 Rezultati istraživanja za zemlje EU (odnosno EZ) krajem sedamdesetih godina (OECD, 1981, str. 6, 19-20) kada su sustavi stopa bili diferenciraniji u odnosu na današnje stanje, potvrđivali su da diferencirane stope mogu ublažiti regresivnost PDV-a. Pokazalo se da je PDV više-manje proporcionalan. Točnije rečeno, ako je kao osnovica bila uzeta potrošnja, PDV je iskazivao blagu progresiju, dok je u slučaju dohodovne osnove progresija iskazivana u pravilu na početku dohodovne ljestvice, dok je u pojedinim zemljama na kraju dohodovne ljestvice (kod viših dohodaka) sustav postajao blago regresivan. Kvantitativno je teško usporediti navedene zemlje u smislu izračunavanja koeficijenta distributivnog

⁵ Svojedobno uvođenje trošarine na luksuzne proizvode u RH je motivirano upravo ovim razlogom.

⁶ S izuzetkom Danske, no ona je među zemljama koje i dalje primjenjuju nultu stopu.

⁷ Osim navedenih, treba spomenuti i ekonomske razloge poticanja radno intenzivnih usluga, koji isto imaju svoj aspekt vertikalne pravednosti, zbog poticanja zapošljavanja uglavnom nižih dohodovnih slojeva. Navedene mjere su do sada u EU bile privremenog karaktera, ali su od 2009 postale stalne (Council of the European Union, 2009, str. 10 - 11).

⁸ U vezi Hrvatske vidi fusnotu 5.

⁹ Vidi fusnotu 7

učinka kao odnosa najvišeg i najnižeg decila/kvintila, jer je većina zemalja iskazivala podatke prema dohodovnim razredima tj. uzevši unaprijed određene raspone dohotka. Samo su dvije zemlje iskazale podatke prema decilima: Finska i Velika Britanija (OECD, 1981, str. 27 i str. 49)¹⁰. Temeljem navedenoga moguće je izračunati koeficijent za Finsku: $D_{10}/D_1=1,05$ što ukazuje na vrlo blagu progresivnost – u biti proporcionalnost. Preračunati koeficijent za kvintile od $Q_5/Q_1=1,17$ što ukazuje na nešto veću, iako još uvijek blagu progresivnost (razlog je veći udio PDV-a u devetom u odnosu na posljednji decil tj. već spomenuti učinak regresivnosti na kraju dohodovne ljestvice, koji preračunavanjem u kvintile na ovakav način utječe na rezultat). Za Veliku je Britaniju $D_{10}/D_1=0,92$ odnosno $Q_5/Q_1=1,00$ što ukazuje na proporcionalnost (razlog porast koeficijenta isti kao i u prethodnom slučaju).

20 Tablica 1 prezentira izračune koeficijenata distributivnog učinka za navedena istraživanja, kao i istraživanja iz osamdesetih godina, obrađena u nastavku.

Tablica 1: Koeficijenti distributivnog učinka PDV-a za izabrane europske države
-kraj sedamdesetih i osamdesete godine prošloga stoljeća

Kraj sedamdesetih godina prošloga stoljeća	D_{10}/D_1	Q_5/Q_1
Finska	1,05	1,17
Velika Britanija	0,92	1,00
Osamdesete godina prošloga stoljeća		
Danska	0,21	0,34
Nizozemska	0,79	0,77
Švedska	0,67	0,75
Velika Britanija >	>0,86	>0,89

Napomena: svi podaci se odnose na raspoloživi dohodak, osim podataka za Veliku Britaniju, koji se odnose na bruto dohodak (realno je očekivati da bi koeficijenti za Veliku Britaniju u slučaju raspoloživog dohotka bili još nešto viši)

Izvor: izračun autora temeljem podataka OECD, 1981, str. 27 i 49 i OECD, 1988, str. 129

21 Međutim, rezultati istraživanja osamdesetih godina (OECD, 1988, str.122-145), koji su se, djelomice i zbog smanjenog interesa za distributivne učinke PDV-a, proveli u samo četiri zemlje (Danskoj, Nizozemskoj, Švedskoj i Velikoj Britaniji) bili su nešto skeptičniji. PDV se, u skladu s klasičnim predviđanjem, pokazao regresivan kada se mjeri u odnosu na dohodak (bez obzira radi li se o bruto ili raspoloživom dohotku). Tako mjereno u odnosu na raspoloživi dohodak (OECD, 1988, str. 129) koeficijent D_{10}/D_1 iznosi za Dansku čak 0,21¹¹, za Nizozemsku 0,79, te za Švedsku 0,67, dok preračunati koeficijent Q_5/Q_1 iznosi za Dansku 0,34, za Nizozemsku 0,77, te za Švedsku 0,75. Za Veliku Britaniju su ovdje dani samo udjeli u potrošnji i bruto dohotku. Tako koeficijenti mjereni prema udjelu u bruto dohotku, koji su bliži potrebama ove analize iznose $D_{10}/D_1 = 0,86$ odnosno $Q_5/Q_1=0,89$. Realno je očekivati da bi ovi koeficijenti bili još veći da su mjereni prema raspoloživom dohotku.

22 PDV je pravilu proporcionalan kada se mjeri u odnosu na potrošnju za sve zemlje. No, to istovremeno ukazuje i na manji utjecaj snižene (odnosno nulte stope) za egzistencijalne proizvode na ublažavanje regresivnosti odnosno promjene u smjeru progresivnosti¹² (vidi i Cnossen, 1998, str. 351). Kao razlog mogućeg manjeg utjecaja nižih (nulte) odnosno viših stopa na smanjenje odnosno ukidanje regresivnosti navode se rezultati empirijskih istraživanja potrošnje prema kojima potrošni modeli

¹⁰ Uzeti podaci za dvočlano domaćinstvo.

¹¹ Zbog izuzetno visokog udjela PDV-a za najniži decil.

¹² Tome u prilog ide i činjenica da neki proizvodi koji se oporezuju sniženom stopom, kao što su novine, časopisi i knjige, nisu relativno više zastupljeni u potrošnji nižih dohodovnih skupina, nego su dapače, izrazito dohodovno elastični, što znači da se time samo doprinosi povećanju regresivnosti.

