

**დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ)
ეკონომიკური მიზანშეწონილობისა და საგადასახადი სისტემის
სრულყოფის პრობლემატიკა
Value Added Tax (VAT)
Problems of economic feasibility and improvement of the tax system**

გიორგი ცაავა - საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი
Giorgi Tsaava - Georgian Technical University
tsaavagiorgi11@gtu.ge

ვალერი მოსიაშვილი - საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი
Valeri Mosiashvili - Georgian Technical University
mosiashvilivaleri11@gtu.ge

რატი ბურდიაშვილი - საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის
Rati Burdiashvili - Georgian Technical University
rati_burdiashvili@gtu.ge

რეზიუმე: ნაშრომში გამოკვლეულია დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) როგორც საგადასახადო ადმინისტრირების ობიექტი, მითითებულია, რომ დღგ-ს კონცეფცია შემუშავებული და საჯაროდ წარმოდგენილი იყო ფ. ვან სიმენსონის მიერ (1918 წელი) ბრუნვიდან (გაყიდვებიდან) გადასახადის დაბეგვრის ალტერნატივის სახით, აღნიშნულია, რომ იგი ირიბი ხასიათის გადასახადია, ოფიციალურად გადასახადგადამხდელებს წარმოადგენენ გამყიდველები, მაგრამ გადასახადის გადახდილი თანხა გადაიტანება პროდუქციის ღირებულებაზე, ამიტომ ფაქტიურად გადასახადგადამხდელებად გამოდიან მყიდველები. შესწავლილია საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემაში დღგ-ს ფისკალური პოლიტიკოს შეფასებისადმი საკითხები, ჩამოყალიბებულია საგადასახადო კანონმდებლობის გარღვევების აღმოფხვრისათვის დღგ-ს თანხების ანაზღაურების, ჩათვლისა და დაბრუნების საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმი, შეთავაზებულია დღგ-ს საგადასახადო ადმინისტრირების ციფრული მოდერნიზაციის მიმართულებები, აღნიშნულია, რომ დღევანდელი მდგომარეობით დღგ-ს გადასახადი დანერგილია ყველა კონტინენტზე და იგი გამოიყენება თანამედროვე მსოფლიოს 160 ქვეყანაზე მეტში, თუმცა უშუალოდ აშშ-ში და

იაპონიაში იგი დღემდე არ არის დანერგილი, სადაც თვლიან, რომ აღნიშნული გადასახადი საბოლოო ჯამში აკავებს მოხმარებას და ასტიმულირებს ეკონომიას (ეკონომიკაში დანაზოგების მოცულობის გადიდებას) და მის მაგივრად იყენებენ გაყიდვებიდან გადასახადს, მათი საგადასახადო სისტემებიც საკმაოდ ეფექტურებად და წარმატებულებად ითვლებიან. აღნიშნულიდან გამომდინარე შეთავაზებულია კომპლექსური სამეცნიერო-პრაქტიკული დისკუსიისა და ანალიზის აუცილებლობის შესახებ დღგ-ს შესაძლო მოდერნიზაციასთან მიმართებაში.

საკვანძო სიტყვები: გადასახადი, საგადასახადი დაგეგმვა, ორმაგი გადასაღდაბეგვრა, საგადასახადო ბაზა, გადასახადების გადახდის წყაროები, გადასახადდაბეგვრის სისტემა, გადასახადებისაგან თავის არიდება.

Key words: tax, tax planning, double taxation, basis of assessment, tax pay sources, tax low, tax evasion.

ძირითადი ტექსტი: დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) როგორც საგადასახადო ადმინისტრირების ობიექტის გამოკვლევა: მიუხედავად იმისა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) გადახდის გაანგარიშების, კონტროლისა და გამჭვირვალობის სიმარტივე, ასევე გადახდისაგან თავის არიდების მაღალი სირთულე, თანამედროვე ეკონომიკური მეცნიერების მიერ აღიარებულს და აქტუალური სამეურნეო პრაქტიკით დადასტურებულს წარმოადგენს, დღეისათვის დღგ-ს საგადასახადო ადმინისტრირების შინაარსის, მიზნებისა და ამოცანების შესახებ აქტიური მეცნიერული დისკუსია გრძელდება (1).

დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადს (დღგ) თანამედროვე სამეურნეო სუბიექტების გადასახადდაბეგვრის სისტემაში მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია. მისი სახელწოდება გამოხატავს მის პრაქტიკული გამოყენების არსს, რომელიც ნედლეულიდან - მზა პროდუქციამდე წარმოების თითოეულ ეტაპზე შექმნადი პროდუქტის დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადის ამოღებაში მდგომარეობს. როგორც სპეციალისტები აღნიშნავენ,

ტერმინი „დამატებული ღირებულება“ წარმოება-განაწილებითი ჯაჭვის თითოეულ ეტაპზე საქონელის და მომსახურების საქონელის ღირებულებას (მათი წინამორბედი ან შესასყიდ ღირებულებასთან შედარების მიხედვით) გადიდებას მიეკუთვნება.

თითოეული საქონელი საერთო ჯაჭვის მეშვეობით გაერთიანებული წარმოებისა და განაწილების სხვადასხვა ეტაპებს გადის, მანამ სანამ იგი საბოლოო მომხმარებელს მიაღწევს. ზოგიერთი დამატებითი ფასეულობა აღნიშნული ჯაჭვის თითოეულ რგოლში დაემატება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, დღგ - არის გადასახადი ღირებულებაზე, რომელიც წარმოება-განაწილების ჯაჭვის თითოეულ ეტაპზე დაემატება. სპეციალისტები ასევე აღნიშნავენ იმის შესახებ, რომ დღგ - არის გადასახადი მოხმარებაზე, რამდენადაც იგი, საბოლოო ჯამში, გადაიტანება საბოლოო მომხმარებელზე (მზა პროდუქციის ღირებულებაში ჩაირთვება).

