



ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

მიხეილ ჩიკვილაძე

**არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგი და მისი
შემცირების შესაძლო მიმართულებები საქართველოში**

ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად
წარმოდგენილი დისერტაცია

სამეცნიერო ხელმძღვანელი:

ასოცირებული პროფესორი ხათუნა ბარბაქაძე

თბილისი

2020

შინაარსი

შესავალი.....	1
თავი I. საგადასახადო დანაკარგი და მისი გამოთვლის ძირითადი მიდგომები.....	10
1.1 საგადასახადო დანაკარგი და მისი გამოთვლის მნიშვნელობა ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდის კუთხით.....	10
1.2 საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის არსებული მიდგომები.....	18
1.3 არაპირდაპირი გადასახადების როლი ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსულობებში.....	29
თავი II. საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მეთოდოლოგიური საფუძვლები	38
2.1 არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მეთოდოლოგია..	38
2.2 დამატებული ღირებულების გადასახადის პოტენციური და კანონმდებლობის შესაბამისი დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრა.....	62
2.3 რეალურად გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის გაანგარიშება, საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მიზნით	77
თავი III. საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის პრაქტიკული გაანგარიშება და შეფასება.....	97
3.1 არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის ანალიზი.....	97
3.2 დამატებული ღირებულების გადასახადის დანაკარგის გამოანგარიშების შედეგების გადამოწმების გზები.....	142
3.3 საგადასახადო კანონმორჩილების გაუმჯობესების სტრატეგიული მიმართულებები.....	147
დასკვნები და რეკომენდაციები	166
გამოყენებული ლიტერატურა	179

აბსტრაქტი

საკვანძო სიტყვები: დამატებული ღირებულების გადასახადის დანაკარგი, საგადასახადო დანაკარგი, საგადასახადო ტვირთი, აქციზის დანაკარგი, საგადასახადო კანონმორჩილება.

თანამედროვე მსოფლიოში საგადასახადო დანაკარგის კვლევას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება. კვლევების ძირითადი მიმართულება მოიცავს ორ მთავარ ასპექტს: პირველი, საგადასახადო კანონმდებლობაში საგადასახადო შეღავათების მარეგულირებელი ნორმების მზარდი მოცულობა, რაც თანამედროვე სახელმწიფოების საერთო მახასიათებელია. ამგვარი დანაკარგის ფარული, არაცხადი ბუნებიდან გამომდინარე, მათი ფისკალური ეფექტის უგულვებელყოფა შესაბამისი კვლევების გარეშე, საკმაოდ გავრცელებული პრაქტიკაა; მეორე, საგადასახადო კანონმორჩილების დარღვევის შესაძლებლობებისა და მასშტაბების ზრდა, რაც შესაბამისი რისკების მართვისა და სისტემატიური მონიტორინგის გარეშე საკმაოდ პრობლემურია. აღნიშნული პრობლემის მასშტაბი დაკავშირებულია გადასახადის გადამხდელების რაოდენობის, თანამედროვე ტექნოლოგიების განვითარების, ბიზნესის კეთების სიმარტივის, გადასახადებისაგან თავის არიდების, ოფშორული ზონების და ღია საბაზრო ეკონომიკების მოცულობების ზრდასთან.

სადისერტაციო ნაშრომში გამოთვლილი და გაანალიზებულია საქართველოში 2016–2018 წლებში დამატებული ღირებულების და აქციზის გადასახადების საგადასახადო დანაკარგი. აქცენტი გაკეთებულია ყველაზე მნიშვნელოვანი ფისკალური ეფექტის მქონე - დამატებული ღირებულების გადასახადზე. შესაბამისი გაანგარიშებების მიზნით გამოყენებულია საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ რეკომენდირებული მაკროეკონომიკური მიდგომა, რომელიც ეფუძნება ამავე ორგანიზაციის მიერ შემუშავებულ RA-GAP მოდელს.

მაკროეკონომიკური მიდგომის გამოყენების დროს, დანაკარგის გაანგარიშების მიზნით, ოფიციალურად საგადასახადო შემოსავლად აღიარებული თანხების გამოყენება დაუშვებელია და აუცილებელია, შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის კუთვნილი გადახდილი გადასახადის თანხების დამოუკიდებლად გაანგარიშება. აღნიშნული

მიზნებისთვის გაანალიზებულია საქართველოში გადასახადების აღრიცხვის 2016 წლიდან ამოქმედებული „ერთიანი სახაზინო კოდის“ სისტემის მოქმედების პრინციპი და შემუშავებულია საჭირო გაანგარიშების კონკრეტული ლოგიკა, საქართველოში არსებული საგადასახადო სისტემის სპეციფიური ნიუანსების გათვალისწინებით.

საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშებისას, აუცილებელია გადასახადის კანონმდებლობის შესაბამისი პოტენციური დონის გაანგარიშება მაკროეკონომიკურ მაჩვენებლებზე დაყრდნობით. სადისერტაციო ნაშრომში გაანგარიშებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის საგადასახადო ტვირთი საკვლევ პერიოდთან მიმართებაში. ტრადიციული მიდგომისაგან განსხვავებით, გაანგარიშება არ ეყრდნობა გადასახადის გადახდილ თანხებს, არამედ გამოყენებულია საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისი პოტენციური დამატებული ღირებულების გადასახადი, რაც ჩვენი აზრით, უფრო ზუსტად ასახავს საგადასახადო ტვირთის რეალურ სიმძიმეს.

საგადასახადო დანაკარგის კვლევის შედეგები საგადასახადო ორგანოების საქმიანობისა და ზოგადად, ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის სიჯანსაღისა და ეფექტიანობის გაანალიზებისათვის გამოიყენება. სადისერტაციო ნაშრომში წარმოდგენილია შესაბამისი დასკვნები და რეკომენდაციები, რომელთა გათვალისწინებაც სასურველია იმ უწყებების მიერ, რომელთა მოვალეობებში შედის საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავება, საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებების ინიცირება და საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულება. სადისერტაციო ნაშრომს განსაკუთრებული წვლილის შეტანა შეუძლია ქვეყნის საგადასახადო ორგანოს და იმ პირების საქმიანობაში, რომლებიც გასცემენ რეკომენდაციებს ქვეყანაში არსებული საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობასთან დაკავშირებით.

Abstract

Key words: VAT GAP, Tax GAP, Tax Burden, Excise Gap, Tax Compliance.

Tax GAP related research has a special important meaning in a modern world. Main direction of such researches cover two important aspects: Firstly, increasing volume of tax relief regulating terms in tax legislation, which is a common characteristic of modern countries. Based on hidden and not easily noticeable nature of such expenditures the disregard of fiscal effect, without relevant researches, became a common practise; Secondly the rise of the possibilities and scales of noncompliance, which without proper tax risk management and systematic oversight, becomes quite problematic. The scale of this problem is related to the increasing number of Taxpayers, developments of modern technologies, simplicity of doing business, more and more sophisticated schemes of tax avoidance, extensive use of tax heavens and increasing volume of open market economies.

In the dissertation thesis, value added and excise tax GAP for the years of 2016-2018 is calculated and analysed. VAT, the tax with the most important fiscal effect in Georgia is emphasized. The macroeconomic approach, which is recommended by International Monetary Fund, based on so called RA-GAP model (elaborated by IMF) is used to estimate for relevant purposes.

It is not allowed to use officially published tax income amounts for value added tax GAP calculation and for these purpose, it is necessary to independently calculate tax payments, related to each relevant tax period. For this reason, according to the specific details of Georgian tax system, the working principle of the new tax accounting system - so called "single treasury account", which was introduced in Georgia from 2016, was analysed and specific logic of necessary calculations was developed.

One necessary step of VAT GAP calculation, is to measure potential VAT, resulting from existing tax legislation, which is performed based on official macroeconomic data. In the present paper, calculation of tax burden (covering research period) was estimated, where above-mentioned potential amount of VAT, which by author's opinion more realistically depicts real

weight of tax burden, was used for relevant purposes, instead of traditional approach, which is based on using tax payment data.

The Results of Tax GAP research are used to measure and analyse the effectiveness of activities performed by tax authorities and the strength of a tax system in general. The relevant conclusions and recommendations, which are based on the results of the research, are suggested in dissertation thesis. It is desirable for authorities who are accountable for elaboration of tax policy, initiation of changes in tax code and execution of tax legislation to take these developed recommendations into consideration. The paper is taken best suitable and contributable for tax authorities and persons who are involved in performing relevant research and making recommendations regarding the effectiveness of existing tax systems.

გრაფიკების ჩამონათვალი

გრაფიკი N1. საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის წლიური მონაცემები -----	29
გრაფიკი N2. საგადასახადო შემოსავლები და დამატებული ღირებულების გადასახადი -----	31
გრაფიკი N3. საგადასახადო შემოსავლები გადასახადის სახეების ჭრილით 2016 წელს -----	33
გრაფიკი N4. საგადასახადო შემოსავლები და აქციზის გადასახადი -----	34
გრაფიკი N5. 2018 წელს განხორციელებული დარიცხვების პირობითი მიკუთვნება შესაბამის პერიოდებზე -----	80
გრაფიკი N6. კანონმორჩილების დანაკარგი მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში -----	107
გრაფიკი N7. საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში -----	115
გრაფიკი N8. დამატებული ღირებულების გადასახადის მთლიანი საშუალო გაპი -----	117
გრაფიკი N9. დამატებული ღირებულების გადასახადის წმინდა შემოსავლის და გაპის კომპონენტების ურთიერთ პროპორცია -----	118
გრაფიკი N10. კანონმორჩილების საშუალო გაპი ქვეყნების ჭრილით -----	124
გრაფიკი N11. პოტენციური საგადასახადო შემოსავლები დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში სრული კანონმორჩილების პირობებში -----	130
გრაფიკი N12. პოტენციური საგადასახადო შემოსავლები დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში სრული კანონმორჩილების პირობებში, 2016 წლამდე -----	131

დიაგრამების ჩამონათვალი

დიაგრამა N1. დამატებული ღირებულების და აქციზის გადასახადები მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში -----	35
დიაგრამა N2. კანონმორჩილების დანაკარგის და მისი კომპონენტების დინამიკა ---	105
დიაგრამა N3. კანონმორჩილების დანაკარგების შედარება -----	106

დიაგრამა N4. საბოლოო მოხმარება, გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი და ძირითადი კაპიტალი წილობრივად მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში -----	108
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

მატრიცების ჩამონათვალი

მატრიცა N1. საგადასახადო რისკების რანჟირების მატრიცა -----	162
------------------------------------------------------------	-----

სქემების ჩამონათვალი

სქემა N1. საგადასახადო დანაკარგის კომპონენტები -----	16
სქემა N2. საგადასახადო დანაკარგის დეკომპოზიცია -----	39
სქემა N3. საგადასახადო დანაკარგების დეტალური დეკომპოზიცია -----	47

ცხრილების ჩამონათვალი

ცხრილი N1. საგადასახადო შემოსავალი 2015-2016 წლებში გადასახადის სახეების ჭრილით -----	32
ცხრილი N2. სიგარეტზე აქციზის გადასახადის დანაკარგის გამოანგარიშების ეტაპები -----	59
ცხრილი N3. გამოანგარიშებული სავაჭრო დანამატები 2016-2017 წლებისთვის -----	66
ცხრილი N4. დამატებული ღირებულების გადასახადი სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით -----	68
ცხრილი N5. გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოანგარიშების მიდგომები -----	81
ცხრილი N6. წმინდა დარიცხული დამატებული ღირებულების გადასახადი 2016-2018 წლებში -----	89
ცხრილი N7. წმინდა დარიცხული დამატებული ღირებულების გადასახადი დარგობრივი ჭრილით -----	90
ცხრილი N8. დამატებული ღირებულების გადასახადის წმინდა შემოსავალი 2016-2018 წლებში -----	96
ცხრილი N9. ინდექსები 2018 წლის გამოშვების ცვლადებისთვის -----	99

ცხრილი N10. ინდექსები 2018 წლის შუალედური მოხმარების ცვლადებისთვის---	100
ცხრილი N11. დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი 2016 წელს -----	101
ცხრილი N12. დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი 2017 წელს -----	102
ცხრილი N13. დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი 2018 წელს -----	104
ცხრილი N14. დარგების დაჯგუფება -----	110
ცხრილი N15. ყველაზე მეტი კანონმორჩილების დანაკარგის მქონე სექტორების ხუთეული -----	112
ცხრილი N16. ყველაზე მეტი საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის მქონე სექტორების ხუთეული -----	116
ცხრილი N17. კანონმორჩილების დანაკარგი ევროკავშირის ქვეყნებში -----	123
ცხრილი N18. ევროკავშირის 28 სახელმწიფოს საშუალო კანონმორჩილების გაპი 2013-2017 წლებში -----	125
ცხრილი N19. დამატებული ღირებულების გადასახადი საგადასახადო ტვირთი -----	128
ცხრილი N20. ინფორმაცია მობილიზებული აქციზის გადასახადის შესახებ აქციზური საქონლის მიხედვით -----	132
ცხრილი N21. ინფორმაცია 2019 წელს მობილიზებული აქციზის გადასახადის შესახებ, სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით -----	133
ცხრილი N22. მოსახლეობის რიცხოვნობა 1 იანვრის მდგომარეობით (ათასი კაცი) -----	134
ცხრილი N23. სიგარეტის საშუალო წლიური მოხმარება 2016 წელს -----	135
ცხრილი N24. სიგარეტის 20 ღერზე დადგენილი აქციზის განაკვეთების ცვლილებები 2013-2019 წლებში -----	135
ცხრილი N25. 2016-2019 წლებში მოხმარებული სიგარეტის კოლოფების პოტენციური მოცულობა -----	137
ცხრილი N26. ფილტრიანი და უფილტრო სიგარეტის საშუალო	

სარეალიზაციო ფასი და ადვალური აქციზი -----	138
ცხრილი N27. პოტენციური ადვალური აქციზის გადასახადი სიგარეტზე -----	139
ცხრილი N28. პოტენციური ფიქსირებული აქციზის გადასახადი სიგარეტზე ----	139
ცხრილი N29. სულ პოტენციური აქციზის გადასახადი სიგარეტზე -----	139
ცხრილი N30. სიგარეტის იმპორტზე და რეალიზაციაზე დარიცხული აქციზის გადასახადი -----	140
ცხრილი N31. სიგარეტზე აქციზის გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი -----	140
ცხრილი N32. სიგარეტზე აქციზის გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი პროცენტულად პოტენციურ დონესთან -----	141
ცხრილი N33. დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპი საქართველოში პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის მონაცემებით -----	144
ცხრილი N34. დღგ-ის გაპი საქართველოში პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის მონაცემებით - ნომინალური მონაცემები -----	145

ფორმულების ჩამონათვალი

1. დამატებული ღირებულების გადასახადის ეფექტიანობის კოეფიციენტი ---	20
2. დამატებული ღირებულების გადასახადის პოტენციური დასაბეგრი ბაზა --	24
3. კონკრეტული გადამხდელის მთლიანი საგადასახადო ვალდებულება დამატებული ღირებულების გადასახადში -----	41
4. დამატებული ღირებულების გადასახადის პოტენციური მოცულობა -----	42
5. პოტენციური დამატებული ღირებულების გადასახადი კონკრეტული სექტორის იმპორტზე -----	43
6. პოტენციური დამატებული ღირებულების გადასახადი კონკრეტული სექტორის გამოშვებაზე -----	43
7. პოტენციური დამატებული ღირებულების გადასახადი კონკრეტული სექტორის მოხმარებაზე -----	44
8. სექტორში დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი საქონლის წილი სექტორის მთლიან გამოშვებაში -----	45
9. საგადასახადო დანაკარგი -----	50

10.	კანონმორჩილების დანაკარგი -----	50
11.	საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი -----	50
12.	აქციზური საქონლის დაბეგრილი დანახარჯი -----	54
13.	აქციზური საქონლის მთლიანი მოხმარება -----	55
14.	ფიქსირებული აქციზის გადასახადის საგადასახადო დანაკარგი -----	55
15.	ადვალური აქციზის გადასახადის საგადასახადო დანაკარგი -----	55
16.	კონკრეტული ფიქსირებული განაკვეთის შესაბამისი პოტენციური აქციზი ალკოჰოლურ პროდუქციაზე, პროდუქციის მოცულობის მიხედვით დაბეგვრის შემთხვევაში -----	56
17.	კონკრეტული ფიქსირებული განაკვეთის შესაბამისი პოტენციური აქციზი, ალკოჰოლის შემცველობის მიხედვით დაბეგვრის შემთხვევაში ---	56
18.	პოტენციური ფიქსირებული აქციზი საწვავზე -----	57
19.	პოტენციური ადვალური აქციზი საწვავზე -----	57
20.	პოტენციური ფიქსირებული აქციზი საწვავზე (მოხმარების მეთოდით) ----	57
21.	პოტენციური ადვალური აქციზი საწვავზე (მოხმარების მეთოდით) -----	57
22.	აქციზის საგადასახადო დანაკარგი სიგარეტზე -----	59
23.	დამატებული ღირებულების გადასახადის საშუალო შეწონილი განაკვეთი საბითუმო და საცალო სექტორის მარჟებისთვის -----	67
24.	წმინდა დარიცხული დამატებული ღირებულების გადასახადი -----	87
25.	დამატებული ღირებულების გადასახადის წმინდა შემოსავალი -----	91
26.	დამატებული ღირებულების გადასახადის წმინდა შემოსავალი (ავტორისეული ვერსია) -----	94
27.	საგადასახადო ტვირთი (ავტორისეული ვერსია) -----	128

აბრევიატურების ჩამონათვალი

RA-GAP - საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული მოდელი;

C-Efficiency - დამატებული ღირებულების გადასახადის ამოღების ეფექტიანობის კოეფიციენტი. წარმოადგენს საგადასახადო დანაკარგის შებრუნებულ სიდიდეს;

გაპი - საგადასახადო დანაკარგი.

შესავალი

თემის აქტუალურობა. საგადასახადო დანაკარგის კვლევასა და შეფასებას ბოლო პერიოდში განსაკუთრებით დიდი ყურადღება ეთმობა და მნიშვნელოვან აქტუალურობას იძენს. აღნიშნული მიმართულებით, კვლევებს აწარმოებს განვითარებული ეკონომიკის მქონე თითქმის ყველა ქვეყანა, რომელთაგანაც განსაკუთრებული აქტიურობით გამოირჩევიან დიდი ბრიტანეთი, შვედეთი, დანია, ამერიკის შეერთებული შტატები და ავსტრალია. საგადასახადო დანაკარგის შეფასება მნიშვნელოვანია და საჭიროა არამხოლოდ საგადასახადო ადმინისტრაციებისთვის, არამედ სხვა დაინტერესებული პირებისათვის. შესაბამისად, ქვეყნების რიცხვი რომლებიც აღნიშნული მიმართულებით კვლევებს აწარმოებენ მომავალში კიდევ უფრო გაიზრდება. საგადასახადო დანაკარგის შესახებ ანგარიშები ქვეყნდება ძირითადად დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში, ვინაიდან ქვეყნების უმრავლესობაში სწორედ მასზე მოდის საგადასახადო შემოსავლების უდიდესი ნაწილი.

საგადასახადო დანაკარგის ანალიზი, საგადასახადო ორგანოებსა და საგადასახადო პოლიტიკის განმსაზღვრელ პირებს წარმოდგენას უქმნის დაკარგული, არ მიღებული შემოსავლების მასშტაბების შესახებ. საუბარია დანაკარგზე, რომელიც გამოწვეულია:

- გადასახადის დარიცხვასთან დაკავშირებული კანონშეუსაბამო ქმედებებით, როგორცაა მაგალითად, გადასახადის გადამხდელად არ დარეგისტრირება, საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა ან დეკლარაციის შემცირებული მონაცემებით წარდგენა;
- დარიცხული გადასახადის თანხის არ გადახდით, რაც გულისხმობს შემთხვევებს, როდესაც ვერ ხერხდება აღიარებული და დარიცხული გადასახადის თანხების სრული და დროული გადახდა/ამოღება;
- ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საგადასახადო შეღავათების არსებობით, რომელთა მიხედვითაც ეკონომიკური აქტივობების საკმაოდ მნიშვნელოვანი ნაწილი გადასახადებით დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

საგადასახადო ტვირთის სიმძიმეს და გადასახადების გამოანგარიშების წესს განსაზღვრავს ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობა, ხოლო საგადასახადო ორგანოს ევალება უზრუნველყოს საგადასახადო კანონმდებლობის ეფექტიანი აღსრულება. საგადასახადო ორგანოები და კანონმდებლობა უნდა ახალანსებდეს ერთმანეთს. სრულყოფილი და მარტივად აღსაქმელი კანონმდებლობის მიუხედავად, არასათანადო, ნაკლებად აქტიური ადმინისტრირების, არამიზნობრივი და ქაოტური საგადასახადო აუდიტის და ბიუროკრატიული ბარიერების არსებობის პირობებში ვერ იმუშავებს. ასევე პირიქით, საგადასახადო ორგანოს სრულყოფილი ქმედებების მიუხედავად, დაუხვეწავი, დამაბნეველი, მრავალმხრივი ინტერპრეტირების შესაძლებლობების მქონე კანონმდებლობის არსებობის პირობებში, გადასახადების მობილიზება ეფექტიანი ვერ იქნება. სწორედ ამიტომ, აუცილებელია საგადასახადო დანაკარგის დინამიკის მონიტორინგი და მის შემცირებაზე მუდმივი ზრუნვა. ყოველივე აღნიშნულმა განაპირობა საგადასახადო დანაკარგის კვლევისა და საგადასახადო შემოსავლებზე მისი ზეგავლენის შესწავლის აქტუალურობა.

კვლევის მიზნები და ამოცანები: სადისერტაციო ნაშრომის მიზანია, საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშება, ისეთი მეთოდოლოგიის გამოყენებით, რომელიც მაქსიმალურად გაითვალისწინებს საქართველოში მოქმედი საგადასახადო სისტემის, მათ შორის საგადასახადო პოლიტიკის სპეციფიკურ ნიუანსებს და მოგვეცემს დანაკარგის დარგობრივი დეტალიზაციის შესაძლებლობას, მაქსიმალური ფისკალური ეფექტიანობის უზრუნველსაყოფად.

საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშება ყველა გადასახადთან მიმართებაში შეიძლება განხორციელდეს, თუმცა ეს სადისერტაციო ნაშრომის მოცულობის ფორმალური შეზღუდვებიდან გამომდინარე პრაქტიკულად შეუძლებელია. ამასთან აღსანიშნავია, რომ ე.წ. ესტონური მოგების გადასახადის საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის თეორიული მეთოდოლოგია და პრაქტიკა თითქმის არ არსებობს. სწორედ ამიტომ, მოცემულ სადისერტაციო ნაშრომში კვლევისა და საგადასახადო დანაკარგის შესწავლის მიზნით, გაანგარიშებები გაკეთებულია ყველაზე მაღალი ფისკალური ეფექტისა და მნიშვნელობის მქონე არაპირდაპირ გადასახადებზე.

დღეისთვის საგადასახადო დანაკარგის მეცნიერული დამუშავების მასშტაბი და შესაბამისი სამეცნიერო ლიტერატურა საკმაოდ მწირია და ძირითადად უკვე განხორციელებული კვლევების შედეგების ანალიზს ეძღვნება და არა პრაქტიკული გაანგარიშებისათვის შესაბამისი მეთოდოლოგიური ბაზის შემუშავებას. საქართველოში ბოლო პერიოდში აღნიშნული მიმართულებით შესაბამის პუბლიკაციებს აქვეყნებს საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, რომლის კვლევებიც ეყრდნობა ე.წ. „ზემოდან-ქვემოთ“ მიდგომას და ძირითად საანალიზო მაჩვენებლებს განსაზღვრავს მთლიანი შიდა პროდუქტის კომპონენტებზე დაყრდნობით. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული მიდგომა გვიჩვენებს საგადასახადო დანაკარგის სრულ მოცულობას და შესაძლებლობას გვაძლევს დავაკვირდეთ და გავაანალიზოთ მისი დინამიკა, იგი სამწუხაროდ ვერ უზრუნველყოფს საგადასახადო დანაკარგის საერთო თანხის დარგობრივი ჩაშლის შესაძლებლობას, რაც უალრესად მნიშვნელოვანი არის სსიპ „შემოსავლების სამსახური“-ს მიერ კანონმორჩილების გაუმჯობესების მიმართულებით განსახორციელებელი ღონისძიებების სწორი და მიზანმიმართული დაგეგმვისათვის.

კვლევის მიზნებიდან გამომდინარე დასახულია შემდეგი ამოცანები:

- საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების თანამედროვე მიდგომების შესწავლა და საუკეთესო მეთოდოლოგიის შერჩევა ქვეყნის საგადასახადო სისტემის თავისებურებების გათვალისწინებით;
- შერჩეული მეთოდოლოგიის მიხედვით არაპირდაპირი გადასახადის დანაკარგის პრაქტიკული გაანგარიშება, საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და გადასახადების აღრიცხვის არსებული პრაქტიკის გათვალისწინებით;
- ეკონომიკის იმ დარგების გამოვლენა, რომლებშიც ყველაზე მეტი საგადასახადო დანაკარგია მოსალოდნელი;
- საგადასახადო დანაკარგის კომპონენტების მოცულობის გაანგარიშება და საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობის შეფასება;
- საგადასახადო კანონმორჩილების დონეზე მოქმედი ძირითადი ფაქტორების ანალიზი და შესაბამისი საგადასახადო რისკების მართვის სტრატეგიისა და რეკომენდაციების შემუშავება.

კვლევის საგანი და ობიექტი: სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგანია არაპირდაპირი გადასახადის საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების კონკრეტული მეთოდოლოგიები, მიდგომები და საერთაშორისო პრაქტიკული შედეგები. კვლევის ობიექტს კი წარმოადგენს საქართველოში არსებული საგადასახადო დანაკარგის მოცულობა, ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობის არსებული დონე და გაუმჯობესების შესაძლო მიმართულებები.

კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები: კვლევის პრაქტიკული ხასიათიდან გამომდინარე, გამოყენებულ იქნა აღწერილობითი კვლევისა და ანალიზის რაოდენობრივი მეთოდები, რომელთა საშუალებითაც განხორციელდა მოძიებული ინფორმაციის, შეფასება, ტრენდული ანალიზი, შედარება და განზოგადება. კვლევის პროცესში გამოყენებულ იქნა ეკონომიკური და ფინანსური დებულებები და თეორიები, ქართველ და უცხოელ მეცნიერთა თანამედროვე გამოკვლევები, პუბლიკაციები და ექსპერტული დასკვნები საგადასახადო დანაკარგის კვლევის საჭიროების, მისი სტრუქტურის, გამომწვევი ფაქტორების, გამოანგარიშების მიდგომების და მოწინავე საგადასახადო ადმინისტრაციებში ამ მიმართულებით არსებული პრაქტიკის შესახებ.

სადისერტაციო ნაშრომის თეორიულ საფუძვლად გამოყენებულია განვითარებული ეკონომიკის მქონე ქვეყნების საგადასახადო ორგანოებისა და საერთაშორისო ორგანიზაციების კვლევები და პუბლიკაციები, შესაბამისი სამეცნიერო წყაროები, ოფიციალური დოკუმენტები, საქართველოს საგადასახადო სისტემაში გამოცემული ინსტრუქციები, ბრძანებები და მეთოდური მითითებები. ხოლო საინფორმაციო ბაზად ძირითადად გამოყენებულია ეროვნული ანგარიშები, სხვა ოფიციალური სტატისტიკური მასალები და შემოსავლების სამსახურში არსებული მონაცემები, ინფორმაციის კონფიდენციალურობისა და საგადასახადო საიდუმლოების შესახებ მოთხოვნების სრული დაცვით. კვლევის მეთოდოლოგიურ საფუძვლად გვევლინება საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული და რეკომენდირებული RA-GAP მოდელი, რომელიც სხვა უპირატესობებთან ერთად საგადასახადო დანაკარგის სექტორული ანალიზის შესაძლებლობასაც იძლევა.

კვლევის ფარგლებში, საგადასახადო დანაკარგის შეფასებისათვის, მაკროეკონომიკურ მაჩვენებლებზე დაყრდნობით განხორციელდა გადასახადის

პოტენციური დონის განსაზღვრა, რისთვისაც ჩვენ ვისარგებლეთ ეროვნულ ანგარიშებში წარმოდგენილი ოფიციალური მონაცემებით, რაც გამოვიყენეთ ჩვენს მიერ აგებულ მოდელში შემავალ ინფორმაციის წყაროდ. შემდგომ ეტაპებზე, გადასახადის პოტენციურ დონეს შევუდარეთ გაპის გაანგარიშების მიზნებისათვის გამოანგარიშებული რეალურად გადახდილი გადასახადი, რომელიც ავტორისეულ ფორმულას ეყრდნობა და ითვალისწინებს ქვეყანაში არსებულ გადასახადების აღრიცხვის პრინციპებს.

კვლევის მეცნიერული სიახლეები: სადისერტაციო ნაშრომში შემუშავებულია არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების მოდელი, რომელიც ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ დაბეგვრის რეჟიმებს და საშეღავათო ნორმებს. შესაბამისად, იძლევა საშუალებას განხორციელდეს საგადასახადო კანონმდებლობაში შესატანი სასურველი ცვლილებების იმიტირება და სავარაუდო ფისკალური ეფექტის დადგენა კონკრეტული პირობებიდან გამომდინარე.

ნაშრომში განვითარებულია მოსაზრება, რომ არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის დადგენის მიზნით, პოტენციური გადასახადის თანხასთან, რეალურად გადახდილი გადასახადის თანხის სწორად შედარებისათვის მნიშვნელოვანია, რომ ორივე მათგანი განეკუთვნებოდეს ერთი და იგივე საანგარიშო პერიოდს. წლის განმავლობაში გადახდილი გადასახადის თანხის გარკვეული ნაწილი, არ განეკუთვნება ამავე წელს განხორციელებულ ეკონომიკურ აქტივობას, ხოლო გარკვეულ შემთხვევებში, საგადასახადო ვალდებულებების დასაფარავად ხორციელდება განვლილ პერიოდებში ზედმეტად გადახდილი თანხების გამოყენება, თანხის გადახდის გარეშე. აღნიშნულის გათვალისწინება აუცილებელია, გადახდილი გადასახადის თანხის სწორად გაანგარიშებისათვის, რაც მაკროეკონომიკურ მაჩვენებლებთან შესადარისობის სათანადო დონეს უზრუნველყოფს. სწორედ, მოცემული საჭიროებიდან გამომდინარე, საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების მიზნებისთვის ჩვენს მიერ შემუშავებულია, რეალურად გადახდილი გადასახადის თანხის გამოთვლის ფორმულა, რომელიც მორგებულია ქვეყანაში 2016 წლიდან შემოღებულ გადასახადების აღრიცხვის ახალ სისტემაზე და ითვალისწინებს ერთიანი სახაზინო კოდის მექანიზმის ყველა დეტალს. ჩვენს მიერ შემუშავებული მოდელისა და ფორმულის საფუძველზე, პრაქტიკული გაანგარიშების შედეგად შეფასებულია

საგადასახადო დანაკარგის ზეგავლენა სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ნაწილზე.

საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების ერთ-ერთი აუცილებელი ეტაპია, არსებული საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად დასარიცხი გადასახადის პოტენციური დონის გამოთვლა. კვლევის ფარგლებში დადასტურდა კავშირი მოცემულ მაჩვენებელსა და საგადასახადო ტვირთის გაანგარიშებაში შემავალ პარამეტრს შორის, რის შედეგადაც სადისერტაციო ნაშრომში დასაბუთებულია საგადასახადო ტვირთის გაანგარიშების ფორმულაში ტრადიციული მიდგომისაგან განსხვავებით, გადასახდელი (და არა გადახდილი) გადასახადის მაჩვენებლების გამოყენების აუცილებლობა. კვლევის მიზნებიდან გამომდინარე, საგადასახადო ტვირთის რეალისტურად გამოანგარიშების საჭიროებას კიდევ უფრო აძლიერებს ის გარემოება, რომ საგადასახადო ტვირთი წარმოადგენს ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ფაქტორს, რომელიც გავლენას ახდენს საგადასახადო დანაკარგის მოცულობაზე. ნაშრომში გაანგარიშებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის საგადასახადო ტვირთი, ავტორისეული ფორმულის გამოყენებით რომელიც, ტრადიციული მიდგომისაგან განსხვავებით ეყრდნობა გადასახდელი (და არა გადახდილი) გადასახადის კანონმდებლობის შესაბამის პოტენციურ დონეს.

კვლევის შედეგები: კვლევის ძირითადი შედეგებიდან შეიძლება გამოიყოს შემდეგი:

- შეფასებულია საგადასახადო დანაკარგის ზეგავლენა ქვეყნის საგადასახადო შემოსავლებზე;
- გამოვლენილია ეკონომიკის დარგები, რომელთა მიმართებაშიც მოსალოდნელია არაპირდაპირი გადასახადების ყველაზე მეტი ოდენობის დანაკარგი. ამასთან, კვლევის შედეგობრივი მაჩვენებლები წარმოადგენილია დარიცხვის, გადახდევინების და საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგების კომპონენტების ჭრილით;
- განხორციელებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის ტვირთის გაანგარიშება, რომელიც ტრადიციული მიდგომისაგან განსხვავებით, გადახდილი გადასახადის თანხების ნაცვლად იყენებს დამატებული ღირებულების

პოტენციურ დონეს, რომელიც მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარეობს. პოტენციურ დონეში ვგულისხმობთ იმ თანხებს, რომელთა მობილიზებაც თეორიულად შესაძლებელი იქნებოდა სრული საგადასახადო კანონმორჩილების პირობებში და რომელიც შეესაბამება ეკონომიკური აქტივობების ფარგლებში ქვეყანაში შექმნილ დამატებულ ღირებულებას, ეროვნული ანგარიშების მიხედვით.

სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის მნიშვნელობა: სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის შედეგების თეორიული და პრაქტიკული რეკომენდაციები შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას იმ უწყებების მიერ, რომელთა მოვალეობებში შედის საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავება, საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებების ინიცირება და საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულება. სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის შედეგებს განსაკუთრებული წვლილის შეტანა შეუძლია ქვეყნის საგადასახადო ორგანოს და იმ პირების საქმიანობაში, რომლებიც გასცემენ რეკომენდაციებს ქვეყანაში არსებული საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობასთან დაკავშირებით. ასევე, სასარგებლო იქნება საუნივერსიტეტო სწავლებისა და კვლევების სხვადასხვა საფეხურზე, ამ სფეროში მოღვაწე პრაქტიკოსი მუშაკებისა და სპეციალისტებისათვის.

ჩატარებული კვლევის შედეგად მიღებული დასკვნებისა და რეკომენდაციების გათვალისწინება არსებითად გააუმჯობესებს გადასახადების ადმინისტრირების ღონისძიებების ეფექტიანობას და ხელს შეუწყობს საგადასახადო დანაკარგის შემცირებას. წარმოდგენილი მეთოდოლოგიის შესაბამისად, საგადასახადო დანაკარგის სისტემატიური ანალიზი ხელს შეუწყობს ქვეყნის ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსულობების ნაწილის ზრდას, ასევე, საშუალებას მისცემს შემოსავლების სამსახურს უფრო ეფექტიანად გამოიყენოს მის ხელთ არსებული რესურსები ეკონომიკის იმ სექტორებში, რომლებიდანაც უფრო მეტი გადასახადების მობილიზება არის შესაძლებელი.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დანაკარგი მნიშვნელოვანია არამხოლოდ საგადასახადო ორგანოსათვის (როგორც მისი მუშაობის ეფექტიანობის და არ მიღებული საგადასახადო შემოსულობების ერთგვარი ინდიკატორი), არამედ სხვა დაინტერესებული მხარეებისათვის, როგორცაა საერთაშორისო ორგანიზაციები,

მთავრობა, საგადასახადო პოლიტიკის შემმუშავებელი სამთავრობო სტრუქტურული ერთეულები, გადასახადის გადამხდელები და ა.შ.

სადისერტაციო ნაშრომის სტრუქტურა და მოცულობა: ნაშრომი მოიცავს შესავალს, სამ თავს, ცხრა ქვეთავს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს. თან ახლავს გამოყენებული ლიტერატურის სია. ნაშრომი წარმოდგენილია კომპიუტერზე ნაბეჭდი 198 გვერდის მოცულობით. მასში მოცემულია 12 გრაფიკი, 4 დიაგრამა, 1 მატრიცა, 3 სქემა, 34 ცხრილი და 27 ფორმულა. ნაშრომს თან ახლავს ლიტერატურის სია 80 დასახელებით, გამოყენებული ინტერნეტ რესურსი 17 დასახელებით და გამოქვეყნებული სტატიები 4 დასახელებით.

სადისერტაციო ნაშრომის პირველ თავში **„საგადასახადო დანაკარგი და მისი გამოთვლის ძირითადი მიდგომები“** განხილულია საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების მნიშვნელობის განმსაზღვრელი ფაქტორები, საგადასახადო დანაკარგის ძირითადი სახეები და მისი გამომწვევი მიზეზები. განალიზებულია გადასახადების მნიშვნელობა ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსულობებში, ერთიანი სახაზინო კოდის გავლენა გადასახადების აღრიცხვაზე და აღნიშნულის გათვალისწინების აუცილებლობა საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების პროცესში. ასევე აღწერილია საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის ძირითადი მიდგომები, მათი უპირატესობები, ნაკლოვანებები და ახსნილია სადისერტაციო კვლევის მიზნებისათვის RA-GAP მოდელის შერჩევის განმაპირობებელი მიზეზები.