(struktura potrošnje) različitih dohodovnih grupa izgleda sve više konvergiraju (OECD, 1987, studije nizozemske vlade; prema OECD, 1988, str. 123 i Cnossen 1998, str. 351).^{13 14}

23 Navedena je konvergencija potvrđena i najnovijim podacima za dosadašnje članice EU (Copenhagen Economics, 2007, str. 30 i 73). Jedini izuzetak predstavljaju troškovi hrane, te električne energije i grijanja, gdje je udio u najnižem kvintilu gotovo dvostruko veći u odnosu na najviši. Navedeno je posebno bitno za hranu, ne samo zbog relativno najveće razlike u odnosu na visoke dohodovne slojeve, već i zbog velikog udjela hrane u ukupnoj potrošnji, te znatnog pada toga udjela upravo za zadnji kvintil.¹⁵ Navedene tendencije bile su vjerojatno jedan od razloga prijedloga dviju sniženih stopa PDV-a za EU, od kojih bi se niža odnosila upravo samo na hranu (Commission of the European Communities, 2007, str. 10). Provedeno je pet simulacija («scenarija») (Copenhagen Economics, 2007, str. 14, 32 i 75). Prvi pretpostavlja prijelaz na uniformnu stopu PDV-a i njegov je učinak, naravno, regresivan. Drugi pretpostavlja proširenje snižene stope na radno intenzivne usluge, uključivo i hotele i restorane, a treći i svih ostalih oblika snižene stope koje primjenjuju samo neke zemlje, kao što su prije svega električna energija i grijanje. S obzirom na prethodno iznesenu strukturu troškova prema dohodovnim skupinama, rezultati drugoga scenarija su regresivni, dok su trećega progresivni. Preostali se scenariji odnose na pojednostavljenje sustava sniženih stopa. U četvrtome se u svakoj zemlji sve stope ispod standardne svode na najnižu sniženu stopu te zemlje, dok se u petome iz toga isključuju sektori kao što su radno intenzivne usluge, hoteli i restorani i neke ostale javne usluge (energija, grijanje). Oba su scenarija regresivna u mjeri u kojoj relativno manje povoljno tretiraju sektore (proizvodi i usluge) putem kojih se bolje može ostvariti redistributivna svrha.

24 No, navedeno istraživanje za dosadašnje članice EU iznosi i znatne razlike među zemljama u vezi strukture potrošnje s obzirom na dohodovnu distribuciju (Copenhagen Economics, 2007, str. 31) temeljene, prije svega na već istaknutoj činjenici da sa smanjenjem nejednakosti dolazi do konvergencije potrošnih modela tj. da se smanjuju razlike u strukturi potrošnje s obzirom na dohodovne decile/kvintile. To je posebice vidljivo upravo kod potrošnje hrane (npr. Švedska, Danska). Navedeno, naravno, kod takvih zemalja čini izlišnim upotrebu sniženih stopa¹⁶, zbog nedostatka ishodišnog problema regresivnosti.

25 EUROMOD-ovo sintetičko istraživanje prosječnih stopa PDV-a za dvanaest starih članica EU krajem prošloga tisućljeća (O'Donoghue, Baldini and Mantovani, 2004, str. 29) ukazuje da je mjereno prema raspoloživom dohotku regresivnost prisutna u svim zemljama, dok mjereno prema potrošnji svi sustavi ukazuju na vrlo blagu progresivnost. Moglo bi se zaključiti da ovakav odnos dviju osnovica implicira određeni utjecaj sniženih stopa – posebice za hranu (zahvaljujući njima omogućena je vrlo blaga progresivnost), ali i znatan utjecaj štednje (snižene stope ne mogu neutralizirati negativan utjecaj štednje i sustav ostaje regresivan). Rasponi prosječnih stopa PDV-a mjereno prema raspoloživom dohotku su značajni, te iznose u prosjeku svih zemalja (Warren, 2008, str. 47) čak 24,3 za prvi decil u odnosu na 8,4 za deseti, dakle distribucijski koeficijent $D_{10}/D_1 = 0,35$, što ukazuje na znatnu regresivnost. Ona je nešto

¹³ Ovakva shvaćanja, kao i činjenica da snižene i nulte stope donose još veću korist (apsolutno gledano) višim dohodovnim decilima, te da više stope dodatno opterećuju i niže decile, dovelo je do ukidanja više stope i ograničavanja primjene i opsega snižene stope (uz tendenciju ukidanja i nulte stope) u razvijenim zemljama.

¹⁴ Međutim, treba napomenuti i ograničenja ovakvih (posebno ranijih) empirijskih istraživanja, koja djeluju u smjeru smanjenja regresivnosti (OECD, 1981, str. 10; OECD 1988, str. 125): izuzetno niske i izuzetno visoke dohodovne grupe su premalo zastupljene, što čini dohodovnu distribuciju ujednačenijom od stvarne, dok se negativna štednja, posebno bitna za niže dohodovne skupine najčešće zanemaruje (no, to očito nije bio slučaj u primjeru Danske).

¹⁵ Udjeli potrošnje hrane iznose (od najnižeg do najvišeg kvintila; u %): 21,3; 18,8; 16,7; 15,0 i 11,7, a troškova električne struje i grijanja: 3,1; 2,7; 2,4; 2,1 i 1,8.

¹⁶ Međutim, to nikako ne znači i zahtjev za ukidanjem ovih stopa. Naime, ista studija smatra da bi se njihovo ukidanje izrazito negativno odrazilo na cijene navedenih sektora (proizvoda i usluga), što bi imalo i negativne ekonomske učinke...

manje izražena u preračunavanju na kvintile, gdje je $Q_5/Q_1 = 0,47^{17}$. Značajne su i razlike prema zemljama prikazane u Tablici 2.

