

დამატებული ღირებულების გადასახადოს მნიშვნელობა- და მისი თავისებურებანი

ლევან ათუაშვილი
სტუ-ს დოქტორანტი

განვითარებადი ქვეყნების ეკონომიკაში უაღრესად დიდია სამეწარმეო საქმიანობის როლი და მნიშვნელობა. ჯანსაღი ბიზნესგარემო ნებისმიერი სახელმწიფოს ეკონომიკისათვის განვითარების დონის განმსაზღვრელია.

საქართველოს ბიუჯეტის ფორმირებაში არაპირდაპირ გადასახადებს შორის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია დამატებული ღირებულების გადასახადს (შემდგომში – დღგ).

დღგ პირველად შემოღებულ იქნა საფრანგეთში 1958 წლიდან და მისი ავტორი გახლდათ ფრანგი ეკონომისტი მორის ლორე. ამჟამად დღგ შემოღებულია დაახლოებით 137 სახელმწიფოში, თუმცა განვითარებული ქვეყნებიდან მათში არ შედის აშშ და იაპონია, სადაც დღგ-ს ნაცვლად მოქმედებს გადასახადი გაყიდვებიდან, რომლის განაკვეთიც შეადგენს 3-15% მდგ.¹

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად დღგ-ის გადამხდელად ითვლება:

- პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად;

- პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ ის გადამხდელად;

- პირი, რომელიც ახორციელებს საქონლის იმპორტს ან დროებით შემოტანას საქართველოში, მხოლოდ ამ იმპორტზე ან დროებით შემოტანაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე;

- არარეზიდენტი (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა), რომელიც მომსახურებას ეწევა საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და მუდმივი დაწესებულების გარეშე, მხოლოდ ამ მომსახურებაზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას.

- პირი, რომელიც სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ახორციელებს მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგნის (საქონლის) კრედიტორის საკუთრებაში გადაცემას მხოლოდ ამ ოპერაციაზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე;

- პირი, რომლის საქონლის რეალიზაციაც ხდება საგადასახადო დავალიანების გადახდვინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევინების მიზნით, აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით, მხოლოდ ამ ოპერაციაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე.²

დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს.

დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს დაბეგვრის ისეთ ფორმას, როდესაც კანონმდებლობით დადგენილ გადასახადს საქონლის ან მომსახურების შეძენისას იხდის მომხმარებელი. ამ ტიპის გადასახადები შედიან საქონლის ფასში ან მომსახურების ტარიფში და საქონლის მფლობელს საქონლის რეალიზაციიდან მიღებული გადასახადის ოდენობა შეაქვს ბიუჯეტში არაპირდაპირი დაბეგვრის დროს სახელმწიფო არსებითად ხდება ახლადშექმნილი ღირებულების განაწილების მონაწილე, როდესაც აღნიშნული საქონლის მიწოდების მომენტში ღირებულების ნაწილზე უფლებას ითხოვს. არაპირდაპირი გადასახადების მატარებელს წარმოადგენს მყიდველი, მომხმარებელი.³

გადასახადის სახელწოდებაში ფიგურირებს „დამატებული ღირებულება“, პრაქტიკულად ის უფრო ისეთი გადასახადის მსგავსია, რომლის შემთხვევაშიც ყოველი გამყიდველი ანგარიშფაქტურაში გადასახადის ჩართვით ახორციელებს შეგროვებულ გადასახადზე იმ ინფორმაციის თავმოყრას, რომელიც საბოლოო ჯამში წარედგინება საგადასახადო ორგანოს. ამასთან, მყიდველს უფლება აქვს აღნიშნული გადასახ-

¹ ზ. როგავა, საგადასახადო სამართლის საფუძვლები, პირველი გამოცემა, თბილისი, 2000, §13.1.

² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 156.