იმავე დროს დღგ წარმოადგენს ირიბ გადასახადს, რამდენადაც მისი გადასადგადამხდელებად გამოდიან სამეწარმეო სტრუქტურები (მწარმოებლები და გამყიდველები). აქვე ჩვენი მხრიდან დავამატებთ, რომ ირიბი გადასახადები (აქციზები, დამატებული ღირებულების გადასახადი - დღგ) „სოციალურად ყველაზე არასამართლებრივებს“ წარმოადგენენ, რამდენადაც ისინი საგადასახადო ზეწოლას მთლიანად მოსახლეობაზე ერთნაირი ხარისხით ახდენენ, მაგრამ შედარებითი მნიშვნელობით ყველაზე ძლიერად მაინც დაბალშემოსავლიან პირებზე ზემოქმედებენ (2, გვ. 24). ჩვენი მოსაზრებით დღგ-ს გადასახადმა პროდუქციის საბოლოო ფასის „უკონტროლოდ გადიდების (ანუ „საპნის ბუშტივით გაბერვის“) შესაძლებლობა ჩამოაყალიბა“ და აღნიშნულიდან გამომდინარე ბოლო პერიოდში ქვეყნის მთლიანი შიდა პროდუქტის ფასობრივად მნიშვნელოვანი ზრდა შეიმჩნევა, ხოლო მათი რეალური მოცულობა კი თითქმის უცვლელი რჩება (ის რისი შემენა წინა საუკუნის 60 – 90-იან წლებში 10 დლარად იყო შესაძლებელი, დღეს უკვე პირობითად 100 დოლარი და მეტი ღირს). სპეციალისტები აღნიშნავენ, რომ დღგ

შეიკრიბება დაწილადებურად ანარიცხების სისტემის მეშვეობით, რომლის შესაბამისად გადასახადგადამხდელებს შეუძლიათ დღგ-ს მიხედვით თავიანთი ვალდებულებებიდან გადასახადის ის თანხა გამოეკითონ, რომელიც მათ პროდუქტის შესყიდვისას დასაბეგრი გადასახადი სხვა პირებს საწარმო-განაწილებითი ჯაჭვის წინა ეტაპის წარმომადგენლებს გადაუხადეს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადი საწარმო-განაწილებითი ჯაჭვის თითოეულ ეტაპზე ცალკე ამოიღება შემომავალ გადასახადზე საგადასახადო გამოეკითვის განხორციელებით, რომელიც მათ მიერ წინა ეტაპზე გადახდილი. სპეციალისტები დღგ-ს განსაზღვრავენ როგორც გადასახადდაბეგვრის მრავალწერტილოვან სისტემას პროდუქციის გაყიდვისას, რომელშიც შემომავალი გადასახადის გადახდაზე (შემენილ პროდუქციაზე გადახდილ გადასახადზე) საგადასახადო შეღავათი არის გათვალისწინებული.

ზემოთაღნიშნულის რეზიუმირებით, დღგ მოცემულ ნაშრომში განისაზღვრება როგორც გადასახადი, რომელიც ფლობს შემდეგ თავისებურებებს:

- გადასახადის ეტაპობრივად გადახდის პროცესი (ცალცალკე საწარმო-განაწილებითი ჯაჭვის თითოეულ ეტაპზე) ორმაგი გადასადდაბეგვრის (ერთი და იგივე დამატებულ ღირებულებაზე გადასახდოს გამეორებითად გადახდის) აღმოფხვრის შესაძლებლობას იძლევა;
- გადასადდაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს პროდიქტის დამატებული ღირებულება (დამატებითი ღირებულება, შექმნადი საწარმო-განაწილებითი ჯაჭვის თითოეულ ეტაპზე, რომელიც პროდუქტის ღირებულებას ზრდის მისი შეძენის ღირებულებასთან შედარებით);
- გადასახადდაბეგვრის ირიბი ხასიათი (ოფიციალურად გადასადგადამხდელებს წარმოაგენენ გამყიდველები, მაგრამ გადასახადის გადახდილი თანხა გადაიტანება პროდუქციის

ღირებულებაზე, ამიტომ ფაქტიურად გადასახადის გადამხდელებად გამოდიან მყიდველები, ანუ ჩვენ - მოსახლეობა).

როგორც ცნობილია, დღგ-ს კონცეფცია შემუშავებული და საჯაროდ წარმოდგენილი იყო ფ. ვან სიმენსონის (F. Van Siemens) მიერ 1918 წელს გერმანიაში ბრუნვიდან (გაყიდვებიდან) გადასახადის დაბეგვრის ალტერნატივის სახით. საფრანგეთი იყო პიტველი ქვეყანა, რომელმაც აღნიშნული კონცეფციის პრაქტიკაში რეალიზება განახორციელა და მოცემული სისტემის ჰარმონიზაციის ინსტრუმენტის სახით 1954 წელს გადასახადდაბეგვრის თავის სისტემაში დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) შემოიღო. 1967 წელს ევროპის ეკონომიკური თანამეგობრობის (ეთ) საბჭომ, ბრუნვიდან (გაყიდვებიდან) არსებული გადასახადების შეცვლის ინტერესებში დღგ-ს ფართედ გამოყენებისათვის და ეთ-ის წევრების საერთო საგადასახადო სისტემით შვკრისათვის, შსაბამისი ღირებულებები გამოსცა.