Tablica 2: Koeficijenti distributivnog učinka PDV-a u nekim članicama EU

Država	Koef.	D_{10}/D_1	Q_5/Q_1
Belgija		0,73	0,76
Finska		0,27	0,39
Francuska		0,42	0,51
Grčka		0,35	0,46
Irska		0,49	0,53
Italija		0,33	0,45
Luksemburg		0,51	0,60
Nizozemska		0,46	0,59
Portugal		0,23	0,33
Španjolska		0,32	0,43
Švedska		0,18	0,32
Velika Britanija		0,42	0,52
Prosječno		0,35	0,47

Izvor: O'Donoghue, Baldini, Mantovani, 2004, str. 29 i Warren, 2008, str. 47

26 Znatne razlike po zemljama rezultat su strukture štednje odnosno negativne štednje s obzirom na dohodovne decile, potrošnih modela, te strukture stopa PDV-a i ukupnog opterećenja PDV-om.¹⁸ EUROMOD-ova studija za indirektno poreze u cjelini (PDV i akcize) primjenjuje i mjere progresivnosti koje se temelje na Lorenzovoj krivulji i Gini koeficijentima, koje se u pravilu primjenjuje na izravne poreze (i transfere), te dobiva slične rezultate po zemljama (najveća regresivnost u Portugalu i Finskoj, najmanja u Belgiji). No, svi ovi rezultati se trebaju uzeti sa rezervom, jer nisu precizni kao detaljne studije po zemljama (navedene u idućem poglavlju), zbog nadopunjavanja putem procjenjivanja neraspoloživih podataka po zemljama specifičnim modeliranjem i podcjenjivanja prihoda od PDV-a.

4 Pojedinačna empirijska istraživanja za razvijene zemlje

27 U ovom dijelu rada navode se rezultati novijih istraživanja distribucijskih učinaka indirektnih poreza po pojedinim razvijenim zemljama, s naglaskom na ona koja se odnose na PDV odnosno opći porez na potrošnju.

28 Istraživanje za Veliku Britaniju provodi se već od pedesetih godina. Najnoviji podaci ističu visoku regresivnosti koja je za PDV nešto niža od akciza (zbog nulte stope za hranu tipične za Veliku Britaniju) i iznosi mjereno u odnosu na raspoloživi dohodak 11,4% za najniži kvintil u odnosu na 6,4% za

¹⁷ Veći iznos, naravno, označava manju regresivnost.

¹⁸ Tako je npr. visoka regresivnost za Švedsku rezultat «školskog» primjera kretanja štednje kroz dohodovne decile (od izrazito negativne za najniže dohotke u odnosu na ostale zemlje, niske za srednje i visoke za visoke dohotke).

najviši (dakle razlika od otprilike 50% najvišega u odnosu na najniži kvintil)¹⁹ (Jones, 2007, str. 15). Temeljem navedenoga može se izračunati koeficijent sukladan onome iz prethodnoga poglavlja pri čemu je $Q_5/Q_1 = 0,56$. Pri tome je bitno naglasiti da Velika Britanija spada u zemlje sa najvišom dohodovnom nejednakošću među starim članicama EU (Copenhagen Economics, 2007, str. 31), tako da čak ni nulta stopa na hranu nije uspjela znatno ublažiti regresivnost. Naime, na rezultate utječe ne samo znatnija štednja viših slojeva, već i činjenica da ukupna potrošnja najnižih dohodaka premašuje njihove dohotke.

29 Slično se službeno istraživanje provodi u Australiji od sredine osamdesetih godina prošloga stoljeća. Najnoviji podaci (ABS, 2006,2007; prema Warren, 2008, str. 30 i 33) ukazuju na sličnu regresivnost kao i u Velikoj Britaniji. Naime, postoji razlika od otprilike 50% među najvišim i najnižim kvintilom tj. 8,8% za najniži, a 4,7% za najviši kvintil, što znači da je $Q_5/Q_1 = 0,53$.

30 I istraživanje za Kanadu (Deussing, 2003, str. 9 i 14-16), koje je obuhvatilo sve indirektno poreze (dakle i akcize i carine) ukazalo je na značajnu regresivnost (7,7 % za najnižu dohodovnu skupinu naprama 4,7% za najvišu)²⁰ mjerenu prema dohotku nakon poreza i transfera. Zanimljivo je da se u ovoj zemlji regresivnost njihovog općeg poreza na potrošnju («GST»)²¹ umanjuje poreznim kreditom («GST Credit»). Njime obitelji sa nižim dohocima dobivaju natrag dio ovog poreza, ovisno o tipu obitelji. Korekcijom tj. umanjnjem indirektnih poreza za ovaj iznos dobivaju se udjeli od 4,8% za najniži naprama 4,6% za najviši razred, čime se dokazuje efikasnost ovakve metode. No, ovakvi krajnji gotovo identični rezultati skrivaju u sebi rezultate (prosječne porezne stope) pojedinih dohodovnih skupina, koje najprije rastu do 6% za srednje dohotke, a onda ponovo padaju do navedenih 4,6%, s obzirom da se iznosi kredita radikalno smanjuju za visoke dohotke. To znači da se prethodna regresivnost neutralizira na način da prelazi u proporcionalnost za prvu polovicu dohodovne ljestvice (od niskih do srednjih dohodaka), dok je za visoke dohotke tj. rast dohotka od srednjih prema izrazito visokima prisutna ponovo regresivnost.

31 Nedavno istraživanje za Irsku (Barrett i Wall, 2005, str. 2) ukazalo je na regresivnost mjerenu prema bruto dohotku prema kojoj prosječna porezna stopa PDV-a iznosi 14,2% za najniži decil, te 6,8% za najviši decil ($D_{10}/D_1 = 0,48$). Konverzija ovoga odnosa u kvintile, naravno smanjuje razlike. Tako prosječna porezna stopa najvišega iznosi oko 60% u odnosu na onu najnižega kvintila; $Q_5/Q_1 = 0,63$ (Warren, 2008, str. 32), što ukazuje na nešto manju regresivnost u odnosu na npr. Veliku Britaniju i Australiju²². Nužno je ovdje napomenuti postojanje nulte stope za hranu. Njeno ukidanje bi povećalo prosječnu stopu tj. udio PDV-a u bruto dohotku za oko 5% za prvi decil i smanjilo za oko 1% za zadnji decil, dakle znatno bi povećalo regresivnost sustava (Barrett i Wall, 2005, str. 2).