მეორე თავში **„საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მეთოდოლოგიური საფუძვლები“** დეტალურად არის გადმოცემული საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ რეკომენდირებული მეთოდოლოგია, რომელსაც ეყრდნობა RA-GAP მოდელი. აღწერილია მოცემული მეთოდოლოგიის ძირითადი პრინციპები საგადასახადო დანაკარგის კომპონენტების გამოანგარიშებასთან მიმართებაში, დანაკარგის გამოთვლის ძირითადი ეტაპები, მოდელის ძირითადი დაშვებები, ლოგიკა, სირთულეები და საკითხები, რომლებზეც უნდა გამახვილდეს ყურადღება მოცემული მეთოდოლოგიით გაანგარიშებების განხორციელების პროცესში. ამავე თავში მოცემულია არაპირდაპირი გადასახადების დასაბეგრი პოტენციური და კანონმდებლობის შესაბამისი ბაზის განსაზღვრის პრაქტიკული ლოგიკა. აღნიშნული მიზნით გადმოცემულია ეროვნული

ანგარიშების სტრუქტურა და აღწერილია საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების მიზნით მათი გარდაქმნის გზები და ეტაპები. წარმოდგენილია საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების მიზნებისათვის გადახდილი არაპირდაპირი გადასახადების გამომწვევების მიდგომები, მათი უპირატესობები და ნაკლოვანებები. განხილულია შესაბამისი მაჩვენებლის გამოთვლის ავტორისეული მიდგომა, რომელიც მაქსიმალურად ითვალისწინებს გადასახადების აღრიცხვის საქართველოში არსებულ სისტემას.

მესამე თავში *„საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის პრაქტიკული გაანგარიშება და შეფასება“* განხორციელებულია გაპის პრაქტიკული გაანგარიშებები, განხილულია საგადასახადო დანაკარგის გამომწვევების შედეგების გადამოწმების ძირითადი გზები და მიდგომები. აღნიშნული თავი წარმოადგენს სადისერტაციო ნაშრომის პრაქტიკულ ნაწილს და მასში განხორციელებულია არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშება და შესაბამისი ანალიზი. უფრო კონკრეტულად, საგადასახადო დანაკარგის ყველა ძირითადი კომპონენტის ჭრილით, გამოვლენილია ეკონომიკის ძირითადი სექტორები, რომლებშიც მოსალოდნელია შედარებით დიდი ოდენობის საგადასახადო დანაკარგი, განხილულია კანონმორჩილების დანაკარგის დინამიკა და განხორციელებულია საქართველოში არსებული კანონმორჩილების დანაკარგის ფარდობითი მაჩვენებლების შედარება ევროკავშირის ქვეყნების ანალოგიურ მაჩვენებლებთან. გაანალიზებულია არაპირდაპირი გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგის გავლენა ქვეყნის საგადასახადო შემოსულობებზე. გაანგარიშებულია საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადის ტვირთი, რა მიზნითაც ტრადიციული მიდგომისაგან განსხვავებით, რეალურად გადახდილი გადასახადის მაგივრად გამოყენებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის პოტენციური დონე, რომელიც მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარეობს.

დასკვნის სახით წარმოდგენილია ძირითადი რეკომენდაციები და აღწერილია ფაქტობრივი გარემოებები, რომელთა გათვალისწინებაც აუცილებელია საგადასახადო დანაკარგის მინიმიზაციისაკენ მიმართული სამოქმედო გეგმისა და საგადასახადო რისკების მართვის სტრატეგიის შემუშავების პროცესში.

თავი I. საგადასახადო დანაკარგი და მისი გამოთვლის ძირითადი მიდგომები

1.1 საგადასახადო დანაკარგი და მისი გამოთვლის მნიშვნელობა ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდის კუთხით

ყველაზე მარტივი განმარტებით, საგადასახადო დანაკარგი (გაპი) წარმოადგენს სხვაობას, თეორიულად მიღწევად მაქსიმალურ და ფაქტობრივ საგადასახადო შემოსავლებს შორის (Hutton, 2017, 4). პრაქტიკაში იდეალური საგადასახადო სისტემის არსებობა შეუძლებელია და შესაბამისად, საგადასახადო დანაკარგის არსებობაც გარდაუვალ მოცემულობას წარმოადგენს. მიუხედავად ამისა, აუცილებელია მისი ფარდობითი ოდენობის განსაზღვრა და მუდმივი ზრუნვა მინიმალურ დონეზე შესანარჩუნებლად.

გარდა იმისა, რომ საგადასახადო დანაკარგი სახელმწიფოსათვის წარმოადგენს არ მიღებულ საგადასახადო შემოსავლებს, გადასახადების თავიდან არიდება და არ გადახდა ასევე ამახინჯებს ეკონომიკურ და კონკურენტულ გარემოს (Novyzedlak, Palkovicova, 2012, 4). საგადასახადო ორგანოს მხრიდან შესაბამისი რეაგირების გარეშე დატოვებული კანონშეუსაბამო ქმედებებით, არაკეთილსინდისიერი გადამხდელები იღებენ კონკურენტულ უპირატესობას. აღნიშნული გარემოება გრძელვადიან პერიოდში აუცილებლად წაახლისებს და აიძულებს სხვა, შესაბამისი სექტორის გადამხდელებს (და არამარტო მათ), გამოიყენონ და დაწერგონ არაკანონმორჩილი გადამხდელების მავნე პრაქტიკა.

საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მნიშვნელობა განპირობებულია შემდეგი ფაქტორებით:

- პოტენციური საგადასახადო შემოსავლების მოცულობის განსაზღვრა - საგადასახადო დანაკარგი წარმოადგენს გვიქმნის იმ პოტენციური გადასახადების შესახებ, რომელთა მობილიზებაც შესაძლებელი იქნებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფილი აღსრულების პირობებში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოების ინტერესის სფეროშია მუდმივად იზრუნოს საგადასახადო დანაკარგის მინიმიზაციაზე, საგადასახადო კანონმორჩილების დონის ამაღლების უზრუნველყოფის გზით;

- საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის ეფექტიანობის შეფასება - საერთაშორისო სავალუტო ფონდისათვის, საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დანაკარგის კვლევის ფაქტი, წარმოადგენს როგორც მისი საქმიანობის, ასევე ზოგადად საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობის შეფასების ერთ-ერთ ინდიკატორს (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool Secretariat, 2015, 23);
- გადასახადების ადმინისტრირების ცალკეული ღონისძიებების ეფექტიანობის დადგენა - გაპის ანალიზის გარეშე, შეუძლებელია საგადასახადო ორგანოს მიერ კანონმორჩილების გაუმჯობესებისაკენ მიმართული ქმედებებისა და ღონისძიებების სრულყოფილი შეფასება. შესაბამისი კვლევების განხორციელება კი შესაძლებლობას იძლევა დადგინდეს გატარებული საკანონმდებლო ცვლილებებისა და გადასახადების ადმინისტრირების ცალკეული ღონისძიებების ფისკალური ეფექტიანობა და გავლენა საგადასახადო დანაკარგის დონეზე. ამავდროულად, გატარებული ან გასატარებული საკანონმდებლო ცვლილებები ნაკლებად მტკივნეულად აღიქმება, თუ ამ ცვლილების გამომწვევი მიზეზები, პრობლემის არსი, მისი გადაწყვეტის აუცილებლობა, ნათლად არის ფორმულირებული და არგუმენტირებული შესაბამისი ციფრობრივი მონაცემებით;
- კონკრეტული კანონშეუსაბამო ქმედების გამოვლენა - გაპის ანალიზის პროცესში შესაძლებელია გამოვლინდეს კონკრეტული კანონშეუსაბამო ქმედებები, მათ შორის შაბლონური თაღლითური სქემები, რომლებიც მიზნად ისახავენ გადასახადების თავიდან არიდებას და რომელთა გამოც ზარალდება ეკონომიკური და კონკურენციული გარემო;
- საგადასახადო ტვირთის გაანგარიშება - გაპის ერთ-ერთი კომპონენტის - დარიცხვის დანაკარგი - გაანგარიშებისათვის, აუცილებელია არსებული საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად დასარიცხი გადასახადის პოტენციური დონის გამოთვლა. სწორედ ეს მაჩვენებელი - პოტენციური გადასახადი სრული კანონმორჩილების პირობებში - უნდა იქნეს გამოყენებული შესაბამისი გადასახადის რეალური საგადასახადო ტვირთის გამოსათვლელად. გავრცელებული პრაქტიკით კი აღნიშნული მიზნებისთვის

ძირითადად გამოიყენება ის გადახდები ან დარიცხული თანხები, რომლებიც რეალურად „იტვირთეს“ გადასახადის გადამხდელემა;

- გადასახადების ადმინისტრირების გაუმჯობესების პოტენციური მიმართულებების განსაზღვრა - გაპის კვლევისა და ანალიზის შედეგებიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოებს ეძლევათ დამატებითი ინფორმაცია, თუ რა მიმართულებით უნდა გაააქტიურონ და გააუმჯობესონ გადასახადების ადმინისტრირების ღონისძიებები, იქნება ეს გაპის კონკრეტული კომპონენტი თუ ეკონომიკის რომელიმე დარგი.

გაპის არსებობა შეიძლება გამოწვეული იყოს გადამხდელის როგორც შეგნებული (მაგ. თავის არიდება, თაღლითობა, არ გადახდა და სხვა), ასევე არა წინასწარ განზრახული ქცევით (მაგ. საგადასახადო კანონმდებლობის არ ცოდნა). თაღლითობა საგადასახადო დანაკარგის ერთ-ერთი შემადგენელი ნაწილია, თუმცა არა აუცილებლად უმნიშვნელოვანესი. გაპის გამომწვევი მიზეზები უამრავია, რომელთა ნაწილზე კონტროლი რიგ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების გავლენის სფეროებსაც სცილდება.

გაპი ასევე შეიძლება გამოწვეული იყოს კანონმდებლობის ნაკლოვანებებით, დეკლარირების და ზოგადად საგადამხდელო კულტურის დაბალი დონით, ანგარიშგების ფორმების არასრულყოფილებით, საგადასახადო ვალდებულების გამომანგარიშების ხარვეზებით (ეს განსაკუთრებით აქტუალურია გაუმართავი საკანონმდებლო რეგულაციების პირობებში), კანონმდებლობის არ ცოდნით, საგადასახადო ადმინისტრირების დაბალი დონით და ა.შ.

სრულ და დროულ საგადასახადო კანონმორჩილებაზე მრავალი ფაქტორი მოქმედებს, რომელთა გათვალისწინებაც აუცილებელია საგადასახადო დანაკარგის აღმოფხვრის და საგადასახადო რისკების მართვის სტრატეგიის შემუშავებისას. გადასახადის დარიცხვისა და შემდგომი გადახდის განმაპირობებელი ზოგადი ფაქტორებია (Novysedlak, Palkovicova, 2012, 8):

საგადამხდელო კულტურა. აღნიშნულ კომპონენტს შეესაბამება ის პირობითი შემოსავალი რომელიც მიღებული იქნებოდა საგადასახადო ორგანოს თეორიული არ არსებობის პირობებშიც. ამ მაჩვენებლის ციფრობრივი გამოსახვა, რა თქმა უნდა საკმაოდ

რთულია და ის განსხვავებული იქნება ქვეყნის მოსახლეობის საგადამხდელო კულტურის, განათლების და მთავრობისადმი ნდობის ხარისხიდან გამომდინარე. ზოგადად, რაც უფრო მეტად არის დარწმუნებული გადამხდელი გადასახადების გადანაწილების სამართლიანობაში და გააზრებული აქვს გადასახადების არსებობის აუცილებლობა და მნიშვნელობა, მით უფრო მაღალი იქნება აღნიშნული ფაქტორის ეფექტი.

შესაძლო საფრთხის გაცნობიერება. აღნიშნული უკავშირდება მოსალოდნელ საგადასახადო შემოწმებას, შესაძლო სანქციებს და ზოგადად კანონმდებლობით დადგენილ მატერიალურ თუ არა მატერიალურ პასუხისმგებლობის სიმძიმეს, რომელიც შესაძლოა მოყვეს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევას, მისი აღმოჩენის შემთხვევაში. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ეს არის საგადასახადო უწყებისა და მისი ძირითადი ფუნქციების არსებობით გამოწვეული პრევენციული ეფექტი, რომელიც იმოქმედებდა საგადასახადო ორგანოს თეორიული სრული არაეფექტიანობის პირობებშიც. რაც უფრო მკაცრია მოსალოდნელი პასუხისმგებლობა, მით უფრო მეტად „ნებაყოფლობითი“ ხდება დეკლარირება და გადახდა. ნებაყოფლობით კანონმორჩილებად უნდა მივიჩნიოთ ისეთი კანონმორჩილება, რომელიც ხდება საგადასახადო ორგანოს პირდაპირი ჩარევისა და უშუალო მონაწილეობის გარეშე.

საგადასახადო ორგანოს ძირითადი პრევენციული და მაკონტროლებელი ქმედებები, რომლებიც მაქსიმალურად ართულებენ არაკანონმორჩილებას. ეს ქმედებები განსხვავებულია ყველა ქვეყანაში და მათში იგულისხმება მაგალითად: საგადასახადო დეკლარაციებში ჯამური მონაცემების არითმეტიკული გადამოწმება, საგადასახადო დეკლარაციის სხვადასხვა გრაფების მონაცემების შედარება როგორც სხვა გრაფებთან, ასევე საგადასახადო ორგანოში არსებულ სხვა მონაცემებთან, როგორცაა: საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, სასაქონლო ზედნადებები, სალარო აპარატის გამოყენებით დაფიქსირებული ბრუნვა და სხვა. აღნიშნული კომპონენტი განსაკუთრებით ეფექტიანად შეიძლება იქნეს გამოყენებული საქართველოს პირობებში, ვინაიდან საგადასახადო ანგარიშგების უმეტესი ნაწილი ელექტრონულად ხორციელდება. შესაბამისად, შესაძლებელია შემუშავდეს პრევენციული პროგრამული მოდულები,

რომლებიც გადამხდელს საწყის ეტაპზე არ მისცემენ საშუალებას დაუშვან მექანიკური, ასევე სხვა ნებისმიერი და უნებლიე შეცდომები ანგარიშგების პროცესში.

იძულებითი ღონისძიებების ეფექტიანობა. აღნიშნულში მოიაზრება საგადასახადო ორგანოს ეფექტიანობა საგადასახადო შემოწმებების, საგადასახადო ორგანოსათვის კანონმდებლობით მინიჭებული გადახდევინების და კანონმორჩილების იძულების სხვადასხვა სიმკაცრის ღონისძიებების გამოყენების მიმართულებით. საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო ორგანოსათვის მინიჭებული უფლებამოსილების მრავალფეროვნებასთან და პრაქტიკულობასთან ერთად, მნიშვნელოვანია ამ უფლებამოსილების დროული და ეფექტიანი გამოყენება არაკანონმორჩილი გადამხდელების მიმართ. რაც უფრო მეტად არის გადასახადის გადამხდელი დარწმუნებული კანონდარღვევის აღმოჩენის ეფექტიანი სისტემის არსებობაში, მით უფრო მცირდება საგადასახადო რისკი, იზრდება ნებაყოფლობითი კანონმორჩილების დონე და შესაბამისად, საგადასახადო დანაკარგის შემცირების შესაძლებლობა.

აღნიშნული ფაქტორების შედეგობრივი გავლენა საგადასახადო კანონმორჩილებაზე, მხოლოდ საგადასახადო დანაკარგის სისტემატიური კვლევის შედეგად შეიძლება შევაფასოთ.

გადასახადების ნებაყოფლობითი დეკლარირება და გადახდა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი პერიოდულობით ხდება. გადასახადების დიდი ნაწილის დარიცხვა სწორედ ამ ვადაში ხორციელდება, თუმცა დროულად განხორციელებული გადახდების გარკვეულმა ნაწილმა შესაძლოა ერთი ან ორი დღითაც დააგვიანოს. აღნიშნული სხვა მიზეზებთან ერთად, შესაძლოა საბანკო დაწესებულებაში გადახდის ტრანზაქციების საოპერაციო ვადებთან დაკავშირებული შეყოვნებით იყოს გამოწვეული. გადახდისათვის დადგენილი ვადების გასვლის შემდგომ იწყება გადასახადების ადმინისტრირება. მიუხედავად საგადასახადო ორგანოს მცდელობისა, დეკლარირებული და აღიარებული გადასახადის გარკვეული ნაწილი ნებისმიერ შემთხვევაში გადაუხდელი რჩება. ის რისი ამოღებაც ვერ მოხერხდა აღიარებული დარიცხვებიდან, წარმოადგენს ამოღების/გადახდევინების დანაკარგს.

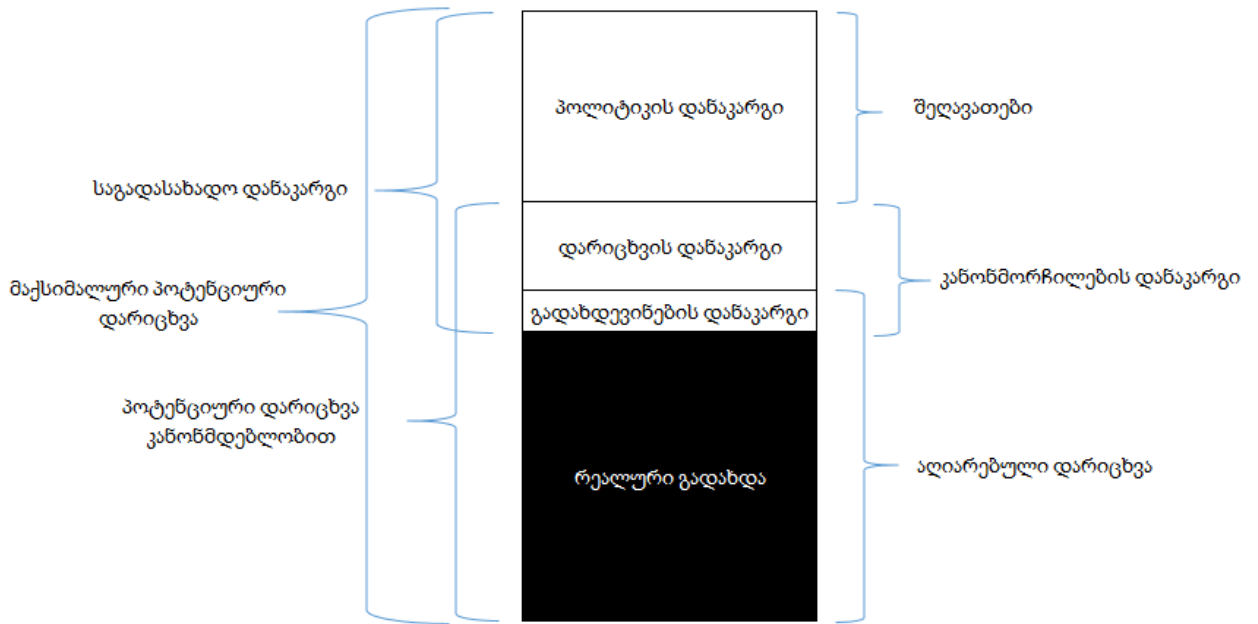
ნებაყოფლობით დეკლარირებული გადასახადის თანხების გარდა, ასევე არსებობენ საგადასახადო ორგანოს მიერ დამატებით დარიცხული თანხები, რომელთა

ადმინისტრირება გაცილებით რთულად ხორციელდება. ამ უკანასკნელის ამოღებას გაცილებით დაბალი პროცენტული მაჩვენებელი აქვს, ვიდრე ნებაყოფლობით დეკლარირებული თანხების ამოღების შემთხვევაში. დამატებით დარიცხული თანხების ამოღების დაბალ დონეს განაპირობებს ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელის მზაობა დაეთანხმოს, აღიაროს და გადაიხადოს მის მიმართ განხორციელებულ დამატებითი დარიცხვები გაცილებით დაბალია. მაგალითისათვის, 2012 წელს სლოვაკეთის ფინანსთა სამინისტროს მიერ განხორციელებული კვლევების თანახმად (Novyzedlak, Palkovicova, 2012, 3), ქვეყნის საგადასახადო ორგანოს მიერ საშუალოდ ხორციელდებოდა გადამხდელების მიერ დეკლარირებული თანხების 98%-ის მობილიზება, მაშინ როდესაც საგადასახადო შემოწმებების შედეგად დამატებით დარიცხული თანხების ამოღებისთვის შესაბამისმა მაჩვენებელმა მხოლოდ 5% შეადგინა.

ცალკე განსახილველია ის თანხები, რომელთა დარიცხვა საერთოდ არ განხორციელებულა არც გადამხდელის და არც საგადასახადო ორგანოს მიერ. თუ ასეთი არ დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული შეღავათები, მაშინ სახეზეა საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი, ხოლო თუ არ დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული დასაბეგრი ოპერაციის ვერ გამოვლენა, მაშინ ადგილი აქვს დარიცხვის დანაკარგს. საგადასახადო პოლიტიკით დადგენილი შეღავათების გამო არ მიღებულ შემოსავლებს საგადასახადო დანახარჯებსაც უწოდებენ.

საგადასახადო დანაკარგის კომპონენტების შესახებ უფრო დეტალური და ნათელი წარმოდგენის მიზნით იხილეთ სქემა N1:

სქემა N1. საგადასახადო დანაკარგის კომპონენტები



წყარო: ავტორისეული ინტერპრეტაცია

პირველ სქემაზე მოცემული პროპორცია პირობითია, თუმცა მეტ-ნაკლებად შეესაბამება ქვეყნებში არსებულ რეალურ მდგომარეობას. როგორც წესი, საგადასახადო დანაკარგის ყველაზე დიდი კომპონენტია საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი. იგი დაკავშირებულია არ მიღებულ საგადასახადო შემოსავალთან, რომელიც გამოწვეულია საგადასახადო კოდექსში არსებული შეღვათების არსებობით. ამ მხრივ საქართველოც არ არის გამონაკლისი და ჩვენი ქვეყნის საგადასახადო კოდექსის ყველაზე მოცულობით მუხლებს წარმოადგენენ შეღვათებისა და გათავისუფლების მარეგულირებელი მუხლები. შეღვათებში იგულისხმება არა მხოლოდ პირდაპირი გათავისუფლების ჩანაწერები, არამედ ნებისმიერი დათქმაც, რომლის არსებობის პირობებშიც შესაბამისი ოპერაციის დაბეგვრა არ ხდება. მაგალითის სახით შეგვიძლია მოვიყვანოთ დამატებული ღირებულების გადამხდელად რეგისტრაციის ზღვარი, რომლის შესაბამისადაც გადამხდელს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება არ უჩნდება, მანამ სანამ მისი ბრუნვა კანონმდებლობით დადგენილ ზღვარს არ მიაღწევს.

გაპის შემდეგი კომპონენტია კანონმორჩილების დანაკარგი, რომელიც თავის მხრივ ორ ნაწილად შეგვიძლია დავყოთ. ესენია: დარიცხვის დანაკარგი და

გადახდევინების დანაკარგი. გადახდევინების დანაკარგი წარმოადგენს სხვაობას აღიარებულ დარიცხვასა და მის გადახდილ (მ.შ. იძულებით ამოღებულ) ნაწილს შორის, ხოლო დარიცხვის დანაკარგი არის სხვაობა სრული კანონმორჩილების შემთხვევაში შესაძლო პოტენციურ დარიცხვასა და რეალურ, აღიარებულ დარიცხვას შორის. აღიარებული დარიცხვა განმარტებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში და მასში ძირითადად მოიაზრება ის დარიცხული თანხები, რომელთა მიმართებაშიც არ მიმდინარეობს საგადასახადო დავა. უფრო კონკრეტულად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, საგადასახადო დავალიანება აღიარებულად ითვლება თუ (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 2010, 2019 წლის 11 დეკემბრის მდგომარეობით მუხლი 8, 5):

„ა) დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო დეკლარაცია/საბაჟო დეკლარაცია;

ბ) პირს გაშვებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის ან/და დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ამ კოდექსით დადგენილი ვადა;

გ) მისი შემცირების მიზნით შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება;

დ) დარიცხვის მართლზომიერების შესახებ სასამართლოს გადაწყვეტილება შესულია კანონიერ ძალაში;

ე) პირი წერილობითი/ელექტრონული განცხადებით უარს აცხადებს საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებაზე“.

საგადასახადო დანახარჯების კანონმორჩილების დანაკარგის კომპონენტი მიიღება როგორც დარიცხვისა და გადახდევინების დანაკარგის ჯამით, ასევე სრული კანონმორჩილების შემთხვევაში შესაძლო პოტენციურ დარიცხვასა და რეალურ გადახდას შორის სხვაობით. არ დარიცხული და არ გადახდილი/ამოღებული გადასახადების თანხები წარმოადგენენ გადასახადების ადმინისტრირების დანახარჯებს/დანაკარგებს.

იქიდან გამომდინარე, რომ საგადასახადო ორგანო წარმოადგენს აღმასრულებელ და არა საკანონმდებლო ორგანოს, როგორც წესი, საგადასახადო დანახარჯი (იგივე საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი) ნაკლებად წარმოადგენს მისი ზეგავლენისა და

ინტერესის სფეროს. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოების კვლევები ძირითადად აქცენტირებულია სწორედ გაპის კანონმორჩილების (ადმინისტრირების) დანაკარგის კომპონენტზე.

1.2 საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის არსებული მიდგომები

საგადასახადო დანაკარგის (გაპი) ზუსტი შეფასება და ყველა სიტუციაში გამოსადეგი ერთიანი მიდგომის შემუშავება შეუძლებელია. ზოგადად, თუ მაკროეკონომიკური მაჩვენებლები იზრდებიან და მათთან მიმართებაში ამოღებული გადასახადების პროცენტული წილი მცირდება, უნდა ვივარაუდოთ, რომ ადგილი აქვს გადასახადების თავიდან არიდებას ან არ გადახდას. გადასახადების წილი ნაერთ სახელმწიფო ბიუჯეტში მნიშვნელოვანია და ეს წილი სხვა თანაბარ პირობებში გრძელვადიან პერიოდში მეტ-ნაკლებად თანაბრად უნდა ნარჩუნდებოდეს.

საგადასახადო დანაკარგის შეფასების შედეგების გასაჯაროებას ძირითადად ერიდებიან. გაპის კვლევის შედეგების გასაჯაროებისაგან თავს იკავებენ ისეთი ქვეყნებიც, რომლებსაც საკმაოდ მდიდარი გამოცდილება და ისტორია აქვთ აღნიშნული მიმართულებით კვლევების განხორციელების თვალსაზრისით. ამის ძირითადი მიზეზი არის მოლოდინი, რომ საზოგადოების დიდი ნაწილი შესაბამისი გამოცდილებისა და სპეციფიკური ცოდნის გარეშე, არაადეკვატურად, უარყოფითად შეაფასებს საგადასახადო დანაკარგს, მიუხედავად მისი მოცულობისა. შესაბამისად, დანაკარგის გასაჯაროება არ მიიჩნევა პოპულარულ პოლიტიკურ ნაბიჯად. აღნიშნული შემაფერხებელი ფაქტორი ნაკლებად ვრცელდება საგადასახადო დანაკარგის ისეთ კომპონენტზე, როგორცაა საგადასახადო დანახარჯი, ანუ საგადასახადო შემოსავლის მიუღებელი ნაწილი, რომელიც წარმოიქმნება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი გათავისუფლების მუხლების პრაქტიკაში რეალიზების შედეგად. სხვა სიტყვებით, კანონიერი არ გადახდის შემთხვევები უფრო მეტად ხდება საჯარო განხილვისათვის ხელმისაწვდომი. შესაბამისი გამოთვლები ძირითადად წარმოებს დამოუკიდებელ მონაცემებზე დაყრდნობით, როგორცაა, მაგალითად, საოჯახო მეურნეობების დანახარჯების კვლევები, ან გადამხდელების მიერ დეკლარირებულ

მონაცემები. დეკლარირებული მონაცემების გამოყენების შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია, რომ გათავისუფლების შესახებ მონაცემები იყოს სანდო, რაც გულისხმობს მისი წარმოდგენლობის ან ინფორმაციის არასწორად ჩვენების შემთხვევებში, შესაბამისი პასუხიმგებლობის ქმედითი მექანიზმის არსებობას.

ფარული ბუნებიდან გამომდინარე, გაცილებით რთული გამოსათვლელია ის მიუღებელი შემოსავლები, რომლებიც გამოწვეულია გადამხდელების კანონშეუსაბამო ქმედებით - არაკანონმორჩილებით. მათი დეკლარირება გადამხდელების მიერ არ ხდება და პირიქით ე.წ. „ურჩი“ გადამხდელები მაქსიმალურად ცდილობენ ასეთი ქმედება შეუმჩნეველი გახადონ საგადასახადო ორგანოსათვის. მიუხედავად გამოანგარიშებასთან დაკავშირებული სირთულისა, კანონშეუსაბამო ქმედებებით გამოწვეული დანაკარგის შეფასებას, კრიტიკული მნიშვნელობა აქვს და საჭიროა არა მხოლოდ საგადასახადო ადმინისტრაციებისთვის, არამედ სხვა დაინტერესებული პირებისათვის. შესაბამისად, ქვეყნების რაოდენობა, რომლებიც აღნიშული მიმართულებით კვლევებს აწარმოებენ მზარდი ტენდენციით ხასიათდება.

საგადასახადო დანაკარგის ანალიზის ორი ძირითადი მიმართულება არსებობს: მაკროეკონომიკური („ზემოდან ქვემოთ“) და მიკროეკონომიკური („ქვემოდან ზემოთ“). პირველი ითვლება არაპირდაპირ მიდგომად, ვინაიდან მაკროეკონომიკურ ცვლადებს პირდაპირი კავშირი არ აქვთ გადასახადების დეკლარირებასთან. მისი არსი მდგომარეობს იმაში, რომ გამოთვლილ იქნეს გადასახადის თეორიულად მაქსიმალური ოდენობა და შემდგომ აღნიშნული მონაცემი შეუდარდეს ფაქტობრივად არსებულ დონეს. სხვა სიტყვებით, მიდგომა „ზემოდან ქვემოთ“ მიზნად ისახავს საგადასახადო დანაკარგის მაქსიმალურად ამომწურავ შეფასებას და ამისათვის ახდენს პოტენციური საგადასახადო შემოსავლების, რეალურ შემოსავლებთან ურთიერთშედარებას. შესაბამისად, ამ მიდგომით კვლევის მიმართულება არის პოტენციური მაქსიმალური დონიდან (ზემოდან), რეალურად დაბეგრულ გადასახადებისაკენ (ქვემოთ), რა დროსაც პოტენციურ დონეს ეტაპობრივად აკლდება გაპის სხვადასხვა კომპონენტები.

„ზემოდან ქვემოთ“ მიდგომის გამოყენების რამდენიმე ძირითადი მეთოდოლოგია არსებობს, რომელთაგან თითოეული ეყრდნობა მაკროეკონომიკურ მაჩვენებლებს, რომელიც გაპის დადგენის მიზნით უდარდება რეალურად გადახდილ გადასახადს.

მაკროეკონომიკურ მეთოდოლოგიებს შორის ძირითადი განსხვავება მდგომარეობს იმაში, რომ თითოეული მათგანი გადასახადის პოტენციურ დასაბეგრ ბაზას ანგარიშობს მაკროეკონომიკური მაჩვენებლების განსხვავებული კორექტირების/გამოყენების შედეგად.

მაგალითად, „ზემოდან ქვემოთ“ მიდგომის გამოყენების დროს შესაძლოა გამოვიყენოთ მოხმარების მეთოდი, რა დროსაც პოტენციური შემოსავლების განსაზღვრა, როგორც წესი, ხორციელდება ოფიციალურ სტატისტიკურ მონაცემებზე დაყრდნობით. მოცემულ შემთხვევაში გადასახადების პოტენციური დონე განისაზღვრება საბოლოო მოხმარებაზე და იმ შუალედურ მოხმარებაზე დაყრდნობით, რომელიც გამოყენებულ იქნა დაბეგვრისაგან გათავისუფლებული საქონლის წარმოებისა და მომსახურების გაწევისათვის, ვინაიდან ასეთი შუალედური მოხმარება არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბოლოო მოხმარებად მიიჩნევა.

სწორედ ამ ორი კომპონენტის ჯამი იქნება დღგ-ით დასაბეგრი თეორიული ბაზა. აღნიშნულ თეორიული ბაზასთან რეალურად გადახდილი დღგ-ის შეფარდება წარმოადგენს ე.წ. „დღგ-ის ეფექტიანობის კოეფიციენტის“ (C-efficiency) გამოანგარიშების საფუძველს (Keen, 2013, 6):

$$E^C = \frac{V}{Ts * C} \tag{1}$$

სადაც,

E^C -დღგ-ის ეფექტიანობის კოეფიციენტი

V -დღგ-ის ფაქტობრივად მიღებული შემოსავალი

Ts -დღგ-ის სტანდარტული განაკვეთი

C -კორექტირებული საბოლოო მოხმარება (დღგ-ით დასაბეგრი ბაზა)

მოხმარების მეთოდის შემთხვევაში, დღგ-ის დასაბეგრი ბაზის კომპონენტებად გვევლინება (პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2018, 14-15):

- შინამეურნეობების საბოლოო მოხმარება

- შინამეურნეობების მომსახურე არაკომერციული ორგანიზაციების საბოლოო მოხმარება (იგულისხმება მოხმარება რომელიც ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას)
- მთავრობის საბოლოო მოხმარება (ასევე დღგ-ით დაბეგვრას დაქვემდებარებული)
- ეკონომიკის იმ სექტორების შუალედური მოხმარება და ძირითადი კაპიტალის მთლიანი დაგროვება, რომლებიც გათავისუფლებული არიან დღგ-ით დაბეგვრისაგან.

საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი დღგ-ის საგადასახადო დანაკარგის კვლევის მიზნით იყენებს ზემოდან ქვემოთ მიდგომას, უფრო კონკრეტულად კი მშპ-ის კორექტირების მეთოდს. აღნიშნულ მეთოდში დასაბეგრი ბაზა RA-GAP მოდელისაგან განსხვავებით, ეყრდნობა მოხმარებაზე დაფუძნებულ მეთოდოლოგიას. საბიუჯეტო ოფისის გამოთვლებში მოხმარების დასაბეგრი ბაზა ფორმირდება შემდეგი კომპონენტების კორექტირებების საფუძველზე (პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2018, 26-29):

1. საგარეო ვაჭრობა (მხოლოდ საქონელი)
2. ინვესტიციები
3. სამთავრობო ხარჯები
4. მოხმარება

განვიხილოთ თითოეული კომპონენტი და მათთან დაკავშირებული საჭირო კორექტირებები უფრო დეტალურად:

1. საგარეო ვაჭრობის კომპონენტში გათვალისწინებულია მხოლოდ საქონლით ვაჭრობა და კორექტირება წარმოადგენს მარტივ სხვაობას იმპორტირებული და ექსპორტირებული საქონლის ღირებულებებს შორის. დასაბეგრი ბაზას ემატება იმპორტი, რადგან იგი იბეგრება დღგ-ით მოხმარების ადგილზე და აკლდება ექსპორტი, ვინაიდან აღნიშნული ოპერაცია ჩათვლის უფლებით არის გათავისუფლებული დღგ-ით დაბეგვრისაგან;
2. რაც შეეხება ინვესტიციებს, მოცემული კომპონენტი კორექტირდება შემდეგი მუხლებით:

- 2.1. საცხოვრებელი დანიშნულების შენობები - ემატება დასაბეგრ ბაზას, ვინაიდან საცხოვრებელი მიზნით რეალიზებული შენობების ყიდვისას გადახდილ დღგ-ის ჩათვლას ფიზიკური პირები როგორც წესი ვერ ახორციელებენ;
 - 2.2. არაფინანსური აქტივების ზრდა - ემატება დასაბეგრ ბაზას, ვინაიდან სახელმწიფო ვერ ისარგებლებს საგადასახადო შეღავათებით მის მიერ კაპიტალური პროექტების განხორციელების შემთხვევაშიც, რადგან იგი არ წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელ სუბიექტს;
 - 2.3. კაპიტალური და სხვა ხარჯები - არაფინანსური აქტივების ზრდის ანალოგიური ლოგიკით ექვემდებარება დასაბეგრ ბაზაზე დამატებას;
 - 2.4. კერძო ინვესტიციების ჩაუთვლელი ნაწილი - ემატება დასაბეგრ ბაზას. შესაბამისი მიზნებისათვის პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი იყენებს საკუთარ შეფასებით გაანგარიშებებს და კერძო ინვესტიციების ჩაუთვლელ ნაწილს საზღვრავს მთლიანი ინვესტიციების 15%-ის ოდენობით. შეფასება ეყრდნობა ბიზნეს სექტორის სტატისტიკის მონაცემებს, რომლის საფუძველზეც შეფასებულია დღგ-ის არ გადახდელ საწარმოთა წილი და ასევე რესურსებისა და გამოყენების ცხრილებს, რომელიც იძლევა წარმოდგენას მთლიან ინვესტიციებში გათავისუფლებული სექტორების ინვესტიციების საშუალო წილის შესახებ;
 - 2.5. ძირითადი კაპიტალის მთლიანი ფორმირება - აკლდება დასაბეგრ ბაზას, ვინაიდან შუალედური კაპიტალური შესყიდვები გათავისუფლებულია დღგ-ით დაბეგრისაგან;
 - 2.6. მარაგების ცვლილება - აკლდება დასაბეგრ ბაზას ძირითადი კაპიტალის მთლიანი ფორმირების ანალოგიურ ლოგიკაზე დაყრდნობით, რომელთან ერთადაც აყალიბებს მთლიანი კაპიტალის ფორმირების მუხლს.
3. სამთავრობო ხარჯების კომპონენტის ნაწილში:
 - 3.1. სახელმწიფო მმართველობის შუალედური მოხმარება - ემატება დასაბეგრ ბაზას ვინაიდან სახელმწიფო არ ითვლის დღგ-ის იმ შუალედური პროდუქციის შესყიდვისას, რომელიც სხვა მუხლებში არ ჩანს;
 - 3.2. სახელმწიფო მმართველობის დამატებული ღირებულება - აკლდება დასაბეგრ ბაზას, რადგან სახელმწიფოს მიერ არ ხდება დღგ-ის გადახდა.