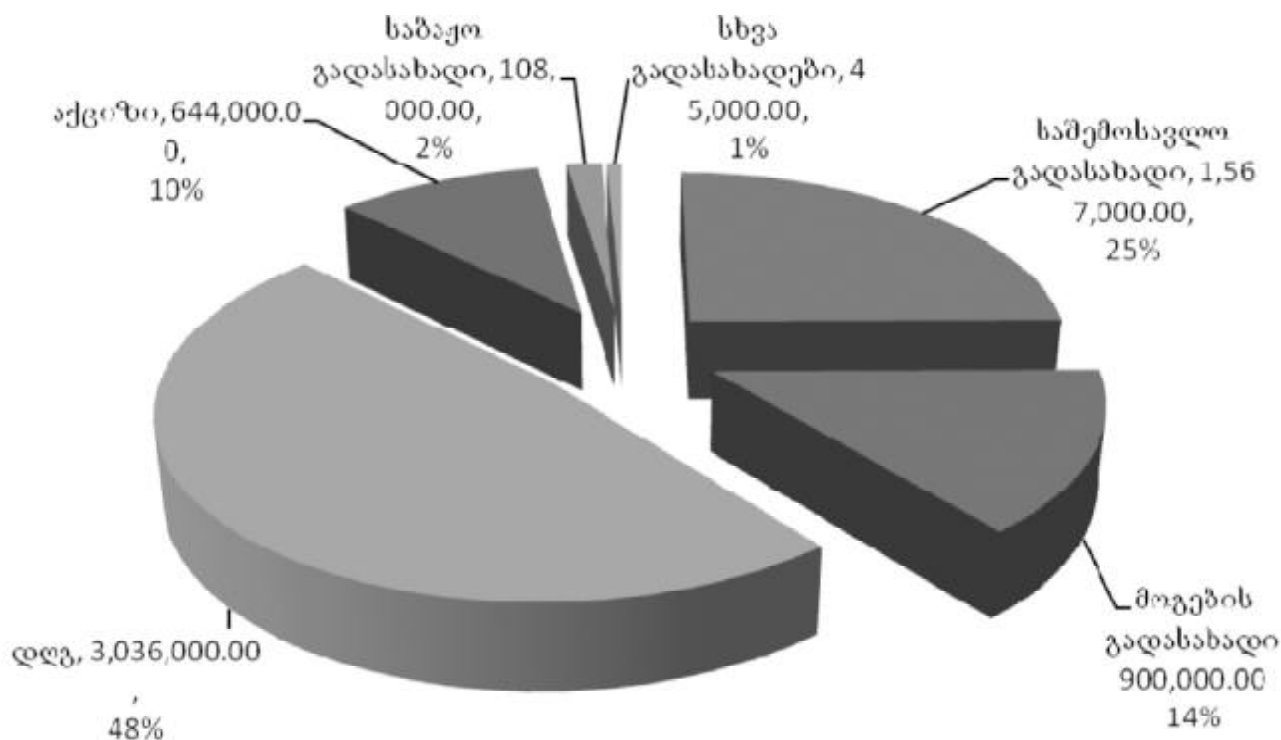
³ ს. სვანაძე, არაპირდაპირი გადასახადები. მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები, სადოქტორო დისერტაცია, ქუთაისი, 2009, გვ. 203.

ადი გამოიქვითოს მისთვის გამოწერილი ანგარიშფაქტურების საფუძველზე. ჩათვლის თვისების მქონე დაბეგვრის ამგვარი სისტემა შექმნილია იმისათვის, რომ გამოირიცხოს გადასახადიდან გადასახადის გადახდა, რასაც გარკვეული ალბათობით ადგილი ექნებოდა იმ მიზეზით, რომ საბოლოო მომხმარებელამდე საქონელი და მომსახურება, როგორც წესი, გადის სხვადასხვაგვარი დამუშავების მრავალი სტადიის შემცველ გრძელ გზას.⁴

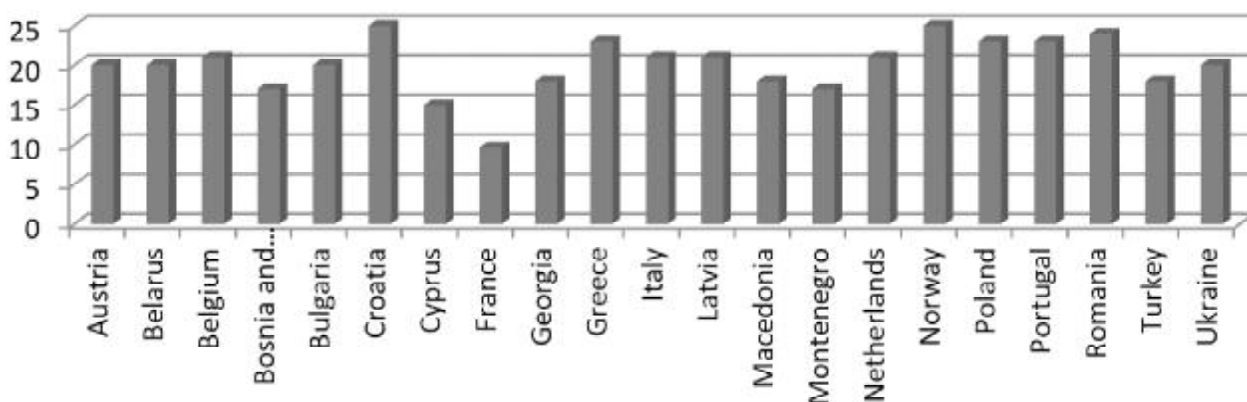
საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დღგ-ის გადამხდელს წარმოადგენს პირი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს.⁵

საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის ბრუნვის მოცულობის განსაზღვრის დინამიკას შემდეგი სახე აქვს: 1992 წლიდან - სრული ბრუნვა, 1997 წლიდან - 3000 ლარი, 2000 წლიდან - 24 000 ლარი, 2003 წლიდან - 100 000 ლარი.

დღგ-ს წილი საქართველოში მოქმედ გადასახადებს შორის საკმაოდ მაღალია და შეადგენს 48%-ს.



ევროპის ქვეყნებში აშუაზად მოქმედებს დღგ-ს შემდეგი განაკვეთები:



⁴ ლ. ნადარაია, ზ. როგავა, კ. რუხაძე, ბ. ბოლქვაძე, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012, გვ. 14.

⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 157.

საბაღასახადო საქმე

თვალსაჩინოებისათვის მოკლედ განვიხილოთ განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე მყოფი სახელმწიფოების მაგალითები.

ევროკავშირის შექმნის შესახებ 1993 წლის 1 ნოემბრის ხელშეკრულების შესაბამისად (ე.წ. “მაასტრიხტის ხელშეკრულება”) ევროკავშირში არაპირდაპირი გადასახადების პარმონიზაციის ძირითად ამოცანებად იქცა თანამეგობრობის შიგნით ფისკალური საზღვრების გაუქმება და დღგ-ის განაკვეთების შემცირება.

ევროკავშირის ქვეყნებში დღგ მნიშვნელოვან როლს თამაშობს, ვინაიდან ის ხელს უწყობს კავშირის ერთ-ერთი უმთავრესი მიზნის რეალიზებას, კერძოდ კავშირის ფარგლებში საქონლის, მომსახურების, ხალხისა და კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილების უზრუნველყოფას.

ევროკავშირის დამატებული ღირებულების გადასახადი მოიცავს იმ ქვეყნებს, რომლებიც ევროკავშირის ზონაში არიან და აღნიშნული გადასახადი სავალდებულოა აღნიშნულ ზონაში მყოფი ყველა ქვეყნებისათვის. ყველა ქვეყნის ადგილობრივი დღგ-ის კანონმდებლობა რომელიც გაერთიანებულია ევროკავშირში უნდა შეესაბამებოდეს ევროკავშირის მიერ დადგენილ დებულებებს. აღნიშნული დებულებები აწესებს დღგ-ს განაკვეთის ზღვარს, მაგრამ აძლევს შესაძლებლობას წევრ ქვეყნებს რომ ვარირება მოახდინონ განაკვეთებში. ერთი ან ორი შემცირებული განაკვეთები არ უნდა იყოს 5%-ზე ნაკლები. ზოგიერთ წევრ სახელმწიფოს აქვს 0%-იანი დღგ-ს განაკვეთი გარკვეული სახის პროდუქციაზე მაგრამ სახელმწიფომ უნდა შეუთანხმოს ევროკავშირის გაწვევრიანების ხელშეკრულებაში (მაგ. ბელგიაში გაზეთები და ზოგიერთი სახის მაღაზიები განთავისუფლებულია დამატებითი ღირებულების გადასახადისგან) დღესდღეობით მაქსიმალური დღგ-ს განაკვეთი არის უნგრეთში (27%) თუმცა სხვა წევრი სახელმწიფოები არიან თავისუფალი განაკვეთის მაქსიმალური ზღვრის დაწესებაში.⁶