32 Istraživanje za SAD, koje umjesto PDV-a imaju u biti porez na potrošnju u trgovini na malo (relativno analogan dosadašnjem hrvatskome porezu na promet) («sales tax»), koji je prihod saveznih država, utvrdilo je regresivnost kod glavnog segmenta tog poreza tj. općeg poreza na potrošnju koji plaćaju fizičke osobe (McIntyre et al., 2003, str. 118). Stopa za najniži kvintil iznosi 3,6%, a za najviši 1,6%²³, što indicira znatnu regresivnost ($Q_5/Q_1 = 0,44$), što je rezultat jedinstvene stope ovog poreza.

¹⁹ U odnosu na ukupnu potrošnju podaci su gotovo proporcionalni, no ipak i dalje ostaje blaga progresivnost (7,7 naprama 7,1), što ukazuje na znatni utjecaj štednje, ali i nedostatnost nulte stope na hranu na potpunu neutralizaciju regresivnosti (odnosno prijelaz na progresivnost) čak i u slučaju ovakve osnove.

²⁰ Ovo istraživanje nije u potpunosti usporedivo sa ostalima jer se ovdje koristi podjela na dohodovne razrede s obzirom na visinu dohotka, a ne kvintile/decile. Vrlo grubi izračun bez GST kredita daje $Q_5/Q_1 = 0,64$ odnosno sa GST kreditom $Q_5/Q_1 = 0,99$.

²¹ Slično kao i u Australiji, opći porez na potrošnju analogan europskom PDV-u naziva se porez na dobra i usluge («Goods and Services Tax»).

²² No, ne smije se smetnuti s uma drugačija tj. šira dohodovna osnovica u ovom slučaju.

²³ Stopa za najviši kvintil dobivena preračunavanjem iz stopa za početnih 15% stanovništva, koji čine tri četvrtine ovoga najvišeg decila, idućih 4% stanovništva (jedna petina) i 1% najviših dohodaka (do istoga rezultata došao je i Warren, 2008, str. 41).

33 Nedavno istraživanje za Belgiju (Decoster et al., 2007. str. 11) mjerilo je regresivnost svih indirektnih poreza zajedno i to prema bruto dohotku i raspoloživom dohotku. Regresivnost je očekivano veća mjereno prema bruto dohotku, iako je generalno relativno mala. Mjereno prema raspoloživom dohotku stopa za najniži decil iznosi 11,4%, a za najviši 8.6% ($D_{10}/D_1 = 0,75$). Preračunavanje u kvintile rezultira koeficijentom $Q_5/Q_1 = 0,77$. Studija primjenjuje i složenije mjere progresivnosti karakteristične za direktne poreze odnosno doprinose za socijalno osiguranje (Reynolds–Smolenski i Kakwanijev indeks) upravo radi usporedbe distributivnih učinaka različitih grupa poreza.

34 Istraživanje za Japan (Tamaoka, 1994, str. 62-65) utvrdilo je regresivnost PDV-a i u Japanu, mjereno kako prema klasičnom PDV-u koji se koristi u EU (indirektna metoda kredita), tako i prema specifičnoj metodi oduzimanja (direktna metoda) koja se koristi u Japanu.²⁴ Mjerenja su provedena prema bruto dohotku, raspoloživom dohotku i potrošnji. Pokušavanje umanjenja regresivnosti za hranu, zdravstvene usluge i obrazovanje ne daje očekivani učinak tj. ne utječe na smanjenje regresivnosti zbog toga što udjeli izdataka za hranu i obrazovanje imaju suprotno kretanje s obzirom na rast dohotka (prvi pada, a drugi raste), tako da se međusobni učinak potire. Slično kao i u Kanadi, nisu korišteni decili odnosno kvintili, već dohodovni razredi. Mjereno prema raspoloživom dohotku udio PDV-a je prema klasičnoj/europskoj/indirektnoj metodi oko 2,4% za najnižu dohodovnu skupinu, te oko 1,4% za najvišu dohodovnu skupinu. Čak i bez eventualnog preračunavanja u kvintile i izračuna odnosa najvišeg i najvišeg vidljivo je da je ova regresivnost manja (veći koeficijent) nego u slučaju dosada promatranih zemalja.²⁵

5 Pojedinačna empirijska istraživanja za zemlje u razvoju

35 Istraživanja za zemlje Južne Amerike pokazuju zanimljive rezultate. Dok su distributivni učinci u razvijenijim zemljama ovoga kontinenta, kao što su Argentina i Čile, pa i Peru²⁶ bliži onima razvijenih zemalja (PDV je regresivan), kod npr. Kolumbije i Gvatemale²⁷ prisutna je proporcionalnost odnosno čak progresivnost. Razlog su prije svega široka izuzeća glavnih proizvoda potrošačke košarice, ali i diferenciranija struktura stopa nego u EU. No, ne treba smetnuti s uma niti razlike u potrošnim strukturama različitih decila povezane s izraženim dohodovnim nejednakostima ovih zemalja. Naravno da je u slučaju ovakvih izuzeća PDV puno manje izdašan. Tablica 3 prikazuje preračunate koeficijente distributivnog učinka temeljem podataka za ove države.

Tablica 3: Koeficijenti distributivnog učinka PDV-a za države Južne Amerike

	D_{10}/D_1	Q_5/Q_1
Argentina 1996	0,42	0,63
Čile 1994	0,59	0,67
Kolumbija 1994	1,05	1,08
Gvatemala 1993	3,17	3,08 ¹
Peru 2000	0,15	0,24

²⁴ Radi se o metodi odbijanja svih inputa od svih output-a poduzeća i množenja razlike sa stopom PDV-a (svega 3% u ono vrijeme, danas 5% (OECD, 2008, str. 47-49)).

²⁵ Vrlo grubi pokušaj preračunavanja, uz pretpostavku da je stanovništvo više-manje jednako zastupljeno u svim dohodovnim razredima rezultira u $Q_5/Q_1 = 0,65$ (Tamaoka, 1994, str. 64).