4. მოხმარების კორექტირება (დასაბეგრი ბაზის შემცირების სახით) ხორციელდება შემდეგი გათავისუფლებული სექტორების დამატებული ღირებულების თანხებით:
 - 4.1. სოფლის მეურნეობა მეტყევეობისა და მეთევზეობის გარეშე;
 - 4.2. შინამოსამსახურის საქმიანობა;
 - 4.3. საფინანსო საქმიანობა;
 - 4.4. ჯანდაცვა;
 - 4.5. განათლება - პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის შეფასებით დასაბეგრი ბაზას აკლდება აღნიშნული სექტორის დამატებული ღირებულების მხოლოდ 90%, ვინაიდან დარგის ძირითადი ნაწილის დღგ-ისაგან გათავისუფლების მიუხედავად, საგანმანათლებლო საქმიანობა ხორციელდება მათ შორის აკრედიტაციის არ მქონე სასწავლებლების მიერ, რომლებზეც საგადასახადო შეღავათი არ ვრცელდება. ანალოგიური ვითარებაა სხვადასხვა სემინარებისა და ტრენინგების კუთხით განხორციელებულ საგანმანათლებლო მომსახურებებთან მიმართებაშიც;
 - 4.6. ტურიზმი - აღნიშნულ ნაწილში პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის მიერ გამოყენებულია 90%-ნი ზღვარი, ვინაიდან ტურისტული აგენტების მომსახურების გარკვეული ნაწილი უკავშირდება შიდა ტურიზმს, რომელზეც საგადასახადო შეღავათი არ ვრცელდება;
 - 4.7. გადაზიდვები - საერთაშორისო გადაზიდვების დღგ-სგან გათავისუფლების გამო, აღნიშნულ ნაწილში გათვალისწინებულია შესაბამის სასაქონლო ჯგუფებში შექმნილი დამატებული ღირებულების სხვადასხვა მოცულობა: „სხვა სახმელეთო ტრანსპორტი და საზღვაო და კაბოტაჟური წყლის ტრანსპორტი“ – 80%; „საჰაერო ტრანსპორტი“ – 100%; „ტვირთვის სატრანსპორტო დამუშავება და შენახვა“-80%; „სხვა დამხმარე სატრანსპორტო საქმიანობა“ – 20%;
 - 4.8. გათავისუფლებული სექტორების შუალედური მოხმარება;
 - 4.9. მსუბუქი ავტომობილების წმინდა იმპორტი;
 - 4.10. ფარმაცევტული პროდუქციის წმინდა იმპორტი;
 - 4.11. 100 000 ლარამდე ბრუნვის მქონე საწარმოთა დამატებული ღირებულება - პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის მიერ მოცემულ ნაწილში გაკეთებულია

მთლიანი დამატებული ღირებულების 5%-ის ოდენობის შეფასება, რომელიც ეყრდნობა მცირე საწარმოთა ბრუნვის მონაცემებს და მათ შორის ითვალისწინებს 100 000 ლარამდე ბრუნვის მქონე, მაგრამ დღგ-ის ნებაყოფლობითი რეგისტრაციის მქონე გადამხდელთა აქტივობას.

ზემოთ მოყვანილი კორექტირებების შედეგად მიიღება დღგ-ით დასაბეგრი ბაზა, რაც წარმოადგენს პოტენციური დღგ-ის გაანგარიშების წყაროს.

„ზემოდან ქვემოთ“ მიდგომის ალტერნატიული მეთოდია დამატებული ღირებულების მეთოდი. ამ დროს დღგ-ით დასაბეგრი პოტენციური ბაზის დასადგენად ეყრდნობიან იმპორტსა და ქვეყნის ტერიტორიაზე განხორციელებულ გამოშვებას, რასაც აკლდება ამ გამოშვებისათვის გამოყენებულ საქონელსა და მომსახურებასთან დაკავშირებული შესყიდვები - შუალედური მოხმარება და ინვესტიციები. უფრო კონკრეტულად (Hutton, 2017, 10):

$$C = M + (O - X) - (I + N)$$

(2)

სადაც,

C - დღგ-ის პოტენციური დასაბეგრი ბაზა

M - იმპორტი

O - გამოშვება

X - ექსპორტი

I - ინვესტიციების მოცულობა

N - შუალედური მოხმარება

მაკროეკონომიკურ ანალიზს გააჩნია შემდეგი ნაკლოვანებები:

- გვაძლევს ზოგად წარმოდგენას მთლიან საგადასახადო დანაკარგზე, მისი დეტალური ასპექტების (მაგ. კონკრეტული სქემები, ქცევები და ა.შ) კონკრეტიზაციისა და გავლენის ფარდობითი მოცულობის განსაზღვრის გარეშე. ანუ ამ მიდგომის გამოყენებით, შეუძლებელია კონკრეტული კანონშეუსაბამო ქმედებების დადგენა, რომლებმაც გამოიწვიეს საგადასახადო დანაკარგი. შესაბამისად, შეუძლებელია საბოლოო შედეგების მისადაგება და გამოყენება ინდივიდუალურად, კონკრეტულ გადამხდელთა მიმართებაში;

- ანალიზის შედეგები მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული ხელმისაწვდომი მაკროეკონომიკური მაჩვენებლების დეტალიზაციაზე. დღგ-ის შემთხვევაში მონაცემთა დეტალიზაცია შესაძლებელი უნდა იყოს სასაქონლო ჯგუფებისა და სექტორულ დონეზე. დეტალური ინფორმაციის არსებობის შემთხვევაშიც კი, საჭიროა აქცენტი გაკეთდეს მონაცემთა სანდოობაზე და ხარისხზე. სტატისტიკის დეპარტამენტი გარკვეული ტიპის მონაცემების გაანგარიშებისას (მაგალითად, დაუკვირვებადი ეკონომიკის კვლევის დროს) ეყრდნობა სხვადასხვა დაშვებებს. ყველა სტატისტიკურ მონაცემს კი გააჩნია სანდოობის ინტერვალი და რეალობასთან შესაბამისობის გარკვეული ალბათობა, რაც გაპის გაანგარიშებებშიც აისახება.

„ქვემოდან ზემოთ“ მეთოდოლოგიის გამოყენების დროს, ძირითადად ხორციელდება საგადასახადო აუდიტისათვის „სანიმუშო“ გადამხდელების შემთხვევითი გზით შერჩევა და რევიზიის შედეგების მოდელირება. მოდელირების დროს შეირჩევა გადამხდელების შესაბამისი მაჩვენებლები/თვისებები, რომლებიც კორელაციაში არიან მათ კანონმორჩილების დონესთან. შემდგომ ეტაპზე კი მოდელის შედეგები განზოგადდება შესაბამისი მახასიათებლების მქონე ყველა რეგისტრირებულ გადამხდელზე. მოდელირება ხორციელდება სხვადასხვა გზით, მათ შორის მანქანური დასწავლის მეშვეობით. მოდელირების შედეგები საბოლოო ჯამში, აგრეგირდება რეგისტრირებული გადამხდელების მთლიან პოპულაციაზე. აღნიშნული მეთოდი აუცილებლად გულისხმობს შემთხვევითი აუდიტის სისტემის არსებობას, თუმცა შესაძლებლად მიიჩნევა განვლილ პერიოდში საგადასახადო კანონმდებლობასთან შეუსაბამობის რისკების ანალიზის შედეგად განხორციელებულ ინტერვენციების შედეგების გათვალისწინებასაც (იმ პირობებში როდესაც საგადასახადო ორგანოში შემთხვევითი რევიზიის ჩატარების პროგრამა არ არსებობს ან არა საკმარისია). აღნიშნულმა მიდგომამ, შესაძლოა მნიშვნელოვანი წარმოდგენა შეგვიქმნას არა მარტო კონკრეტულ კანონშეუსაბამო ქმედებებსა და რისკებზე, არამედ შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს სხვა მიდგომის შედეგების ტესტირებისათვის.

„ქვემოდან ზემოთ“ მიდგომის ძირითადი ნაკლი არის ის, რომ ის მოიცავს დანაკარგის მხოლოდ გამოვლენილ/იდენტიფიცირებულ ნაწილს, რომელიც ამათუიმ

მიზეზის გამო მოექცა საგადასახადო ორგანოს თვალთახედვის არეალში და მიუხედავად შერჩეული განზოგადების მოდელისა, სრულყოფილი ვერ იქნება. ამასთან, ეს მიდგომა დაკავშირებულია არც თუ უმნიშვნელო დანახარჯებთან, რომლებიც ძირითადად უკავშირდება ამ მიზნით საგადასახადო შემოწმებების ჩატარების აუცილებლობას. აღნიშნული კი, თავის მხრივ, მოიაზრებს რევიზირებული გადამხდელების კანონმორჩილების დანახარჯების ზრდას. ასევე აღსანიშნავია, რომ ამ მიდგომის გამოყენების შემთხვევაში გამოვლენილი დანაკარგის განზოგადება და საერთო ეფექტის განსაზღვრა ხდება მხოლოდ რეგისტრირებული გადამხდელების ერთობლიობაზე, რაც პოტენციური კანონდამრღვევების მთლიან პოპულაციას რა თქმა უნდა არ წარმოადგენს.

„ქვემოდან ზემოთ“ მიდგომით საგადასახადო დანაკარგის შეფასებას ართულებს და თითქმის შეუძლებელს ხდის საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო თაღლითობის შემთხვევების იდენტიფიცირების არასრული მოცულობა და შესაბამისი კუთხით აღრიცხული და განსაკუთრებით გამოქვეყნებული მონაცემების სიმწირე, დეტალური მონაცემების კონფიდენციალურობა და შერჩევის პოტენციური შეცდომა (Reckon, 2009, 5-6).

მიკროეკონომიკური მიდგომის ერთ-ერთ მეთოდს წარმოადგენს ეკონომეტრიკული (ე.წ. ტექნიკური/ზღვრული) მიდგომა, რომელიც ძირითადად ითვალისწინებს სხვადასხვა გზით მოდელირებული, მათ შორის მოდელირებული დროითი მწკრივის შედეგების გამოყენებას, საგადასახადო შემოსავლების მოსალოდნელი პოტენციური დონის დასადგენად, რასაც უდარდება არსებული რეალური მაჩვენებლები. რა თქმა უნდა, ამისათვის აუცილებელია შესაბამისი ისტორიული მონაცემების არსებობა და ამასთან, შედეგები საგრძნობი ელასტიურობით იქნებიან დამოკიდებული შერჩეულ დეტერმინანტებსა და მოდელში გამოყენებულ სხვადასხვა დაშვებებზე. ცხადია, რომ ამ მეთოდით მიღებული შედეგები ნაკლებად ეფექტიანია კანონმორჩილების და ადმინისტრირების კომპონენტების გამიჯვნის თვალსაზრისით და არ იძლევა გაპის შედეგის შემდგომი დეტალიზაციის შესაძლებლობას.

მიკროეკონომიკური მიდგომის დამატებული ღირებულებისა და მოხმარების მეთოდებს შორის არჩევანის გაკეთების კუთხით აღსანიშნავია, ის გარემოება, რომ

მიუხედავად იმისა, რომ ორივე მეთოდით თეორიულად ერთიდაიგივე გაპის მნიშვნელობა მიიღება, გადასახადით დასაბეგრი პოტენციური ბაზის მოხმარების მიდგომით გაანგარიშებისას, მოხმარება შესაძლებელია ჩაიშალოს სასაქონლო ჯგუფების ჭრილით, მაშინ როდესაც საგადასახადო შემოსავლების ამავე ჭრილით წარმოდგენა და მისადაგება თითქმის შეუძლებელია, რაც გაპის შემდგომი დეტალიზაციის საშუალებას არ იძლევა. უფრო რეალისტური სცენარი იქნება საგადასახადო შემოსავლების სექტორული ჭრილით წარმოდგენა. ამასთან, რადგან სექტორული სახით არსებობს იმპორტთან, ექსპორტთან და ინვესტიციებთან დაკავშირებული მონაცემები, დამატებული ღირებულების მეთოდის უპირატესობა ნათელი ხდება.

არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლა ერთმანეთის მსგავსი პრინციპით ხორციელდება. ისევე როგორც დღ-თან მიმართებაში, აქციზის გადასახადშიც, საგადასახადო დანაკარგი წარმოადგენს სხვაობას, დასაბეგრი ოპერაციების კუთვნილ (თეორიულ) გადასახადის თანხასა და დროულად დეკლარირებულ და გადახდილ აქციზის გადასახადის თანხას შორის (Mazur, Plumley, 2007, 569). თუმცა აღსანიშნავია, რომ დღ-გან განსხვავებით აქციზის გადასახადი დაბეგვრის საკმაოდ განსხვავებული რეჟიმით სარგებლობს, რაც გაანგარიშებებში გარკვეული სპეციფიური ასპექტების გამოყოფისა და დამატებითი დეტალიზაციის საჭიროებას წარმოშობს. დაბეგვრის განსხვავებულ რეჟიმში ვგულისხმობთ იმას, რომ როგორც წესი აქციზის გადასახადის განაკვეთი უფრო მეტად დიფერენცირებულია ვიდრე დღ და დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება ინდივიდუალურად, აქციზის გადასახადით დაბეგვრას დაქვემდებარებული საქონლის ჭრილით.

სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის მიზნებისათვის, ზემოაღნიშნული მიდგომებიდან შერჩეულ იქნა „ზემოდან ქვემოთ“ მიდგომა შემდეგი გარემოებების გამო:

- მიდგომა შესაძლებლობას იძლევა გამოთვლილ იქნეს საგადასახადო დანაკარგის სრული მოცულობა;
- გვაძლევს შედეგობრივი გაპის ძირითად კომპონენტებად ჩაშლისა და მათი სექტორული ანალიზის საშუალებას;
- დაკავშირებულია ნაკლებ დანახარჯებთან;

- შესაძლებელს ხდის დარიცხვის მეთოდის გამოყენებას, რაც არაპირდაპირი გადასახადების შესაბამისი მონაცემების მაკროეკონომიკურ სტატისტიკურ მონაცემებთან თანხვედრის წინაპირობაა და ამავდროულად უფრო ბუნებრივად შეესაბამება არაპირდაპირი გადასახადების დაბეგვრის და გამომანგარიშების პრაქტიკას;
- შესაძლებლობას იძლევა მოდელირება გაუკეთდეს სხვადასხვა საკანონმდებლო ცვლილებებს და გაანალიზდეს მათი შედეგობრივი ფისკალური გავლენა.

„ზემოდან ქვემოთ“ მიდგომის გამოყენება დამატებული ღირებულების მეთოდის გამოყენებით, რეკომენდირებულია საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერაც. სწორედ აღნიშნული მიდგომის გამოყენებით ხდება სავალუტო ფონდის მიერ, სხვადასხვა ქვეყნებში საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლა, რისთვისაც იყენებს მათ მიერ შექმნილ RA-GAP პროგრამას/მოდელს. მოდელი იძლევა იმის გარანტიას, რომ მოცემული მიდგომით გამოთვლილი დანაკარგი მეტად შესადარისი იქნება სხვა ქვეყნების ანალოგიურ მაჩვენებლებთან. ასევე მნიშვნელოვანია, რომ საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემოთავაზებული RA-GAP მოდელი, მაქსიმალურად შეესაბამება არაპირდაპირი გადასახადების დაბეგვრისა და გამომანგარიშების „ბუნებას“ (იგულისხმება დასაბეგრი და ჩათვლის ოპერაციების ჯაჭვი და ანგარიშგების დეტალები) და იძლევა შესაძლებლობას მოდელირების დროს გათვალისწინებული იქნეს კონკრეტული ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის სპეციფიური სტრუქტურული ნიუანსები.

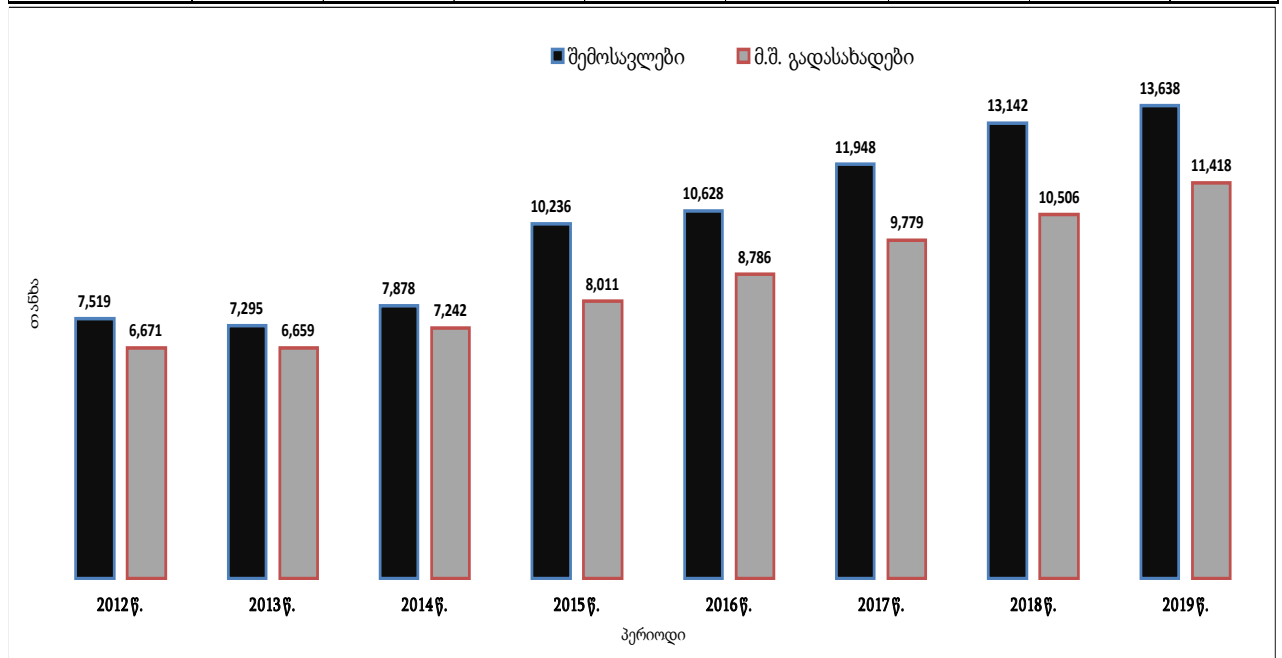
1.3 არაპირდაპირი გადასახადების როლი ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსულობებში

გადასახადები ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსულობების მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენენ და რა თქმა უნდა გამონაკლისს არც საქართველო წარმოადგენს. საქართველოს სახაზინო სამსახურის მონაცემები (<http://treasury.ge/5585> [ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მარტი]) ნათლად მეტყველებენ ჩვენი ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსულობებში გადასახადების მნიშვნელოვან წილზე, რომელიც საშუალოდ 80-90%-ს შეადგენს. საბიუჯეტო შემოსულობების დანარჩენი ნაწილი კი ძირითადად წარმოდგენილია გრანტების და სხვა შემოსულობების სახით ფინანსური და არა ფინანსური აქტივებიდან. აღნიშნულის უფრო თვალსაჩინოდ წარმოდგენის მიზნით იხილეთ გრაფიკი N1:

გრაფიკი N1. საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის წლიური მონაცემები

(მილიონი ლარი)

	2012 წ.	2013 წ.	2014 წ.	2015 წ.	2016 წ.	2017 წ.	2018 წ.	2019 წ.
შემოსავლები	7,519	7,295	7,878	10,236	10,628	11,948	13,142	13,638
მ.შ. გადასახადები	6,671	6,659	7,242	8,011	8,786	9,779	10,506	11,418
გადასახადების წილი	89%	91%	92%	78%	83%	82%	80%	84%



წყარო: <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მარტი). გრაფიკი აგებულია ავტორისეული ინტერპრეტაციით

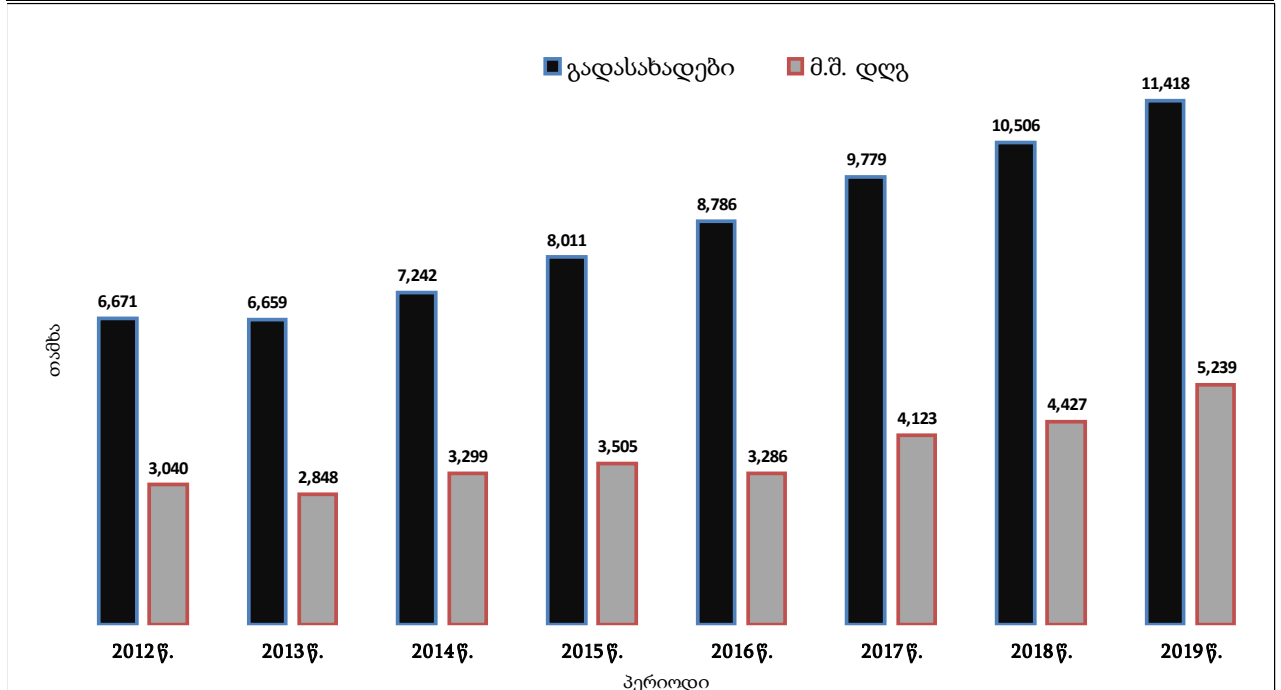
არაპირდაპირი გადასახადი წარმოადგენს საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადს, რომლის დაბეგვრის რეჟიმიც ვრცელდება ქვეყნის ტერიტორიაზე განხორციელებულ საქონლისა და მომსახურების მიწოდებაზე და იმპორტზე. მისი გაანგარიშება ხდება ეტაპობრივად, იმპორტისას და წარმოებისა და რეალიზაციის თითოეულ ეტაპზე წარმოქმნილი დამატებული ღირებულების შესაბამისად. გადასახადის რეალურ გადამხდელად საბოლოო მომხმარებელი გვევლინება, რომელიც მას შექმნილი საქონლის, მომსახურების ფასის შემადგენელი კომპონენტის სახით იხდის, თუმცა პრაქტიკაში კონკურენციის გათვალისწინებით ეს ტვირთი შესაძლოა ნაწილობრივ მიმწოდებლებზეც გადანაწილდეს.

ცალსახად შეიძლება ითქვას, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს ყველაზე დიდი მნიშვნელობისა და ფისკალური ეფექტის მქონე არაპირდაპირ გადასახადს. შესაბამისად, მოცემულ გადასახადში არსებული დანაკარგის კვლევა უაღრესად მნიშვნელოვანია. მიუხედავად იმისა, რომ როგორც ქვემოთ წარმოდგენილი გრაფიკიდან ჩანს გადასახადებში დღგ-ის წილი უმნიშვნელოდ, მაგრამ მაინც შემცირდა, დღეის მდგომარეობითაც საგადასახადო შემოსავლების თითქმის ნახევარი სწორედ ამ გადასახადზე მოდის. დეტალური ინფორმაციის მიღების მიზნით იხილეთ გრაფიკი N2:

გრაფიკი N2. საგადასახადო შემოსავლები და დამატებული ღირებულების გადასახადი

(მილიონი ლარი)

	2012 წ.	2013 წ.	2014 წ.	2015 წ.	2016 წ.	2017 წ.	2018 წ.	2019 წ.
გადასახადები	6,671	6,659	7,242	8,011	8,786	9,779	10,506	11,418
მ.შ. დღგ	3,040	2,848	3,299	3,505	3,286	4,123	4,427	5,239
დღგ-ის წილი	46%	43%	46%	44%	37%	42%	42%	46%



წყარო: <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მარტი). გრაფიკი აგებულია ავტორისეული ინტერპრეტაციით

როგორც მეორე გრაფიკიდან ჩანს, დამატებული ღირებულების გადასახადის პროცენტული წილი 2016 წელს მკვეთრად - შვიდი პუნქტით შემცირდა, რაც ემთხვევა საქართველოში ე.წ. „ერთიანი სახაზინო კოდი“-ს შემოღებას. გადასახადების გადახდისა და აღრიცხვის ამ ახალი მიდგომის ამოქმედების შედეგად, საგადასახადო შემოსავლების აღრიცხვა ნაკლებად დამოკიდებული გახდა გადამხდელის მიერ შევსებული საგადახდო დავალებების სისწორეზე. გაჩნდა შესაძლებლობა გადახდილი გადასახადების თანხები ავტომატურად, მაღალი სიზუსტით განაწილებულიყო გადამხდელის მიხედვით აღრიცხულ აღიარებულ დარიცხვებზე, მათი წარმოშობის თარიღების შესაბამისად. მოცემული რეფორმის ამოქმედების შემდეგ, ასევე ავტომატურ რეჟიმში ხორციელდება ერთი სახის გადასახადში არსებული ზედმეტობით, გადასახადების სხვა სახეებში არსებული დავალიანებების გადაფარვა. ერთიანი სახაზინო კოდის მექანიზმის

ამოქმედებისა და 2016 წლის პირველი იანვარისათვის გადამხდელების ჭრილით გარდამავალი საწყისი ნაშთების დაფიქსირების მიზნით, გადასახადების ცალკეულ სახეებში არსებული დავალიანებების ზედმეტობებით გადაფარვის ღონისძიებები ერთჯერადი სახით განხორციელდა.

უნდა გამოითქვას საფუძვლიანი ვარაუდი, რომ 2016 წლამდე დამატებული ღირებულების გადასახადში აღრიცხული შემოსავლები არარეალურად გაზრდილი იყო. შემოსავლად აღიარებული თანხები მოიცავდნენ წინსწრებით, ძირითადად მოსალოდნელ საბაჟო ოპერაციებთან მიმართებაში, ზედმეტად გადახდილ თანხებსაც, რომელთა შესაბამისი დარიცხვებიც გადამხდელების პირადი აღრიცხვის ბარათებზე ასახული არ იყო. დაგროვილი ზედმეტობები ძირითადად არსებობდა დღგ-თან მიმართებაში, რომელთა დიდი ნაწილიც ერთიანი სახაზინო კოდის ამოქმედებამდე საწყისი ნაშთების დაფიქსირების მიზნით, გამოყენებულ იქნა სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში. გადასახადების არა ბუნებრივად გაზრდილი მოცულობის მოსაზრებას ამყარებს ცხრილი N1:

ცხრილი N1. საგადასახადო შემოსავალი 2015-2016 წლებში გადასახადის სახეების ჭრილით

(მილიონი ლარი)

გადასახადის სახე	2015 წ.	2016 წ.	სხვაობა 2016-2015	პროცენტული ცვლილება
საშემოსავლო გადასახადი	2,223	2,414	191	9%
მოგების გადასახადი	1,025	1,056	31	3%
დამატებული ღირებულების გადასახადი	3,505	3,286	-219	-6%
მ.შ. ტერიტორიაზე	1,868	930	-938	-50%
მ.შ. იმპორტზე	1,638	2,357	719	44%
აქციზი	871	1,070	199	23%
მ.შ. ტერიტორიაზე	220	182	-38	-17%
მ.შ. იმპორტზე	651	888	237	36%
იმპორტის გადასახადი	69	70	1	1%
ქონების გადასახადი	290	363	73	25%
სხვა არაკლასიფიცირებული გადასახადი	26	527	500	1915%
სულ	8,011	8,786	775	10%

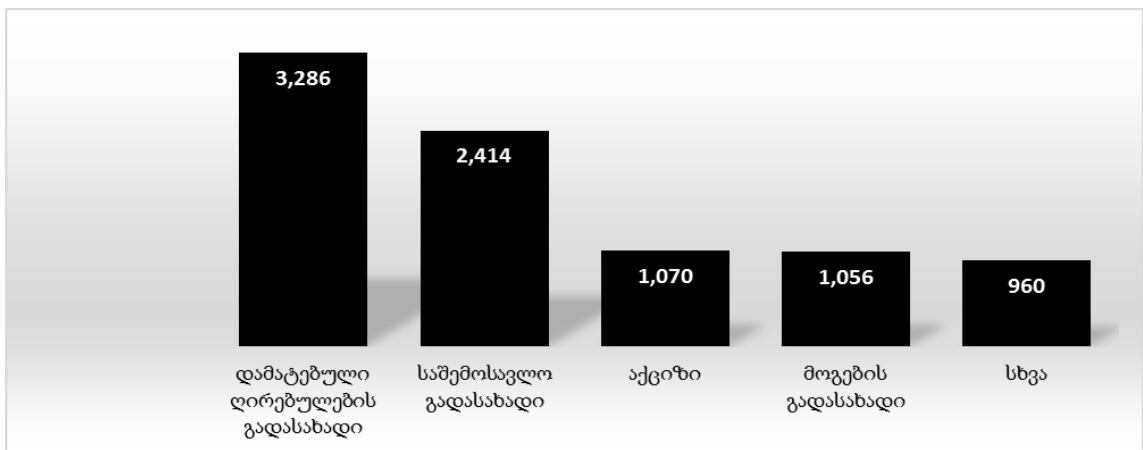
წყარო: <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი). ავტორისეული ინტერპრეტაცია

როგორც მოცემული ცხრილიდან ჩანს 2016 წელს საგადასახადო შემოსულობები გასულ წელთან შედარებით ჯამში 10%-ით გაიზარდა, თუმცა ახალი მეთოდით აღრიცხული დღგ 6%-ით ნაკლებია 2015 წლის შესაბამის მაჩვენებელთან შედარებით. ამასთან, კლების ძირითადი ნაწილი ასახულია ტერიტორიულ დღგ-სთან მიმართებაში, რაც ჩვენი ქვეყნის იმპორტზე დამოკიდებული ეკონომიკის გათვალისწინებით, გადასახადების აღრიცხვიანობის გაუმჯობესებაზე მიანიშნებს. შესაბამისი ლოგიკური გაგრძელება იკვეთება იმპორტზე გადახდილ აქციზის გადასახადთან მიმართებაშიც. 2016 წლისთვის სხვა არაკლასიფიცირებული გადასახადის სახით მობილიზებული 527 მილიონი ლარი არცერთ გადასახადის სახედ არ იქნა მიჩნეული, ვინაიდან ამ თანხის გადამხდელების პირადი აღრიცხვის ბარათებზე შესაბამისი აღიარებული დარიცხვა არ არსებობდა. 2015 წლის მიდგომით, აღნიშნული თანხის უდიდესი ნაწილი განაწილებული და ასახული იქნებოდა რომელიმე გადასახადის სახეში, ძირითადად დამატებული ღირებულებისა და საშემოსავლო გადასახადებში, რაც არა ბუნებრივად გაზრდიდა მათ რეალურ მნიშვნელობას. აღსანიშნავია, რომ 2016 წელსაც კი, როდესაც დღგ-ის წილი საგადასახადო შემოსულობებში იყო ყველაზე დაბალი, იგი მაინც პირველ ადგილზე იყო და თანხობრივად მნიშვნელოვნად აღემატებოდა ფისკალური მნიშვნელობით მეორე ადგილზე მყოფ საშემოსავლო გადასახადს. დეტალური ინფორმაციისთვის იხილეთ გრაფიკი N3:

გრაფიკი N3. საგადასახადო შემოსავლები გადასახადის სახეების ჭრილით 2016

წელს

(მილიონი ლარი)

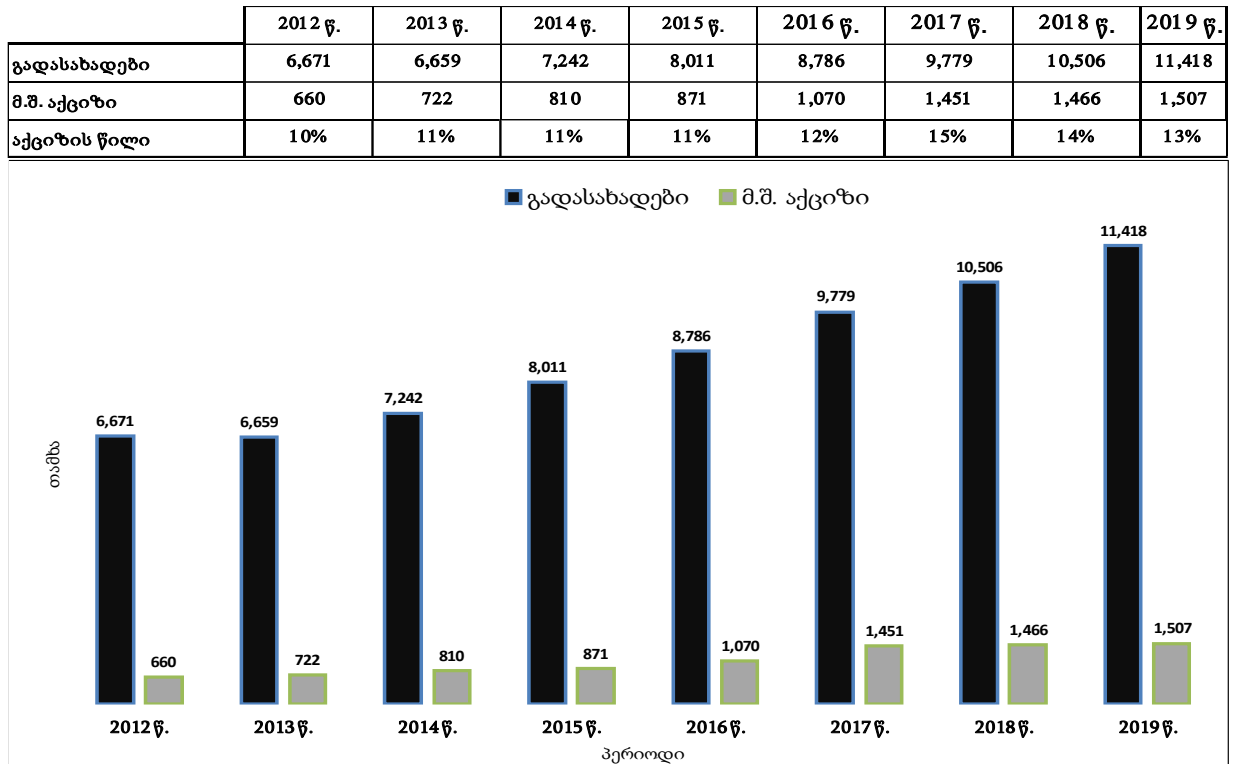


წყარო: <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი). გრაფიკი აგებულია ავტორისეული ინტერპრეტაციით

აქციზის გადასახადი ფისკალური მნიშვნელობით საგადასახადო შემოსავლებში მესამე ადგილს იკავებს. 2012-2019 წლებში მისი წილი საგადასახადო შემოსავლების 10%-დან 15%-მდე შუალედში მერყეობს. დეტალური ინფორმაცია იხილეთ გრაფიკზე N4:

გრაფიკი N4. საგადასახადო შემოსავლები და აქციზის გადასახადი

(მილიონი ლარი)

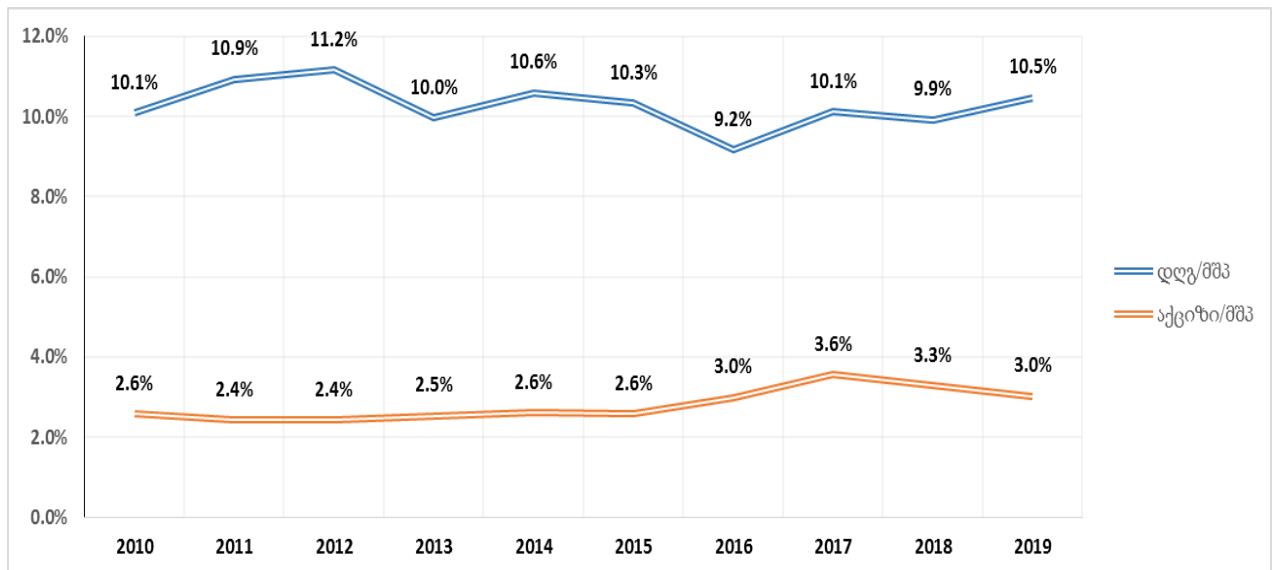


წყარო: <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მაისი). გრაფიკი აგებულია ავტორისეული ინტერპრეტაციით

როგორც მეოთხე გრაფიკზე ვხედავთ, აქციზის გადასახადის თანხობრივი მოცულობა ბოლო სამ წელიწადში თითქმის თანაბარია, შესაბამისად მისი წილი საგადასახადო შემოსულობებში 2017 წლიდან მოყოლებული კლებულობს (თითო პროცენტით). აღნიშნულის ძირითად მიზეზს წარმოადგენს აქციზის განაკვეთების ცვლილება (ძირითადად თამბაქოს პროდუქციასთან მიმართებაში), რამაც შესაბამისი აქციზური პროდუქციის მოხმარება შეამცირა. თუ გავითვალისწინებთ აქციზის და დღგ-ის შესაბამის მონაცემებს, მათი ჯამური წილი ქვეყნის საგადასახადო შემოსავლებში საშუალოდ 60%-ს აღწევს.