ევროკავშირის ქვეყნებში მოქმედი დღგ-ს განაკვეთები

ქვეყანა	სტანდარტული განაკვეთი	შემცირებული განაკვეთი
ავსტრია	20%	10% მგზავრთა გადაყვანა, წიგნები, საკვები პროდუქტები, არტისტული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი
ბელგია	21%	12% ან 6% (საკვებ პროდუქტებზე და ცხოვრებისთვის საჭირო სხვა აუცილებელ საშუალებებზე) ზოგ შემთხვევაში 0%
ბულგარეთი	20%	9% ან 0%
ხორვატია	25%	13% (2014 წლის 1 იანვრიდან) ან 5% (2013 წლის 1 იანვარიდან)
ჩეხეთი	21%	15% (კვების პროდუქტები, მედიკამენტები, წიგნები, საზოგადოებრივი ტრანსპორტი)
ესტონეთი	20%	9%
საფრანგეთი	20%	5.5%, 2.1, ან 7%
გერმანია	19%	7% კვების პროდუქტებზე (გარდა ფუფუნების პროდუქტებისა) წიგნები ყვავილები და ა.შ. და 0% ქალაქ კელიგოლანდში
საბერძნეთი	23%	16% ეგვოსის კუნძულზე
უნგრეთი	27%	
იტალია	22%	ქალაქ ლივიგნოში 0%
ლატვია	21%	
ლუქსემბურგი	15%	
მალტა	18%	

⁶ http://en.wikipedia.org/wiki/Value_added_tax#European_Union

ლევან ათუაშვილი

დამატებული ღირებულების გადასახადი ჩინეთში პირველათ დაინერგა 1984 წელს. 2007 წელს დღგ-იდან მიღებულმა შემოსავალმა შეადგინა 15.47 მილიარდი იენი, რაც დაახლოებით 2.2 მილიარდი დოლარია და შეადგენდა ჩინეთის მთელი გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლის 33.9%-ს. ჩინეთში სტანდარტული დღგ-ის განაკვეთია 17%, მაგრამ არის შემცირებული ტარიფიც 13%, ზოგიერთი სახის პროდუქციაზე როგორცაა წიგნები, ბუნებრივი აირი, გაზეთები, ზოგიერთი სახეობის მცენარეული ზეთები და სხვადასხვა პროდუქტზე.⁷

არაევროკავშირის ქვეყნებში მოქმედი დღგ-ს განაკვეთები

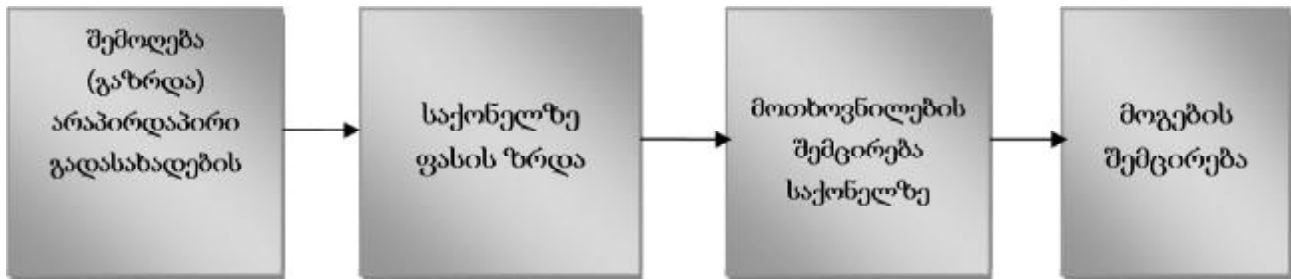
ქვეყანა	სტანდარტული განაკვეთი	შემცირებული განაკვეთი
ალბანეთი	20%	10% მედიკამენტებზე და სამედიცინო მომსახურებაზე
კოსოვო	16%	
აზერბაიჯანი	18%	გარკვეულ შემთხვევებში 10.5% და 0%
არგენტინა	21%	გარკვეულ შემთხვევებში 10.5% და 0%
სომხეთი	20%	ასევე ზოგიერთი სახის პროდუქციაზე 0%
ავსტრალია	10%	0% საკვებ პროდუქტებზე, მედიკამენტებზე, განათლება, მეორადი მოხმარების პროდუქტებზე და სხვა
ბელარუსი	20%	გარკვეულ შემთხვევებში 10% და 0.5%
ბოსნია ჰერცეგოვინა	17%	
ბოლივია	13%	
ეგვიპტე	10%	(15% საკომუნიკაციო მომსახურებაზე)
ისრაელი	18%	0% ხილ-ბოსტნეულზე, ტურისტულ მომსახურებაზე, ბინების გაქირავებაზე და ა. შ.
იაპონია	8%	
მექსიკა	16%	0% საკვებ პროდუქტებზე, მედიკამენტებზე
მონტენეგრო	19%	
ნორვეგია	25%	15% (კვების პროდუქტებზე) 8% (საზოგადოებრივი ტრანსპორტი, სასტუმროები, კინო) 0% (ელექტრო ავტომობილებზე 2018 წლამდე)
რუსეთი	18%	გარკვეულ შემთხვევებში 10% და 0%
შვეიცარია	8%	3.8% (სასტუმროებზე) 2.5% (პირველადი მოთხოვნის კვების პროდუქტებზე, წიგნები გაზეთები, სამედიცინო მასალაზე)
ტაილანდი	7%	
თურქეთი	18%	გარკვეულ შემთხვევებში 8% და 1%
უკრაინა	20%	გარკვეულ შემთხვევებში 0%