²⁶ Jedan od razloga da je Peru u ovoj skupini je mogla bi biti i nešto kasnija godina mjerenja za Peru (sve ostale zemlje imaju podatke za devedesete godine prošloga stoljeća, dok su podaci za Peru za 2000. godinu).

²⁷ Kao i kod Argentine prije reforme.

¹ Koeficijent za kvintile je manje od onoga za decile jer, iako je sustav progresivan, prosječna porezna stopa za zadnji decil pada.

Izvor: Autorov izračun temeljem: Argentina: Centro de Estudios Bonaerense, 1997; Čile: Engel, Galetovic and Raddatz, 1997; Kolumbija: Steiner and Soto, 1998; Gvatemala: Bahl, Martínez-Vásquez and Wallace, 1996; (sve prema Chief Economist Office, Research Department, Inter-American Development Bank, 1998/1999, str. 187); Peru: Haughton, 2005

36 Kod svih zemalja koje iskazuju regresivnost sustava vidljivo je, da su, prema očekivanju, koeficijenti kvintila veći tj. regresivnost se smanjuje. Izrazito visoka regresivnost za Peru, rezultat je visoke prosječne porezne stope za prvi decil, koja nije toliko rezultat visoke stope PDV-a (svega 19%) već izražene negativne štednje ovoga decila odnosno izraženih dohodovnih nejednakosti. Kod zemalja gdje je sustav progresivan (kod Kolumbije vrlo blago²⁸; u biti proporcionalan) očekivani porast koeficijenta za kvintile nije zabilježen u Gvatemali zbog pada prosječne stope za zadnji decil.

37 I studije za neke azijske zemlje ukazuju na regresivnost.

38 Tako sva istraživanja za Južnu Koreju²⁹ iz sedamdesetih i osamdesetih godina prošloga stoljeća (Heller, 1981; Han, 1982; Oh 1982; Lee, 1988; sve prema Kwack, 1993) pokazuju regresivnosti ili eventualno proporcionalnost. Većina studija pokazuje visok stupanj regresivnosti za niže decile i uglavnom proporcionalnost za srednje i visoke decile. Iz podataka zadnje studije preračunati su relevantni koeficijenti regresivnosti: $D_{10}/D_1 = 0,44$ i $Q_5/Q_1 = 0,56$. Vidljivo je da oni relativno umjereni ukazuju na nešto veću regresivnost, ali ne jako veliku. Razlog je relativno niska opća stopa od 10%, te nulte stope.

39 Istraživanje za Vijetnam (Haughton et al., 2004) mjerilo je samo udio svih indirektnih poreza i to samo u odnosu na potrošnju i stoga se podaci ne mogu izravno uspoređivati sa ostalim iznesenim podacima. S obzirom na izabranu osnovicu, te relativno nisku stopu od 10%, sniženu stopu od 5% na egzistencijalne proizvode, te povišenu stopu od 20%³⁰, kao i uglavnom standardna izuzeća (Haughton et al., 2004, str. 16) rezultati su blago progresivni. Prosječna stopa kontinuirano raste kroz kvintile od 4,6% za prvi na 5,7 % za peti (Haughton et al., 2004, str. 9).

40 Sličan je problem i sa istraživanjem za Etiopiju (Muñoz, Cho, 2003) gdje postoje rezultati samo za PDV, ali na temelju ukupne potrošnje. Rezultirajuća progresivnost je rezultat jedinstvene stope od 15%, te izuzeća, koja uz standardna obuhvaćaju i električnu energiju, vodu i prijevoz (Muñoz, Cho, 2003, str. 7,8). Iako se usporedbom prosječnih stopa prvoga (4,34%) i posljednjega decila (5,78%) uočava progresivnost, uvid u prosječne stope svih decila pokazuje proporcionalnost kod niskih i srednjih dohodaka, dok se progresivnost javlja tek kod viših i visokih dohodaka (Muñoz, Cho, 2003, str. 11).

²⁸ I neka kasnija istraživanja za Kolumbiju (nakon blagog povećanja opće stope PDV-a, širenja porezne osnovice i primjene sniženih stopa na neke dotada izuzete proizvode) ukazuju na i dalje prisutnu blagu progresivnost (Avila et al., 2001; Sanches i Espinosa, 2002; prema Ramirez et al., 2006, str. 9). Razlog se nalazi u diferenciranoj strukturi stopa, te još uvijek velikom broju izuzeća.

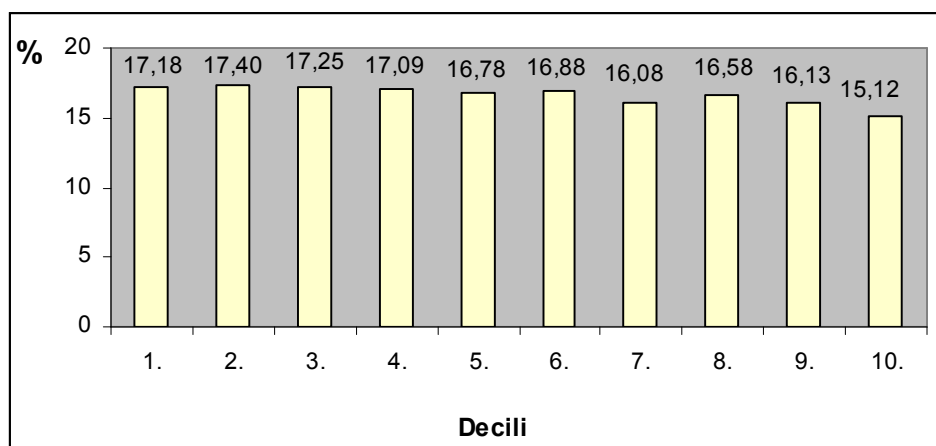
²⁹ Iako je Južna Koreja u međuvremenu uvrštena u članice OECD-a, u razdoblju navedenih analiza (uključivo i zadnje), to još nije bio slučaj. Stoga je Južna Koreja i predstavljena u ovom poglavlju.