ევროპის ეკონომიკური თანამეგობრობის (ეთ) საბჭომ ასევე გამოთქვა იმედი იმაზე, რომ ახალი სისტემა გაზრდის საგარეო ვაჭრობას, რომელსაც ბრუნვიდან (გაყიდვებიდან) გადასადდაბეგვრის სისტემის რეგულირების კომპლექსური პრაქტიკა ეწინააღმდეგება. აღნიშნული ღირებულების შემდეგ ეთ-ის საზღვრებს გარეთ ქვეყნებმა, ისეთებმა როგორებიცაა ავსტრია, შვეცია, ბრაზილია, საბერძნეთი და პერუ, ასევე შემოიღეს დღგ, ან დამატებითი სახით, ან ალტერნატიური (გაყიდვებიდან გადასახადადის შემცვლელის) გადასახადის სახით.

შემდგომში მიახლოებით 160 ქვეყანამ, პაკისტანის ჩათვლით 1990 წელს, ბანგლადეშმა 1991 წელს, რუსეთის ფედერაციამ 1992 წელს, საქართველომ 1992 წელს, შრი-ლანკამ 1995 წელს, ჩინეთმა 1994 წელს და ნეპალმა 2000 წელს, შემოიღეს დღგ. განვითარებულმა ქვეყნებმა, ისეთებმა როგორიცაა ავსტრალია, კანადა, ევრიპული

კავშირი, დიდი ბრიტანეთი და ა.შ. , ასევე დღგ-ს შემოღების მეშვეობით, თავიანთი გადასახადებეგვრის სისტემის მოდერნიზირება განახორციელეს. ამასთან ერთად აშშ-მა და იაპონიამ დანერგვაზე უარი განაცხადეს, იმის საფუძველზე, რომ აღნიშნული გადასახადი საბოლოო ჯამში მოხმარებას ამუხრჩვებს და ეკონომიას (ეკონომიკაში დანაზოგების მოცულობის გადიდებას) ასტიმულირებს.

თანამედროვე პერიოდში (2018 წ.) დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) ყველა კონტინენტებზე სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სხვადასხვა დონით დამახასიათებელი მსოფლიოს უმეტეს ქვეყნებშია დანერგილი.

გარკვეული სპეციალისტები ამტკიცებენ, რომ დღგ წარმოიშვა როგორც გაყიდვებიდან ადრე გამოყენებადი გადასახადის უფრო ოპტიმალური ალტერნატივა. ცნობილია, რომ დღგ -ს დანერგვამდე გაყიდვებიდან გადასახადი გამოიყენებოდა, რომელიც ასევე ირიბ გადასახად წარმოადგენდა, და რომლის გადახდის მიხედვით შემოსულობები მსოფლიოს ყველა სახელმწიფოების შემოსავლების თითქმის ძირითად ნაწილს შეადგენდნენ. სხვადასვა სახელმწიფოების ერთი და იგივე საქონელის გაყიდვებიდან გადასახადის განაკვეთებში მნიშვნელოვანი განსხვავებები შეიმჩნეოდა. მრავალ ქვეყნებში როგორც შემოსულობები (მიწოდებები), ასევე გამოსავლებიც (გასაღება) იბეგრებოდა გადასახადით, რომელიც კასკადურ ეფექტს ქმნიდა (ორმაგ გადასახადდაბეგვრას იწვევდა), რაც გაყიდვებიდან გადასახადის არსებით ნაკლოვანებას წარმოადგენს.

დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადი (დღგ) მიმართულია გაყიდვების შესახებ საგადასახადო კანონების ტრადიციული სისტემის რადიკალურ რეფორმაზეა მიმართული, რომელიც ორმაგი გადასადდაბეგვრის ნეგატიურ შედეგებთან იყო აღქმული. დღგ წარმოადგენს ყველაზე დივერსიფიცირებულს და მარტივს, ასევე ირიბი გადასახადდაბეგვრის გამჭვირვალე სისტემას არსებული საგადასახადო სტრუქტურის დამახინჯების გარეშე საგადასახადო

შემონატანების გადიდებისათვის ჩაშენებული სისტემებით. დღგ-ს სისტემას გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების შესაძლებლობის აღმოფხვრაში უნიკალური თავისებურება გააჩნია.

დღგ უფრო მოხერხებულია გადასახადგადამხდელებისათვის, ვიდრე გაყიდვებიდან გადასახადის ჩვეულებრივ სისტემას. იგი გადასახადგადამხდელებზე ზეზომიერ ზეწოლას არ ახდენს, ანუ დამატებით საგადასახადო ტვირთს არ ქმნის. დღგ ეკონომიკის სოციალურ-ეკონომიკური ზრდისა და გაფურჩქნისათვის არის აუცილებელი. დღგ - არის გაყიდვებიდან გადასახადის ჩვეულებრივი რეჟიმიდან არა უბრალო შეცვლა, არამედ იგი არის - ბიზნეს-სტრატეგიებში ცვლილება, რომელიც გამოყენებად ბიზნეს-მოდელებზე - მაგალითად, შესყიდვების პოლიტიკაზე, მომწოდებლების ჟაჭვზე, განაწილების პოლიტიკაზე, გასაღებისა და მარკეტინგის სტრატეგიებზე ახორციელებს ზეგავლენას.