დღგ-ის წილი ქვეყნის მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში უმეტესწილად თანაბარია და 10%-დან 11%-მდე შუალედში მერყეობს. რაც შეეხება აქციზის გადასახადს, მისი წილი მშპ-ის 2,5%-დან 3%-მდე შუალედში ნარჩუნდება. აღნიშნული მონაცემები კიდევ ერთხელ ადასტურებს ამ არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელობას და მათ სტაბილურ ხასიათს. დეტალური ინფორმაციისათვის იხილეთ დიაგრამა N1:

დიაგრამა N1. დამატებული ღირებულების და აქციზის გადასახადები მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში



შენიშვნა: 2019 წლისთვის მოცემულია წინასწარი შეფასების მონაცემები.

წყარო: <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მარტი); <https://www.geostat.ge/ka/modules/categories/23/mtliani-shida-produkti-mshp> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 14 მაისი). გრაფიკი აგებულია ავტორისეული ინტერპრეტაციით.

ერთიანი სახაზინო კოდის დანერგვის შედეგებთან დაკავშირებული ზემოთ მოცემული მსჯელობიდან გამომდინარე უნდა ვივარაუდოთ, რომ სხვა თანაბარ პირობებში, გადასახადების ამოღების დანაკარგის მოსალოდნელი მოცულობა უნდა გაიზარდოს, რადგან 2016 წლის პირველი იანვრის შემდგომ პერიოდებზე გამოთვლილ დანაკარგში მონაწილეობას სამართლიანად არ მიიღებენ წინსწრებით ან ზედმეტად გადახდილი თანხები. მოცემული გარემოება გათვალისწინებული უნდა იქნეს გადახდილი/ამოღებული გადასახადების ეკონომიკური აქტივობის შესაბამის საანგარიშო პერიოდებზე მიკუთვნების პროცესში.

მეორე მოლოდინი რომელიც დღე-ში არსებულ დანაკარგთან მიმართებაში უნდა გვექონდეს, არის დიდი მოცულობის საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის არსებობა. საგადასახადო დანაკარგის აღნიშნული კომპონენტი გულისხმობს არ მიღებულ საგადასახადო შემოსავლებს, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებულ შეღავათებთან და გათავისუფლებებთან არის დაკავშირებული. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დღე-გან გათავისუფლების მუხლი (სსკ 168-ე მუხლი) ერთ-ერთი ყველაზე მოცულობითია და მოიცავს უამრავ საქონელსა და მომსახურებას, როგორც იმპორტის, ასევე ადგილობრივ ოპერაციებთან მიმართებაში. მაგალითის სახით შეგვიძლია მოვიტანოთ გათავისუფლებები ისეთ მნიშვნელოვან დარგებში როგორცაა: ჯანდაცვა, განათლება, ფინანსური სექტორი, სოფლის მეურნეობა და სხვა. რაც შეეხება ექსპორტის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრას, იგი არ წარმოადგენს საგადასახადო დანაკარგის შემადგენელ კომპონენტს, მისი გამოთვლის არცერთი ცნობილი მიდგომის მიხედვით. ექსპორტის დღე-ის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა ერთგვარი მოცემულობაა ყველა ქვეყნისათვის, ეროვნული ეკონომიკის კონკურენტუნარიანობის ამაღლებისა და ხელშეწყობის მოტივებიდან გამომდინარე.

ზოგადად, საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის პრაქტიკის გათვალისწინებით შეიძლება გამოიყოს ორი ძირითადი მიმართულება:

- შეღავათით მოსარგებლე გადამხდელი იხდის გადასახადებს, რომელიც შემდეგ სახელმწიფო ბიუჯეტიდან უბრუნდება უკან, მათ შორის სუბსიდიებისა და სხვა საბიუჯეტო განაცემების სახით;
- შეღავათით მოსარგებლე საწყის ეტაპზევე გათავისუფლებულია გადასახადის გადახდისაგან.

რა თქმა უნდა, პირველი მიმართულება ნაკლებად არის გავრცელებული, თუმცა მისი გამოყენების შემთხვევაში, ზუსტად არის ცნობილი თითოეულ საგადასახადო შეღავათთან დაკავშირებული საგადასახადო დანახარჯები. მეორე შემთხვევაში ასეთი დანახარჯების საერთო თანხაც კი რთულად დასადგენია და იწვევს ასოციაციას, განცდას თითქოს საგადასახადო შეღავათის მუხლები ბიუჯეტის ხარჯვით ნაწილზე გავლენას არ ახდენს. სწორედ ამ გარემოებით არის გამოწვეული საგადასახადო კანონმდებლობაში

საგადასახადო შეღავათების მუხლების მოცულობითი ზრდა, ხოლო უკვე არსებული შეღავათების საჭიროებისა და ადეკვატურობის გადახედვა იშვიათად ხდება.

საგადასახადო დანაკარგის გამაღწევი თეორიულად ყველა გადასახადთან მიმართებაში შეიძლება განხორციელდეს, თუმცა ეს სადისერტაციო ნაშრომის მოცულობის შეზღუდვებიდან გამომდინარე პრაქტიკულად შეუძლებელია. ამასთან აღსანიშნავია, რომ ე.წ. ესტონური მოგების გადასახადის საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის თეორიული და პრაქტიკული შესაძლებლობა საკმაოდ შეზღუდულია. რაც შეეხება საერთაშორისო პრაქტიკას რომელიც აღნიშნული მიმართულებით არსებობს, ევროკავშირის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად, საგადასახადო დანაკარგის შეფასების მიდგომების, მეთოდოლოგიების, გამოცდილებისა და გაანგარიშების პრაქტიკის თავმოყრისა და გაზიარების მიზნით, შექმნილია მიზნობრივი საპროექტო ჯგუფი. ჯგუფი შედგება იმ 15 ქვეყნის წამყვანი ექსპერტებისაგან, რომელთაც გააჩნიათ საგადასახადო დანაკარგის პრაქტიკული გაანგარიშების ღირებული გამოცდილება. მოცემული 15 ქვეყნიდან დღ-ის გაპის რეგულარული შეფასება ხდება 12-ში, ხოლო პირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის შეფასება გაცილებით ნაკლებად გავრცელებულ პრაქტიკას წარმოადგენს, კერძოდ: საშემოსავლო გადასახადში არსებული გაპის რეგულარული შეფასება ხორციელდება 4 ქვეყანაში, მოგების გადასახადის - 3 ქვეყანაში, სოციალური შენატანების - 3 ქვეყანაში (პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2018, 32).

შემაჯამებელი სახით შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საგადასახადო შემოსავლები ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსულობების ძირითადი კომპონენტია, ხოლო საგადასახადო შემოსავლების უმთავრეს წყაროდ დამატებული ღირებულების გადასახადი გვევლინება. იგი ქვეყნის ცენტრალური ბიუჯეტის შემოსავლის უმნიშვნელოვანესი შემადგენელია, შესაბამისად, საგადასახადო დანაკარგის ანალიზის თვალსაზრისით მასზე აქცენტირება ეფექტიანად უნდა ჩაითვალოს. სწორედ ამიტომ, მოცემულ ნაშრომში კვლევისა და საგადასახადო დანაკარგის შესწავლის მიზნით, აქცენტი გაკეთებულია ყველაზე მაღალი ფისკალური ეფექტისა და მნიშვნელობის მქონე გადასახადზე - დღ.

თავი II. საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მეთოდოლოგიური საფუძვლები

2.1 არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მეთოდოლოგია

საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ რეკომენდირებული საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მეთოდოლოგიის ძირითადი მიმართულება არის, საგადასახადო კანონმორჩილების შეფასება მიდგომით „ზემოდან ქვემოთ“, პოტენციური შემოსავლების რეალურთან შედარების გზით. ამასთან, პოტენციური ბაზის შეფასება ხორციელდება სტატისტიკური, ხოლო რეალური შემოსავლების კი, სახაზინო და საგადასახადო ორგანოების მონაცემებზე დაყრდნობით.

ამ მიდგომის მთავარი უპირატესობა არის ის, რომ იგი ფარავს ნებისმიერი სახის კანონმორჩილების დანაკარგს, მიუხედავად იმისა, შესაძლებელია თუ არა ყველა კონკრეტული კანონშეუსაბამო ქმედების იდენტიფიცირება და ცალკე გამოყოფა. ასევე შესაძლებლობას იძლევა მიღებული შედეგი შეუდარდეს საგადასახადო დანახარჯებს, როგორც საგადასახადო შემოსავლების მობილიზების შემზღვეველ ბარიერს.

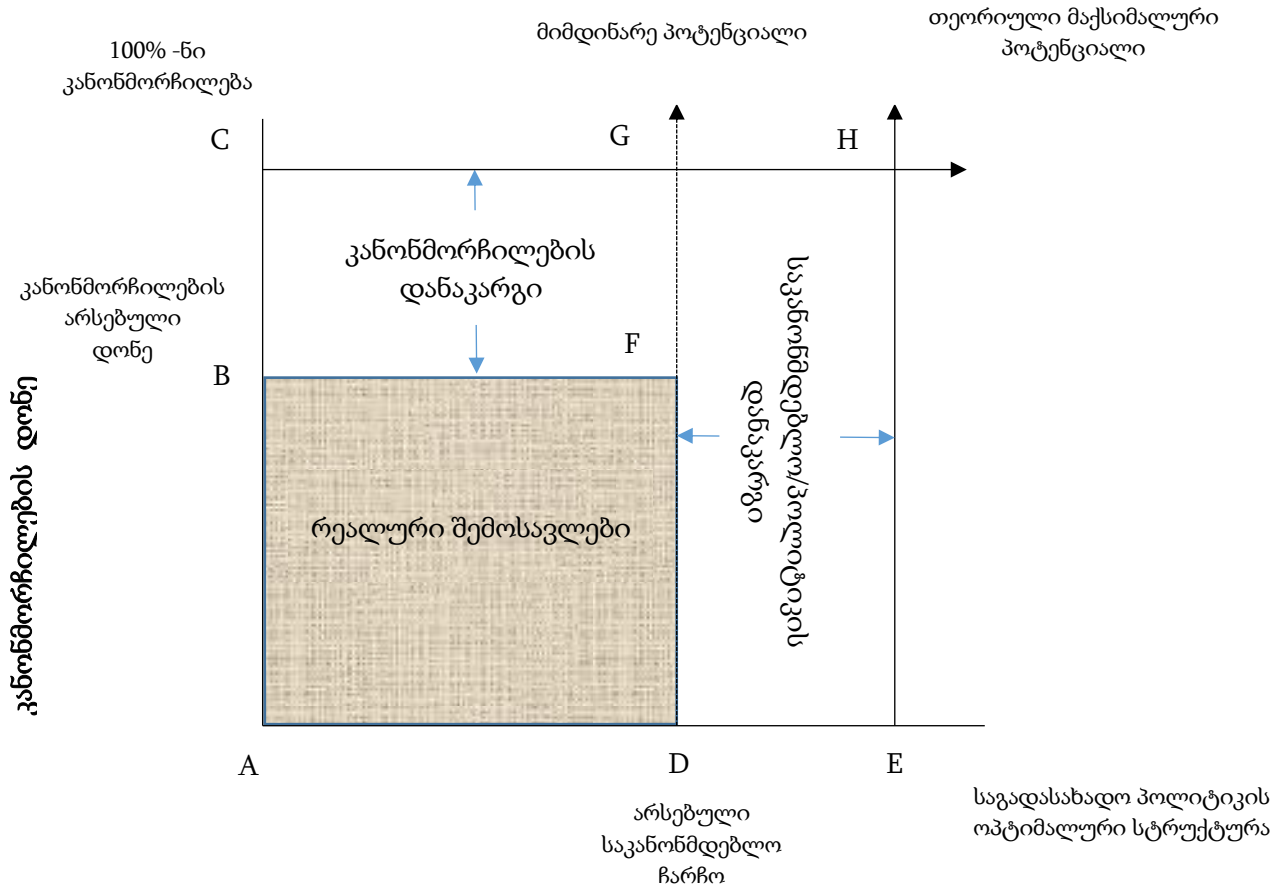
პოტენციური შემოსულობების განსაზღვრის საკვანძო მომენტია, საგადასახადო პოლიტიკის ოპტიმალური დონის განსაზღვრა. სავალუტო ფონდი მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის სტანდარტულ განაკვეთს ავრცელებს მთლიან საბოლოო მოხმარებაზე. სტანდარტულ განაკვეთი წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ განაკვეთს, რომელიც ავტომატურად ვრცელდება გადასახადით დაბეგვრის ყველა ობიექტზე, იმ შემთხვევაში თუ გამონაკლისის სახით განსხვავებული განაკვეთი ან არ არის დადგენილი.

დღგ-თან მიმართებაში **RA-GAP** მეთოდოლოგიის მიხედვით პოტენციურ და რეალურ შემოსავლებს შორის განსხვავება იანგარიშება ინდივიდუალურად, ეროვნულ ანგარიშებში მოცემული ეკონომიკური სექტორების დონეზე. ხოლო საბოლოო შედეგების მისაღებად ხორციელდება დარგობრივი შედეგების აგრეგირება.

საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მოდელის შესაბამისად, საგადასახადო დანაკარგი ფართო გაგებით იყოფა საკანონმდებლო (საგადასახადო პოლიტიკის) და

კანონმორჩილების დანაკარგად. აღნიშნულის მარტივი ილუსტრირება იხილეთ სქემაზე N2:

სქემა N2. საგადასახადო დანაკარგის დეკომპოზიცია



საგადასახადო პოლიტიკის სტრუქტურა

წყარო: Hutton, 2017, 5

საგადასახადო დანაკარგის ამგვარი (სქემა N2) გამოსახვა, საშუალებას იძლევა ეფექტურად დავინახოთ საკანონმდებლო და კანონმორჩილების დანაკარგის ფარდობითი მოცულობა და მათი წილობრივი გავლენა მთლიან საგადასახადო დანაკარგზე. ეს რა თქმა უნდა დაგვეხმარება იმის გაანალიზებაში, თუ რომელი მიმართულებით გატარებული ღონისძიებები იქნება უფრო ეფექტიანი საგადასახადო შემოსავლების გაზრდის თვალსაზრისით.

მეორე სქემის მეშვეობით, RA-GAP მეთოდით საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის პროცესი შეგვიძლია წარმოვიდგინოთ შემდეგი ეტაპების სახით:

ეტაპი 1: პოტენციური შემოსავლების დონის დადგენა (გამოსახულების მთლიანი კვადრატი);

ეტაპი 2: რეალური შემოსავლების განსაზღვრა (გამოსახულების შეფერადებული კვადრატი);

ეტაპი 3: საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლა (გამოსახულების მთლიან კვადრატს გამოკლებული შეფერადებული კვადრატი).

ანალოგიური ზოგადი პროცედურების შესაბამისად გამოითვლება კანონმორჩილების დანაკარგიც, იმ განსხვავებით, რომ რეალური შემოსავლები უდარდება პოტენციურ გადასახადს, არსებული საკანონმდებლო ჩარჩოს ფარგლებში, რადგან ხდება საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებაც:

ეტაპი 1: პოტენციური შემოსავლების დონის დადგენა არსებული კანონმდებლობის გათვალისწინებით (გამოსახულების ACGD კვადრატი);

ეტაპი 2: რეალური შემოსავლების განსაზღვრა (გამოსახულების შეფერადებული კვადრატი);

ეტაპი 3: კანონმორჩილების დანაკარგის გამოთვლა (ACGD კვადრატს გამოკლებული შეფერადებული კვადრატი).

კანონმორჩილების დანაკარგის გამოთვლის შემთხვევაში, საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის დადგენის მიზნით, მთლიან პოტენციურ შესაძლებლობას აკლდება რეალური შემოსულობებისა და კანონმორჩილების დანაკარგის ჯამი (გამოსახულების მთლიან კვადრატს გამოკლებული ACGD კვადრატი).

როგორც აღინიშნა, პოტენციური დანაკარგის გამოთვლისას ხორციელდება გადასახადის სტანდარტული განაკვეთის მისადაგება ნებისმიერი სახის საბოლოო მოხმარებაზე (სქემა N1-ის მთლიანი კვადრატი), ანუ არანაირი საგადასახადო შეღავათის გათვალისწინება არ ხდება. კანონმორჩილების დანაკარგის ნაწილში კი გამოიყენება კოდექსის შესაბამისად დადგენილი გადასახადის კონკრეტული განაკვეთები (სქემა N2-ის ACGD კვადრატი). მოცემულ სიტუაციაში საგადასახადო კანონმორჩილების არსებული დონის (სქემა N2-ის BF მონაკვეთი) უცვლელად გავრცელება საგადასახადო

პოლიტიკის დანაკარგის ნაწილზე (სქემა N2-ის DGHE კვადრატი), რეალური შედეგობრივი გავლენის ზუსტად ამსახველი არ იქნება. აღნიშნული გამომდინარეობს იმ გარემოებიდან, რომ საგადასახადო შეღავათების არ არსებობის შემთხვევაში, საგადასახადო კანონმორჩილების დონე, მიმდინარე კანონმორჩილების საშუალო დონის შესაბამისი დიდი ალბათობით აღარ იქნება და ასევე შეღავათის, როგორც მასტიმულირებელი ფაქტორის არ არსებობის გამო, შესაბამის სექტორებში აქტიურობა დაიკლებს, რაც შესაბამის ნაწილში (სქემა N2-ის DGHE კვადრატი) ბრუნვის მოცულობასაც შეამცირებს.

საგადასახადო დანაკარგის ნომინალური მაჩვენებელი, როგორც წესი, გარდაიქმნება ფარდობით გამოსახულებად, პოტენციურ შემოსავლებთან ან მშპ-თან მიმართებაში. საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის შეფასებისას სავალუტო ფონდი მხედველობაში ნაკლებად იღებს საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგს და ხელმძღვანელობს კანონმორჩილების დანაკარგით - სქემაზე N2 (ACGD-ABFD)/ ACGD).

RA-GAP მეთოდოლოგიის მიხედვით, დარგობრივი ჭრილით პოტენციური დღგ-ის განსაზღვრა ხორციელდება თითოეულ სექტორში შექმნილ დამატებულ ღირებულებაზე დაყრდნობით, წინასწარ შედგენილი მოდელის შესაბამისად. პოტენციური დღგ-ის განსაზღვრის ეს მეთოდი, გაივლის იგივე გზას, რაც საჭიროა ინდივიდუალური გადამხდელისათვის, ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის გამოსაანგარიშებლად. კონკრეტული გადამხდელის მთლიანი გადასახდელი ვალდებულება დღგ-ში იანგარიშება, როგორც (Hutton, 2017, 14):

$$Vt = \sum (Vm + Vo - Vi)$$

(3)

სადაც:

Vt - დღგ-ის მთლიანი საგადასახადო ვალდებულება კონკრეტული გადამხდელისთვის;

Vm - კონკრეტული გადამხდელის მიერ განხორციელებულ იმპორტზე დარიცხული დღგ;

Vo - კონკრეტული გადამხდელის ტერიტორიულ გამოშვებაზე დარიცხული დღგ;

V_i - კონკრეტული გადამხდელის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში შეძენილ საქონელზე და მომსახურებაზე გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ.

რაც შეეხება ზოგადად RA-GAP მოდელის ძირითად ინფორმაციულ საფუძველს, იგი მუშაობს ეროვნულ ანგარიშებთან, უფრო კონკრეტულად „რესურსებისა და გამოყენების“ ცხრილებთან, რომელსაც სისტემატიურად აქვეყნებენ სტატისტიკური ორგანოები. აღნიშნული ცხრილებიდან გამომდინარე, პოტენციური დღგ-ის ოდენობა გამოიანგარიშება კონკრეტული გადამხდელების მიერ გადასახდელი დღგ-ის გამოთვლის პრინციპის შესაბამისად, თუმცა სექტორულ დონეზე. სხვა სიტყვებით, სექტორების ჭრილით განისაზღვრება როგორც იმპორტზე და ტერიტორიაზე დარიცხული დღგ, ასევე ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა.

დამატებული ღირებულების ზემოაღნიშნული მოდელი შეიძლება გამოისახოს შემდეგი ფორმულის სახით (Hutton, 2017, 7):

$$PV = \sum_s (PVm^s + PVo^s - PVi^s) \tag{4}$$

სადაც:

PV - დღგ-ის პოტენციური მოცულობა;

S - კონკრეტული სექტორი;

PVm^s - პოტენციური დღგ კონკრეტული სექტორის იმპორტზე;

PVo^s - პოტენციური დღგ კონკრეტული სექტორის გამოშვებაზე;

PVi^s - პოტენციური დღგ კონკრეტული სექტორის მოხმარებაზე (ანუ რესურსებზე/დანახარჯებზე).

იმ შემთხვევაში თუ მოცემულ ფორმულაში დაჯამებას არ გამოვიყენებთ, სახეზე გვექნება კონკრეტული, ცალკეული დარგების პოტენციური დღგ. ამასთან, მოცემული მოდელი საშუალებას იძლევა პოტენციური დღგ განისაზღვროს სხვადასხვა დაშვებებით, მაგალითად, შესაძლოა განხორციელდეს განსხვავებული საკანონმდებლო ჩარჩოს ასახვა მოდელში და შესაბამისად კონკრეტული საგადასახადო დანახარჯის ოდენობის განსაზღვრა.

თავის მხრივ, ზემოთ მოყვანილ ფორმულაში - PVm^s - პოტენციური დღგ კონკრეტული სექტორის იმპორტზე, შეიძლება განისაზღვროს შემდეგი სახით (Hutton, 2017, 8):

$$PVm^s = \sum_c (M_c^s * t_c) \tag{5}$$

სადაც:

M_c^s - s სექტორის მიერ განხორციელებული C საქონლის იმპორტი ეროვნული ანგარიშების სტატისტიკურ მონაცემებზე დაყრდნობით;

t_c - c საქონლის საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად კუთვნილი დღგ (ნულოვანი განაკვეთის ან გათავისუფლების შემთხვევაში შესაძლებელია - 0) ან დღგ-ის სტანდარტული განაკვეთი ყველა საქონელზე, თუ გვინდა მთლიანი პოტენციური დღგ-ის დადგენა და არა მოქმედი კანონმდებლობის ფარგლებში კუთვნილი. ამიტომ t_c -ს შესაძლებელია ვუწოდოთ „პოლიტიკის ცვლადი“, რომელიც ერთერთია იმ სამი მსგავსი საგადასახადო პოლიტიკის ცვლადიდან, რომელიც სავალუტო ფონდის მოდელში იღებს მონაწილეობას.

რაც შეეხება პოტენციურ დღგ-ს კონკრეტული სექტორის გამოშვებაზე - PVo^s (Hutton, 2017, 7):

$$PVo^s = \sum_c (o_c^s - x_c^s) * t_c * r^s \tag{6}$$

სადაც,

O_c^s - s სექტორის მიერ c პროდუქციის გამოშვება, ეროვნული ანგარიშების შესაბამისად;

X_c^s - c პროდუქციის ექსპორტი, განხორციელებული s სექტორის მიერ;

t_c - c საქონლის შესაბამისი კუთვნილი დღგ;

r^s - s სექტორში დღგ-ის გადამხდელების გამოშვების ფარდობითი წილი.

აღნიშნული RA-GAP მოდელში წარმოადგენს საგადასახადო პოლიტიკის განმსაზღვრელ მეორე ცვლადს, რომლის საშუალებითაც შეგვიძლია წარმოადგენა შევიქმნათ დღგ-ის

რეგისტრაციის ზღვარის არსებობით გამოწვეულ დანაკარგზე. განაკვეთისაგან განსხვავებით (t_c), მოცემულ r^s ფარდობითობა მიახლოებითია და ძირითადად სავარაუდო ექსპერტული შეფასების გაკეთებას და მოდელის სენსიტიურობის ანალიზს გულისხმობს. რეალურად მისი ოდენობის მიღება შესაძლებელია სხვადასხვა ბიზნეს კვლევებით ან საგადასახადო ორგანოში არსებულ მონაცემებზე დაყრდნობითაც.

მეექვსე ფორმულაში დარგის მთლიან გამოშვებას, აკლდება დარგის ექსპორტი, რათა მიღებულ იქნეს გამოშვება ქვეყნის ტერიტორიაზე. შემდეგ ხდება დღგ-ის რეგისტრაციასთან დაკავშირებული საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტის კორექტირება (თანხა მცირდება r^s კოეფიციენტით). ასევე საშუალება გვაქვს მიღებული თანხა კიდევ შევამციროთ საგადასახადო პოლიტიკის შერჩეული მოდელის შესაბამისად (t_c).

რაც შეეხება მეოთხე ფორმულის ბოლო შემადგენელს PVi^s – (პოტენციური დღგ კონკრეტული სექტორის მოხმარებაზე, ანუ სექტორის დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა) (Hutton, 2017, 9):

$$PVi^s = \sum_c (N_c^s + I_c^s) * t_c * r^s * (1 - e^s) * \eta_c^s \quad (7)$$

სადაც,

N_c^s – s სექტორში c საქონლის შუალედური მოხმარება (ეროვნული ანგარიშებიდან)

I_c^s - c საქონლის შესაბამის სექტორის ერთობლივი დაბანდება ძირითად ფონდებში (ფორმირებული წმინდა ძირითადი კაპიტალი - GFCF). (ეროვნული ანგარიშებიდან)

t_c - c საქონლის შესაბამისი კუთვნილი დღგ („პირველი პოლიტიკის ცვლადი“)

r^s - s სექტორში დღგ-ს გადამხდელების გამოშვების ფარდობითი წილი („მეორე პოლიტიკის ცვლადი“)

e^s - სექტორის გამოშვების გათავისუფლებული ნაწილის ხვედრითი წილი

η_c^s - დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის წილი s დარგის c საქონელზე („მესამე პოლიტიკის ცვლადი“). გამოიყენება იმ შემთხვევებში, როდესაც საგადასახადო

კანონმდებლობა ადგენს შეზღუდვებს გარკვეული საქონლის/მომსახურების ჩათვლასთან მიმართებაში.

ეროვნულ ანგარიშებში შესყიდვები, როგორც წესი, დაყოფილია ორ კატეგორიად: შუალედურ მოხმარებად და კაპიტალის ფორმირებად. ამიტომ სექტორის დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გამოანგარიშებისას ორივე წყარო უნდა იქნეს გათვალისწინებული - სექტორების მოხმარების მონაცემები (შუალედური მოხმარება) და დაბანდება ძირითად ფონდებში (ინვესტიცია). r^s შეესაბამება ზემოთქმულს და არ ეწინააღმდეგება ჩვენი მოდელის ლოგიკას. მოცემულ შემთხვევაშიც, ვინაიდან ჩასათვლელი დღგ-ს თანხის გაანგარიშება განხორციელდება დღგ-ის გადამხდელებად რეგისტრირებულ გადამხდელებთან მიმართებაში, რომელთა მიხედვითაც დარგმა გადაიხადა დღგ შესყიდულ საქონელსა და მომსახურებაზე. გასათვალისწინებელია, რომ დღგ-ს ჩათვლა დასაშვებია იმ საქონელსა და მომსახურებაზე, რომელიც გამოიყენება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებში. აღნიშნული შეზღუდვა მეშვიდე ფორმულაში გამოსახულია e^s კოეფიციენტის გამოყენებით. მოცემული ცვლადი წინასწარ განსაზღვრულია მოდელში, როგორც სექტორის გათავისუფლებული გამოშვების ფარდობა სექტორის მთლიან გამოშვებასთან (Hutton, 2017, 11):

$$e^s = \sum_c (o_c^s * w_c) / \sum_c (o_c^s) \tag{8}$$

სადაც, w განსაზღვრავს იბეგრება ($w = 1$) თუ არ იბეგრება ($w=0$) საქონელი დღგ-ით. ხოლო O_c^s ისევე როგორც ზემოთ, წარმოადგენს s სექტორის მიერ c პროდუქციის გამოშვებას, ეროვნული ანგარიშების შესაბამისად.

დღგ-ის ზოგიერთი სისტემა, კრძალავს ჩათვლის განხორციელებას გარკვეულ საქონელსა და მომსახურებაზე მაგალითად, გართობის მიზნით გაწეული ხარჯები, წარმომადგენლობითი ხარჯები და სხვა. შესაბამისად, ამგვარი მომსახურების გამწევი დარგებისთვის გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა არ ხდება. η_c^s ცვლადის მნიშვნელობა ძირითადად ეყრდნობა სხვადასხვა კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს, რომლითაც დგინდება შეზღუდვები. მაგალითად, თუ შესაბამისი ბრძანებულებით დღგ-ის ჩათვლა აკრძალულია საზოგადოებრივ კვებასთან დაკავშირებულ ხარჯებზე (რესტორნები), η_c^s

ცვლადი ყველა შესაბამისი სექტორისთვის იქნება 0. (სრული პოტენციური დღგ-ის გამოსათვლელად ეს ცვლადი ყოველთვის იქნება 1-ის ტოლი). იგი წარმოადგენს სავალუტო ფონდის მოდელის მესამე „პოლიტიკის ცვლადს“.

როგორც ვხედავთ სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული მოდელის ყველა კომპონენტი (მე-5, მე-6 და მე-7 ფორმულები) გამოითვლება დარგის დონეზე, რაც შესაძლებელს ხდის მთლიანი მოდელიც ჩაიშალოს დარგების ჭრილით.

მიუხედავად იმისა, რომ დღგ-ის დანაკარგის განსაზღვრის მოცემულ მოდელში საგადასახადო პოლიტიკის ასახვისთვის გათვალისწინებულია სამი ცვლადი, რეალობაში იარსებებს სპეციფიური ნიუანსები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიონ დამატებითი კორექტირების საჭიროება. ეს ნიუანსები შეიძლება იყოს მაგალითად, რეგისტრაციის ზღვარი, დღგ-ის განსხვავებული განაკვეთები, გარკვეული კატეგორიის გადამხდელების - მაგ. პენსიონერების, უნარშეზღუდული პირების, უცხო ქვეყნის მოქალაქეების, სტუდენტების - გადასახადისაგან გათავისუფლება, ან განსხვავებული განაკვეთით დაბეგვრა და სხვა. მიუხედავად იმისა, რომ ყველა შესაძლო ნიუანსი მოდელში პირდაპირ ცვლადების სახით გათვალისწინებული არ არის, მასში არსებული ცვლადებისა და გამოყენებულ (მოდელში შეტანილ) გარკვეულ მონაცემთა სათანადო მანიპულირებით, თითქმის ნებისმიერი სიტუაციის მოდელირება არის შესაძლებელი.

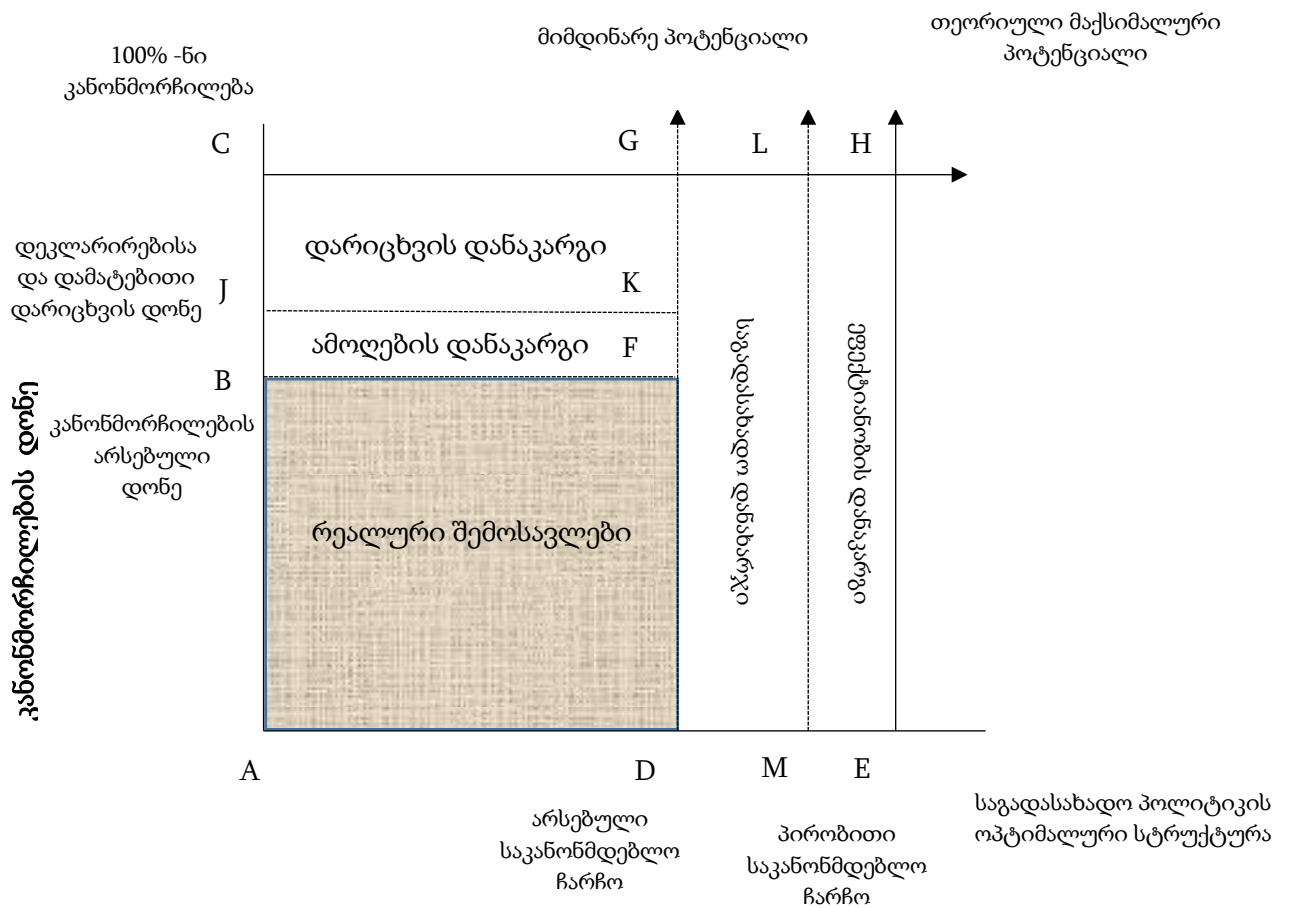
საგადასახადო დანაკარგის ზოგადი კომპონენტები (კანონმორჩილების და საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი) არ იძლევიან საკმარის წარმოდგენას საგადასახადო შემოსულობების მობილიზების პროცესის შეფასებისათვის. ამისათვის აუცილებელია ზემოაღნიშნულის კომპონენტების შემდგომი დეტალიზაცია.