³⁰ bila primjenjivana u doba istraživanja, nakon toga ukinuta

6 Istraživanja za Hrvatsku

41 Prvo istraživanje za Hrvatsku neposredno nakon uvođenja PDV-a na primjeru Primorsko-goranske županije (Blažić, 1999), dakle prije uvođenja nulte stope, ukazalo je na blagu regresivnost, nešto više izraženu samo za najviši decil. Rezultati su prezentirani na Slici 1.

Slika 1: Udio PDV-a u raspoloživom dohotku prema decilima (Hrvatska, 1988)



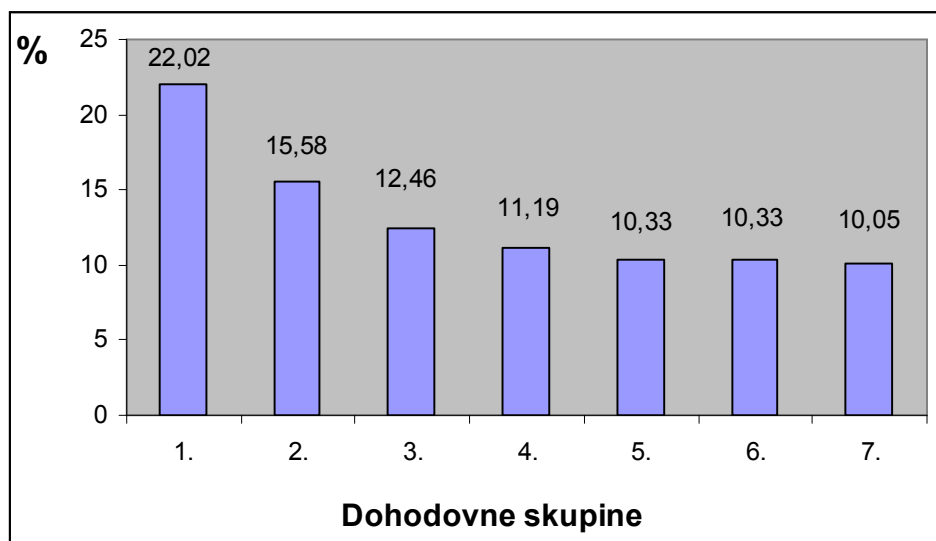
Izvor: Blažić, 1999, str. 671

42 Radi usporedivosti sa ostalim zemljama i ovdje se računaju relevantni koeficijenti regresivnosti. Tako je $D_{10}/D_1 = 0,88$, što ukazuje na relativno malu regresivnost. Razlog je konvergencija modela upotrebe dohotka gotovo svih decila s izuzetkom posljednjeg decila; konkretno izuzetno niska štednja svih decila s izuzetkom posljednjega. Preračunavanje na usporedni koeficijent za gotovo sva prezentirana istraživanja dovodi, očekivano, do nešto većeg koeficijenta od $Q_5/Q_1 = 0,90$, što ukazuje na vrlo malu regresivnost. Jedan od razloga ovako male regresivnosti je i ignoriranje negativne štednje niskih decila, kao i nedovoljna zastupljenost najviših i najnižih dohodaka što je bio čest slučaj u posebice u ranijim studijama ovog tipa kao rezultat provođenja ankete kod nižih slojeva (vidi fusnotu 14).

43 Zanimljivo je da je ovo istraživanje rađeno prije svega u svrhu simulacije učinaka uvođenja snižene stope za širi opseg proizvoda prema mogućnostima koje dopušta EU, te je utvrđeno da bi to neutraliziralo izračunatu blagu regresivnost, no ne bi sustav učinilo progresivnim (već samo proporcionalnim).

44 Slijedeće istraživanje rađeno uglavnom prema metodologiji prethodnoga, ali uz uzimanje u obzir negativne štednje provedeno je za Dubrovačko-neretljansku i Splitsko-dalmatinsku županiju (Škarica, 2009). Zbog relativno malenog uzorka kako ukupno tako i strukturalno nije bilo moguće provesti adekvatnu podjelu prema decilima, već je grupiranje izvršeno prema dohodovnim skupinama, što čini podatke manje usporedivima sa ostalima (Slika 2).

Slika 2: Udio PDV-a u raspoloživom dohotku prema dohodovnim skupinama (Hrvatska, 2008)



Dohodovne skupine: 1. ≤ 2000kn, 2. ≤ 3000kn, 3. ≤ 4000kn, 4. ≤ 5000kn, 5. ≤ 6000kn, 6. ≤ 7000kn, 7. ≥ 8000kn

Izvor: Škarica, 2008, str. 63

45 Vidljiva je nešto izraženija regresivnost nego u prethodnome slučaju upravo zbog izuzetne brige u anketi/istraživanju u vezi obuhvata negativne štednje. Nadalje, navedeno pokazuje da nulta stopa u RH, sukladno očekivanjima prethodnog istraživanja za RH, nema gotovo nikakvog učinka na smanjenje regresivnosti.

7 Usporedba rezultata istraživanja

46 Zbog različitih metodologija istraživanja, različitih razdoblja (gdje u pravilu starije razdoblje znači manju diferencijaciju stopa), te različitih podneblja odnosno propisa u vezi PDV-a gotovo je nemoguće izvršiti adekvatnu usporedbu, te stoga na pravi način pozicionirati i Hrvatsku. Ipak, tablica 4 predstavlja grubu sintezu i komparativnu analizu izračunatih koeficijenata distributivnih učinaka do sada prezentiranih istraživanja.