ცალკეული ავტორები თვლიან, რომ მსოფლიოს ქვეყნებში დღგ-ს შემოღების დასაბუთება გახდა - გაყიდვებიდან გადასახადის არაეფექტიანობა და მის შეცვლაში იძულებითი მოთხოვნილება. გაყიდვებიდან გადასახადის სისტემაში, მანამ სანამ პროდუქცია იქნება წარმოებული, დასაწყისში შემომავალი მოწოდებები (ნედლეული, მასალები და ა.ს.) იბეგრება გადასახადით, შემდეგ კი იმის შემდეგ, როგორც საქონელი შემომავალი საგადასახადო დატვირთვით იქნება გამოშვებული, შემოსასვლელში იგი გადასახადით თავიდან იქნება დაბეგრული. აღნიშნულს არასამართლებრივ ორმაგ გადასახადდაბეგრისაკენ მივყავართ კასკადური ეფექტით.

გარდა ამისა, დღგ-ს დანერგვამდე ზოგიერთ ქვეყნებში მრავალი გადასახადი არსებობდა, ბრუნვიდან გადასახადის, გაყიდვებიდან გადასახადზე დამატების, დამატებითი დამატების და ა.შ. ჩათვლით. დღგ-ს შემოღებით აღნიშნული დამატებითი (და ხშირად ერთმათის მადუბლირებელი) გადასახადები იქნა გაუქმებული. ტრადიციული (დღგ-მდე) გადასახადდაბეგრის

სისტემა სხვადასხვა გადასახადების სიმრავლისა და მათი შესაბამისი საგადასახადო განაკვეთების, ნორმატიულ-სამართლებრივი დოკუმენტების გადაკვეთადობისა და წინააღმდეგობრიობის, განაკვეთების მაღალი დონის, დამატებული ღირებულებისა შემოსავლების დაკარგვის, ასევე სახელმწიფოებს შორის „საგადასახადო განაკვეთებზე ომის (ან კონკურენციის)“ გამო იყო ძლიან რთული.

ნათელია, რომ გადასახადდაბეგვრის ახალი სისტემა გახდა საჭირო, და დღე ბოლო ოთხ ათწლეულში გახდა მთელ სამყაროში შიდა მოხმარების გადასახადდაბეგვრის ძირითადი ინსტრუმენტი. თანამედროვე პერიოდში დღე 160 ქვეყანაზე მეტში გამოიყენება. დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადის ძირითადი უპირატესობები შეიძლება ჩამოყალიბებული იქნას როგორც ნეიტრალურობის, გამჭვირვალობის, დაჯერებადობის და თვითდაცვის პრინციპი.

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემაში დღე-ს ფისკალური პოტენციალის შეფასებისადმი მეთოდოლოგიური მიდგომები: მსიფლიო სამეცნიერო თანამეგობრობაში დღე-ს კონცეპტუალური განსაკუთრებულობების საფუძველზე და მსოფლიო ქვრყნების მთავრობებს შორის მოცემული გადასახადის პრაქტიკული რეალიზაციის დაგროვებული გამოცდილების საფუძველზე მიღებულია იგი ერთ-ერთ ყველაზე უფრო პერსპექტიულ გადასახადად ჩაითვალოს, რომელიც მაღალეფექტიანი საგადასახადო სისტემის განუყოფელ შემადგენელს წარმოადგენს. მაგრამ, დღე მსოფლიოს არა ყველა თანამედროვე ქვეყნებში გამოიყენება. მაგალითად, ისეთ განვითარებულ ქვეყნებში, როგორცაა აშშ და იაპონია მის მაგივრად გაყიდვებიდან გადასახადს იყენებენ, და მათი საგადასახადო სისტემები საკმაოდ ეფექტურებად და წარმატებულებად ითვლებიან (1).

რუსეთშიც 2004 წლამდე გაყიდვებიდან გადასახადი მოქმედებდა და დღევანდელ დრომდეც გაყიდვებიდან გადასახადის

- ან დამატებითი სახით, ან დღგ-ს შეცვლის სახით - შმოდების შესაძლებლობისა და აუცილებლობის შესახებ სამეცნიერო-პრაქტიკული დისკუსია გრძელდება. ბიზნეს-სტრუქტურების მოსაზრების მიხედვით თანამედროვე ქვეყნების (მათ შორის საქართველოსიც) საგადასახადო სისტემა საკმაოდ რთულს და წინაარმდეგობრივს (გადასახადდაბეგვრა ქვეყნის რეალურ სექტორში ინვესტიციებს აფერხებს), ხოლო საგადასახადო წნეხი მაღალს წარმოადგენს.

აღნიშნულისადმი დამატებით, გადასახადდაბეგვრა ხშირად შრომისადმი სტიმულირებას აფერხებს და ქვეყნებში მოსახლეობის დასაქმების დონის მიხედვით მონაცემები საკმაოდ არასასურველია. დღგ-ს მიმართ ალტერნატივების არსებობა, მაგალითისათვის, გაყიდვებიდან გადასახადი (დღგ-ს შეცვლის შესაძლებლობას იძლევა) და სხვა პირდაპირი და ირიბი გადასახადები (გაყიდვებიდან და დღგ-ს გადასახადისაგან სრულად უარის თქმის შესაძლებლობას იძლევა) მოცემული გადასახადის შემდგომი რეფორმირებისათვის პერსპექტივას იძლევა, სამამულო სოციალურ-ეკონომიკური სისტემის შესასძლებლობებიდან (ცენტრალური ბიუჯეტის შევსებადობიდან) და მოთხოვნილებებიდან (სტრატეგიული მიზნებიდან და განვითარების პრიორიტეტებიდან) გამომდინარე.

აღნიშნულთან დაკავშირებით დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) ეკონომიკური მიზანშეწონილობისა და უპირატესობების განმსაზღვრელი კომპლექსური სამეცნიერო-პრაქტიკული ანალიზის განხორციელების აუცილებლობა არის საჭირო თანამედროვე ქვეყნების საბაზრო ეკონომიკის რეგულირებაში.