მოცემული მიზნით, კანონმორჩილების დანაკარგი თავის მხრივ იყოფა ორ ძირითად კომპონენტად:

- ამოღების დანაკარგი: არის სხვაობა გადამხდელების პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხულ აღიარებულ თანხებსა და გადახდილ/ამოღებული გადასახადის თანხას შორის
- დარიცხვის დანაკარგი: არის სხვაობა არსებული კანონმდებლობის ფარგლებში მისაღებ პოტენციურ გადასახადსა და გადამხდელების პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხულ აღიარებულ გადასახადის თანხებს შორის.

მოცემული კომპონენტების ილუსტრირება იხილეთ სქემაზე N3:

სქემა N3. საგადასახადო დანაკარგის დეტალური დეკომპოზიცია



საგადასახადო პოლიტიკის სტრუქტურა

წყარო: Hutton, 2017, 22

დარიცხვისა და ამოღების დანაკარგი გვაძლევს წარმოდგენას იმის შესახებ თუ რა მიმართულებით აკლია საგადასახადო ორგანოს ქმედებებს ეფექტიანობა - რისკების იდენტიფიცირებისა და აუდიტის, თუ იძულებითი/გადახდევინების ღონისძიებების კუთხით.

საგადასახადო და ეროვნული ანგარიშების სექტორული ინფორმაციის მისადაგების შემთხვევაში, კანონმორჩილების დანაკარგი ასევე შესაძლოა ჩაიშალოს

დარგობრივი ჭრილით. ეს იძლევა დამატებით ინფორმაციას, თუ კონკრეტულად რომელ დარგებზე უნდა მოხდეს კანონმორჩილების რისკების გამოკვლევა, რათა შემცირდეს ან მთლიანად დაიხუროს დანაკარგი შესაბამის ნაწილში.

გაპის შემცირების თაობაზე საუბრისას აუცილებელი იმის ხაზგასმა, რომ ეს ეტაპობრივი და ხანგრძლივი პროცესია, რომელიც უნდა ეყრდნობოდეს გადამხდელეების კანონმორჩილების საშუალო დონის ამაღლებას. შესაბამისად, გაპის მოკლევადიან პერიოდში ნახტომისებური შემცირების მოლოდინი არასოდეს არ უნდა გვექონდეს. ამისთვის კი აუცილებელია საგადასახადო რისკების მართვის სწორი სტრატეგიის შემუშავება.

საერთაშორისო სავალუტო ფონდი საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგსაც თვის მხრივ ყოფს ორ ნაწილად, ესენია: საგადასახადო დანახარჯი და ეფექტიანობის დანაკარგი (იხ. სქემა N3). ეფექტიანობის დანაკარგის ნაწილი (MLHE კვადრატი) საგადასახადო პოლიტიკის დანახარჯებიდან ძირითადად გამოყოფს გარკვეული საჯარო სექტორების კუთხით დაწესებულ შეღავათებს:

- ფინანსური მომსახურება;
- არასაბაზრო საზოგადოებრივი სიკეთე/საქონელი, როგორცაა განათლება, საზოგადოებრივი ჯანდაცვა და სხვა, რომელიც გათვალისწინებულია ეროვნულ ანგარიშებში, ხოლო როგორც წესი დღგ-ით არ იბეგრება;
- საცხოვრებელი სახლების პირობითი რენტა, რომელიც ასევე გათვალისწინებულია ეროვნულ ანგარიშებში, თუმცა ამგვარი ოპერაციის იდენტიფიცირების და ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული სირთულის გამო ქვეყნების უმრავლესობაში ეს ოპერაცია დღგ-ით არ იბეგრება.

გადამხდელეების კანონმორჩილების გაუმჯობესების თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია საგადასახადო დანაკარგის ცვლილებებზე მუდმივი თვალყურის დევნება. ვინაიდან რეალური დღგ ითვლება დარიცხვის მეთოდით, იგი შესაძლოა შეიცვალოს გასულ პერიოდებთან მიმართებაშიც. ეს ნიშნავს, რომ საგადასახადო დანაკარგის მნიშვნელობა განსხვავებული იქნება იქიდან გამომდინარე, თუ როდის არის დათვლილი. საგადასახადო ორგანოები მუდმივად, უწყვეტ რეჟიმში ზრუნავენ შემოსავლების ადმინისტრირებაზე, რაც აუცილებლად შეცვლის კანონმორჩილების

დანაკარგს, რადგან ყოველ მიმდინარე პერიოდში განვლილი პერიოდის დავალიანების გარკვეული ნაწილის ადმინისტრირებაც ხორციელდება.

საგადასახადო სისტემაში განხორციელებული ღონისძიებების შედეგების მონიტორინგისათვის, დროის ნებისმიერ კონკრეტულ მომენტში დაგვჭირდება საგადასახადო დანაკარგის მინიმუმ ორი მნიშვნელობა:

- საგადასახადო დანაკარგის საწყისი მნიშვნელობა;
- საგადასახადო დანაკარგი მომდევნო კონკრეტული თარიღის მდგომარეობით (მაგალითად, კონკრეტული ღონისძიებების გატარება ან საკანონმდებლო ცვლილებები).

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო დანაკარგის საწყის მნიშვნელობად მივიჩნევთ შედეგობრივ მაჩვენებელს, რომელიც დათვლილია გადასახადის გადახდის კანონმდებლობით დადგენილი სავადო თარიღის დასრულებისთანავე, ასეთ შემთხვევაში აღნიშნული მაჩვენებელი დროში აღარ შეიცვლება და შესაბამისად, შესაძლოა განვიხილოთ როგორც ერთგვარი „ნებაყოფლობითი კანონმორჩილების“ ეფექტი. მსგავს სიტუაციას ადგილი ექნება იმ შემთხვევაში, თუ მაგალითად, 2016 წლის საანგარიშო პერიოდის გაპს გამოვთვლით 2017 წლის 16 იანვრის მდგომარეობით, ანუ 2016 წლის ბოლო - დეკემბრის საანგარიშო პერიოდის დღე-ის დეკლარაციის წარმოდგენის სავადო თარიღის დასრულებისთანავე. თუ იმავე საანგარიშო პერიოდის (2016 წლის) გაპის გამოთვლას შემდგომ პერიოდშიც განვახორციელებთ და მიღებულ შედეგს ზემოთ მოყვანილ საბაზისო მაჩვენებლებს შევუდარებთ, აღნიშნული საშუალებას მოგვცემს დავინახოთ გაპის ცვლილება, სხვადასხვა ქმედებების გათვალისწინებით, რომელიც კანონმდებლობით დადგენილი სავადო თარიღების შემდგომ პერიოდში განხორციელდა. საგადასახადო დანაკარგი შეიძლება შეიცვალოს: გასული პერიოდის კუთვნილი დაგვიანებული დეკლარაციების წარმოდგენის, დეკლარაციების დაზუსტებების, იძულების წესით ამოღებული თანხების, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოვლენილი და დამატებით დარიცხული აღიარებული თანხების პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვის შემდეგ. გაპის შემდგომ ეტაპზე/ეტაპებზე გამოთვლილ და საბაზისო მაჩვენებლებს შორის სხვაობა შესაძლოა მივიჩნიოთ ერთგვარ, „იძულებითი კანონმორჩილების“ ეფექტის ინდიკატორად. რაღა თქმა უნდა ასეთ

სისტემატიურ რეჟიმში საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლა მოითხოვს შესაბამის რესურსებს, გარკვეული სახის პროგრამული ავტომატიზაციის უზრუნველყოფას და შესაბამისი პერიოდულობით საჭირო სტატისტიკური ანგარიშების და სხვა მონაცემების ფლობას.

RA-GAP მოდელის მიხედვით, საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლა ხორციელდება ნომინალური მაჩვენებლის სახით, ანუ მიიღება კონკრეტული თანხები, როგორც მთლიანი დანაკარგის ასევე შემადგენელი კომპონენტების მიხედვით. შესაბამისად, ამგვარი მიდგომა იძლევა გარკვეულ წარმოდგენას ფისკალურ ეფექტზე, თუმცა მისი გამოყენებით შეუძლებელია დინამიკის რეალური ანალიზი. მაგალითად, გაპის ნომინალური მნიშვნელობის ზრდის გამომწვევი მიზეზი შესაძლოა იყოს ინფლაციაც და საგადასახადო ორგანოს უმოქმედობაც. ამიტომ, საგადასახადო დანაკარგი და მისი კომპონენტები ძირითადად გამოისახება ფარდობითი სახით მშპ-სთან ან/და შესაბამის ნაწილში პოტენციურ შემოსავალთან მიმართებაში, მაგალითად, (Hutton, 2017, 19):

$$\text{საგადასახადო დანაკარგი} = \frac{\text{პოტენციური დღგ მოქმედი კანონმდებლობის ფარგლებში}-\text{რეალური დღგ}}{\text{პოტენციური დღგ}} \quad (9)$$

$$\text{კანონმორჩილების დანაკარგი} = \frac{\text{პოტენციური დღგ მოქმედი კანონმდებლობის ფარგლებში}-\text{რეალური დღგ}}{\text{პოტენციური დღგ მოქმედი კანონმდებლობის ფარგლებში}} \quad (10)$$

$$\text{საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი} = \frac{\text{პოტენციური დღგ}-\text{პოტენციური დღგ მოქმედი კანონმდებლობის ფარგლებში}}{\text{პოტენციური დღგ}} \quad (11)$$

ამგვარი მიდგომის დროს საგადასახადო და კანონმორჩილების დანაკარგის სხვადასხვა ნომინალური გამოხატულების პირობებშიც, მათი ფარდობითი მაჩვენებლები შესაძლოა იყვნენ ერთმანეთის ტოლი, რაც მაჩვენებლების უფრო რეალურ შესადარისობას უზრუნველყოფს.

დანაკარგის მშპ-თან შეფარდებით გამოსახვას ასევე ახლავს თავისი ნიუანსები. მშპ-თან ფარდობითობის მაჩვენებელი კარგი საშუალებაა საგადასახადო დანაკარგის სხვადასხვა კომპონენტების ან სხვა ქვეყნის ანალოგიურ მაჩვენებლებთან ურთიერთშედარებისათვის, თუმცა დინამიკური ანალიზის დროს მისი გამოყენებისას

უნდა გვახსოვდეს, რომ საგადასახადო დანაკარგის პროცენტული მაჩვენებლის ცვლილება შეიძლება გამოწვეული იყოს მაგალითად, მოხმარებული დაბეგვრადი და გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების სახეობების პროპორციული წილის, ან თუნდაც მთლიანად საბოლოო მოხმარების მოცულობის ცვლილებით. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო დანაკარგის უცვლელობის დროსაც, მისი მშპ-სთან მიმართებაში გამოსახული სიდიდე შესაძლოა შეიცვალოს.

იქიდან გამომდინარე, რომ საგადასახადო დანაკარგის ძირითადი ნაწილი - პოტენციური დღე, გამომდინარეობს ეროვნული ანგარიშებიდან, იგი მნიშვნელოვნად არის დაკავშირებული მათ სიზუსტეზე. როგორც წესი, ეროვნულ ანგარიშებში გამოქვეყნებისას არ ცხადდება შეცდომის ზღვარი, რომელიც მასში ასახულ მონაცემებს აუცილებლად გააჩნიათ. შესაბამისად, მასზე დაყრდნობით მიღებული ნებისმიერი მაჩვენებელიც, ასევე იქნება მინიმუმ ამ ზღვარის ფარგლებში შეცდომის ალბათობის შემცველი. ასევე გასათვალისწინებელია, საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის დროსაც, აუცილებელი ხდება შესაბამის მოდელში გარკვეული დამუშავების გაკეთება, რაც ასევე გარკვეული ცდომილების ალბათობას გულისხმობს. სწორედ ამიტომ, არც საგადასახადო დანაკარგის გამოქვეყნების დროს არ ცხადდება ინფორმაცია შეცდომის სავარაუდო ზღვრების შესახებ, თუმცა საბოლოო შედეგების ინტერპრეტაციის დროს ეს აუცილებლად უნდა გვახსოვდეს.

აქციზის გადასახადის საგადასახადო დანაკარგის შეფასების ზემოდან-ქვემოთ მიდგომაზე დამყარებული მოდელის სიზუსტე და ხარისხი, გამომდინარეობს შემდეგი კონკრეტული კრიტერიუმების დაკმაყოფილების დონიდან (Thackray, 2017, 6):

სტატისტიკური მონაცემების დამოუკიდებელი წყარო გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ოპტიმალურად განსაზღვრისათვის. თუ ამის პრაქტიკული შესაძლებლობა არსებობს, ზემოდან ქვემოთ მიდგომის გამოყენების შემთხვევაში ყოველთვის სასურველია დამოუკიდებელი კვლევის ჩატარება. ინდივიდუალური კვლევა, რომელიც იგეგმება კონკრეტული მიზნიდან გამომდინარე, როგორც წესი შედეგობრივი მაჩვენებლების უფრო მეტ სიზუსტეს უზრუნველყოფს, ვიდრე ნებისმიერი სხვა მიზნით განხორციელებული თუნდაც მაღალი დონის კვლევის შედეგების გამოყენება. საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების მიზნით დაგეგმილი კვლევის მიზანს უნდა

წარმოადგენდეს დაუბეგრავი საქონლის მიერ დაკავებული ბაზრის წილის დადგენა და სასურველია მოიცავდეს კვლევისათვის ნიმუშთა შერჩევის რაც შეიძლება მეტ და მრავალმხრივ მიდგომას. მაგალითად თამბაქოსთან მიმართებაში ნიმუშთა შერჩევის ქმედებები სასურველია მოიცავდნენ: საოჯახო მეურნეობათა გამოკითხვას, შემთხვევითი გამვლელების გამოკითხვას და ხელთ არსებული სიგარეტის კოლოფების შესწავლას, მათ შორის: აქციზური მარკით ნიშანდების ფაქტის, წარმოშობის ადგილის და მწარმოებლის დადგენას, საჯარო სივრცეებში და სასტუმროებში მოხმარებული სიგარეტის კოლოფების ანალიზს და ა.შ. აქვე გასათვალისწინებელია, რომ ზოგიერთ აქციზურ საქონელთან, მაგალითად ალკოჰოლურ საქონელთან მიმართებაში რესპოდენტები ტენდენციურად ამცირებენ მოხმარების რეალურ მოცულობებს. ამიტომ რესპოდენტთა თანამშრომლობის და სწორი ინფორმაციის მოწოდების უზრუნველსაყოფად სასურველია გამოვიყენოთ მათი წახალისების ხერხები, მაგალითად შევთავაზოთ მოხმარებული სიგარეტის კოლოფის იმავე ბრენდის ახალი კოლოფით შეცვლა და ა.შ მნიშვნელოვანია, რომ გადასახადით დასაბეგრი პოტენციური ბაზის განსაზღვრის მიზნით არ მოხდეს ისეთი სტატისტიკური მონაცემების გამოყენება, რომელიც თავის მხრივ ემყარება, მისადაგებულია ან გარკვეულწილად გამომდინარეობს საგადასახადო ორგანოში არსებული დეკლარირებული გადასახადის მონაცემებიდან.

სტატისტიკური მონაცემების სიზუსტე. სასურველია გამოყენებულ სტატისტიკურ მონაცემებთან მიმართებაში ცნობილი იყოს კვლევისა და შედეგობრივი მაჩვენებლების კომპილაციის მეთოდები და სანდოობის ინტერვალი, იდეალურ შემთხვევაში შესაბამისი დეტალური დოკუმენტაციის თანხლებით.

სტატისტიკური მონაცემების თავსებადობა და შესაბამისობა. აღნიშნულში მოიაზრება გამოყენებული სტატისტიკური მონაცემების სხვადასხვა წყაროებში გაკეთებული დაშვებების, დათქმების, პერიოდულობის, მასშტაბის, დროში თანმიმდევრულობის, უწყვეტობის და სხვა ასპექტების თანხვედრა.

სტატისტიკური მონაცემები დეტალიზაცია. ზუსტი მოდელის აგებისათვის მნიშვნელოვანია, რომ სტატისტიკური მონაცემი რაც შეიძლება მეტად იყოს დეტალიზებული სასაქონლო ჯგუფებად და სექტორებად, განსაკუთრებით აქციზის გადასახადით დასაბეგრი საქონლის ჭრილით.

სტატისტიკური მონაცემების სისრულე. მნიშვნელოვანია, რომ სტატისტიკური ინფორმაცია სრულად მოიცავდეს შესაბამისი გადასახადის სახისთვის დადგენილ დასაბეგრ ბაზას და ხელმისაწვდომი იყოს რაც შეიძლება მეტ საანგარიშო პერიოდთან მიმართებაში.

საკანონმდებლო ბაზის მოდელირების სიზუსტე. შემუშავებული მოდელი მაქსიმალურად უნდა ითვალისწინებდეს და შეესაბამებოდეს საგადასახადო კანონმდებლობით დაწესებულ განაკვეთებს, შეღავათებს, გათავისუფლებებს, აქციზის გადამხდელად რეგისტრაციის პირობებს, გადასახადების აღრიცხვის პრინციპებსა და საგადასახადო პოლიტიკის სხვა ნიუანსებს.

ისევე როგორც დღ-ში, აქციზის გადასახადის საგადასახადო დანაკარგის სისტემატიური კვლევა ნებისმიერ შემთხვევაში მისასაღებელი პრაქტიკაა, თუმცა ეს რა თქმა უნდა თვითმიზანს არ წარმოადგენს. შესაბამისად, პროექტის დაწყებამდე ყოველთვის უნდა იქნეს გააზრებული, კვლევის აუცილებლობის განმსაზღვრელი კონკრეტული მიზეზები. მნიშვნელოვანია გაანალიზდეს კონკრეტულ გადასახადში ან საქმიანობის სფეროში კვლევის ჩატარების მიზანშეწონილობა, პრიორიტეტულობა, გამოთვლების პრაქტიკული შესაძლებლობები, კვლევის შედეგების გამოყენების არეალი და გაპის არსებობაზე მიმანიშნებელი გარემოებები. მაგალითად აქციზის გაპის ზრდაზე შესაძლოა მიანიშნებდეს: სხვა თანაბარ პირობებში გადასახადის ფაქტობრივი შემოსავლების მნიშვნელოვანი ჩამორჩენა საპროგნოზო პარამეტრებთან (აქციზით დასაბეგრი საქონლის სტაბილური და ნაკლებად ელასტიური მოხმარების დონიდან გამომდინარე), აქციზურ პროდუქციასთან მიმართებაში სამართალდარღვევების გახშირებული გამოვლენა, ლეგალური ბიზნესის მიერ გამოთქმული შემფოთება არალეგალური სფეროს მასშტაბების ზრდასთან დაკავშირებით, ჩატარებული კვლევის შედეგები, გადასახადის განაკვეთის ცვლილება, სხვა გარემოება რომელიც მიანიშნებს საგადასახადო კანონმორჩილების რისკების სავარაუდო ზრდაზე და საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ანალიტიკური ინფორმაცია.

აქციზური საქონლის გამოშვების შესახებ გასაჯაროებული სტატისტიკური ინფორმაცია, ხშირად ეყრდნობა საგადასახადო ორგანოში არსებულ დეკლარირებულ მონაცემებს და რეალური იმპორტის სტატისტიკას, რაც არ წარმოადგენს დამოუკიდებელ

საზომს. ამიტომ აქციზური საქონლის გაპის კვლევის დროს ძირითადად ეყრდნობიან მოხმარების ან დანახარჯების სტატისტიკურ მონაცემებს.

მოხმარების სტატისტიკის გამოყენების შემთხვევაში, საქონელზე ფიქსირებული აქციზური განაკვეთის არსებობისას გადასახადის პოტენციური დონე იანგარიშება, როგორც მოხმარებული აქციზური საქონლის მოცულობის და გადასახადის ფიქსირებული განაკვეთის უბრალო ნამრავლი. ადვალური განაკვეთის არსებობისას კი საჭიროა მოხმარებული საქონლის მოცულობა გამრავლდეს საშუალო დასაბეგრ ფასზე და გადასახადის ადვალურ განაკვეთზე.

დანახარჯების სტატისტიკის გამოყენების შემთხვევაში პრინციპი რჩება იგივე, თუმცა ცალკე გამოსათვლელი ხდება მოხმარების მოცულობა. აღნიშნული მიზნით საჭირო ხდება გაწეული ხარჯები შევაფარდოთ შესაბამისი პროდუქციის საშუალო ღირებულებასთან, რაც უნდა გაკეთდეს ცალ-ცალკე დაბეგრილი და დაუბეგრავი მოხმარებების ჭრილში. აღნიშნულის საჭიროება გამომდინარეობს იმ ფაქტობრივი გარემოებიდან, რომ დაუბეგრავი საქონლის სარეალიზაციო ფასი განსხვავებული იქნება საბაზრო ფასისაგან, რაც აუცილებლად უნდა იქნას გათვალისწინებული შესაბამისი გაანგარიშებებში. კარგ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უნდა გააჩნდეს შესაბამისი სადაზვერვო ინფორმაცია დაუბეგრავი საქონლის სარეალიზაციო ფასის შესახებ, საგადახადო რისკების შეფასების ღონისძიებების ფარგლებში. ასეთი ინფორმაციის არ არსებობის პირობებში კი უნდა გაკეთდეს დაშვება, მაგალითად გაანგარიშების მიზნით შესაძლოა მოხდეს პროდუქციის თვითღირებულების მუხლების კალკულაცია და მოგების პირობითი მარჟის მისადაგება ან პირიქით, ამოსავალ წერტილად მივიჩნიოთ საბაზრო ფასი, რომელიც შემცირდება გადასახადების თანხების დაკლების გზით. ამ პროცესში შესაძლოა განხილულ იქნეს შესაბამისი სფეროს ლეგალური წარმომადგენლის ინტენსიური ჩართულობაც. ყოველივე აღნიშნულის გათვალისწინებით, დანახარჯის სტატისტიკის გამოყენების შემთხვევაში, აქციზური საქონლის მოხმარების მთლიანი მოცულობა შეიძლება დავადგინოთ ორ ეტაპად, შემდეგი ფორმულების გამოყენებით (Thackray, 2017, 22):

1. დაბეგრილი/ლეგალური დანახარჯი = დეკლარირებული აქციზური საქონლის მოცულობა X საშუალო დასაბეგრ საბაზრო ფასზე; (12)

2. მთლიანი მოხმარება = დეკლარირებული აქციზური საქონლის მოცულობა + (მთლიან დანახარჯებს - დაბეგრული დანახარჯი) / დაუბეგრავ სარეალიზაციო ფასზე.

(13)

ზემოთქმულის გათვალისწინებით, ფიქსირებული და ადვალური აქციზის გადასახადის დანაკარგი შეგვიძლია გამოვთვალოთ შემდეგი ფორმულების გამოყენებით (Thackray, 2017, 22):

ფიქსირებული აქციზის გადასახადის საგადასახადო დანაკარგი = დაუბეგრავი მოხმარება X ფიქსირებული აქციზის განაკვეთზე = (მთლიან დანახარჯს - დაბეგრული დანახარჯი) / დაუბეგრავ სარეალიზაციო ფასზე X ფიქსირებული აქციზის განაკვეთზე;

(14)

ადვალური აქციზის გადასახადის საგადასახადო დანაკარგი = დაუბეგრავი დანახარჯი X ადვალური გადასახადის განაკვეთზე = (მთლიანი დანახარჯი - დაბეგრული დანახარჯი) X ადვალური გადასახადის განაკვეთზე.

(15)

აქციზის გადასახადის გაპის გაანგარიშების სპეციფიკას წარმოადგენს ის გარემოება, რომ ის რაც შეიძლება დეტალურად და ინდივიდუალურად უნდა განხორციელდეს არა მხოლოდ თითოეულ აქციზურ საქონლის, არამედ მისი ქვესახეობების მიხედვით.

შესაბამისი სპეციფიკა არის გასათვალისწინებელი ალკოჰოლური სასმელების აქციზის გადასახადთან მიმართებაში, რადგან მისი განაკვეთის სწორად მისადაგებისათვის მოდელირებისას გასათვალისწინებელია როგორც სასმელის სახე და მოცულობა, ასევე მასში აქციზური საქონლის შემცველობის დონე. ეს ყველაფერი კი უნდა მოხდეს ცალ-ცალკე როგორც ფიქსირებული, ასევე ადვალური გადასახადის განაკვეთების მიხედვით. კიდევ ერთი ნიუანსი რომელიც ალკოჰოლურ სასმელებს უკავშირდება არის ის გარემოება, რომ საქონლის ფასი როგორც წესი ერთმანეთისაგან საგრძნობლად განსხვავდება, როგორც სასმელის ტიპის მიხედვით, ასევე მოხმარების ადგილიდან გამომდინარე. ოჯახში მოხმარების მიზნით შეძენილი სასმელი ბევრად დაბალ ხარჯებთან არის დაკავშირებული, ვიდრე საზოგადოებრივი კვების ადგილებში

შეძენილი ალკოჰოლი. შესაბამისად დანახარჯებთან ასოცირებული სტატისტიკური მონაცემების გამოყენების შემთხვევაში, უნდა შევეცადოთ მაქსიმალურად გავმიჯნოთ გაწეული ხარჯების ეს ორი ჯგუფი. ეროვნული ანგარიშები როგორც წესი მოიცავენ ინფორმაციას მოხმარებული სასმელების შესახებ და არსებობს ალკოჰოლური სასაქონლო ჯგუფების გამოყოფის შესაძლებლობა. ალკოჰოლურ აქციზურ საქონელთან მიმართებაში პოტენციური გადასახადის გაანგარიშება შესაძლებელია შესაბამისი ფორმულების გამოყენებით (Thackray, 2017, 24-25):

პროდუქციის მოცულობაზე დადგენილი ფიქსირებული განაკვეთით დაბეგვრის შემთხვევაში:

$$\text{კონკრეტული ფიქსირებული განაკვეთის შესაბამისი პოტენციური აქციზი} = \text{მთლიანი დანახარჯი} / \text{საშუალო ფასი X გადასახადის განაკვეთი} \quad (16)$$

პროდუქციაში ალკოჰოლის შემცველობის ერთეულის ფიქსირებული განაკვეთით დაბეგვრის შემთხვევაში:

$$\text{პოტენციური აქციზი} = \text{საოჯახო მეურნეობათა რაოდენობა X საშუალო მოხმარება X საშუალო ალკოჰოლის შემცველობა ანუ სიძლიერე X გადასახადის განაკვეთი} \quad (17)$$

ნავთობპროდუქტებთან მიმართებაში აქციზის დანაკარგის გაანგარიშების ზოგადი პრინციპი სხვა აქციზური პროდუქციის ანალოგიურია. თუმცა როგორც წესი აქციზის განაკვეთი დიფერენცირებულია პროდუქტის სახეების მიხედვით და არსებობს უამრავი დამატებითი გასათვალისწინებელი ნიუანსი. საოჯახო მეურნეობათა კვლევები როგორც წესი არ მოიცავენ ინფორმაციას უშუალოდ მოხმარებული საწვავის შესახებ. მის მისაღებად საჭირო ხდება არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება, რომელიც ეყრდნობა მონაცემებს საკუთრებაში არსებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებების, ძრავის მოცულობის, ძრავის ტიპის, ასაკის, ქვეყნის ტერიტორიაზე განვლილი მანძილის, საწვავის ტიპის შესახებ და სხვა. ასეთ შემთხვევაში ასევე საჭიროა ინფორმაცია საწვავის საშუალო ხარჯის შესახებ, რომელიც ხშირად საჯაროა და ქვეყნდება სხვადასხვა უწყებებისა და ორგანიზაციების მიერ. მოცემულ შემთხვევაში ნავთობპროდუქტების აქციზის პოტენციური ოდენობის გაანგარიშება შესაძლებელია შესაბამისი ფორმულების

გამოყენებით, მაქსიმალურად შესაძლო დეტალიზაციით საწვავის სახისა და ავტომანქანის ტიპების მიხედვით (Thackray, 2017, 26):

პოტენციური ფიქსირებული აქციზი = სულ გავლილი მანძილი კილომეტრებში X საწვავის მოხმარება ერთ კილომეტრზე X გადასახადის განაკვეთი;

(18)

პოტენციური ადვალური აქციზი = სულ გავლილი მანძილი კილომეტრებში X საწვავის მოხმარება ერთ კილომეტრზე X საშუალო ფასი X გადასახადის განაკვეთი.

(19)

ინფორმაციის ალტერნატიულ წყაროს წარმოადგენს საოჯახო მეურნეობათა დანახარჯების კვლევები, თუმცა მოხმარების კვლევების მსგავსად აღნიშნულში გათვალისწინებული არ არის კომერციული მოხმარება და კომერციული დანახარჯები საწვავზე. მოცემულ შემთხვევაში გაანგარიშება იწარმოება შემდეგი ფორმულებით (Thackray, 2017, 27):

პოტენციური ფიქსირებული აქციზი = მთლიანი დანახარჯები / საშუალო ფასი X გადასახადის განაკვეთი;

(20)

პოტენციური ადვალური აქციზი = გადახდილი ადვალური გადასახადი + (დაუბეგრავი დანახარჯი X დასაბეგრი ფასი / საშუალო დაუბეგრავი ფასი) X გადასახადის განაკვეთი.

(21)

იმ შემთხვევაში თუ ბიზნესის დანახარჯების კვლევები შესაბამის მონაცემებს მოიცავენ, სასურველია გაანგარიშებების მოცემული მიმართულებით ცალკე წარმოება. ამ შემთხვევაში გამოთვლებისათვის სხვა შემთხვევების ანალოგიური ფორმულების გამოყენება უნდა მოხდეს. თუმცა აქ მნიშვნელოვანია დამატებითი ყურადღება გამახვილდეს საზღვარგარეთ გადაადგილებაზე, გაანგარიშებებში მათი გამორიცხვის მიზნით. ცალკე დაშვებები იქნება გასაკეთებელი თუ რა პროპორციით ხორციელდება სატრანზიტო სატრანსპორტო საშუალებების საწვავით შევსება ქვეყნის ტერიტორიაზე და საზღვრებს გარეთ.

ეროვნული ანგარიშები მოიცავენ ინფორმაციას როგორც საოჯახო მეურნეობების მიერ მოხმარებული, ასევე ბიზნესის მიერ შუალედურად მოხმარებული საწვავის

შესახებ, თუმცა როგორც წესი ეს ინფორმაცია მოკლებულია იმ დონის დეტალიზაციას, რომელიც მოდელირებისათვის არის აუცილებელი. ამიტომ სპეციფიკიდან გამომდინარე საწვავის მოხმარების პოტენციური დონის დასადგენად მოძიებულ უნდა იქნეს დამატებითი ინფორმაციის ყველა შესაძლო წყარო მაგალითად: სპეციფიკური სატრანსპორტო კვლევები, ინფორმაცია საგზაო მოსაკრებლის შესახებ (ძირითადად სატრანზიტო გადაზიდვებისთვის), ტექნიკური მომსახურები ცენტრებში არსებული მონაცემები, სატრანსპორტო საშუალებათა რეგისტრაციის ბაზა და სხვა.

პოტენციური აქციზის გადასახადის მოდელირების ძირითადი დაშვება მდგომარეობს იმაში, რომ წარმოების პოტენციური მოცულობა იმპორტის ჩათვლით, შეესაბამება პოტენციურ მოხმარებას რომელიც ფორმირებულია როგორც ქვეყნის რეზიდენტების ასევე არარეზიდენტების მიერ ქვეყანაში განხორციელებული მოხმარებიდან. მოდელირების დროს მხედველობაში იქნება მისაღები ასევე საშუალო ზღვრული მოცულობების ფარგლებში განხორციელებული იმპორტი. ამისათვის ჩვენ პოტენციური მოხმარება უნდა დავაკორექტიროთ იმგვარად, რომ მასში არ იყოს გათვალისწინებული ამგვარი იმპორტის ღირებულება. უფრო ოპტიმალურად კი მიგვაჩნია პოტენციური მოხმარების კორექტირების ნაცვლად, პირადი მოხმარების შესაბამისი აქციზი ჩაითვალოს საკანონმდებლო დანაკარგის ნაწილად. ანალოგიური ლოგიკით აქციზის დანაკარგებში არ უნდა გავითვალისწინოთ პირადი მოხმარების მიზნით განხორციელებული ექსპორტის შესაბამისი თანხებიც.

საქართველოს შემთხვევაში აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ თამბაქოს პროდუქციაზე აქციზის განაკვეთის ეტაპობრივი მატება მნიშვნელოვნად ზრდის შესაბამისი პროდუქციის არალეგალური იმპორტისა და ქვეყნის ტერიტორიაზე რეალიზაციის რისკებს. თუ აღნიშნულს დავამატებთ მოსახლეობის დაბალ მსყიდველობით უნარს და მოსაზღვრე რეგიონებში თამბაქოს პროდუქციაზე ფასების უცვლელობას (ვინაიდან ჩვენს მეზობელ ქვეყნებს ასეთი ვალდებულება ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულების არ არსებობის გამო არ გააჩნიათ), მოსალოდნელია, რომ სიგარეტზე აქციზის განაკვეთის დაგეგმილი ზრდის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს წინაშე არსებული გამოწვევები ახლო მომავალში კიდევ უფრო გაიზრდება. თამბაქოს პროდუქციის მოხმარების მაღალი დონისა და აქციზის გადასახადის - როგორც

საგადასახადო შემოსავლების შემადგენელი არაპირდაპირი გადასახადის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, აუცილებელია მოცემული კუთხით არსებული საგადასახადო დანაკარგის კვლევის განხორციელების პრიორიტეტიზაცია.

სიგარეტზე აქციზის გადასახადის დანაკარგის გამოთვლა შესაძლებელია შემდეგი ეტაპების სახით წარმოვიდგინოთ:

ცხრილი N2. სიგარეტზე აქციზის გადასახადის დანაკარგის გამოანგარიშების ეტაპები

N	ეტაპი	ქმედება
1	მთლიანი მოხმარება (C _T)	პოტენციური თეორიული მოხმარების გამოსათვლელად საჭიროა შემდეგი ინფორმაცია: <ul style="list-style-type: none"> - მწვეელი მოსახლეობის პროპორციული ოდენობა - საშუალო მოხმარება ერთ მწვეელზე - სრულწლოვანი მოქალაქეთა რიცხოვნობა - კორექციის სპეციფიური ფაქტორების პროცენტული გავლენა
2	ლეგალური მოხმარება (C _L)	მონაცემები ლეგალური მოხმარების შესახებ (იმპორტი და ადგილობრივი მიწოდება)
3	არალეგალური მოხმარება (C _I)	არალეგალური მოხმარების გაანგარიშებისათვის საჭიროა წინა ორი ეტაპის შედეგობრივი მაჩვენებლების შედარება: C _T - C _L
4	დაკარგული აქციზის თანხა (L)	არალეგალურ მოხმარებაზე აქციზის განაკვეთების მისადაგება: C _I x T (ადვალური გადასახადის შემთხვევაში ნამრავლში უნდა ჩაერთოს პროდუქციის საშუალო დასაბეგრი ფასი)
5	გადახდილი აქციზი (R)	ინფორმაცია საგადასახადო შემოსავლების შესახებ (გადახდილი აქციზი)
6	აქციზის საგადასახადო დანაკარგი (G)	დანაკარგის ფარდობითი მოცულობის დადგენა პოტენციურ შემოსავლებთან მიმართებაში: $G = L / (L + R)$ (22)

წყარო: Juruss, Smite-Roke, Gasune, 2018, 421)

შემაჯამებელი სახით შეიძლება ითქვას, რომ აქციზის გადასახადის პოტენციური დონის დასადგენად, თითოეულ აქციზურ პროდუქციასთან მიმართებაში შეგვიძლია გამოვიყენოთ როგორც კონკრეტული მიზნობრივი კვლევები, ასევე ეროვნული ანგარიშების მონაცემები (თუ სხვა გამოსავალი არ არსებობს). შედეგობრივი მაჩვენებლების სიზუსტეზე გავლენას მოახდენს მოპოვებული სტატისტიკური ინფორმაციის ხარისხი და სანდოობის დონე, რაც საბოლოო ჯამში პირდაპირ კავშირშია სტატისტიკურ მონაცემებში ჩრდილოვანი სექტორის მოცვის დონესთან. შედეგობრივი პოტენციური ბაზა უნდა დაკორექტირდეს გადასახადით დაბეგვრის სპეციფიკური გარემოებების გათვალისწინებით, მათ შორის შესაბამისი მონაცემების არ არსებობის შემთხვევაში სუბიექტური პროცენტული დაშვების გამოყენებით, რათა მაქსიმალურად იქნეს მოცული გაანგარიშების შესაძლო ხარვეზები. კორექტირების საფუძვლების

მაგალითია: პირადი მოხმარების ლიმიტის ფარგლებში განხორციელებული იმპორტი, რომელიც აქციზის გადასახადისგან გათავისუფლებულია, სიგარეტის ექსპორტი და რეექსპორტი, მათ შორის ფიზიკურ პირთა მიერ საზღვარზე გადატანილი სიგარეტები. აქციზის გადასახადთან მიმართებაში მხედველობაშია მისაღები აქციზური საქონლის წინასწარი დასაწყობების საკითხიც, რომელსაც ადგილი აქვს მწარმოებლების/იმპორტიორების მხრიდან, უარყოფითი მოლოდინების არსებობის შემთხვევებში. მაგალითად საქართველოში ამგვარი ქცევა სისტემატიურად შეინიშნება თამბაქოს პროდუქციასთან მიმართებაში, გადასახადის განაკვეთის ცვლილების შესახებ ინფორმაციის გავრცელების პერიოდებში. აქ გასათვალისწინებელია რომ ამ გვარი ნახტომისებური დაბეგვრა და შესაბამისად გადახდა, არ იქნება ფაქტიური მოხმარების შესაბამისი, ამიტომ ამგვარი გადახდები უნდა დაკორექტირდეს მომავალი საანგარიშო პერიოდების სასარგებლოდ. ამასთან აღსანიშნავია, რომ აღნიშნული ქმედება გარდა იმისა, რომ საჭიროებს დროით კორექტირებას, ის აუცილებლად განხილულ უნდა იქნეს როგორც გადასახადისაგან თავის არიდებად კერძოდ დარიცხვის დანაკარგად, მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარ ქცევაში ფორმალურად არალეგალური არაფერია. რეალურად კი საგადასახადო დანაკარგს წარმოადგენს ის არ მიღებული შემოსავალი, რომელიც შესაბამისი საქონლის წინასწარ არ დასაწყობების შემთხვევაში რეალური მოხმარებისას დაიბეგრებოდა ახალი განაკვეთებით.