⁷ http://en.wikipedia.org/wiki/Value_added_tax#European_Union

საგადასახადო საქმე

არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის განვითარების ისტორიული გამოცდილების განხილვა საშუალებას გვაძლევს მოსაზრების დადასტურებისა მასზე, რომ გადასახადი წარმოადგენს ეფექტურ იარაღს სახელმწიფოს ეკონომიკაზე ზემოქმედებისათვის. მაგრამ ეროვნულ მეურნეობაზე საგადასახადო დაბეგვრის სასიკეთო ზემოქმედებისათვის აუცილებელია დაწესებული იქნას გადასახადების ამოღების ოპტიმალური დონე, ინდივიდუალური ყოველი ქვეყნისათვის განსაზღვრულ ისტორიულ პერიოდში.

მწარმოებელზე არაპირდაპირი გადასახადების ზემოქმედების ობიექტური მხარე შეიძლება დავახასიათოთ შემდეგი სქემით:



ასეთი სქემა უმეტესწილად იმ შემთხვევაში მოქმედებს, როცა მწარმოებელი აწარმოებს საქონელს, რომელზედაც მოთხოვნა, სხვა დანარჩენი თანაბარ პირობებში შეიძლება შემცირდეს ანუ ეს საქონელი არ არის პირველადი მოთხოვნილების.

თეორიული და პრაქტიკური თვალთახედვიდან მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს დღგ-ის განაკვეთის განსაზღვრა. საერთოდ რაიმე ეკონომიკური საფუძველი იმისა, რომ შედარებით ეფექტურია დღგ-ის ერთიანი განაკვეთი, არ არის, მაგრამ ამასთან რამდენიმე განაკვეთის არსებობა ადიდებს ადმინისტრაციულ დანახარჯებს, ქმნის პრობლემებს გადასახადის სრულად გამოანგარიშება-ამოღებაში, ამიტომ ქვეყნების უმეტესობა ამცირებს განაკვეთების რაოდენობას. მაგ.:საფრანგეთში 1988 წ. მოქმედებდა 4 განაკვეთი (ზღვრული-33,3%, ნორმალური- 18,6%, შემცირებული-7,0%, მინიმალური-5,5%), რომელიც 1989 წლიდან შემცირდა 3-მდე. ავსტრიაში მოქმედებდა 3 განაკვეთი (10,0%, 20,0%, 32,0%), შვედეთში 1991 წლამდე მოქმედებდა 3 განაკვეთი (23,0 %, 2,0 %, 12,0%) და ა.შ.⁸

სტატიაში შევეცადეთ გვეჩვენებინა, რომ დამატებითი ღირებულების გადასახადს უჭირავს უმნიშვნელოვანესი ადგილი თანამედროვე მსოფლიოს ქვეყნების საფინანსო სისტემაში. გამოვიკვლიეთ საქართველოში არსებული მდგომარეობა აღნიშნული მიმართულებით და ასევე შედარებისთვის განვიხილეთ განვითარების სხვადასხვა საფეხურზე მყოფი ქვეყნების დღგ-ის მოდელები და სხვადასხვა თავისებურებები. აუცილებელია აქვე აღვნიშნოთ, რომ განვითარებული ქვეყნები უდიდეს ყურადღებას უთმობენ დღგ-ით დაბეგვრის მექანიზმებს, რადგან მას, როგორც წესი, უდიდესი გავლენა აქვს ქვეყნის ბიუჯეტის სტაბილურობაზე.

საქართველოში ბოლო წლებში შეიქმნა ერთი მხრივ თანამედროვე ტექნოლოგიებზე დაფუძნებული დღგ-ის კონტროლის სისტემა, რაც ძირითადად სააღრიცხვო ინფორმაციის საგადასახადო ორგანოში ელექტრონულად ჩაბარებაში გამოიხატება, მეორეს მხრივ, ჯერ კიდევ გვხვდება მეტნაკლებად ბუნდოვანი საკითხები როგორც კანონმდებლობაში, ისე საგადასახადო ორგანოს ფაქტობრივ მოქმედებებში.