უფრო დეტალურად განვიხილოთ დღგ-ს შენარჩუნების სასარგებლოდ არგუმენტები, რომლებიც მის ეკონომიკურ მიზანშეწონილობას და უპირატესობას უსვამენ ხაზს სამამულო საბაზრო ეკონომიკის გამოყოფილი თავისებურებების გათვალისწინებით. ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური სისტემის

ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს თავისებურებას ჩრდილოვანი ეკონომიკის შედარებით მაღალი დონე წარმოადგენს, რომლის მიმართ ბრძოლა მისი ინსტიტუციონალიზმის მაღალი ხარისხით გამწვანებულია.

ამიტომ, მრავალი გადასახადების ფისკალური პოლიტიკის გაშლა (მაგალითისათვის, ფიზიკური პირების შემოსავლებზე გადასახადი და მოგებაზე გადასახადი) შეზღუდულია ოფიციალური (არა ჩრდილოვანი) ეკონომიკის ზღვრებით. ამ მიმართულებით დღე უნიკალურ გადასახადს წარმოადგენს, რომელიც ჩრდილოვანი ეკონომიკის მოცულობის შემცირებას უწყობს ხელს, რამდენადაც დღე-ს გადახდისაგან თავის არიდება განსაკუთრებით გამწვანებულია. აღნიშნული აიხსნება იმით, რომ დღე დამატებული ღირებულების ყველა ჯაჭვიდან ამოიღება, და წინა ეტაპებზე დღე-ს გადახდისაგან თავის არიდების შემთხვევაში, დღე-ის მთლიანი თანხის გადახდასთან მიმართებაში ყველა ვალდებულებები საბოლოო მომხმარებელზე გადადის.

ექვს არ იწვევს, რომ ბიზნესი ასეთი დიდი ხარჯების გაღებაში არ არის დაინტერესებული (მაგრამ ჩვენი მხრიდან ვსვამთ კითხვას თუ სამდენად მართებულია აღნიშნული ბიზნესისათვის მძიმე ხარჯების გადახდაზე უშუალოდ ბოლო მომხმარებელი დავალდებული?), რამდენადაც მათი ანაზღაურებისათვის იგი იძულებული იქნება გაზარდოს ფასები კონკურენტებთან შედარებით (გაზრდილი ფასები საბოლოო მომხმარებლისათვის რატომ გახადეს დასაშვები?). შედეგად იგი დაკარგავს კონკურენტუნარიანობას და გავა ბაზრიდან. დამატებული ღირებულების სამეურნეო ოპერაციის ჩრდილოვანი ჯაჭვის პირველიდან ბოლო ეტაპამდე მთლიანად აგება თანმედროვე ეკონომიკის აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციების დიდ ხანგრძლივობასთან დაკავშირებული სხვა თავისებურებით გართულებულია.

მნიშვნელოვან უპირატესობას აღნიშნულთან მიმართებაში დღე-სი წარმოადგენს ის, რომ იგი გარანტირებულად არანულოვანს

წარმოადგენს. ნულოვანი ან დადაბლებული საგადასახადო მოსაკრებლების პრობლემა მწვავედ ვლინდება მოგებაზე გადასახადის პრაქტიკაში (ჩვენი მოსაზრებით, რატომ არ შეიძლება განხილული იქნას მოგების გადასახადის დიფერენცირებული 20-30-40% პროცენტიანი განაკვეთების დადგენის შესაძლებლობა, თუ მეურნე სუბიექტების უმეტესობა ქვეყნის ურბანულად განვითარებულ ქალაქებში ფუნქციონირებენ და სახელმწიფოს მიერ კაპიტალდაბანდებული საყოფაცხოვრებო და კომუნალური ობიექტების გამოყენებას ახორციელებენ. ასევე არ არის შესაძლებელი მოგების განულების „უსამართლობის“ აღმოფხვრა, თუნდაც სიმძლავრეების მქონე და ურბანულად განვითარებულ ქალაქებში მომუშავე მეურნე სუბიექტებისათვის „მისაღები მოგების ნორმის დაკანონება“ და მისი ე.წ. „ნულოვან დონედ“ აღსრულების აუცილებლობა). მის საპირისპიროდ, დღე საწარმოს ფინანსური საქმიანობის ფინანსურ შედეგზე არ არის დამოკიდებული, და მხოლოდ მისი გაყიდვების მოცულობით და ღირებულებით განისაზღვრება. აღნიშნული შესაძლებლობას იძლევა დღე-ს ფისკალური პოტენციალის უფრო სრულად რეალიზებასთან მიმართებაში, რაც მას სხვა გადასახადებიდან სარგებლიანად განასხვავებს.

დამატებული ღირებულების გრძელი ჯაჭვები სახელმწიფოსათვის არა მარტო გადასახადების მიხედვით მოსაკრებლების შეგროვებას და ცენტრალური ბიუჯეტის შევსებას უზრუნველყოფენ, არამედ ეკონომიკაში სოციალური სამართლიანობის უზრუნველყოფას და მაღალი საქმიანი და საინვესტიციო აქტიურობის მხარდაჭერას უწყობენ ხელს. ამოტომ, ეგრეთ წოდებული „კუმულაციური ეფექტი“, რომელიც გაყიდვებიდან გადასახადისას (როგორც დღე-ს ალტერნატივა) წარმოიშობა და გაყიდვების თითოეული ფაქტისას დამატებული ღირებულების ჯაჭვის მიმართებაში საქონელის გადაადგილების ზომიერების მიხედვით მრავალ გადასახადდამეგვრასთან არის

დაკავშირებული, ეკონომიკური თეორიისა და პრაქტიკის პოზიციიდან ნეგატიურად განისჯება.