იმპორტის გადასახადთან მიმართებაში საგადასახადო დანაკარგის კვლევა არაეფექტიანად ითვლება. ეს გამომდინარეობს მოცემულ გადასახადში მოსალოდნელი დანაკარგის მცირე ფისკალური ეფექტიდან. როგორც წესი იმპორტის გადასახადის წილი ქვეყნის საგადასახადო შემოსულობებში საკმაოდ მცირეა (საქართველოს შემთხვევაში საგადასახადო შემოსავლების 0,7%-მდე წყარო: <http://treasury.ge/5585> [ბოლო შესვლის თარიღი 07.02.2020]), ხოლო დანაკარგის უდიდესი ნაწილი წარმოადგენს საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგს. საბაჟო პოლიტიკაზე სახელმწიფოს დამოუკიდებელი და პირდაპირი ზეგავლენის შესაძლებლობა მნიშვნელოვნად არის შეზღუდული საერთაშორისო ვალდებულებებით. შესაბამისად, მიუხედავად დანაკარგის ანალიზის შედეგად გამოვლენილი მაღალი საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგისა, მასზე ზემოქმედების შესაძლებლობა მცირე იქნება. რაც შეეხება დარიცხვის დანაკარგს,

მოცემულ ნაწილში ყველაზე დიდი დანაკარგი მოსალოდნელია კონტრაბანდის შედეგად, რისი ანალიზიც უფრო მეტად გაპის კვლევის „ქვემოდან-ზემოთ“ მიდგომის პერეოგატივია, რაც როგორც წესი შემთხვევითი შერჩევის პრინციპით საგადასახადო შემოწმების პროგრამის არსებობას მოითხოვს და ნაკლებად ეფექტიანია იმპორტის გადასახადის შემთხვევაში.

საგადასახადო დანაკარგის ანალიზის დროს მნიშვნელოვანია ყურადღება გამახვილდეს დინამიკაზე, მაქსიმალურად ხანგრძლივი პერიოდის მოცვით, რომელიც გამოთვლილი იქნება ფარდობით მაჩვენებლებზე დაყრდნობით. ასეთ შემთხვევაში, შეგვიძლია გავაკეთოთ დაშვება, რომ როგორც სტატისტიკურ მონაცემებში, ასევე, საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების მოდელში არსებული უზუსტობები და დაშვებები, ყველა საანგარიშო პერიოდისათვის ერთნაირი, მსგავსი ტენდენციის შემცველი იქნებიან რეალობის გამძაფრების ან შემსუბუქების თვალსაზრისით, ამიტომ საერთო დინამიკაზე აღნიშნულ სიტუაციას ერთგვაროვანი გავლენა ექნება. სავალუტო ფონდის მიდგომით, გაპის დინამიკის ამგვარი მიდგომით ანალიზის დროს, მნიშვნელოვნად ითვლება მშპ-თან მიმართებაში ნახევარ პროცენტის და მეტი ცვლილების შემთხვევები.

2.2 დამატებული ღირებულების გადასახადის პოტენციური და კანონმდებლობის შესაბამისი დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრა

დღგ-ით დასაბეგრი პოტენციური ბაზა დაფუძნებულია ქვეყნის ეკონომიკის მოცულობის განმსაზღვრელ მაკროეკონომიკურ სტატისტიკურ მონაცემებზე, ჩვენს შემთხვევაში (RA-GAP მეთოდოლოგიის შესაბამისად) - ეროვნულ ანგარიშებზე. აღნიშნული მონაცემები არ არის შედგენილი გაპის გამოანგარიშების მიზნებისთვის და შესაბამისად, მათზე აუცილებლად არის ჩასატარებელი გარკვეული გარდაქმნები, რათა სტატისტიკური ინფორმაცია ჩვენს მიზნებს მოერგოს. რა თქმა უნდა, ძირითად ნაწილში არსებული მიდგომები როგორც სტატისტიკის ასევე საგადასახადო კუთხით ერთნაირია, მაგრამ არსებობს რამდენიმე საკვანძო საკითხი, რომელთა მიმართ არსებული განსაზღვრებები ერთმნიშვნელოვანი არ არის. შესაბამისად, არსებული განსხვავებები სტატისტიკურ და საგადასახადო აღრიცხვის მიდგომებს შორის, საჭიროებენ განსაკუთრებულ ყურადღებას და მაქსიმალურად შესაძლო გათვალისწინებას მონაცემთა დამუშავებისა და მოდელირებისათვის მომზადების პროცესში.

ეროვნული ანგარიშები მოიცავენ რესურსებისა და გამოყენების ცხრილებს. მათში სტრიქონების სახით მოცემულია სასაქონლო, მ.შ. მომსახურები) ჯგუფები, ხოლო ეკონომიკის სექტორები წარმოდგენილია სვეტების სახით. როგორც წესი, მოცემული ცხრილები გამოქვეყნებულია სხვადასხვა დეტალიზაციით, რომელთაგან გაპის გამოთვლის მიზნებისთვის სასურველია შევარჩიოთ მათგან ყველაზე დეტალიზებული, რაც გაპის ანალიზის დროს მეტ კონკრეტიზაციის შესაძლებლობას მოგვცემს. საქართველოს შემთხვევაში მაქსიმალური დეტალიზაცია წარმოდგენილია 67 სასაქონლო ჯგუფისა და 45 სექტორის სახით. სადისერტაციო ნაშრომზე მუშაობისათვის ანგარიშები გამოქვეყნებულია 2018 წლის ჩათვლით პერიოდზე.

რესურსების ცხრილი შეიცავს ჩვენთვის საინტერესო სამ ძირითად ნაწილს: პირველი, ეს არის იმპორტის შესახებ მონაცემები; მეორე, ადგილობრივი გამოშვება; ხოლო მესამე, სავაჭრო-სატრანსპორტო დანამატი. საქართველოს შემთხვევაში იმპორტი და სავაჭრო-სატრანსპორტო დანამატი წარმოდგენილი არიან ერთი სვეტის/ცვლადის სახით, ანუ სახეზეა დეტალიზაცია მხოლოდ სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით, ხოლო

ადგილობრივი გამოშვება ჩაშლილია როგორც სექტორული, ასევე სასაქონლო ჯგუფების ჭრილით.

რესურსების ცხრილში ინფორმაცია წარმოდგენილია საბაზისო, ანუ მწარმოებლის ფასებში, რაშიც იმპორტის შემთხვევაში იგულისხმება საქონლის ღირებულება, როდესაც ის კვეთს ქვეყნის სახელმწიფო საზღვარს, ხოლო ადგილობრივი წარმოების შემთხვევაში, პროდუქციის ღირებულება იმ დროისათვის, როდესაც ის ტოვებს მწარმოებელს. მოცემულ ღირებულებებზე არაპირდაპირი გადასახადების და სავაჭრო დანამატების დამატებით, ხოლო სუბსიდიების გამოკლებით, ჩვენ საბაზისო ფასის ნაცვლად მივიღებთ მომხმარებლის ფასებს.

ეროვნული ანგარიშების გამოყენების ცხრილი გვიჩვენებს გამოშვებული და იმპორტირებული საქონლისა და მომსახურების მოხმარებას, შესაბამისი სექტორული და სასაქონლო დეტალიზაციით. იგი შედგება ხუთი ძირითადი ნაწილისაგან, ესენია:

- შუალედური მოხმარება;
- საბოლოო მოხმარება;
- ინვესტიცია ძირითად საშუალებებში;
- მარაგების ცვლილება;
- ექსპორტი.

მათგან მხოლოდ შუალედური მოხმარება არის დეტალიზებული, როგორც სასაქონლო ჯგუფების, ასევე სექტორული ჭრილით, დანარჩენი მონაცემები ჩაშლილია მხოლოდ სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით.

გამოყენების ცხრილში მოცემული ყველა ცვლადი მოცემულია მომხმარებლის (საბაზრო) ფასებში, რაც გულისხმობს, რომ მათში ასახულია როგორც არაპირდაპირი გადასახადები და სუბსიდიები, ასევე სავაჭრო-სატრანსპორტო დანამატები. შესაბამისად, შუალედური მოხმარების მონაცემები გვიჩვენებენ იმ საქონლის საბაზრო ღირებულებას, რომელიც გამოყენებული იქნა შესაბამისი სექტორის მიერ საქონლისა და მომსახურების ადგილობრივი წარმოების პროცესში.

რესურსებისა და გამოყენების ცხრილების საბოლოო შედეგები დაბალანსებულია და ერთმანეთს ემთხვევა, ხოლო სხვაობა მთლიან გამოშვებასა და შუალედურ მოხმარებას შორის წარმოადგენს ქვეყნის ტერიტორიაზე შექმნილ დამატებულ

ღირებულებას, რაც ასევე უნდა დაემთხვეს ეროვნულ ანგარიშებში წარმოდგენილი ცხრილის - „მშპ მიმდინარე ფასებში“ - შესაბამის მონაცემებს.

RA-GAP მოდელის მიხედვით, ეროვნული ანგარიშების დამუშავება (მოდელირებისათვის მომზადება) უნდა განხორციელდეს შემდეგი ზოგადი თანმიმდევრობით (<https://courses.edx.org/courses/course-v1:IMFx+VGAPx+3T2018/course/> [ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი]):

- მონაცემთა ექსპანსია;
- დღ-ით დასაბეგრი ბაზამდე დაყვანა (რეზაზირება);
- მონაცემთა სექტორული გადანაწილება.

განვიხილოთ თითოეული ეტაპი უფრო დეტალურად:

მონაცემთა ექსპანსია. მონაცემთა ექსპანსია არის მონაცემთა დამუშავების, მოდელირებისათვის მომზადების ფაზა, რომლის დროსაც ხორციელდება ეროვნულ ანგარიშებში წარმოდგენილი, გაპის გამოთვლის მიზნებისათვის ზედმეტად აგრეგირებული მონაცემების დაყვანა სასურველ დეტალიზაციამდე. საქართველოს შემთხვევაში, ამგვარ დამუშავებას საჭიროებენ შემდეგი ცვლადები:

- სავაჭრო-სატრანსპორტო დანამატი;
- გადასახადები;
- მარაგების ცვლილება;
- ექსპორტი.

ეროვნულ ანგარიშებში სავაჭრო-სატრანსპორტო დანამატის შესახებ მონაცემები წარმოდგენილია ერთი სვეტის სახით. ვინაიდან გაპის გამოანგარიშების მიზნებისათვის საჭიროა მხოლოდ სავაჭრო დანამატი, აუცილებელია მათი ერთმანეთისაგან გამოცალკევება. სავაჭრო დანამატის საჭიროება გამოწვეულია, ერთი მხრივ, დღ-ის საშუალო შეწონილი განაკვეთის საბითუმო და საცალო ვაჭრობის მარჯებზე მისადაგებისათვის, ხოლო მეორე მხრივ, საქმიანობის შესახებ მონაცემთა ხარვეზების გამო წარმოქმნილი შესაძლო სექტორული დისბალანსის, ვაჭრობის სექტორით დაბალანსებისათვის. ეროვნული ანგარიშების მონაცემებში, საბითუმო და საცალო ვაჭრობის სექტორების გამოშვებები გამოსახულია სავაჭრო მარჯების სახით, მაშინ როდესაც სექტორული შუალედური მოხმარებისა და გამოშვების შესაბამისი გამიჯვნა არ

ხდება. სავაჭრო მარჟებზე მისადაგებული განაკვეთები უნდა ითვალისწინებდნენ იმ ფაქტს, რომ საბითუმო და საცალო სექტორის მიერ რეალიზებული საქონლის ფართო სპექტრზე, შეიძლება ვრცელდებოდეს სხვადასხვა დღგ-ის განაკვეთები (მაგალითად, ბავშვთა კვების საქონელზე ნულოვანი განაკვეთი, ხოლო სამშენებლო მასალებზე დღგ-ის სტანდარტული განაკვეთი).

რესურსების ცხრილში ერთ სვეტად მოცემული სავაჭრო-სატრანსპორტო დანამატის თანხების ჯამი ნულის ტოლია. ეს გამოწვეულია იმით, რომ სასაქონლო ჯგუფების ერთ ნაწილზე მიკუთვნებული დადებითი სავაჭრო-სატრანსპორტო დანამატები, დაბალანსებულია სასაქონლო ჯგუფების სხვა ნაწილებზე მისადაგებული უარყოფითი დანამატებით. დადებითი დანამატები ძირითადად მისადაგებულია სასაქონლო ჯგუფებზე, რომელთა მიმართებაშიც ხორციელდება სავაჭრო და სატრანსპორტო მომსახურებების გამოყენება, ხოლო უარყოფითი დანამატები მიკუთვნებულია უშუალოდ ვაჭრობისა და სატრანსპორტო მომსახურების რამოდენიმე სასაქონლო ჯგუფზე. ვინაიდან ცნობილია დადებითი და უარყოფითი დანამატების ურთიერთ დაბალანსების აუცილებლობის ფაქტი, როგორც სავაჭრო ასევე სატრანსპორტო დანამატთან მიმართებაში, ჩვენ შეგვიძლია აღნიშნული ინფორმაცია გამოვიყენოთ მათი ერთმანეთისაგან გამიჯვნისათვის საჭირო პროპორციის გამოსათვლელად. უფრო კონკრეტულად საჭირო იქნება გამოვთვალოთ კოეფიციენტი, დანამატების საერთო თანხაში თითოეული დანამატის წილის შესაბამისად, რომელსაც შემდგომ გამოვიყენებთ ერთ სვეტად მოცემული სავაჭრო და სატრანსპორტო დანამატების ერთმანეთისაგან გამიჯვნის მიზნით. საბოლოო ჯამში RA-GAP მოდელში გამოყენების მიზნით, ჩვენ დაგვჭირდება მხოლოდ სავაჭრო დანამატის დადებითი მონაცემები, რომლებიც ჩაშლილი იქნება სასაქონლო ჯგუფების ჭრილით.

2016-2017 წლების შესაბამისი ეროვნული ანგარიშების მონაცემებით ზემოაღნიშნული ლოგიკის გამოყენებით მიიღება ცხრილში N3 მოცემული მონაცემები:

ცხრილი N3. გამოანგარიშებული სავაჭრო დანამატები 2016-2017 წლებისთვის

(მილიონი ლარი)

სასაქონლო ჯგუფი	სავაჭრო დანამატი 2016 წ.	სავაჭრო დანამატი 2017 წ.
მარცვლოვანი კულტურებისა და სხვა კულტურები, რომლებიც არ შედიან სხვა კატეგორიებში	323.14	311.64
ხილის, კაკლის, სასმელებისა და სუნელ-სანელებლების წარმოებისათვის საჭირო კულტურები	360.08	313.96
ბოსტნეული, სპეციალიზებული მეზღობა და სანერგე პროდუქცია	271.42	277.74
მეცხოველეობის პროდუქცია	366.01	305.08
სასოფლო სამეურნეო მომსახურება	0.00	0.00
მეტყვეობის პროდუქცია, ხე-ტყის დამზადება და მასთან დაკავშირებული მომსახურება	36.21	46.24
თევზი და თევზჭერის სხვა პროდუქტები, თევზჭერასთან დაკავშირებული მომსახურება	16.80	18.77
ქვანახშირი და ლიგნატი; ტორფი	32.54	9.79
ნედლი ნავთობი და ბუნებრივი აირი	63.01	42.79
ლითონის მადნები; ურანისა და თორიუმის მადნები	191.93	388.49
მომპოვებელი მრეწველობისა და კარიერების დამუშავების სხვა პროდუქტები (სამშენებლო ქვა, ქვიშა, მინერალები)	29.69	41.00
საფქველი მრეწველობის პროდუქტები; სახამებლები და სახამებელის პროდუქტები; მზა საკვები ცხოველებისათვის	173.64	168.59
პური, ორცხობილა, ნამცხვარი და სხვა ცომეული საკონდიტრო ნაწარმი	153.59	189.41
ხორცი და ხორცის პროდუქტები, თევზის პროდუქტები	139.48	352.61
მცენარეული და ცხოველური ზეთები და ცხიმები	77.34	51.93
რძის პროდუქტები და ნაყინი	137.25	152.88
კვების მრეწველობის სხვა პროდუქტები	260.63	315.84
მინერალური წყლები და უალკოჰოლო სასმელები	82.31	151.98
ალკოჰოლიანი სასმელები	225.09	231.37
თამბაქოს ნაწარმი	30.19	28.74
საფეიქრო მრეწველობის პროდუქტები	61.13	204.49
ტყავი და ტყავის ნაწარმი	40.98	70.09
მერქანი და მერქნის ნაწარმი; კორპის ნაწარმი (ავეჯის გარდა); ხის სხვა ნაწარმი	50.82	79.40
ცელულოზა, ქაღალდი და ქაღალდის ნაწარმი, საგამომცემლო საქმე	100.03	96.64
ნავთობპროდუქტები; სამრეწველო აირები	296.99	177.26
ქიმიური ნივთიერებები, ქიმიური პროდუქტები და ქიმიური ბოჭკოები	269.92	267.42
რეზინისა და პლასტმასის ნაწარმი	79.27	142.13
არა ლითონური მინერალური პროდუქტები	150.29	100.47
ძირითადი ლითონები და ლითონის მზა ნაწარმი	78.28	130.85

საოფისე მანქანები და კომპიუტერები; სხვა დაჯგუფებებში ჩაურთველი მანქანები და მოწყობილობები	171.27	323.56
ტელე და რადიო გადამცემი მოწყობილობები; სამედიცინო ხელსაწყოები და ინსტრუმენტები; გამზომი და ოპტიკური ხელსაწყოები, საათები	164.11	318.45
სატრანსპორტო მოწყობილობები	644.30	806.37
ავეჯი; სხვა დაჯგუფებებში ჩაურთველი სამრეწველო პროდუქცია	134.91	195.94
სულ:	5,212.65	6,311.93

წყარო: https://geostat.ge/media/23743/SUT-2016_ge.xlsx (ბოლოს შესვლის თარიღი 2019 წლის 28 ნოემბერი); https://geostat.ge/media/23744/SUT-2017_ge.xlsx (ბოლოს შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი). ავტორისეული გაანგარიშებები

რაც შეეხება სავაჭრო მარჯებისათვის დღგ-ის საშუალო შეწონილი განაკვეთის გამოთვლას, აღნიშნული შესაძლებელია ეროვნულ ანგარიშებში ასახული მარჯების სასაქონლო ჯგუფებად ჩაშლის შემდგომ, შემდეგი ფორმულის გამოყენებით (Hutton, 2017, 13):

$$t_T = \sum_{c'} (tc' + kc') / \sum_{c'} (Kc') \quad (23)$$

სადაც,

t_T - დღგ-ის შეწონილი საშუალო განაკვეთი საბითუმო და საცალო სექტორის მარჯებისთვის. (ჩვენი გაანგარიშებებით საქართველოში 2016 და 2017 წლებში საშუალო შეწონილმა განაკვეთმა სავაჭრო დანამატებისთვის დაახლოებით 13,5% შეადგინა).

tc' - დღგ-ის განაკვეთი c' საქონელზე, სადაც c' გამოსახავს ყველა საქონელს, გარდა საბითუმო და საცალო სექტორების მიერ გაწეული სავაჭრო მომსახურებებისა

Kc' - c' სასაქონლო ჯგუფთან ასოცირებული საბითუმო და საცალო სექტორის სავაჭრო დანამატი.

რაც შეეხება გადასახადების ექსპანსიას, ამ ფაზაში საჭიროა სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით დეტალიზებული, ერთ სვეტად მოცემული არაპირდაპირი გადასახადებიდან დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოყოფა. აღნიშნული აუცილებელია, იმისათვის, რომ რესურსებისა და გამოყენების ცხრილები სწორად დავიყვანოთ დღგ-ით დასაბეგრ ბაზამდე. საგადასახადო ორგანოს მონაცემებზე დაყრდნობით შემოსავლად აღიარებული დღგ-ის გამოყოფა საკმაოდ რთულია, ვინაიდან შესაბამისი ტრანზაქციების

ეროვნულ ანგარიშებში წარმოდგენილ სასაქონლო ჯგუფების სახით მაღალი სიზუსტით დაჯგუფების მიღწევა თითქმის შეუძლებელია. რესურსების ცხრილის გადასახადების სვეტი მოიცავს იმპორტის, აქციზის და დამატებული ღირებულების გადასახადებს, ხოლო აქციზისა და იმპორტის გადასახადებით იბეგრება გაცილებით ნაკლები სასაქონლო ჯგუფები. ასევე, იმპორტირებული საქონლის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებულ ინფორმაციაში, საქონლის სახე კონკრეტულად არის იდენტიფიცირებული თერთმეტნიშნა სასაქონლო კოდის დონეზე. აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, უფრო მარტივი გზა იქნება გადახდილი გადასახადების სვეტიდან სწორედ იმპორტის და აქციზის გადასახადების გამოყოფა. აღნიშნულის შედეგად დარჩენილი თანხების სახით, მივიღებთ ჩვენთვის მნიშვნელოვან დამატებული ღირებულების გადასახადს, იმგვარი სასაქონლო დეტალიზაციით, რომელიც მეტად სრულყოფილად იქნება შესატყვისი გადასახადების სასაქონლო ჯგუფებად ჩაშლის დროს, სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ გამოყენებულ ლოგიკასთან. მოცემული ლოგიკის შესაბამისად გამოთვლილი დღგ-ის მონაცემები, სასაქონლო ჭრილით, მოცემულია შემდეგ ცხრილში N4:

ცხრილი N4. დამატებული ღირებულების გადასახადი სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით

(მილიონი ლარი)

სასაქონლო ჯგუფი	დღგ 2016 წ.	დღგ 2017 წ.
მარცვლოვანი კულტურებისა და სხვა კულტურები, რომლებიც არ შედიან სხვა კატეგორიებში	7.8	14.3
ხილის, კაკლის, სასმელებისა და სუნელ-სანელებლების წარმოებისათვის საჭირო კულტურები	3.4	10.1
ბოსტნეული, სპეციალიზებული მეზღობა და სანერგე პროდუქცია	12.8	19.6
მეცხოველეობის პროდუქცია	20.3	8.2
სასოფლო სამეურნეო მომსახურება	23.1	26.0
მეტყევეობის პროდუქცია, ხე-ტყის დამზადება და მასთან დაკავშირებული მომსახურება	12.8	9.1
თევზი და თევზჭერის სხვა პროდუქტები, თევზჭერასთან დაკავშირებული მომსახურება	6.8	8.0
ქვანახშირი და ლიგნატი; ტორფი	5.2	9.5
ნედლი ნავთობი და ბუნებრივი აირი	129.0	142.4
ლითონის მადნები; ურანისა და თორიუმის მადნები	96.3	108.2
მომპოვებელი მრეწველობისა და კარიერების დამუშავების სხვა პროდუქტები (სამშენებლო ქვა, ქვიშა, მინერალები)	19.8	16.3

საფეკველი მრეწველობის პროდუქტები; სახამებლები და სახამებელის პროდუქტები; მზა საკვები ცხოველებისათვის	76.4	85.8
პური, ორცხოხილა, ნამცხვარი და სხვა ცომეული საკონდიტრო ნაწარმი	141.7	159.2
ხორცი და ხორცის პროდუქტები, თევზის პროდუქტები	74.5	88.6
მცენარეული და ცხოველური ზეთები და ცხიმები	26.1	28.9
რძის პროდუქტები და ნაყინი	112.5	126.4
კვების მრეწველობის სხვა პროდუქტები	161.8	166.3
მინერალური წყლები და უალკოჰოლო სასმელები	90.9	101.7
ალკოჰოლიანი სასმელები	115.3	143.5
თამბაქოს ნაწარმი	31.20	-141.1
საფეიქრო მრეწველობის პროდუქტები	103.9	116.7
ტყავი და ტყავის ნაწარმი	41.7	51.5
მერქანი და მერქნის ნაწარმი; კორპის ნაწარმი (ავეჯის გარდა); ხის სხვა ნაწარმი	35.1	55.8
ცელულოზა, ქაღალდი და ქაღალდის ნაწარმი, საგამომცემლო საქმე	75.0	73.6
ნავთობპროდუქტები; სამრეწველო აირები	161.9	205.1
ქიმიური ნივთიერებები, ქიმიური პროდუქტები და ქიმიური ბოჭკოები	293.7	327.7
რეზინისა და პლასტმასის ნაწარმი	100.7	111.0
არალითონური მინერალური პროდუქტები	175.6	187.0
ძირითადი ლითონები და ლითონის მზა ნაწარმი	271.0	303.5
საოფისე მანქანები და კომპიუტერები; სხვა დაჯგუფებებში ჩაურთველი მანქანები და მოწყობილობები	275.5	309.7
ტელე და რადიო გადამცემი მოწყობილობები; სამედიცინო ხელსაწყოები და ინსტრუმენტები; გამზომი და ოპტიკური ხელსაწყოები, საათები	159.0	188.8
სატრანსპორტო მოწყობილობები	197.0	249.3
ავეჯი; სხვა დაჯგუფებებში ჩაურთველი სამრეწველო პროდუქცია	63.7	71.6
ელექტროენერჯია; მომსახურება ელექტროენერჯიის მიწოდებით	21.8	46.2
მომსახურება ბუნებრივი აირის მიწოდებით; სხვა დაჯგუფებებში ჩაურთველი აირები	7.2	7.8
ორთქლი და ცხელი წყალი; მომსახურება ორთქლისა და ცხელი წყლის მიწოდებით	0.0	0.0
წყალი, სასმელი და ტექნიკური; მომსახურება წყლის მიწოდებით	2.2	2.2
ნაგებობათა საერთო მშენებლობა და სამოქალაქო-საინჟინრო სამუშაოები	167.6	188.3
ავტოსტრადების, გზების, აეროდრომებისა და სპორტული ნაგებობების მშენებლობა	51.2	57.6
სხვა სამშენებლო სამუშაოები	38.3	43.0
საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით	44.1	59.5
საბითუმო და საკომისიო ვაჭრობა, ავტომობილებითა და მოტოციკლებით ვაჭრობის გარდა	24.2	31.4
ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო საქონლისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი და ტექნიკური მომსახურება	12.3	14.1

საწვავის საცალო გაყიდვა შიდაწვის ძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებებისათვის	4.2	6.0
სასტუმროებისა და კემპინგების მომსახურება	8.0	11.2
რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება	16.6	20.5
სარკინიგზო ტრანსპორტი	6.3	1.5
სხვა სახმელეთო ტრანსპორტი და საზღვაო და კაბოტაჟური წყლის ტრანსპორტი	11.2	13.7
მილსადენებით ტრანსპორტირება	6.1	9.1
საჰაერო ტრანსპორტი	2.9	4.3
ტვირთის სატრანსპორტო დამუშავება და შენახვა	5.9	6.8
სხვა დამხმარე სატრანსპორტო საქმიანობა	8.5	12.4
სამოგზაურო ბიუროებისა და ტურისტული აგენტების საქმიანობა; ტურისტებისათვის დახმარების აღმოჩენა	12.6	15.4
საფოსტო და საკურიერო მომსახურება	0.5	0.9
კავშირგაბმულობის მომსახურება	26.8	23.6
საფინანსო შუამავლობა	0.0	0.0
უძრავი ქონების, გამჭირავებელი სააგენტოების, მონაცემთა დამუშავებისა და კომპიუტერებთან დაკავშირებული მომსახურება, კვლევები	27.4	37.7
სამართლის, აღრიცხვა-აუდიტის, საკონსულტაციო, კონიუნქტურის კვლევის მომსახურება	5.8	7.2
არქიტექტურისა და საინჟინრო დაპროექტების, რეკლამის სფეროებში მომსახურება	10.9	14.1
უსაფრთხოების დაცვის, სიგნალიზაციის მეშვეობით კონტროლის, გამოძიების მომსახურება	1.0	1.3
ფოტოგრაფიის, სამდივნო, მთარგმნელობითი, ტექსტების ქსეროკოპირების მომსახურება	0.0	0.1
სახელმწიფოს მმართველობა	0.0	0.0
მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში	24.2	29.7
მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში	32.6	38.5
სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურება	32.4	36.1
საკუთარი საცხოვრისის გამოყენების პირობითი რენტა	0.0	0.0
შინამომსახურება	0.0	0.0
სულ:	3,734	4,122.6

წყარო: https://geostat.ge/media/23743/SUT-2016_ge.xlsx (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი); https://geostat.ge/media/23744/SUT-2017_ge.xlsx (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 28 ნოემბერი). ავტორისეული გაანგარიშებები

მარაგების ცვლილების ექსპანსია მარტივი პროცესია და მასში იგულისხმება მარაგების დადებითი და უარყოფითი ცვლილებების ერთმანეთისგან უბრალოდ გამიჯვნა. აღნიშნული პროცესის საჭიროება გამოწვეულია იმ გარემოების გამო, რომ

მარაგებში განხორციელებული ცვლილებები შესაძლოა მიგვანიშნებდეს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციაზე და შესაძლოა არა. მაგალითად, მწარმოებელმა შესაძლოა მეტი ოდენობის პროდუქცია გამოუშვას და მათი სრული რეალიზაცია ვერ მოახერხოს, ასეთ შემთხვევაში მწარმოებლის მარაგები გაიზრდება, ისე რომ დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას (საქონლის რეალიზაციას) ადგილი არ ექნება. ამავე დროს, მწარმოებელმა შესაძლოა გასული წლის მარაგები გამოიყენოს მიმდინარე წლის რეალიზაციის ფარგლებში. შესაბამისად, ამგვარი მარაგების კლება დღგ-ით დასაბეგრი იქნება. ანალოგიური ლოგიკა შესაძლებელია გავრცელდეს მწარმოებლის მიერ შესყიდულ ნედლეულზე და მის მარაგებზეც, კერძოდ: მეტი პროდუქციის საწარმოებლად მწარმოებელს შესაძლოა მოუწიოს მეტი ნედლეულის შექმნა და შესაბამისი ნედლეულის მარაგების ცვლილება, რა დროსაც დღგ გადახდას დაექვემდებარება. ანალოგიურად მწარმოებელმა შესაძლოა ნაკლები ნედლეული შეიძინოს და არსებული ნედლეულის მარაგები გამოიყენოს სარეალიზაციო პროდუქციის საწარმოებლად, ამ შემთხვევაში შესაბამისი მარაგების ცვლილებასთან დაკავშირებით დღგ-ის გადახდის ვალდებულება ნედლეულის მომწოდებლის მხრიდან არ წარმოიშობა. იქიდან გამომდინარე, რომ როგორც წესი მარაგების ცვლილებასთან დაკავშირებული ცვლადები შედარებით მცირე თანხობრივი ოდენობით ხასიათდებიან, საერთაშორისო სავალუტო ფონდის RA-GAP მეთოდოლოგიის მიხედვით, მარაგების ცვლილების გაპის გამოთვლის მოდელში გათვალისწინება მარტივი ლოგიკით ხორციელდება. კერძოდ, მარაგების დადებითი ცვლილება განიხილება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად, ხოლო მარაგების უარყოფითი ცვლილება მიიჩნევა გამოშვების შემცირებად.

ექსპორტის ცვლადის ექსპანსიის ფარგლებში, ხორციელდება ექსპორტისაგან რეექსპორტის მონაცემების გამოცალკევება. რეექსპორტის მონაცემები ცალკე გამოყოფა საჭიროა იმისათვის, რომ შესაბამისი თანხები გაპის გამოთვლის მიზნებისთვის დააკლდეს როგორც იმპორტის, ასევე ექსპორტის მონაცემებს. რეექსპორტის შესახებ მონაცემები საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ გამოქვეყნებულ ეროვნულ ანგარიშებში ცალკე არ მოიპოვება. შესაბამისი მიზნებისთვის საგადასახადო ორგანოში არსებული საბაჟო ინფორმაციის გამოყენება საკმარისი არ იქნება, იმპორტირებული მომსახურების თანხების სასაქონლო ჯგუფების ჭრილით

აგრეგირებისათვის საჭირო შესაბამისი მონაცემების არ არსებობის გამო. თუმცა ვინაიდან გაპის მიზნებისთვის ადგილობრივ გამოშვებას უნდა დააკლდეს ექსპორტი და დაემატოს იმპორტი, რეექსპორტის მონაცემები ორივე მხარეს მეტ-ნაკლებად თანაბრად (გათავისუფლებული სექტორების შესაძლო გავლენის გათვალისწინებით) დააბალანსებს და საბოლოო შედეგზე მნიშვნელოვანი გავლენა ვერ ექნება. ნებისმიერ შემთხვევაში, მონაცემთა ექსპანსიის შემდგომ, დღგ-ით დასაბეგრ ბაზამდე დაყვანის ეტაპზე, ეროვნულ ანგარიშებში მოცემული ექსპორტის თანხების სექტორული გადანაწილების დროს, ადგილობრივ გამოშვებაზე მეტი ოდენობის ექსპორტის თანხები, შესაბამის ეტაპზე აუცილებლად უნდა მივიჩნიოთ რეექსპორტად.

დღგ-ით დასაბეგრ ბაზამდე დაყვანა (რეზაზირება). რეზაზირება საჭიროა იმისათვის, რომ გაპის გამოთვლისათვის საჭირო ყველა ცვლადი, როგორც რესურსების, ასევე გამოყენების ცხრილიდან დაკორექტირდეს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი დღგ-ით დასაბეგრი ბაზის მისაღებად.

ვინაიდან ეროვნული ანგარიშების რესურსების ცხრილში ასახული ცვლადები, წარმოდგენილი არიან მწარმოებლის (საბაზისო ფასებში), საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული დღგ-ით დასაბეგრი ბაზის შესაბამისი მონაცემების მისაღებად, აუცილებელი ხდება დღგ-ის გარდა ყველა შესაბამისი არაპირდაპირი გადასახადის - აქციზის და იმპორტის გადასახადის დამატება. უფრო კონკრეტულად, იმპორტის ვექტორს უნდა დაემატოს იმპორტის და აქციზის გადასახადი იმპორტზე სასაქონლო ჯგუფების ჭრილობით, ხოლო ადგილობრივი გამოშვების ცვლადებზე უნდა განაწილდეს ტერიტორიული აქციზის გადასახადი, რომელიც სექტორების მიხედვით გადანაწილდება მთლიან გამოშვებაში თითოეული სექტორის წილის შესაბამისად. თუ ადგილობრივი წარმოების სუბსიდირებაზე გამოყოფილი თანხები მნიშვნელოვანი მოცულობისაა, სასურველია მათი გათვალისწინებაც, რისთვისაც ზემოთ გაანგარიშებულ თანხებს უნდა დააკლდეს სექტორული ჭრილობით განაწილებული სუბსიდირების თანხები.