როგორც ხედავთ, დღგ-ის მოქმედების და დარიცხვის პრინციპი ერთნაირია თითქმის ყველგან. დღგ-ის გადახდის ვალდებულება ეკისრება ბიზნესს, მაგრამ იხდის საბოლოო მომხმარებელი. განსხვავებულია მხოლოდ ტარიფები. დღგ-ის განსხვავებულ სახეს წარმოადგენს ამერიკაში მოქმედი გადასახადი, რომელსაც ჰქვია გადასახადი გაყიდვებიდან.

როგორც სტატიიდან ჩანს, საქართველოში მოქმედი დღგ-ის განაკვეთი (18%) არც ისე დაბალია სხვა ანალოგიური ტიპის ქვეყნასთან შედარებით, მათ შორის ზოგიერთ ევროკავშირში წვერი ქვეყნისა, სადაც ცხოვრების დონე გაცილებით მაღალია, ვიდრე საქართველოში. გერმანიაში მოქმედებს დღგ-ის განაკვეთი 19%, მაგრამ 7%-ია კვების პროდუქტებზე. ასევე

⁸ ი. მესხია, ო. ნიკოლეიშვილი, გადასახადები და დაბეგვრა, თბილისი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, 2002, გვ. 67-69.

ლუქსემბურგი 18% და მალტა 15% აღნიშნული ქვეყნები არიან ევროკავშირის წევრები და მათი ეკონომიკა და ცხოვრების დონე ბევრად მაღალია საქართველოსთან შედარებით. ასევე საქართველოში მოსახლეობის მყიდველობით უნარიანობა გაცილებით დაბალია და დიდ ტვირთად აწევა მოსახლეობას.

რაც შეეხება სხვა ქვეყნებს, რომლებიც არ არიან ევროკავშირის ქვეყნები, მაგრამ აქვთ ჩვენზე ძლიერი ეკონომიკა. ავსტრალია დღე-ის განაკვეთი 10%. 0% საკვებ პროდუქტებზე, მედიკამენტებზე, განათლება, მეორეული მოხმარების

პროდუქტებზე და სხვა. ისრაელი 18%, იაპონია 8%, მექსიკა 16%, შვეიცარია 8%, ტაილანდი 7%, თურქეთი 18%. აღნიშნულ ქვეყნებში დღე-ის განაკვეთი დაბალია საქართველოსთან შედარებით. მართალია, ეს სტატია არ მოიცავს სხვა გადასახადებს, რომლებიც მოქმედებს აღნიშნულ ქვეყნებში და შესაძლოა ის გადასახადები საქართველოსთან შედარებით ბევრად მაღალია და საბოლოო ჯამში მათ მაინც მომხმარებელი იხდის, მაგრამ დღე-სთან მიმართებით თუ ვიმსჯელებთ, საკმაოდ მაღალია საქართველოში, რაც ფასებზე საგრძნობლათ აისახება.

ბამოყენებული ლიტერატურა

1. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართლის საფუძვლები, პირველი გამოცემა, თბილისი, 2000, §13.1
2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი
3. ს. სვანაძე, არაპირდაპირი გადასახადები. მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები, სადოქტორო დისერტაცია, ქუთაისი, 2009, გვ. 203
4. ლ. ნადარაია, ზ. როგავა, კ. რუხაძე, ბ. ბოლქვაძე, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012, გვ. 14
5. ი. მესხია, ო. ნიკოლეიშვილი, გადასახადები და დაბეგვრა, თბილისი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, 2002, გვ. 67-69
6. <http://www.wikipedia.org>

IMPORTANCE OF VALUE ADDED TAX AND ITS PECULIARITIES

LEVAN ATUASHVILI

PhD student of GTU

There is considered acting value added tax (VAT) in Georgia in this article. VAT has an important place in the modern world's financial system. There have been discussed VAT rates objects and other privileges in the article. As you know VAT rate directly effects on product's value and it reflects on costumer's purchasing power, but the share of the VAT is very important for the budget formation. There are also given (as an example) some rates and privileges, which are acting in the other countries. We researched an existed condition in Georgia in this field. To comparison with Georgia we also discussed various models and particularities of the countries, which are on the different stage of their development.