დღე-ი ერთი და იგივე საქონელის მრავალჯერადი გადასახადდაბეგვრისაგან თავის არიდების შესაძლებლობას იძლევა, რამდენადაც იგი დამატებული ღირებულების მთლიანი ჯაჭვისათვის საერთოს წარმოადგენს. მნიშვნელოვანია შემჩნეული იქნას, რომ „კუმულაციური ეფექტი“ ეკონომიკებში, რომლებიც მოგებაზე გადასახადის გამოყენებისას წარმოქმნადი დამატებული ღირებულების შედარებით მოკლე ჯაჭვების არსებობით ხასიათდებიან, არც ისე აშკარად მგრძნობიარეა და სამეურნეო სისტემაზე არც ისეთ ნეგატიურ ეფექტს ავლენენ. თანამედროვე ქვეყნების ეკონომიკაში, პირიქით, მოცემული ეფექტი ძალიან თვალნათლივ ვლინდება და არსებითი უარყოფითი შედეგები გააჩნია.

აღნიშნული აიხსნება იმით, რომ ქვეყანაში საწარმო-განაწილებითი ციკლი ეკონომიკაში შრომის დაყოფის მაღალი დონის მიხედვით დიდი ხანგრძლივობით ხასიათდება. მაგალითისათვის, ეკონომიკის რეალურ სექტორში წარმოებების უმეტესობა ორგანიზებულია სისტემურად: საწარმოების უმეტესობა აწარმოებენ შუალედურ პროდუქციას, რომელიც ჯამში ასაკრებ წარმოებაში გადადის და მთელი ქვეყნის ტერიტორიაზე და უცხოეთში ვრცელდება.

აღნიშნულისადმი დამატებით, ქვეყნის რეგიონები სპეციალიზაციის მაღალი ხარისხით ხასიათდებიან. პროდუქციის ერთ რეგიონში წარმოების შემდეგ იგი გასაღებისათვის დანარჩენი რეგიონების მიხედვით ვრცელდება. ასევე უნდა აღინიშნოს, რომ პროდუქციის გასაღების ტრადიციული მოდელი მისი მწარმოებლების მიერ, გასაღებითი ბაზრის გაფართოების ხელშემწყობი ელექტრონული ვაჭრობის განვითარების ზეგავლენის ქვეშ, მრავალი შუამავლების მოდელში იცვლება.

თანამედროვე ქვეყნებში დამატებული ღირებულების გრძელი ჯაჭვების განმსაზღვრელ ფაქტორებად რეგიონული ეკონომიკის თავისებურებები, სახალხო მეურნეობის დარგების მიხედვით წარმოებისა და გასაღების ორგანიზაციის ღაფუსებურებები, ასევე ინფორმაციული ტექნოლოგიების ჩამოყალიბების პირობებში ელექტრონული ვაჭრობის განვითარების ტენდენცია გამოდის. რადგანაც მოცემული ფაქტორების ზეგავლენა სტაბილურს წარმოაგენს და უახლეს პერსპექტივაში არ იქნება შეცვლილი, დღე უპირატესობის მქინე ირიბ გადასახადს წარმოადგენს გაყიდვებიდან გადასახადთან შედარებით. თანამედროვე ქვეყნების საბაზრო ეკონომიკის განსაკუთრებულობის რიცხოვნობას ასევე მიეკუთვნება არასასურველი საქმიანი კლიმატი და ბიზნესის მიერ მოგების მიღებისათვის შეზღუდული შესაძლებლობები.

ზემოთაღნიშნული გარემოებები მოგებაზე გადასახადის ფისკალური პოტენციალის რეალიზაციის ამაღლებულ სირთულეს განაპირობებს. მის საპირისპიროდ დღე სახელმწიფო ბიუჯეტში გარკვეული მოცულობის შემონატანების გარანტიას წარმოადგენს, მიხედავად სამეწარმეო საქმიანობის შედეგებისა (ზარალი/მოგება). დღე-ს უპირატესობას წარმოადგენს ეკონომიკისა და ქვეყნის მშპ-ის მოცულობის ზრდის სცენარებიდან გამომდინარე, ცენტრალურ ბიუჯეტში აღნიშნული გადასახადის მოსაკრებლების შემოსულობების მოცულობის საკმაოდ ზუსტად პროგნოზირებისათვის შესაძლებლობა. აღნიშნულიდან გამომდინარე დღე უზრუნველყოფს საგადასახადო-საბიუჯეტო სისტემის სტაბილურობას.

დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღე) თანხების ანაზღაურების, ჩათვლისა და დაბრუნების საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმი საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის აღმოსაფხვრელად: დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღე) გადასახადდაბეგვრის მოდელში

გათვალისწინებულია არა მარტო მოსაკრებლების პირდაპირი ნაკადები დღგ-ს მიხედვით (გადასახადგადამხდელებიდან სახელმწიფოსაკენ), არამედ უკუ ნაკადებიც (სახელმწიფოდან გადასახადგადამხდელებისაკენ). მოცემულმა ნაკადებმა შეიძლება დღგ-ს ანაზღაურების, ჩათვლის ან დაბრუნების ფორმები მიიღოს, და მათში მოთხოვნილება გამოწვეულია შემდეგი მიზეზებით:

უპირველეს ყოვლისა, დღგ-ს, როგორც სხვა გადასახადებისაც გადასახადდაბეგვრა, რთულ დინამიურ საბაზრო გარემოში ხორციელდება, რომლის პირობების ცვლილება შეიძლება გადასახადების გადახდის სფეროში ვალდებულებებზე ზეგავლენას ახდენდეს. აღნიშნულთან დაკავშირებით პრაქტიკაში შეიძლება და ხშირად წარმოიქმნება დღგ-ს ზედმეტად ამოღების სიტუაციები, რომელთა შემდგომში დაბრუნება არის გათვალისწინებული.