რაც შეეხება ეროვნული ანგარიშების გამოყენების ცხრილს, ვინაიდან მასში მონაცემები წარმოდგენილია საბაზრო ფასებში, დღგ-ით დასაბეგრ ფასამდე დასაყვანად საჭიროა მათში ასახული დღგ-ის თანხების გამორიცხვა/დაკლება, რა გზითაც ფასში

ასახული დარჩება, ყველა არაპირდაპირი გადასახადი დღგ-ის გარდა. უფრო კონკრეტულად საჭიროა დღგ დააკლდეს გამოყენების ცხრილის შემდეგ ცვლადებს: შუალედური მოხმარება, ინვესტიციები ძირითად საშუალებებში და მარაგების დადებითი ცვლილება. ექსპორტი ამგვარ კორექტირებას არ საჭიროებს, ვინაიდან იგი არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას და მასში ამ გადასახადის თანხები ასახული ისედაც არ არის. ასევე არ უნდა დაგვავიწყდეს, რომ ჩვენ გვინტერესებს ლოგიკა, რომელიც სტატისტიკის მწარმოებელმა ორგანომ გამოიყენა არაპირდაპირი გადასახადების სასაქონლო ჯგუფებად ჩაშლის დროს და არა შესაბამისი სასაქონლო ჯგუფის ჭრილით ბიზნესის მიერ გადახდილი დღგ-ის თანხა საგადასახადო ორგანოს მინაცემებით. საგადასახადო ორგანოს მონაცემების მიხედვით გადახდილი დღგ-ის თანხების სასაქონლო ჯგუფებად აგრეგირება ერთი მხრივ რთულია, ხოლო მეორე მხრივ, მოიცავს არა მხოლოდ შუალედურ, არამედ საბოლოო მოხმარებაზე გადახდილ დღგ-ის თანხას. თუ უფრო კონკრეტული ინფორმაციის მიღების საშუალება არ არსებობს, უნდა დავეყრდნოთ საყოველთაოდ მიღებულ და საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ რეკომენდირებულ წესს/თანაფარდობას, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის 70% მოდის საბოლოო მოხმარებაზე, ხოლო 30% შუალედურ მოხმარებაზე (<https://courses.edx.org/courses/course-v1:IMFx+VGAPx+3T2018/course/> [ბოლოს შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი]). შესაბამისად, მხოლოდ ამ 30 %-ის შესაბამისი დამატებული ღირებულების გადასახადის მთლიანი თანხა, როგორც ტერიტორიულ, ასევე იმპორტის დღგ-ის ჩათვლით, უნდა გადანაწილდეს ზემოაღნიშნულ სამ ცვლადზე. გადანაწილება უნდა განხორციელდეს ამ სამი ცვლადის ჯამურ თანხაში, თითოეულის წილობრივი პროპორციის გათვალისწინებით. შესაბამის პროპორციულ პრინციპს დაექვემდებარება სექტორული გადანაწილებაც.

მონაცემთა სექტორული გადანაწილება. აღნიშნულ ფაზაში უნდა დასრულდეს გაპის მიზნებისათვის საჭირო ყველა ცვლადის სექტორული განაწილება, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საბოლოო შედეგების დარგობრივი განხილვა და ანალიზი, რა თქმა უნდა შეუძლებელი იქნება. ამგვარი მანიპულაცია დაჭირდება ყველა იმ ცვლადს რომელიც დეტალიზებულია მხოლოდ სასაქონლო ჯგუფების ჭრილით, ამასთან დასაცავი

იქნება შესაბამისი თანმიმდევრობაც (<https://courses.edx.org/courses/course-v1:IMFx+VGAPx+3T2018/course/> [ბოლოს შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი]):

- ექსპორტი. ექსპორტის სექტორული განაწილებისათვის გამოიყენება გამოშვების პროპორციები. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში ვუშვებთ, რომ ექსპორტი განახორციელა თავად მწარმოებელმა. ალტერნატიული გზა შესაძლოა ყოფილიყო ექსპორტის მიკუთვნება პროდუქციის ძირითად მწარმოებელ სექტორზე, რომლის წილი ამ პროდუქციის გამოშვებაში გარკვეულ ზღვარზე (მაგ. 95%)-ზე მაღალია;
- მარაგების უარყოფითი ცვლილება. აქაც სექტორული განაწილებისათვის მიზანშეწონილია გამოშვების პროპორციების გამოყენება. ალტერნატივის სახით განაწილება შესაძლოა განხორციელდეს შემდეგ ეტაპზე განაწილებული ინვესტიციების თანხების პროპორციებზე დაყრდნობით;
- ინვესტიციები ძირითად საშუალებებში. საერთაშორისო სავალუტო ფონდი ინვესტიციების განაწილების მიზნებისათვის რეკომენდაციას უწევს სექტორებში შექმნილი დამატებული ღირებულების მნიშვნელობათა გამოყენებას. აღნიშნული ინფორმაცია შესაძლებელია მოვიპოვოთ საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ გამოქვეყნებულ ეროვნულ ანგარიშებში ცალკე ცხრილის სახით, ან გამოვითვალოთ დამოუკიდებლად გამოშვებისა და შუალედური მოხმარების შესაბამისი ცვლადების გამოყენებით;
- მარაგების დადებითი ცვლილება. აქ განაწილება შესაძლოა განხორციელდეს წინა ეტაპზე განაწილებული ინვესტიციების თანხების პროპორციებზე დაყრდნობით. თუმცა ამ მიდგომით საქართველოს შემთხვევაში მარაგების სრული განაწილება ვერ ხორციელდება და ამიტომ უნდა გამოვიყენოთ გამოშვების პროპორციები;
- იმპორტი. იმპორტის განაწილებისათვის საჭირო პროპორციების მისაღებად უნდა გამოვიყენოთ შემდეგი ცვლადების მონაცემები: შუალედური მოხმარება, ინვესტიციები ძირითად საშუალებებში, მარაგების დადებითი ცვლილება, შინამეურნეობების საბოლოო მოხმარების თანხებით გაზრდილი ვაჭრობის სექტორი და სახელმწიფო საბოლოო მოხმარებით გაზრდილი საჯარო ადმინისტრირების სექტორი;

- რეექსპორტი. რეექსპორტის სექტორული გადანაწილებისათვის გამოიყენება იმპორტის შესაბამისი პროპორცია.

რა თქმა უნდა ზემოთ მოყვანილი განაწილების პრინციპი არ წარმოადგენს მონაცემთა დამუშავების ერთადერთ სწორ გზას და ნებისმიერი დამატებითი კონკრეტული ინფორმაციის - მაგალითად, კონკრეტულ დარგებში ჩატარებული კვლევის შედეგების არსებობის შემთხვევაში, სასურველია ამ მონაცემების გამოყენება უფრო რეალისტური გადანაწილების განხორციელების მიზნით.

საგადასახადო და სტატისტიკური აღრიცხვის განსხვავებული მიდგომების კუთხით, შესაძლოა გამოიყოს კიდევ რამოდენიმე ძირითადი შეუსაბამობა. პირველი მათგანი ეხება განსხვავებას ექსპორტისა და იმპორტის მონაცემებში. კერძოდ, ეროვნულ ანგარიშებში მონაცემები იწარმოება რეზიდენტობაზე დაყრდნობით. რეზიდენტებსა და არარეზიდენტებს შორის განხორციელებული ტრანზაქციები განიხილება იმპორტისა და ექსპორტის ოპერაციებად, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა ადგილი საზღვრის კვეთას. უფრო კონკრეტულად, ეროვნულ ანგარიშებში ექსპორტი მოიცავს არარეზიდენტების მოხმარებას ქვეყნის ტერიტორიაზე, ხოლო იმპორტში გათვალისწინებულია რეზიდენტების მიერ ქვეყნის ფარგლებს გარეთ განხორციელებული მოხმარების ღირებულება. დღ-ით დაბეგვრის ძირითად სისტემებში არარეზიდენტების მიერ ქვეყნის ტერიტორიაზე განხორციელებული შესყიდვები დღ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა, თუმცა მთელ რიგ ქვეყნებში ამ მხრივ დაწესებულია შეღავათები და გადახდილი დღ-ის ნაწილი არარეზიდენტებს უკან უბრუნდებათ - ე.წ. "Tax Free" რეჟიმით. მსგავს შემთხვევებში, პოტენციური დღ უნდა დაკორექტირდეს მოცემული მიმართულებით გაწეული ხარჯების შესაბამისად. მეორე მხრივ, საგადასახადო მიზნებისთვის ქვეყნის რეზიდენტების მიერ საზღვარგარეთ განხორციელებული შესყიდვები არ წარმოადგენენ დასაბეგრ ოპერაციებს. შესაბამისად, ამგვარი ინფორმაციის ფლობის შემთხვევაში, პოტენციური დღ-ის გამოსათვლელად საჭიროა ეროვნულ ანგარიშებში მოცემული საბოლოო მოხმარების ანგარიშების იმგვარი კორექტირება, რომ ისინი მოიცავდნენ ქვეყნის ტერიტორიაზე არარეზიდენტების მოხმარებას და არ ითვალისწინებდნენ ქვეყნის რეზიდენტების მოხმარებას საზღვარგარეთ. ამისათვის სასურველი იქნებოდა რესურსებისა და გამოყენების ცხრილები მოიცავდნენ შესაბამის სპეციფიკურ

ინფორმაციას, რაც შემდგომ გამოყენებული იქნება ცხრილების სასურველი კორექტირებისათვის.

გარკვეული შეუსაბამობების არსებობა დაკავშირებულია ასევე შემდეგ სიტუაციასთან: ეროვნულ ანგარიშებში იმპორტი და ექსპორტი „მიბმულია“ შესაბამის სექტორზე და მოხმარებაზე, მაშინ როდესაც საგადასახადო მიზნებისათვის მნიშვნელოვანია ტრანზაქციის განმახორციელებელი აგენტი. მაგალითისათვის, ეროვნულ ანგარიშებში ველოსიპედების ექსპორტის მონაცემები ასოცირებული იქნება ველოსიპედების წარმოების სექტორთან, მაშინ როდესაც რეალობაში და საგადასახადო მიზნებისათვის ველოსიპედების ექსპორტი შესაძლოა ხორციელდებოდეს შუამავალი სავაჭრო კომპანიის მიერ, რომელიც უბრალოდ ყიდულობს და უცხოეთში ყიდის მოცემულ საქონელს. ანალოგიურად, ველოსიპედების მწარმოებლების მიერ გამოყენებული იმპორტირებული მანქანა-მოწყობილობები, აისახება ველოსიპედების წარმოების სექტორის იმპორტად, მაშინ როდესაც იმპორტს რეალურად შესაძლოა ახორციელებდეს (და იხდიდეს დღგ-ს საბაჟოზე) საბითუმო-სავაჭრო კომპანია. კომპანია. ასეთ შემთხვევებში RA-GAP მოდელის მიხედვით, იმპორტის შესაბამისი ოპერაციები განიხილება აგენტის ოპერაციებად, რასაც საფუძვლად ედება საგადასახადო ორგანოში არსებული მონაცემები, საბაჟო ოპერაციებთან მიმართებაში. ასევე, შეიძლება დაკორექტირდეს ექსპორტიც, მათ შორის ბიზნეს კვლევების შედეგად მოპოვებულ მონაცემებზე დაყრდნობით. აღნიშნული კორექტირება არ ახდენს გავლენას საგადასახადო დანაკარგის მთლიან მოცულობაზე, თუმცა ეს მნიშვნელოვანი ხდება მთლიანი დანაკარგის სექტორებად მაღალი სიზუსტით ჩაშლის სურვილის შემთხვევაში.

იმპორტის და ექსპორტის ოპერაციების საგადასახადო და სტატისტიკური აღრიცხვის განსხვავებული მიდგომების გამო, არსებული შეუსაბამობების აღმოფხვრის მიზნით, მოცემული კვლევის მიზნებისთვის გაკის მოდელში შესატანი ექსპორტის და იმპორტის შესაბამისი მონაცემები დაეყრდნო როგორც შემოსავლების სამსახურის, ასევე სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მონაცემებს - ექსპორტირებული და იმპორტირებული მომსახურების გარკვეულ ნაწილში.

2.3 რეალურად გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის გაანგარიშება, საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მიზნით

რეალურად გადახდილი დღგ ერთი შეხედვით საკმაოდ მარტივი და ცალსახა ცნებაა და შეიძლება შეგვექმნეს წარმოდგენა, რომ მისი გაანგარიშება არანაირ სირთულეს არ წარმოადგენს. სინამდვილეში საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის დროს, გადასახადის პოტენციურ დონესთან გადახდილი გადასახადის თანხის სწორად მისადაგებისათვის, გარკვეული სიფრთხილე უნდა დავიცვათ და შესაბამისი ლოგიკა გამოვიყენოთ.

სტანდარტული განმარტებით გადახდილი დღგ-ის თანხის დასადგენად, კონკრეტულ საანგარიშო პერიოდში გადახდილ დღგ-ის თანხას აკლდება გადამხდელებისთვის უკან დაბრუნებული დღგ-ის თანხა (წმინდა დღგ). თუმცა ასეთი განმარტება არაფერს გვეუბნება იმაზე, თუ კონკრეტულად როგორ უნდა დავთვალოთ ეს გადახდები და უკან დაბრუნებული თანხები. ნებისმიერ შემთხვევაში უნდა შევთანხმდეთ, რომ გადახდაში იგულისხმება როგორც გადამხდელების მიერ გადახდილი, ასევე საგადასახადო ორგანოს მიერ იძულებითი ღონისძიებების ფარგლებში ამოღებული თანხები, როგორც ტერიტორიული და საბაჟო, ასევე უკუდაბეგვრის დღგ-ის თანხებთან მიმართებაში. რაც შეეხება წმინდა დღგ-ის გამოთვლის კონკრეტულ მეთოდებს, პრაქტიკაში არსებობს რამოდენიმე ძირითადი მიდგომა, რომელთა შორის განსხვავებაც გამომდინარეობს ჩვენს მიერ გაკეთებული დაშვებებიდან, იმის შესახებ:

- თუ რას მივიჩნევთ გადახდად და დაბრუნებად. გადახდად შესაძლებელია მივიჩნიოთ: როგორც მხოლოდ გადახდილი და ამოღებული ნაღდი ფულადი სახსრები, ასევე გადამხდელების მიერ დავალიანებად აღიარებული, თუმცა ჯერ-ჯერობით ამოუღებელი თანხებიც (ბიუჯეტის მიმართ არსებული დღგ-ის დავალიანება);
- თუ როგორ მოვახდენთ შესაბამისი მონაცემების დამუშავებასა და განზოგადებას. ნებისმიერ შემთხვევაში, გადახდა შეიძლება მიეკუთვნოს იმ პერიოდს, რომელშიც შესაბამისი ტრანზაქცია განხორციელდა (საკასო მეთოდი), ან პერიოდს რომელშიც

წარმოშობილი ვალდებულების დასაფარავადაც განხორციელდა (დარიცხვის მეთოდი).

გადახდილი დღგ-ის თანხის ზემოთ ჩამოთვლილი დაშვებების მიხედვით გაანგარიშებისათვის საჭირო იქნება მონაცემთა სამი წყარო:

- ტრანზაქციული ინფორმაცია გადახდების შესახებ გადამხდელების ჭრილით. ტრანზაქციულ ინფორმაციაში იგულისხმება გადახდების, გადასახადის ერთი სახიდან სხვა სახეში გადატანის და უკან დაბრუნების ამსახველი მონაცემები;
- დარიცხვების შესახებ ინფორმაცია გადამხდელების ჭრილით. ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს მონაცემებს როგორც გადამხდელების მიერ დეკლარირებული, ასევე საგადასახადო ორგანოს მიერ დამატებით დარიცხული აღიარებული თანხების შესახებ და არ უნდა მოიცავდეს ან იძლეოდეს სანქციებისა და საურავების გამიჯვნის შესაძლებლობას, რადგან ასეთი თანხები გადახდად არცერთ შემთხვევაში არ უნდა იქნეს მიჩნეული;
- გადამხდელების სარეგისტრაციო მონაცემები. ინფორმაცია გადამხდელების საქმიანობის შესახებ, აუცილებელია გადახდებად მიჩნეული მონაცემების დარგების ჭრილით აგრეგირებისათვის.

ზემოთ ჩამოთვლილი ტრანზაქციული და დარიცხვების შესახებ ინფორმაცია, უნდა მოიცავდეს ქვეყანაში არსებული დღგ-ის ყველა ქვესახეობას, საქართველოს შემთხვევაში: დღგ იმპორტზე, ტერიტორიული დღგ, უკუდაბეგვრის დღგ.

საკასო მეთოდით გაანგარიშებული გადახდები და დაბრუნებები ეკონომიკური აქტივობის განხორციელების პერიოდს ძირითადად არ ემთხვევა. ვინაიდან დღგ-ის გადახდა, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესის შესაბამისად ხორციელდება საანგარიშო თვის მომდევნო თვის არა უგვიანეს 15 რიცხვისა. ეს ნიშნავს, რომ მაგალითად, მიმდინარე წლის დეკემბერში განხორციელებულ დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციაზე, გადასახადი გადასახდელი იქნება მომდევნო წელს. დღგ-ის ზედმეტად გადახდილი თანხების არასისტემატიური უკან დაბრუნების და გასული პერიოდის დავალიანებების დაფარვის შემთხვევებში (მათ შორის გასული პერიოდის დაზუსტებული საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენის საფუძველზე), დროითი ლაგი ერთ თვიან პერიოდსაც შეიძლება გასცდეს. შესაბამისად, კონკრეტული წლისათვის

გადასახადების სახით მობილიზებული თანხების გარკვეული ნაწილი, აუცილებლად განეკუთვნება გასული პერიოდების ეკონომიკურ აქტივობებს. პრაქტიკაში გადახდილი თანხების ნაწილი შესაძლოა წინასწარაც იყოს გადახდილი მომავალ პერიოდში მოსალოდნელი დავალიანებების დაფარვის მიზნით. ჯამურად გრძელვადიან პერიოდში, საკასო და დარიცხვის მეთოდით დაანგარიშებული გადახდები, რა თქმა უნდა ერთმანეთს დაემთხვევა, თუმცა კონკრეტული წლის ჭრილით მათ შორის თანხვედრა თითქმის გამორიცხულია.

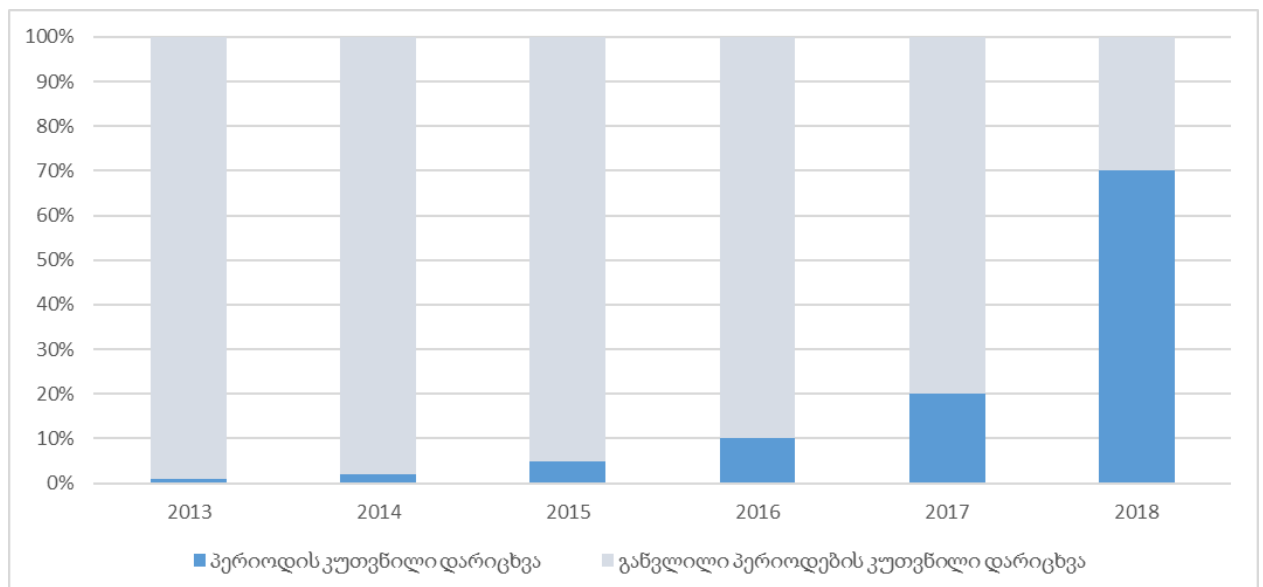
საკასო მეთოდით აღრიცხული გადასახადების რეალური ერთგვარი უპირატესობა და სარგებელი მდგომარეობს იმაში, რომ მისი გაანგარიშება მარტივია, იძლევა ინფორმაციას დროის კონკრეტული მომენტისათვის სახელმწიფოს მიერ რეალურად განკარგავადი სახსრების შესახებ და ეს ინფორმაცია მომავალ პერიოდში უკანა თარიღით არ იცვლება. მაგალითად, თუ დაგვიანტერესებს საკასო მეთოდის შესაბამისად გადახდილი დღგ 2019 წლის ათი იანვარის მდგომარეობით, ის ერთიდაიგივე იქნება მიუხედავად იმისა, თუ როდის გავიანგარიშებთ იმავე, თუ 2020 წელს. გასათვალისწინებელია, რომ ნებისმიერ კალენდარულ წელს განხორციელებული გადახდების ტრანზაქციები ფარავენ როგორც შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის კუთვნილ დარიცხულ თანხებს, ასევე განვლილი პერიოდის დარიცხვებს და სხვა გადახდილ თანხებს, რომელთა შესაბამისი დარიცხვა ჯერ-ჯერობით პირადი აღრიცხვის ბარათებზე გატარებული არ არის.

საკასო მეთოდისაგან განსხვავებით, დარიცხვის მეთოდით გაანგარიშებული გადახდები დროის კონკრეტული თარიღისათვის ფიქსირებული არ არის და ის მომავალში შეიძლება შეიცვალოს როგორც დადებითი, ასევე უარყოფითი მიმართულებით. მაგალითად, გამოანგარიშების შედეგი შეიცვლება განვლილი პერიოდის კუთვნილი გადასახადის თანხის, შემდგომ პერიოდში გადახდის ან დამატებით განხორციელებული დარიცხვების შედეგად. ამ გადახდისა და დამატებით დარიცხვის ქმედების განმახორციელებელი შეიძლება იყოს როგორც გადასახადის გადამხდელი, ასევე საგადასახადო ორგანო, რომელიც არ წყვეტს განვლილ პერიოდებთან მიმართებაში დამატებით დასარიცხი თანხების გამოვლენისა და გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს, საგადასახადო კანონმდებლობით

დადგენილი ხანდაზმულობის პერიოდის ფარგლებში. აღნიშნულიდან გამომდინარე დარიცხვის მიდგომით გამოთვლილი გადახდა, განსხვავებული იქნება გამოთვლის ყოველი კონკრეტული თარიღის მდგომარეობით. ერთ-ერთი გამოსავალი იმისათვის, რომ გამოთვლილი მაჩვენებელი არ შეგვეცვალოს არის შესაძლო დათქმა გადახდილი/დარიცხული თანხის კონკრეტულ თარიღებში გამოთვლის შესახებ, მაგალითად, წლის განმავლობაში გადახდილი დღე ყოველთვის განისაზღვროს შემდეგი წლის პირველი მარტის მდგომარეობით და შემდგომ გადათვლას აღარ დაექვემდებაროს.

ქვემოთ მოყვანილ მეხუთე გრაფიკზე გამოსახულია 2018 წელს განხორციელებული დარიცხვების პირობითი გადანაწილება დარიცხვის შესაბამისი პერიოდების მიხედვით. რა თქმა უნდა ქვეყნების და პერიოდების მიხედვით აღნიშნული პროპორციები განსხვავებული იქნება, თუმცა ყოველი კონკრეტული წლისათვის, ამ წელს დარიცხული განვლილი პერიოდის კუთვნილი თანხები, ნებისმიერ შემთხვევაში კლებადი ტენდენციით ხასიათდებიან და ხანდაზმულ პერიოდთან მიახლოებასთან ერთად მათი ოდენობა უფრო და უფრო უახლოვდება 0-ს.

გრაფიკი N5. 2018 წელს განხორციელებული დარიცხვების პირობითი მიკუთვნება შესაბამისი პერიოდებზე



წყარო: <https://courses.edx.org/courses/course-v1:IMFx+VGAPx+3T2018/courseware/381c0ada29f44ce883d14ef9701bba08/df107e63a48a46a1b3b9d993c04c7891/?child=first> (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი). ავტორისეული ინტერპრეტაცია)

როგორც მეხუთე გრაფიკზე ვხედავთ, 2018 წელს განხორციელებული დარიცხვებიდან მხოლოდ ნაწილი (70%) განეკუთვნებოდა 2018 წლის საანგარიშო პერიოდს, დანარჩენი დარიცხვები კი შეესაბამებოდა 2018 წლამდე არსებულ საანგარიშო პერიოდებს. შესაბამისად, გადახდების გაანგარიშების დარიცხვის მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში ცხადია, რომ 2018 წელს, უკანა პერიოდების გადახდის მაჩვენებლებიც შეიცვლებოდა.

გადახდილი დღგ-ის გამოთვლისას, მონაცემთა წყაროებისა და აგრეგირებისას გამოყენებული თარიღების კომბინაციების შედეგად, შესაძლებელია მივიღოთ რამოდენიმე განსხვავებული შედეგი. დეტალური ინფორმაციისთვის იხილეთ მეხუთე ცხრილი:

ცხრილი N5. გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოანგარიშების მიდგომები

აგრეგირებისას გამოყენებული პერიოდი	მონაცემთა წყარო		შეგედი	შესაძლო გამოყენება
	გადახდა/დარიცხვა	დაბრუნება/შემცირება		
ტრანზაქციის თარიღი	ტრანზაქციები	ტრანზაქციები	წმინდა გადახდილი დღგ, საკასო მეთოდით	საოპერაციო საქმიანობის ზოგადი ინდიკატორი
საგადასახადო პერიოდი	ტრანზაქციები	ტრანზაქციები	წმინდა გადახდილი დღგ, დარიცხვის მეთოდით	საოპერაციო საქმიანობის ზოგადი ინდიკატორი
საგადასახადო პერიოდი	დარიცხვები	დარიცხვები	წმინდა დარიცხული დღგ	საოპერაციო საქმიანობის ზოგადი ინდიკატორი; საგადასახადო დანაკარგების საზომი
საგადასახადო პერიოდი	ტრანზაქციები	დარიცხვები	დღგ-ის წმინდა შემოსავალი	საოპერაციო საქმიანობის ზოგადი ინდიკატორი; საგადასახადო დანაკარგების საზომი

წყარო: Hutton, 2017, 15

პირველი მიდგომა - „წმინდა გადახდილი დღგ საკასო მეთოდით“, ყველაზე მარტივია და იგი ეყრდნობა ტრანზაქციულ ინფორმაციას გადახდების (გადატანების და დაბრუნებების ჩათვლით) შესახებ გადამხდელების ჭრილით და აგრეგირებისათვის იყენებს ტრანზაქციის განხორციელების თარიღს. ანუ კონკრეტულ წელს განხორციელებული ოპერაცია, მიიჩნევა ამავე წლის გადახდად, მიუხედავად იმისა, თუ

რომელ პერიოდში წარმოშობილი დავალიანების დაფარვის მიზნით იყო განხორციელებული. მის გამოსათვლელად იმპორტზე გადახდილ დღგ-ს უნდა დავუმატოთ, ტერიტორიული დღგ და დავაკლოთ გადამხდელებისთვის უკან დაბრუნებული დღგ.

მეორე მიდგომა - „წმინდა გადახდილი დღგ დარიცხვის მეთოდით“, ასევე ეყრდნობა ტრანზაქციულ მონაცემებს, თუმცა სექტორული აგრეგირებისათვის ნაცვლად ტრანზაქციის განხორციელების თარიღისა, იყენებს იმ პერიოდს, რომელში წარმოქმნილი გადასახადის დასაფარავდაც იქნა ის გადახდილი. მიუხედავად იმისა, რომ მხოლოდ ეს თარიღია ერთადერთი განსხვავება პირველ და მეორე მიდგომას შორის, ეს უკანასკნელი ერთ-ერთი ყველაზე რთულად გამოსათვლელია ინფორმაციაა, განსაკუთრებით ისეთ შემთხვევებში, როდესაც საგადასახადო ორგანო თავისდროულად თითოეული გადახდის მომენტისათვის მის კუთვნილ საგადასახადო პერიოდს არ ანგარიშობს გადამხდელების ჭრილით და შესაბამის ისტორიულ ჩანაწერებს არ ინახავს. სხვა სიტყვებით, თუ აღნიშნული მიზნობრიობა გადასახადების აღრიცხვის სისტემაში წინასწარ გათვალისწინებული არ არის, მისი გამოანგარიშება და სისწორის შემდგომი შემოწმება მნიშვნელოვან სირთულეს წარმოადგენს.

მესამე მიდგომა - „წმინდა დარიცხული დღგ“, საერთოდ არ იყენებს ტრანზაქციულ მონაცემებს და მთლიანად ეყრდნობა ინფორმაციას დარიცხული (მ.შ. შემცირებული) თანხების შესახებ. დარიცხვაში იგულისხმება კონკრეტული საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დარიცხული დღგ-ის თანხის გადაჭარბება დღგ-ის ჩასათვლელ თანხებზე (დებეტის პოზიციაში მყოფი გადამხდელების თანხა), ხოლო შემცირებებში იგულისხმება სიტუაცია როდესაც პირიქით, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა აღემატება იმავე საანგარიშო პერიოდზე გამოანგარიშებული გადასახდელი დღგ-ის თანხას (კრედიტის პოზიციაში მყოფი გადამხდელების თანხა). მოცემულ შემთხვევაში იმპორტზე დარიცხულ თანხას ემატება ტერიტორიაზე დარიცხული დღგ და აკლდება შემცირებული და გადამხდელებისთვის უკან დაბრუნებული დღგ-ის თანხები. აგრეგირება რაღა თქმა უნდა ხორციელდება საანგარიშო პერიოდების და არა ოპერაციების განხორციელების თარიღების შესაბამისად.

მეოთხე მიდგომა - „დღგ-ის წმინდა შემოსავალი“, დაბრუნებების და შემცირებების ნაწილში ემთხვევა მესამე მიდგომას, ხოლო გადახდად მიიჩნევს მეორე მიდგომის შესაბამისად დამუშავებულ ტრანზაქციულ მონაცემებს და განვლილი პერიოდის ზედმეტობებს, რომლებიც გამოყენებულ იქნა ჩვენთვის საინტერესო საანგარიშო პერიოდის დღგ-ის დავალიანებების გადაფარვის მიზნით. სხვა სიტყვებით, მოცემული მიდგომის გამოყენებისას იმპორტზე გადახდილ დღგ-ის თანხას ემატება წმინდა გადახდილი ტერიტორიული დღგ დარიცხვის მეთოდით, აკლდება დღგ-ის შემცირებები და ემატება გასული პერიოდების ზედმეტობები, რომლებიც გამოყენებულ იქნა საანგარიშო პერიოდის კუთვნილი დავალიანებების დასაფარავად.

ვინაიდან ეროვნულ ანგარიშებში მოცემული ინფორმაცია შეესაბამება კონკრეტული წლისთვის განხორციელებულ ეკონომიკურ აქტივობას, გაპის გამოთვლის მიზნებისთვის პირველი მიდგომა ცალსახად არ გამოდგება, რადგანაც იგი ეყრდნობა საკასო მეთოდს და ვერ იქნება გამოთვლის შესაბამის საანგარიშო პერიოდთან სრულ თანხვედრაში. რაც შეეხება მეორე მიდგომას, იგი არაფერს ამბობს იმ შემთხვევებზე, როდესაც დავალიანების დაფარვის მიზნით გადამხდელი გასული პერიოდის ზედმეტობებს იყენებს, რაც ასეთ შემთხვევებში გაპის მიზნებისთვის არა სამართლიანად შეამცირებს გადახდილი დღგ-ის თანხებს. მიდგომის მეორე, საპირისპირო ხარვეზია ის, რომ იგი არ ითვალისწინებს შემცირებებს, რომლის დროსაც სახელმწიფოს უჩნდება დავალიანება გადამხდელების წინაშე, მაშინ როდესაც გაპის გამოანგარიშების მიზნით აუცილებელია ამ შემცირებების შესაბამისი მოცულობით, გადახდილი დღგ-ის თანხების კორექტირება. თავისთავად ცხადია გადახდილი დღგ-ის თანხის სწორად მისადაგებისთვის მესამე და მეოთხე მიდგომები უფრო შესაფერისია, ვინაიდან ეყრდნობიან დარიცხვის პრინციპს.

გამოთვლის ეტაპების შინაარსიდან გამომდინარე „წმინდა დარიცხული დღგ“ (მესამე მიდგომა) წარმოადგენს დღგ-ის, რომელიც შეესაბამება გაპის გამოთვლის მიზნებისთვის ჩვენთვის საინტერესო საანგარიშო პერიოდის (წლის) ეკონომიკურ აქტივობას და რომლის 100%-ნი გადახდევინების შემთხვევაში ამოღების დანაკარგი არ იარსებებს. ეს რა თქმა უნდა პრაქტიკაში შეუძლებელია და გარკვეული დარიცხული თანხა აუცილებლად გადაუხდელი რჩება, სწორედ ეს დარიცხული მაგრამ გადაუხდელი

თანხა იქნება სხვაობა მესამე და მეოთხე მიდგომით გამოთვლილ დღგ-ის თანხებს შორის (ამოღების დანაკარგი). ლოგიკურია, რომ ამავე დანაკარგის გამოსათვლელად შესაძლებელია „წმინდა დარიცხულ დღგ-ს“ დავაკლოთ ის წარმოშობილი და გადაუხდელი დავალიანება, რომელიც შესაბამის (გაპის საანგარიშო) წელს განეკუთვნება.

ჩამოთვლილთაგან გაპის სრული მოცულობის გამოთვლის მიზნებისათვის ყველაზე გამოსადეგია მეოთხე მიდგომა, თუმცა სამწუხაროდ მისი გამოთვლა როგორც წესი გაცილებით რთულია და პრაქტიკაში ყოველთვის შესაძლებელი არ არის.

მიუხედავად ყველაფრისა, სასურველი იქნება გადახდის ყველა ან რამოდენიმე მეთოდის მიხედვით გამოთვლა და შედეგების ურთიერთ შედარება, პოტენციურ შეცდომების აღმოჩენისა და აღმოფხვრის მიზნით. შეცდომის მიმანიშნებელი გარემოება იქნება მეთოდების შესაბამისად გამოთვლილ ჯამურ მნიშვნელობებს შორის არსებითი განსხვავება, რომელსაც ლოგიკური შინაარსობრივი ახსნა არ მოეძებნება. აქვე აღსანიშნავია, რომ ზემოთ ჩამოთვლილი მიდგომების შესაბამისად გამოანგარიშებული გადახდები საჭირო და გამოსადეგია არა მხოლოდ საგადასახადო დანაკარგის, არამედ საგადასახადო ორგანოსათვის მნიშვნელოვანი სხვა საოპერაციო მაჩვენებლების გამოანგარიშების მიზნით, როგორცაა მაგალითად, არსებული დავალიანების ხანდაზმულობების შეფასების მაჩვენებელი, რომელსაც ყველაზე უკეთ მეორე მიდგომა შეესაბამება.

თუ საბაჟო კუთხით არსებული შესაძლო დანაკარგის შესახებ საფუძვლიანი ეჭვი არ არსებობს, ან საბაჟო ტრანზაქციების ინფორმაცია ნაკლებად ხელმისაწვდომია, გადახდილი დღგ-ის გამოთვლის 4-ვე მიდგომის პირობებში, იმპორტის დღგ-სთან მიმართებაში შესაძლებელია პირდაპირ იმპორტზე დარიცხული თანხის გამოყენება. აღნიშნული დაშვება გამომდინარეობს იმ ფაქტობრივი გარემოებიდან, რომ იმპორტირებული საქონლის დიდ ნაწილზე თანხის გადახდა სასაქონლო ოპერაციების გაფორმებისთანავე ხორციელდება, ხოლო თანხის გადახდის გადავადებისა და შემდგომ გადაუხდელობის შემთხვევაშიც, იმპორტირებულ საქონელზე დარიცხული დღგ უმეტეს შემთხვევაში ტერიტორიული დღგ-ის ჭრილით ჩათვლას ექვემდებარება, რაც საბოლოო შედეგს არ ცვლის.

შემაჯამებელი სახით შეგვიძლია ვთქვათ, რომ გადახდილი დღგ-ის გამომწერიშებისას აუცილებლად უნდა იქნეს განხორციელებული:

- დღგ-ის ყველა ფორმის/სახეობის იდენტიფიცირება (საქართველოს შემთხვევაში იმპორტის, ტერიტორიული, უკუდაბეგვრის დღგ);
- მონაცემთა არსებული წყაროების იდენტიფიცირება, მოპოვება და დამუშავებისათვის მომზადება. პოტენციური ინფორმაციული წყაროების მაგალითებია: გადახდის ტრანზაქციები, დეკლარირება, დამატებით დარიცხული თანხები, სასამართლო დავები დარიცხვის აღიარების დადგენის მიზნით, საბაჟო ოპერაციები, გადამხდელების სარეგისტრაციო მონაცემები და ა.შ);
- მონაცემთა დამუშავება და აგრეგირება ყველა შესაძლო მიდგომის გამოყენებით;
- შედეგების შემოწმება ურთიერთშედარების და სხვა ცნობილი, მათ შორის ოფიციალურად გამოქვეყნებულ მონაცემებთან თანხვედრის უზრუნველყოფით.

საქართველოში დღგ-ის გაპის პრაქტიკული გაანგარიშების მიზნებისთვის მოცემულ ნაშრომში ვიყენებთ მესამე და მეოთხე მიდგომას, რომელთა მიხედვით მიღებულ შედეგებს ასევე ვუდარებთ ოფიციალურად გამოქვეყნებულ დღგ-ის გადახდის მონაცემებს, რომელიც საკასო მეთოდით არის აღრიცხული.