Tablica 4: Usporedba distributivnih učinaka PDV-a u Hrvatskoj i ostalim zemljama

	D_{10}/D_1	Q_5/Q_1
Istraživanja za razvijene zemlje krajem sedamdesetih god.	0,92 – 1,05	1,00 – 1,17
Istraživanja za razvijene zemlje osamdesetih godina	0,21 – ($>0,86$) ¹	0,34 – ($>0,89$) ¹
Suvremena sintetička istraživanja za razvijene zemlje	0,18 – 0,73 Ø 0,35	0,32 – 0,76 Ø 0,47
Novija pojedinačna istraživanja za razvijene zemlje	Belgija: 0,75	(0,44) ² 0,53 – 0,77
Istraživanja za zemlje Južne Amerike	0,15–1.05 (3,17) ³	0,24 – 1,08 (3,08) ³
Prvo istraživanje za Hrvatsku	0,88	0,90
Novije istraživanje za Hrvatsku	(0,46) ⁴	(0,56) ⁴

Napomene: za ostale zemlje se navodi raspon rezultata (koeficijenata distributivnog učinka) i prosječni rezultat (Ø; ako postoji); za Hrvatsku se navode stvarni koeficijenti – koeficijent za novije istraživanje je u zagradi i *italic* zbog nemogućnosti izravne usporedbe (rezultati nisu računati prema decilima/kvintilima i stoga se ne mogu izravno uspoređivati)

¹ Rezultati za Veliku Britaniju mjereni prema bruto dohotku; realno je očekivati da bi mjereni prema raspoloživom dohotku koeficijenti bili još veći

² Podatak se odnosi na SAD, koje umjesto PDV-a imaju porez na promet u trgovini na malo i zbog toga nije u potpunosti usporediv

³ Podaci za Gvatemalu znatno odskakuju od onih ostalih zemalja

⁴ Podaci dani samo informativno i nisu usporedivi sa ostalima u tablici. Prvi koeficijent izračunat usporedbom prosječne stope PDV-a u zadnjem i prvom dohodovnom razredu, a drugi koeficijent izračunat kao kvocijent prosjeka dva posljednja i dva prva dohodovna razreda.

Izvor: Pregled istraživanja prikazanih u ovom članku

47 Vidljivo je da novija istraživanja u svijetu pokazuju smanjeni distributivni učinak odnosno veću regresivnost. Rezultat tome je smanjena diferencijacija stopa, ali i veća konvergencija potrošnih modela različitih dohodovnih slojeva, što smanjuje učinak postojeće/preostale diferencijacije stopa (snižene stope). Europske zemlje, s obzirom na ukidanje luksuznih stopa i smanjenu diferencijaciju stopa imaju (veću) regresivnost u odnosu na neke južnoameričke zemlje, no razvijeniji sustavi ovih zemalja pokazuju sve veću sličnost s europskim zemljama s obzirom na distributivni učinak. Isto tako ne treba smetnuti s uma niti promjene u metodologiji. Obuhvat negativne štednje (kao i stvarni obuhvat dohodovne diferencijacije) djeluju u smjeru povećanja regresivnosti.

48 Navedeno se odražava i u podacima za Hrvatsku. Podaci prvoga istraživanja za Hrvatsku zbog izostanka obuhvaćanja negativne štednje, sukladno ranijim studijama, pokazuju smanjenu regresivnost kod nižih dohodovnih decila, dok zbog vrlo niske štednje svih decila i tek nešto veće štednje u zadnjem decilu pokazuju smanjenu regresivnost na razini srednjih odnosno viših decila (s izuzetkom najvišega). Podaci novijega istraživanja za Hrvatsku nisu izravno usporedivi zbog toga što nisu rađeni prema decilima. No, bez obzira na to, oni ukazuju na veću regresivnost. Iako se ona može metodološki objasniti (a vjerojatno je i rezultat povećane štednje), ona istovremeno ukazuje i na relativnu neefikasnost nulte stope PDV-a. Navedeno je, s obzirom na vrlo uzak obuhvat ove stope glede egzistencijalnih proizvoda (kruh i mlijeko umjesto sve hrane), kao i uključanje u nultu stopu dobara koja relativno više konzumiraju viši slojevi (knjige, časopisi) očekivano. Slično vrijedi i za sniženu stopu za turizam.

8 Zaključak

49 Što su istraživanja distributivnog učinka PDV-a u svijetu novija, to u pravilu pokazuju smanjeni distributivni učinak odnosno veću regresivnost. Rezultat tome je smanjena diferencijacija stopa, ali i veća konvergencija potrošnih modela različitih dohodovnih slojeva. Na rezultate utječu, naravno, i promjene u metodologiji pri čemu obuhvat negativne štednje, te potpuno obuhvaćanje dohodovne diferencijacije u novijim studijama djeluju u smjeru povećanja regresivnosti.

50 Slično je i u istraživanjima za Hrvatsku. Korištena metodologija, ali i ekstremno mala štednja (s izuzetkom zadnjega decila) rezultat su relativno male regresivnosti prvoga istraživanja. Drugo istraživanje, iako teško usporedivo sa prvim, ukazuje na veću regresivnost prvenstveno zbog obuhvata negativne štednje. Nadalje, ono implicira relativno slab učinak nulte stope na smanjenje regresivnosti. Nedostatak oba istraživanja je njihovo regionalno ograničenje.

51 Korištena metoda usporedbe svih istraživanja u ovome radu (koeficijent distributivnog učinka odnosno regresivnosti i to razini kvintila za sva istraživanja) ima svoje ograničenje jer uspoređuje samo

najviši kvintil sa najnižim, pri čemu implicitno pretpostavlja više-manje kontinuirani smjer kretanja prosječnih poreznih stopa odnosno udjela PDV-a s obzirom na visinu dohotka. Zanimaju se, dakle, različiti smjerovi kretanja kroz dohodovnu distribuciju, koji mogu posebno doći do izražaja u slučaju izračuna na bazi decila.³¹ No, zbog različitih metodologija i nedostatnih podataka, jedino je takva metoda bila moguća. Svakako su adekvatnije metode koje primjenjuju neku napredniju mjeru distributivnog učinka u skladu s onima koje se izrađuju za ostale poreze, prije svega porez na dohodak.