მეორეს მხრივ, სამეურნეო სუბიექტების (გადასახადგადამხდელების) საგადასახადო პრაქტიკა შეცდომების წარმოქმნას ექვემდებარება. აღნიშნული შეიძლება „ადამიანური ფაქტორის“ ზეგავლენით იყოს გამოწვეული.

მესამე, პრაქტიკაში შეიძლება წარმოიშვას სიტუაცია, რომლის დროსაც დღგ-ს მიხედვით საგადასახადო გამოქვითვების თანხა შეიძლება დღგ-ს გადახდის მიხედვით გადასახადგადამხდელის ერთობლივ ვალდებულებებზე მეტი აღმოჩნდეს.

ყველა აღნიშნულ შემთხვევებში დღგ-ს მიხედვით მოსაკრებლების უკუ ნაკადების განხორციელებაზე პასუხისმგებლობა საგადასახადო ადმინისტრირებაზეა დაკისრებული. საბოლოო ჯამში დღგ-ს მიხედვით გადახდების უკუ ნაკადი ხორციელდება, რომელიც დღგ-ს ზედმეტად გადახდილი თანხის ანაზღაურებას, ჩათვლას ან დაბრუნებას ითვალისწინებს.

დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) საგადასახადო ადმინისტრირების ციფრული მოდერნიზაციის მიმართულებები საქართველოში: თანამედროვე პერიოდში უცხოეთის საგადასახადო პრაქტიკაში დღგ-ს გადახდისაგან თავის

არიდების აღმოფხვრის ყველაზე უფრო პოპულარულ პრაქტიკას ციფრული ეკონომიკის შესაძლებლობების გამოყენება წარმოადგენს. განვითარებული ქვეყნების გამოცდილება საგადასახადო სისტემების ციფროვიზაციაში მოწმობს იმის შესახებ, რომ იგი დღე-ს გადასახადდაბეგვრის გამჭვირვალობის უზრუნველყოფის, მოცემული გადასახადის გადახდისაგან თავის დაღწევისათვის მიზეზებისა და შესაძლებლობების აღმოფხვრის შესაძლებლობას იძლევა. ამასთან სამეურნეო სისტემისა და დღე-ს გადასახადდაბეგვრის სამამულო სპეციფიკის გათვალისწინება სავალდებულოა.

თანამედროვე ქვეყანაში დღე-ს საგადასახადო ადმინისტრირების მოცემული აქტუალური პრობლემების გადაწყვეტისათვის წარმატებული უცხოური გამოცდილების ადაპტაცია არის შესაძლებელი და სახელმწიფო პროგრამების შესრულების ინტერესებში, დღე-ს გადახდისაგან თავის არიდების აღმოფხვრისა და ჩრდილოვანი ეკონომიკის გადალახვის მიზნით დღე-ს საგადასახადო ადმინისტრირების ციფრული მოდერნიზაციის შემდეგი სქემა და ღონისძიებები არი შეთავაზებული:

- ონლაინ-სალაროების უწყვეტად მუშაობის უზრუნველყოფა;
- საგადასახადო გამოქვითვების კანონზომიერების შეფასების ავტომატიზაცია;
- სამომხმარებლო კულტურის ცვლილება პროდუქციის მომწოდებლების საგადასახადო დისციპლინისადმი მოთხოვნადობის ამაღლების მხარეს და სხვები.

ამრიგად, წარმოდგენილი სქემა ციკლურს წარმოადგენს, რაც ქვეყნის სახელმწიფო პროგრამების შესრულების ინტერესებში დღე-ს გადახდისაგან თავის არიდების აღმოფხვრის პროცესის უწყვეტადობას და ჩრდილოვანი ეკონომიკის გადალახვას უზრუნველყოფს. აღნიშნული ძალიან მნიშვნელოვანია, რამდენადაც მოდერნიზაციის შესაბამისად დღე-ს გადახდისაგან თავის არიდების

ახალი სქემებიც წარმოიქმნება, რიმელიც სახელმწიფოს მხრიდან ახალი ღონისძიებების განხორციელებას მოითხოვს.

ზემოთაღნიშნულების გათვალისწინებით შემდეგი სახის მოკლე დასკვნის გაკეთება არის შესაძლებელი:

1. აღნიშნულია, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) - გადახდის გაანგარიშების, კონტროლისა და გამჭვირვალობის სიმარტივე, ასევე გადახდისაგან თავის არიდების მაღალი სირთულე, თანამედროვე ეკონომიკური მეცნიერების მიერ აღიარებულია და აქტუალური სამეურნეო პრაქტიკით დადასტურებულს წარმოადგენს, თიმცა დღეისათვის დღგ-ს საგადასახადო ადმინისტრირების შინაარსის, მიზნებისა და ამოცანების შესახებ აქტიური მეცნიერული დისკუსია გრძელდება.
2. მითითებულია, რომ თითოეული საქონელი კვლავწარმოების საერთო ჯაჭვის ფარგლებში წარმოებისა და განაწილების სხვადასხვა ეტაპებს გადის, მანამ სანამ იგი საბოლოო მომხმარებელს მიაღწევს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, დღგ - არის გადასახადი ღირებულებაზე, რომელიც წარმოება-განაწილების ჯაჭვის თითოეულ ეტაპზე დაემატება. დღგ - არის გადასახადი მოხმარებაზე, რამდენადაც იგი, საბოლოო ჯამში, გადაიტანება მომხმარებელზე (მზა პროდუქციის ღირებულებაში ჩაირთვება).
3. განხილულია, რომ დღგ წარმოადგენს ირიბ გადასახადს, რამდენადაც მისი გადასად გადამხდელებად გამოდიან სამეწარმეო სტრუქტურები (მწარმოებლები და გამყიდველები). ამავე დროს უნდა აღინიშნოს, რომ **ირიბი გადასახადები (აქციზები, დამატებული ღირებულების გადასახადი) „სოციალურად ყველაზე არასამართლებრივებად“ ითვლება**, რამდენადაც ისინი საგადასახადო ზეწოლას მთლიანად მოსახლეობაზე ერთნაირი ხარისხით ახდენენ, მაგრამ

შედარებითი მნიშვნელობით ყველაზე ძლიერად მაინც დაბალშემოსავლიან პირებზე ზემოქმედებენ.