52 Sve analizirano ukazuje na nužnost provođenja opsežne studije (za cijelo područje Hrvatske) prema decilima raspoloživog dohotka, koja će detaljno utvrditi stupanj regresivnosti hrvatskoga PDV-a. Štoviše, takvo mjerenje uputno je povezati i sa distributivnim učincima ostalih poreza (i doprinosa).³²

Reference

- (1) Barrett, Alan; Wall, Caeman, *Ireland's Indirect Tax System*, Economic & Social Research Institute and Farrell Grant, 2009, <http://www.cpa.ie/research/seminars/presentations/2005-02_08_AlanBarrett&CaemanWall.pdf>
- (2) Blažić, Helena, Regresivnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, *Financijska praksa*, Vol. XXIII, No.6, 1999, pp. 667-676.
- (3) Chief Economist Office, Research Department, Inter-American Development Bank, *IPES 1998/1999: Facing Up to Inequality in Latin America, 1999*, Inter-American Development Bank, <http://www.iadb.org/res/pub_desc.cfm?pub_id=B-1998-1999>
- (4) Cnossen, Sijbren, Porez na dodanu vrijednost u zemljama Istočne i Središnje Europe - Pregled i analiza. *Financijska praksa*, Vol.22, No.3, 1998, pp. 339-361.
- (5) Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council and the European parliament on VAT rates other than standard VAT rates, COM(2007) 380 final, 05.07.2007 <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/07/277&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>>
- (6) Copenhagen Economics (2007) *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final report, 2007*, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_VAT.pdf>
ista studija objavljena i kao:
European Commission – Taxation and Customs Union, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final report by Copenhagen Economics*. Working paper No 13 – 2007, Office for Official Publications of the European Communities, 2008, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_13_en.pdf>
- (7) Council of the European Union, *Press Release, 2931st meeting of the Council, Economic and Financial Affairs, 7048/09 (Presse 54)*, 2009, <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/106576.pdf>
- (8) Decoster A, K. De Swert; Verbist, Indirect taxes and social policy: Distributional impact of alternative financing of social security, *Discussion Paper Series 07.11*, K.U.Leuven, CES, 2007, <<http://www.econ.kuleuven.be/CES/discussionpapers/Dps07/Dps0711.pdf>>

³¹ Stoga su takve pojave, ako su bile prisutne, u tekstu eksplicitno naznačene

³² Upravo je takvo cjelovito istraživanje u tijeku (Ivica Urban, Institut za javne financije).

- (9) Deussing, Marie-Anne, *Federal Taxes and Transfers Across Canada: Impact on Families*, Working Paper 2003-21, Department of Finance, Canada., 2003
- (10) Haughton, Jonathan, *Tax and Expenditure Incidence in Peru*, Taller Equidad Fiscal en los Paises Andinos, Secretaria General de la Comunidad Andina, Lima, Peru, 2005,
<http://www.comunidadandina.org/economia/fiscal_Haughton.pdf>
- (11) Haughton, Jonathan, Nguyễn Thế Quân, Nguyễn Hoàng Bảo, *Tax Incidence in Vietnam*, Draft, 2004,
<http://mail.beaconhill.org/~j_haughton/IncidencePaper1.pdf>
- (12) James, Simon; Nobes, Christopher, *The Economics of Taxation*, Eight Ed., Fiscal Publications, 2008/2009.
- (13) Jones, Francis, *The Effects of Taxes and Benefits on Household Income*, 2005-06, Social Analysis and Reporting Division Office, Office of National Statistics (United Kingdom), 2007,
http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_social/Taxes_Benefits_2005-2006/Taxes_Benefits_2005_06.pdf
- (14) Kesner-Škreb, Marina, Deset razloga u korist jedinstvene stope poreza na dodanu vrijednost, *Newsletter*, No.2, 1999, Institut za javne financije.
- (15) Muñoz, Sònia; Sang-Wook Cho, Stannley, *Social Impact of a Tax Reform: The Case of Ethiopia*, IMF Working paper, WP/03/232, 2003.
- (16) Kwack, Tae-won, *Tax Policy and Distributive Equity in Korea*, Part IV: Tax System, in: Lawrence B. Krause & Fun-koo Park, *Social Issues in Korea: Korean and American Perspectives*, 1993,
<<http://210.114.108.22/pub/docu/en/AH/EA/AHEA1993002/AHEA-1993-002-002.HTM>>
- (17) McIntyre, R. S., R. Denk, N. Francis, M. Gardner, W. Gomaa, F. Hsu and R. Sims, *Who Pays?: A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States*, 2nd Edition. Institute on Taxation and Economic Policy, Washington, DC, 2003, <<http://www.itepnet.org/wp2000/text.pdf>>
- (18) O'Donoghue, Cathal, Massimo Baldini and Daniela Mantovani, *Modeling the Redistributive Impact of Indirect taxes in Europe: An Application of EUROMOD*, EUROMOD Working paper EM7/01, Department of Applied Economics, University of Cambridge, 2004,
<<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.4.5751&rep=rep1&type=pdf>>
- (19) OECD, *The Impact of Consumption Taxes at Different Income Levels*, Paris, OECD, 1981.
- (20) OECD, *Taxing Consumption*, Paris, OECD, 1988.
- (21) OECD, *Consumption Tax Trends*, Paris, OECD, 2008.
- (22) Ramirez, Manuel; et al., *Fiscal Adjustment, Income Distribution and Poverty in Columbia: Value-Added Tax Reform and Public Transfers*, MPIA Network Session Paper, rad prezentiran na konferenciji 5th PEP Research Network General Meeting, June 18-22, 2006, Adis Ababa, Etiophia, 2006.
- (23) Schönfelder, Bruno, Ponovo o stopama poreza na dodanu vrijednost, *Financijska praksa*, Vol, 19, No. 3, 1995, pp. 263-266.
- (24) Škarica, Mišela, *Smanjenje učinka regresivnosti poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj*, Magistarski znanstveni rad, Ekonomski fakultet Split, 2008.
- (25) Tamaoka, Masayuki, The Regressivity of a Value Added Tax: Tax Credit Method and Subtraction Method – A Japanese Case, *Fiscal Studies*, Vol. 15, No. 2, 1994, pp. 57–73.
- (26) Warren, N, *A Review of Studies on the Distributional Impact of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Social, Employment and Migration Working Papers No. 64, June 2008, OECD, Paris,
<<http://www.oecd.org/dataoecd/34/57/40986444.pdf>>