4. მითითებულია, რომ დღგ-ს გადასახადმა პროდუქციის საბოლოო ფასის „უკონტროლოდ გადიდების (ანუ „საპნის ბუშტივით გაბერვის“) შესაძლებლობა ჩამოაყალიბა“ და აღნიშნულიდან გამომდინარე ბოლო პერიოდში ქვეყნის მთლიანი შიდა პროდუქტის ფასობრივად მნიშვნელოვანი ზრდა შეიმჩნევა, ხოლო მათი რეალური მოცულობა კი თითქმის უცვლელი რჩება.
5. შესწავლილია, რომ თანამედროვე პირობებში დღგ-ს გადასახადი თითქმის ყველა კონტინენტზე მსოფლიოს 160 ქვეყანაზე მეტმა შემოიღო. ამასთან ერთად აშშ-მა და იაპონიამ დღგ-ს დანერგვაზე უარი განაცხადეს იმის საფუძველზე, რომ იგი საბოლოო ჯამში მოხმარებას ამუხრჩევს და ეკონომიკას (ეკონომიკაში დანაზოგების მოცულობის გადიდებას) ასტიმულირებს.
6. აღნიშნულია, რომ ბიზნესი ძირითადად ბიუჯეტის შესავსებად დიდი ხარჯების გაღებაში არ არის დაინტერესებული, მაგრამ ისმება კითხვა თუ რამდენად მართებული იყო აღნიშნული მძიმე ხარჯების გადახდის უშუალოდ ბოლო მომხმარებელზე დაკისრება.
7. მითითებულია, რომ დღგ-ს მნიშვნელოვან უპირატესობას წარმოადგენს ის, რომ იგი გარანტირებულად არანულოვანია და რომელიც თანამედროვე საბაზრო პირობებში უშუალოდ მწვავედ ვლინდება მოგებაზე გადასახადის პრაქტიკაში. თუმცა შესაძლებლად გვესახება მეურნე სუბიექტებისათვის მოგების რეალური სიდიდისა და ბიუჯეტში გადასახადის დადგენის შესაძლებლობა, რამდენადაც ისინი ურბანულად განვითარებულ ადგილებში ფუნქციონირებენ და სახელმწიფოს მიერ კაპიტალდაბანდებული საყოფაცხოვრებო და კომუნალური ობიექტების გამოყენებას ახორციელებენ.

8. მითითებულია, რომ შესაძლებელია ფინანსურ ტრანზაქციებზე (სუბიექტების - ბანკები, რკინიგზის დეპარტამენტი და სხვების აქციებისა და ობლიგაციების მსოფლიოს ფინანსურ ბაზრებზე და ბირჟებზე განთავსების ოპერაციები) ქვეყნის ფულადი ერთეულის მნიშვნელოვანი ნაწილის „გამოყენება-გაყინვის“ საფასურად (აღნიშნულ გადასახადი ჯ. კეინსისა და ჯ. ტობინის მიერ იყო აღიარებული და მასზე თანამედროვე პირობებში საკმაოდ დისკუსია მიდის ევროპული კავშირის ქვეყნებში - საფრანგეთი, გერმანია და სხვები) ბიუჯეტში თუნდაც 0,1%-იანი განაკვეთის დადგენა, რაც მისი შევსების მნიშვნელოვანი და უმტკივნეულო წყარო იქნება (3; 4).
9. შეთავაზებულია გულმოდგინედ იქნას შესწავლილი საგადასახადო სისტემის ადმინისტრირების საკითხი თანამედროვე აშშ-ში და იაპონიაში, სადაც დღე-ს გადასახადი დღესაც არ არის მოქმედებაში შეყვანილი. იქ გაყიდვებიდან გადასახადი ფუნქციონირებს და მათი საგადასახადო სისტემა საკმაოდ ეფექტიანად და წარმატებულად ითვლება. აღნიშნული საკითხის სიღრმისეული და დეტალური კვლევა „დამატებული ღირებულების გადასახადსა“ და „გაყიდვების გადასახადს“ შორის სწორი არჩევანის გაკეთების შესაძლებლობას მოგვცემს.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ცაავა გ., მოსიაშვილი ვ. - ფინანსურ ტრანზაქციებზე ახალი გადასახადის შემოღების აუცილებლობა. - თბილისი, საქართველოს ეროვნული უნივერსიტეტის (SEU) საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია, ჟურნალი „სეუ და მეცნიერება“, 2016, N 4 (4). - გვ. 11
2. Строителева В.А. – Совершенствование системы налогового администрирования НДС в Российской Федерации: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.10. – «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», 2020.

3. Глухов В.В., Дольде И.В. – Налоги: Теория и практика: учебное пособие. – Санкт-Петербург, «Социальная литература», 1996. – 285 с.
4. Ковзанадзе И.К. – Уроки мирового экономического кризиса и формирование новой модели развития, 2016. – 272 с., (С. 237 - 242).