აღიარებული დარიცხვების შესახებ ინფორმაცია პირდაპირ არის ხელმისაწვდომი გადამხდელების პირადი აღრიცხვის ბარათებზე გატარებული ოპერაციების სახით. ვინაიდან თითოეულ დარიცხვის ოპერაციას აქვს როგორც ოპერაციის გატარების (ბარათზე ასახვის/განხორციელების) თარიღი, ასევე სავადო თარიღი (ეკონომიკური აქტივობის საანგარიშო პერიოდი, რომელსაც ეკუთვნის კონკრეტულ თარიღში გატარებული ოპერაცია), გაპის მიზნებისთვის დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით თანხების აგრეგირება დიდ სირთულეს არ წარმოადგენს. რაც შეეხება სექტორულ აგრეგირებას, ამისათვის გამოყენებულ უნდა იქნეს გადამხდელების საქმიანობების შესახებ ინფორმაცია სარეგისტრაციო ბაზებიდან. აქ უაღრესად მნიშვნელოვანია საქმიანობების შესაბამისი დარგებისათვის მიკუთვნება განხორციელდეს იმის მაქსიმალური უზრუნველყოფით, რომ საგადასახადო ორგანოს მონაცემები შემდგომ დაგვარად შეესაბამებოდეს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ გენერირებულ ეროვნულ ანგარიშებში მოცემულ სექტორულ განაწილებას. ის მცირე

მოცულობის დარიცხვები, რომელთათვისაც კონკრეტული დარგების მისადაგება შეუძლებელია, შესაძლოა არ მივიღოთ მხედველობაში ან მივაკუთვნოთ რომელიმე პირობით დარგსა და საქონელს (მაგალითად, საბითუმო ვაჭრობას).

როგორც ვთქვით, იმისათვის რომ დარიცხვის მეთოდით გამოთვლილი მონაცემები მომავალში არ შეგვეცვალოს, საჭიროა დარიცხვის მონაცემები დაფიქსირდეს წინასწარ განსაზღვრული გონივრული პერიოდის ფარგლებში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ყოველი შემდგომი გამოთვლის მდგომარეობით საგადასახადო დანაკარგის მონაცემები განსხვავებული იქნება. ამასთან ეს შედეგობრივი მონაცემები ძირითადად შეიცვლება შემცირების მიმართულებით ვინაიდან: გადამხდელი უკანა პერიოდით დააზუსტებს საგადასახადო დეკლარაციას, მოხდება შემდგომ პერიოდში დამატებით დარიცხული თანხების აღიარება, იმოქმედებს საინკასო დავალიანება, გაიყიდება ურჩი გადამხდელის ქონება და ა.შ. შესაბამისად, რამოდენიმე წლის საგადასახადო დანაკარგი სამართლიანად შესადარი არ იქნება, რადგან ბოლო წლების საგადასახადო დანაკარგზე მუშაობისთვის საგადასახადო ორგანოსთვის უფრო ნაკლები დრო იქნება დარჩენილი. აღნიშნული დროითი ფიქსაციის მიდგომა საგადასახადო დანაკარგზე მსჯელობის შესაძლებლობას იძლევა ძირითადად ნებაყოფლობით კანონმორჩილებაზე დაყრდნობით, რაც შეესაბამება თანამედროვე საგადასახადო ორგანოების ძირითად სტრატეგიას, თუმცა შედეგობრივი ანალიზისა და მსჯელობის დროს აუცილებლად უნდა გვახსოვდეს, რომ გამოთვლილი გაპის გარკვეული ნაწილის ადმინისტრირებას საგადასახადო ორგანო შემდგომ პერიოდებშიც განახორციელებს.

ფიქსირებული გონივრული პერიოდის საწყისი თარიღს, რა თქმა უნდა წარმოადგენს იმ წლის პირველი რიცხვი, რომლისთვისაც ხორციელდება გაპის გაანგარიშება (საუბარია ამ თარიღის შემდეგ წარმოდგენილ, გაპის საანგარიშო პერიოდის კუთვნილ საგადასახადო დეკლარაციებზე). რაც შეეხება საბოლოო თარიღს - თარიღი რომლის დადგომამდე წარმოდგენილი დეკლარაციების და განხორციელებული აღიარებული დარიცხვის ტრანზაქციებიც იქნება გათვალისწინებული გაანგარიშებებში, ის უნდა აღემატებოდეს იმავე წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციის წარმოდგენის თარიღს (ჩვენს შემთხვევაში დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი არის თვე, ხოლო წარმოდგენის ვადა არა უგვიანეს შემდგომი თვის 15 რიცხვისა). ის თუ რამდენად

უნდა აღმატებოდეს, ეს უკვე წარმოადგენს დათქმის საგანს. იმ შემთხვევაში თუ მაგალითად, საგადასახადო ორგანოს ეფექტიანი ადმინისტრირების ვადა (რა განვლილი პერიოდის დავალიანების ამოღებასაც ახდენს საგადასახადო ორგანო ეფექტიანად) ექვსი თვეა, მაშინ ჩვენს შემთხვევაში ფიქსაციის საბოლოო თარიღი იქნებოდა გაპის გაანგარიშების წლის მომდევნო წლის თხუთმეტ თებერვალს დამატებული ექვსი თვე. თუმცა მოცემულ შემთხვევაში ყოველ მიმდინარე წელს, ექვს თვიანი პერიოდის გასვლამდე გასული წლის გაპის გაანგარიშება ვერ მოხერხდებოდა. მოცემული კვლევის ფარგლებში, გონივრული ფიქსირებული პერიოდის ბოლო ვადად მივიჩნიეთ გაპის საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 15 თებერვალი, ანუ დეკემბრის საანგარიშო პერიოდის დღე-ის დეკლარაციის წარმოდგენის თვეს, დამატებული ერთი თვე (ეფექტიანი ადმინისტრირების ღონისძიებების შედეგების ასახვისათვის). აღნიშნული დაშვება საშუალებას გვაძლევს წლის დასრულებიდან ორ თვეში დავიწყოთ გასული წლის გაპის გაანგარიშებაზე მუშაობა. გასათვალისწინებელია, რომ აღნიშნული გონივრული პერიოდის ფიქსაცია უცვლელად უნდა გავრცელდეს ყველა წელთან მიმართებაში, რომელზეც დავითვლით დღე-ის გაპს.

საბოლოო ჯამში, წმინდა დარიცხული დღე-ის დარგობრივი მაჩვენებლების გამოსათვლელად ვიყენებთ ზემოთ აღწერილ ლოგიკას და ვახორციელებთ სასურველ აგრეგირებას შემდეგი ფორმულის გამოყენებით (Hutton, 2017, 14):

$$AV^s = \sum_{t \in S} (Vm^t + Vo^t - Vi^t) \tag{24}$$

სადაც:

AV^s - s სექტორის წმინდა დარიცხული დღე

Vm^t - s სექტორში აქტიურობის მქონე t გადამხდელის იმპორტზე დარიცხული დღე

Vo^t - t გადამხდელის გამოშვებაზე დარიცხული დღე

Vi^t - t გადამხდელის შესყიდვებზე გადახდილი ჩასათვლელი დღე

მოცემულ შემთხვევაში ინფორმაცია, როგორც დარიცხვის ასევე საქმიანობის სახის შესახებ, დაეყრდნობა საგადასახადო ორგანოს მონაცემებს, რაც შესაძლოა არ იყოს სრულ

თავსებადობაში ეროვნულ ანგარიშებში მოცემულ სექტორებთან. ამ შეუსაბამობის მიზეზი სხვა ფაქტორებთან ერთად, გამოწვეული იყოს შემდეგი გარემოებებით:

- გადამხდელების საქმიანობა რეალურად შესაძლოა მოიცავდეს ერთზე მეტ სექტორს, მაშინ როდესაც დეკლარირება და გადახდა შესაბამისი გამიჯვნის შესაძლებლობას არ იძლევა და ამიტომ გადამხდელი აუცილებლად უნდა მივაკუთვნოთ მხოლოდ ერთ სექტორს. ასევე რიგ შემთხვევაში რთულია საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ გამოყენებულ ლოგიკასთან შესაბამისობის თვალსაზრისით, სწორად განისაზღვროს გადამხდელის ძირითადი საქმიანობა: მაგალითად, თუ გადამხდელის საქმიანობაა საცხოვრებელი ბინების მშენებლობა და რეალიზაცია, იგი წარმატებით შეიძლება განვიხილოთ როგორც მშენებლობის ასევე პირობითად ვაჭრობის სფეროშიც;
- საგადასახადო ორგანო შესაძლოა არ ინახავდეს ინფორმაციას გადამხდელების ისტორიული საქმიანობების შესახებ და გააჩნდეს მხოლოდ ბოლო პერიოდის ინფორმაცია მაშინ როდესაც, გადამხდელების გარკვეულმა ნაწილმა შესაძლებელია რამოდენიმეჯერ შეცვალოს აქტიური საქმიანობის სახე წლის განმავლობაში. რეალურად კი თუ მაგალითად, ვითვლით 2017 წლის გაკს, გვესაჭიროება ის საქმიანობა რომლებსაც კონკრეტული გადამხდელები ეწეოდნენ ამ 2017 წელს და არა რომელიც უფიქსირდებათ მიმდინარე პერიოდში;
- არსებობენ გადამხდელები, რომელთა მიმართებაშიც საგადასახადო ორგანოს საერთოდ არ გააჩნია საქმიანობის შესახებ ინფორმაცია, მაგალითად, ერთჯერადი ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ფიზიკური პირები, იმპორტიორები, რომლებმაც ავტომატურად გაიარეს საგადასახადო რეგისტრაცია და სხვა;
- საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაცია კონკრეტული გადამხდელების საქმიანობის შესახებ შესაძლოა არ იყოს რეალური ან განახლებული (მიმდინარე).

აღსანიშნავია, რომ ეს შესაძლო სექტორული შეუსაბამობები საგადასახადო ორგანოსა და სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის სექტორულ განაწილებას შორის, ნაკლებად

მოახდენს გავლენას გაპის ჯამურ მნიშვნელობაზე, თუმცა სწორი სექტორული დეტალიზაციისათვის არსებითი მნიშვნელობის მატარებელი იქნება.

2016 - 2018 წლებისათვის გაპის მიზნებისათვის გამოანგარიშებული წინდა დარიცხული დღგ-ის ჯამური მონაცემები შემდეგი სახით (ცხრილი N6) გამოიყურება:

ცხრილი N6. წმინდა დარიცხული დამატებული ღირებულების გადასახადი 2016-2018 წლებში

(მილიონი ლარი)

გადასახადი	აღიარებული დარიცხვა 2016 წელს	აღიარებული დარიცხვა 2017 წელს	აღიარებული დარიცხვა 2018 წელს
დღგ ტერიტორიაზე	998	1,317	1,258
დღგ იმპორტზე	2,423	2,889	3,385
სულ	3,421	4,206	4,642

წყარო: შემოსავლების სამსახური. ავტორისეული გაანგარიშებები

როგორც მეექვსე ცხრილში ვხედავთ, წმინდა დარიცხულმა დღგ-მა 2016 წლისთვის 3,421 მლნ ლარი შეადგინა, ხოლო 2017 წლის აღნიშნული მაჩვენებელი 784 მილიონი ლარით გაიზარდა, რაშიც ტერიტორიის დღგ-ის წილმა მხოლოდ 40% შეადგინა. რაც შეეხება საგადასახადო შემოსავლების ოფიციალურ მონაცემებს, 2016 წლისათვის მობილიზდა 3,286 მლნ ლარი, 2017 წელს 4,123 მლნ ლარი, ხოლო 2018 წელს 4,426 (წყარო: <http://treasury.ge/5585> [ბოლო შესვლის თარიღი 29.11.2019]. ავტორისეული ინტერპრეტაცია). როგორც მოსალოდნელი იყო ოფიციალური მონაცემებით გადახდილი თანხები, განსხვავდება შესაბამის წლებში დარიცხული თანხებისგან, თუმცა საკმარისად არის ერთმანეთთან მიახლოებული იმისათვის, რომ მოცემულ ეტაპზე მონაცემთა გამოთვლის სისწორეში ეჭვი არ შევიტანოთ.

ჩვენს მიერ გამოთვლილი წმინდა დარიცხული დღგ დარგობრივი ჭრილით წარმოდგენილია მეშვიდე ცხრილში:

ცხრილი N7. წმინდა დარცხული დამატებული ღირებულების გადასახადი დარგობრივი

ჭრილით

(მილიონი ლარი)

დარგი	სულ 2016 წ.	სულ 2017 წ.	სულ 2018 წ.
A_01 მარცვლოვანი კულტურებისა და სხვა კულტურების მოყვანა, რომლებიც არ შედიან სხვა კატეგორიებში	-0.8	-0.1	0.2
A_02 ხილის, კაკლის, სასმელებისა და სუნელ-სანელებლების წარმოებისათვის საჭირო კულტურები	-2.7	-4.5	-3.9
A_03 ბოსტნეულის მოყვანა, სპეციალიზებული მეზაღეობა და სანერგე პროდუქციის წარმოება	-0.9	-0.5	-1.7
A_04 მეცხოველეობა	7.9	7.3	6.6
A_05 ბოსტნეულის მოყვანა, სპეციალიზებული მეზაღეობა და სანერგე პროდუქციის წარმოება	-3.8	-5.3	-5.8
A_06 მეტყევეობა და ხე-ტყის დამზადება	0.5	0.5	0.5
A_07 მეთევზეობა, თევზჭერა	-0.4	-0.7	-1.0
A_08 სამთომომპოვებელი მრეწველობა და კარიერების დამუშავება	3.4	4.5	-5.0
A_09 საფქველი მრეწველობის პროდუქტების წარმოება; მზა საკვების წარმოება პირუტყვისათვის	40.1	35.2	35.1
A_10 პურის, ორცხობილის, ნამცხვრისა და ცომეული საკონდიტრო ნაწარმის წარმოება	18.9	19.6	20.6
A_11 კვების სხვა პროდუქტების წარმოება	68.7	72.5	73.4
A_12 მინერალური წყლებისა და უალკოჰოლო სასმელების წარმოება	14.8	17.9	21.2
A_13 ალკოჰოლიანი სასმელების წარმოება	22.9	20.9	20.0
A_14 თამბაქოს ნაწარმის წარმოება	11.9	12.8	23.2
A_15 მსუბუქი, ცელულოზა-ქაღალდის, მერქნის მრეწველობა, საგამომცემლო საქმე	35.1	37.9	44.1
A_16 ნავთობპროდუქტების, ქიმიური, პლასტმასების, მინერალური და საშენი მასალების წარმოება	97.4	75.7	84.3
A_17 მეტალურგიული პროდუქციისა და ლითონის მზა ნაკეთობების წარმოება	3.8	16.8	6.4
A_18 მანქანების, ელექტრო, სატრანსპორტო მოწყობილობებისა და სხვა დამამუშავებელი წარმოება	31.2	36.2	32.7
A_19 ელექტროენერჯის, აირისა და წყლის წარმოება და განაწილება	148.6	175.5	203.9
A_20 პროდუქციის გადამუშავება შინამეურნეობებში	0.0	0.0	0.0
A_21 ნაგებობათა საერთო მშენებლობა და სამოქალაქო-საინჟინრო სამუშაოები	159.4	328.8	352.3
A_22 ავტოსტრადების, გზების, აეროდრომებისა და სპორტული ნაგებობების მშენებლობა	65.2	78.6	66.3
A_23 სხვა სამშენებლო სამუშაოები	56.5	83.9	77.2

A_24 საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით	540.4	646.5	686.9
A_25 საბითუმო და საკომისიო ვაჭრობა, ავტომობილებითა და მოტოციკლებით ვაჭრობის გარდა	1,318.7	1,538.6	1,727.8
A_26 ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო საქონლისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი და ტექნიკური მომსახურება	9.7	10.1	11.3
A_27 საწვავის საცალო გაყიდვა შიდაწვის ძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებებისათვის	249.0	317.0	368.1
A_28 სასტუმროებისა და კემპინგების მომსახურება	11.6	18.6	39.2
A_29 რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება	42.6	59.4	71.3
A_30 სარკინიგზო ტრანსპორტი	-4.3	-12.5	-25.8
A_31 სხვა სახმელეთო ტრანსპორტი და საზღვაო და კაბოტაჟური წყლის ტრანსპორტი	27.3	30.3	22.9
A_32 მილსადენებით ტრანსპორტირება	-6.6	-1.6	-3.1
A_33 საჰაერო ტრანსპორტი	2.3	4.2	8.6
A_34 ტვირთის სატრანსპორტო დამუშავება და შენახვა	-7.6	-1.2	-0.9
A_35 სხვა დამხმარე სატრანსპორტო საქმიანობა	-9.9	-7.2	0.2
A_36 სამოგზაურო ბიუროებისა და ტურისტული აგენტების საქმიანობა; ტურისტებისათვის დახმარების აღმოჩენა	-0.3	-4.0	-11.9
A_37 კავშირგაბმულობა	109.3	118.9	125.2
A_38 საფინანსო შუამავლობა	38.4	39.1	65.0
A_39 ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და კომერციული საქმიანობა	234.2	332.6	352.2
A_40 სახელმწიფოს მმართველობა	35.4	42.7	83.4
A_41 მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში	6.3	11.0	15.2
A_42 მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში	4.7	7.8	12.8
A_43 სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურება	42.6	42.0	43.2
A_44 საკუთარი საცხოვრისის გამოყენების პირობითი რენტა	0.0	0.0	0.0
A_45 შინამომსახურება	0.0	0.0	0.0
სხვა	0.0	0.0	0.0
სულ	3,421	4,206	4,642

წყარო: შემოსავლების სამსახური. ავტორისეული გაანგარიშებები

„დღგ-ის წმინდა შემოსავლის“ გამოთვლისათვის უნდა გამოვიყენოთ შემდეგი ფორმულა (Hutton, 2017, 18):

$$AVac^s = \sum_{t \in S} (Vm^t + Vdp^t + Vdc^t - Vc^t)$$

(25)

სადაც:

$AVac^S$ - s სექტორის დღგ-ის წმინდა შემოსავალი;

Vm^t - s სექტორის t გადამხდელის დღგ იმპორტზე;

Vdp^t –t გადამხდელის მიერ შესაბამის პერიოდის კუთვნილი დღგ-ის რეალური გადახდა;

Vdc^t – t გადამხდელის გასული პერიოდის ზედმეტობა, გამოყენებული შესაბამისი (გაპის საანგარიშო) პერიოდის ვალდებულებების დასაფარად;

Vc^t - t გადამხდელის შესაბამისი პერიოდის კუთვნილ შესყიდვებზე ჩასათვლელი დღგ, რომელიც აღემატება დარიცხული დღგ-ის თანხას (სხვა სიტყვებით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადამეტება დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე).

როგორც ვხედავთ, იმპორტზე დარიცხული დღგ (Vm^t) და ჩასათვლელი დღგ (Vc^t), ჯამურად იგივე მნიშვნელობებია რაც წმინდა დარიცხული დღგ-ის შემთხვევაში, თუმცა ამ მიდგომისთვის დამატებით საჭიროა ტერიტორიაზე დარიცხული დღგ-ის თანხიდან დავტოვოთ მხოლოდ მისი გადახდილი ნაწილი (Vdp^t) და ასევე გადახდად მივიჩნიოთ გასული პერიოდის ზედმეტობის თანხები, რომლებიც გამოყენებულ იქნა მიმდინარე პერიოდის ვალდებულებების დასაფარად (Vdc^t). ამ ბოლო ორი მნიშვნელობის გამოსათვლელად, აუცილებელია გარკვეული ნიუანსების გათვალისწინება, რომელიც 2016 წლიდან შემოსულ საგადასახადო შემოსავლების აღრიცხვის ახალ სისტემას უკავშირდება (ერთიანი სახაზინო კოდი). ეს საშუალებას მოგვცემს ორივე მათგანი ერთდროულად გამოვიანგარიშოთ შესაბამისი ლოგიკის გამოყენებით. აღრიცხვის ახალი სისტემა უზრუნველყოფს იმას, რომ შემოსავლად აღრიცხული დღგ წარმოადგენს გადამხდელის მიერ გადახდილ თანხას/ან მის ნაწილს, რომელმაც განაწილებისას დაფარა შესაბამისი პერიოდისათვის დღგ-ში არსებული აღიარებული სალდირებული დავალიანება. აღსანიშნავია, რომ გადამხდელის ქრითით გადახდად აღრიცხული დღგ შესაძლოა იყოს როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი სიდიდე - პერიოდში სალდირებული შემცირების არსებობის შემთხვევებში. იმის უზრუნველსაყოფად, რომ გადახდად აღიარებული დღგ-დან შევინარჩუნოთ მხოლოდ გაპის პერიოდში წარმოქმნილი დავალიანების დასაფარავად განხორციელებული ტრანზაქციები, აუცილებელია სწორი ლოგიკის მისადაგება.

წინააღმდეგ შემთხვევაში მოცემული მაჩვენებლის გაანგარიშების პრაქტიკული შესაძლებლობა არ იარსებობს.

ყველაზე რეალისტური და ამასთან შედარებით მარტივი იქნება სალდირებული ნარჩენის გამოყენება - დღგ-ის სალდირებული დავალიანება შერჩეული გონივრული ფიქსირებული პერიოდის ბოლოსათვის, გადამხდელების ჭრილით, ჩვენს მიერ ზემოთ განსაზღვრული თარიღის შესაბამისად. პირველ ეტაპზე საანგარიშო წლისათვის გადამხდელების ჭრილით უნდა დადგინდეს სალდირებული დარიცხვების და შემცირებების თანხები - ერთ გადამხდელზე ერთი შედეგი დარიცხული ან შემცირებული თანხის სახით. შემდგომ ეტაპზე თითოეულ გადამხდელს, უნდა მიესადაგოს სალდირებული ნარჩენის თანხა, ზემოთ აღნიშნული კონკრეტული თარიღის მდგომარეობით. გადამხდელების სია უნდა მოიცავდეს მხოლოდ იმ პირებს, რომელთაც მიღებული აქვთ მონაწილეობა წინა რომელიმე ეტაპის გამოთვლებში ან/და უფიქსირდებათ რაიმე სახის აქტივობა დღგ-ის ჭრილით. იმ გადამხდელებთან მიმართებაში, რომელთაც გაპის გამოთვლის საანგარიშო პერიოდის კუთვნილი ოპერაციების გათვალისწინებით, სალდირებულად დაუფიქსირდებათ შემცირება (იგულისხმება დარიცხვის მეთოდით კრედიტის პოზიციაში მყოფი გადამხდელების ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების სალდირებული შედეგი), პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ნარჩენის მიუხედავად ჩაითვლება, რომ მათ დღგ-დან დაბრუნებული ან გადატანილი აქვთ თანხები გადასახადის სხვა სახეში, სალდირებული შემცირების ოდენობით და შესაბამისი თანხები ნებისმიერ შემთხვევაში განეკუთვნებიან გაპის საანგარიშო პერიოდს. ერთიანი სახაზინო კოდის შემოღების შემდეგ, დღგ-ის შემცირებულ თანხებთან მიმართებაში შესაბამისი მაკორექტირებელი გატარებები და საგადასახადო შემოსავლებში ასახვა ხორციელდება ყოველდღიურად, ავტომატურ/პროგრამულ რეჟიმში. იმ გადამხდელებთან მიმართებაში, რომელთაც გაპის საანგარიშო პერიოდში სალდირებულად დაუფიქსირდებათ დარიცხვა, მოხდება სალდირებული ნარჩენის თანხის გათვალისწინება. კერძოდ, გადახდად ჩაითვლება სხვაობა სალდირებულ დარიცხვასა და ნარჩენის თანხას შორის. აღსანიშნავია რომ ნარჩენის სახით ერთიანი სახაზინო კოდის შემოღების შემდეგ შესაძლებელია არსებობდეს მხოლოდ 0 ან დავალიანების თანხა, გადასახადის სახეში საბალანსო

ნარჩენის სახით ზედმეტობის არსებობა გამორიცხულია. მოცემული მიდგომით გამოთვლილი გადატანილი (შემცირებები მინუს ნიშნით) და გაპის საანგარიშო პერიოდისათვის გადახდად მიჩნეული თანხების ჯამი, დანაკარგის გამოთვლის მიზნებისათვის, წარმოადგენს ჩვენთვის საინტერესო მონაცემს, დღგ-ის წმინდა შემოსავლის გამოანგარიშების მიზნით. დარიცხული თანხების ნაწილში სიტუაცია უცვლელია და შეესაბამება მესამე მიდგომით გაანგარიშებულ მონაცემებს. საბოლოო ჯამში ავტორისეული ლოგიკის გათვალისწინებით, საქართველოს რეალობისათვის 25-ე ფორმულამ უნდა მიიღოს შემდეგი სახე:

$$AVac^s = \sum_{t \in S} (Vm^t + (Avp^t - Vo^t) - Vc^t) \tag{26}$$

სადაც:

$AVac^s$ - s სექტორის დღგ-ის წმინდა შემოსავალი ავტორისეული ლოგიკით;

Vm^t - s სექტორის t გადამხდელის შესაბამისი პერიოდის კუთვნილი დღგ იმპორტზე;

Avp^t - s სექტორის t გადამხდელის შესაბამისი პერიოდის კუთვნილ დასაბეგრ ოპერაციებზე დარიცხული დღგ, რომელიც აღემატება ჩასათვლელი დღგ-ის თანხას (სხვა სიტყვებით დღგ-ის დარიცხული თანხის გადამეტება ჩასათვლელ დღგ-ის თანხაზე), იმ შემთხვევებში, როდესაც გადამხდელის Vo^t ნაკლებია Avp^t -ზე;

Vo^t - s სექტორის t გადამხდელის ვალი დღგ-ში საანგარიშო პერიოდის ბოლოს, იმ შემთხვევებში, როდესაც ეს ვალი ნაკლებია Avp^t -ზე;

Vc^t - s სექტორის t გადამხდელის შესაბამისი პერიოდის კუთვნილ შესყიდვებზე ჩასათვლელი დღგ, რომელიც აღემატება დარიცხული დღგ-ის თანხას (სხვა სიტყვებით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადამეტება დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე).

შესაბამისი გამოთვლები უმჯობესია ჩატარდეს ცალ-ცალკე იმპორტის და ადგილობრივ დღგ-სთან მიმართებაში, თუმცა სასაქონლო ოპერაციების შედარებით მაღალი კონტროლის და საბაჟო დეკლარაციით დარიცხული თანხების დღგ-ის დეკლარაციით ჩათვლის შესაძლებლობების გამო, იმპორტის დღგ-ის კუთხით დანაკარგის ოდენობა იმდენად უმნიშვნელოდ შეიძლება ჩაითვალოს, რომ იმპორტის

დღგ-ის გადახდად ამ შემთხვევაშიც პირდაპირ ჩავთვალოთ სასაქონლო ოპერაციებზე დარიცხული დღგ.

რაც შეეხება დარგებისა და სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით აგრეგირებას, აღნიშნულიც ხორციელდება მესამე მიდგომაში აღწერილი ლოგიკისა და ფორმულის შესაბამისად. დღგ-ის წმინდა შემოსავალი 2016-2018 წლებისათვის იხილეთ მერვე ცხრილში:

ცხრილი N8. დამატებული ღირებულების გადასახადის წმინდა შემოსავალი 2016-2018

წლებში

(მილიონი ლარი)

დარგი	სულ 2016	სულ 2017	სულ 2018
A_01 მარცვლოვანი კულტურებისა და სხვა კულტურების მოყვანა, რომლებიც არ შედიან სხვა კატეგორიებში	-0.9	-0.1	0.2
A_02 ხილის, კაკლის, სასმელებისა და სუნელ-სანელებლების წარმოებისათვის საჭირო კულტურები	-2.8	-4.5	-3.9
A_03 ბოსტნეულის მოყვანა, სპეციალიზებული მებაღეობა და სანერგე პროდუქციის წარმოება	-1.0	-0.5	-1.7
A_04 მეცხოველეობა	7.9	7.2	6.5
A_05 ბოსტნეულის მოყვანა, სპეციალიზებული მებაღეობა და სანერგე პროდუქციის წარმოება	-3.9	-5.3	-5.8
A_06 მეტყევეობა და ხე-ტყის დამზადება	0.4	0.4	0.4
A_07 მეთევზეობა, თევზჭერა	-0.4	-0.7	-1.0
A_08 სამთომომპოვებელი მრეწველობა და კარიერების დამუშავება	-7.7	0.8	-6.7
A_09 საფუძველი მრეწველობის პროდუქტების წარმოება; მზა საკვების წარმოება პირუტყვისათვის	40.0	35.1	35.0
A_10 პურის, ორცობლის, ნამცხვრისა და ცომეული საკონდიტრო ნაწარმის წარმოება	17.7	18.7	18.7
A_11 კვების სხვა პროდუქტების წარმოება	64.9	68.9	72.5
A_12 მინერალური წყლებისა და უალკოჰოლო სასმელების წარმოება	14.8	17.9	21.2
A_13 ალკოჰოლიანი სასმელების წარმოება	22.5	20.4	19.4
A_14 თამბაქოს ნაწარმის წარმოება	7.2	10.6	19.4
A_15 მსუბუქი, ცელულოზა-ქაღალდის, მერქნის მრეწველობა, საგამომცემლო საქმე	33.7	37.1	43.3
A_16 ნავთობპროდუქტების, ქიმიური, პლასტმასების, მინერალური და სამენი მასალების წარმოება	85.4	73.5	82.8
A_17 მეტალურგიული პროდუქციისა და ლითონის მზა ნაკეთობების წარმოება	3.1	15.6	5.8
A_18 მანქანების, ელექტრო, სატრანსპორტო მოწყობილობებისა და სხვა დამამუშავებელი წარმოება	30.3	35.3	32.2
A_19 ელექტროენერჯის, აირისა და წყლის წარმოება და განაწილება	148.4	174.9	203.9
A_20 პროდუქციის გადამუშავება შინამეურნეობებში	0.0	0.0	0.0
A_21 ნაგებობათა საერთო მშენებლობა და სამოქალაქო-საინჟინრო სამუშაოები	129.5	313.4	339.7
A_22 ავტოსტრადების, გზების, აეროდრომებისა და სპორტული ნაგებობების მშენებლობა	55.7	70.1	60.4
A_23 სხვა სამშენებლო სამუშაოები	53.8	82.7	75.7
A_24 საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით	530.1	638.4	676.8
A_25 საბითუმო და საკომისიო ვაჭრობა, ავტომობილებითა და მოტოციკლებით ვაჭრობის გარდა	1,300.0	1,515.1	1,698.1
A_26 ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო საქონლისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი და ტექნიკური მომსახურება	9.6	9.8	11.0
A_27 საწვავის საცალო გაყიდვა შიდაწვის ძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებებისათვის	248.1	316.6	367.6
A_28 სასტუმროებისა და კემპინგების მომსახურება	11.0	17.7	38.5
A_29 რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება	41.7	58.5	70.8
A_30 სარკინიგზო ტრანსპორტი	-4.3	-12.5	-25.8
A_31 სხვა სახმელეთო ტრანსპორტი და საზღვაო და კაბოტაჟური წყლის ტრანსპორტი	26.0	29.1	21.8
A_32 მილსადენებით ტრანსპორტირება	-6.6	-1.6	-3.1
A_33 საჰაერო ტრანსპორტი	2.3	4.2	8.6
A_34 ტვირთის სატრანსპორტო დამუშავება და შენახვა	-167.9	-376.0	-586.5
A_35 სხვა დამხმარე სატრანსპორტო საქმიანობა	-10.0	-7.2	0.2
A_36 სამოგზაურო ბიუროებისა და ტურისტული აგენტების საქმიანობა; ტურისტებისათვის დახმარების აღმოჩენა	-0.7	-4.2	-12.1
A_37 კუპონგაბმულობა	108.0	118.7	125.2
A_38 საფინანსო შუამავლობა	38.3	39.1	64.9
A_39 ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და კომერციული საქმიანობა	228.1	324.3	346.5
A_40 სახელმწიფოს მმართველობა	35.3	42.4	82.5
A_41 მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში	6.2	11.0	15.1
A_42 მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში	4.6	7.5	12.3
A_43 სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურება	37.9	34.6	34.1
A_44 საკუთარი საცხოვრისის გამოყენების პირობითი რენტა	0.0	0.0	0.0
A_45 შინამომსახურება	0.0	0.0	0.0
სულ	3,136	3,737	3,964

წყარო: შემოსავლების სამსახური. ავტორისეული გაანგარიშებები

თავი III. საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის პრაქტიკული გაანგარიშება და შეფასება

3.1 არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის ანალიზი

სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის მიზნებისათვის საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლა განხორციელდა 2016, 2017 და 2018 წლებთან მიმართებაში. იქიდან გამომდინარე, რომ კვლევის მომენტისათვის 2018 წლის რესურსებისა და გამოყენების დაზუსტებული ცხრილები საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ ოფიციალურად გამოქვეყნებული არ იყო, შესაბამისი ცხრილები ფორმირებულ იქნა სხვა ოფიციალური სტატისტიკური მონაცემების შედეგად გამოთვლილი ინდექსების გამოყენებით. რაც შეეხება 2016 წლამდე არსებულ სიტუაციას, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ერთიანი სახაზინო კოდის შემოღებამდე არსებული გადასახადის აღრიცხვის სისტემის მიხედვით დღგ-ად მიჩნეული საგადასახადო შემოსავლების ოფიციალური მაჩვენებლები არიან გადაჭარბებული მნიშვნელობის მქონე და შესაბამისად, მათი გამოყენებით გამოთვლილ დღგ-ის დანაკარგში, არარეალისტურად იქნება შემცირებული გაპის მოცულობაც ამოღების დანაკარგის კომპონენტში. არ არის გამორიცხული ამოღების დანაკარგის ნაწილში უარყოფითი შედეგის დაფიქსირების შესაძლებლობაც. ალტერნატივის სახით შესაძლოა კანონმორჩილების დანაკარგის სახით გამოგვეთვალა მხოლოდ დარიცხვის დანაკარგი (ამოღების დანაკარგის კომპონენტის გარეშე), თუმცა მოცემულ შემთხვევაში ბოლო სამი წლის მონაცემებთან სრულყოფილი შედარება მაინც შეუძლებელი იქნებოდა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილად ჩაითვალა კვლევა შემოფარგლულიყო ბოლო სამი წლის მონაცემებით, ხოლო სხვა განვილი პერიოდთან მიმართებაში შედარების აუცილებლობის შემთხვევაში გამოყენებულიყო საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის მიერ განხორციელებული გაპის კვლევის შედეგები.

2018 წლის შესაბამისი მონაცემების მისაღებად, ინდექსირების მიზნით გამოყენებულ იქნა ეკონომიკის მთლიანი გამოშვებისა და მთლიანი შუალედური მოხმარების ცხრილები (45 საქმიანობის სფეროს მიხედვით მიმდინარე ფასებში). კერძოდ, 2018 წლის შესაბამისი მონაცემები შეუდარდა წინა წლის მონაცემებს და

მიღებულ იქნა ფარდობითი მნიშვნელობა, რაც შემდგომ სექტორული ჭრილით მიესადაგა 2017 წლის რესურსებისა და გამოყენების ცხრილების რეზიუმეებზე მონაცემებს. ამ გზით ჩვენ ასევე თავიდან ავიცილეთ რეზიუმეების დამატებით განხორციელების საჭიროება, რაც სასაქონლო ჭრილით გადახდილი დღგ-ის შესახებ მონაცემების არ არსებობის პირობებში, საკმაოდ რთული და შრომატევადი პროცესი იქნებოდა, რომ არაფერი ვთქვათ სტატისტიკურ ანგარიშებთან თანხვედრის შემცირებულ ალბათობაზე. დეტალური ინფორმაციისთვის იხილეთ ცხრილები N9 და N10.

ძირითადი კაპიტალისა და მარაგების ცვლილების ცვლადებთან დაკავშირებით, მათი ინდექსირებისთვის გამოყენებულ იქნა ოფიციალური მონაცემები მშპ-ის შესახებ დანახარჯების მიხედვით („მთლიანი შიდა პროდუქტი და მისი გამოყენება ძირითადი კაპიტალის კატეგორიების მიხედვით მიმდინარე ფასებში“). ინდექსმა ძირითადი კაპიტალის მთლიანი ფორმირებისათვის შეადგინა 1.0748, ხოლო მარაგების ცვლილებისათვის 1.5556 (წყარო: <https://geostat.ge/media/26812/12-mSp-danaxarjebis-mixedviT.xlsx> [ბოლოს შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი]. ავტორისეული ინტერპრეტაცია).

ცხრილი N9. ინდექსები 2018 წლის გამოშვების ცვლადებისთვის

(მილიონი ლარი)

მთლიანი გამოშვება	2017	2018 (წინასწარი)	ინდექსი
მარცვლოვანი კულტურებისა და სხვა კულტურების მოყვანა, რომლებიც არ შედიან სხვა კატეგორიებში	515.7	577.9	1.1206
ხილის, კაკლის, სასმელებისა და სუნელ-სანელებლების წარმოებისათვის საჭირო კულტურების მოყვანა	743.5	813.7	1.0944
ბოსტნეულის მოყვანა, სპეციალიზებული მებაღეობა და სანერგე პროდუქციის წარმოება	373.4	417.8	1.1190
მეცხოველეობა	1,979.2	2,020.9	1.0211
სასოფლო სამეურნეო მომსახურება	183.8	207.1	1.1268
მეტყვეობა და ხე-ტყის დამზადება	241.6	173.3	0.7173
თევზჭერა, მეთევზეობა	25.1	25.8	1.0247
სამთომოპოვებითი მრეწველობა	616.2	700.3	1.1366
საფქველი მრეწველობის პროდუქტების წარმოება; მზა საკვების წარმოება პირუტყვისათვის	472.9	481.8	1.0189
პურის, ორცხოხილის, ნამცხვრისა და ცომეული საკონდიტრო ნაწარმის წარმოება	486.1	483.9	0.9954
კვების სხვა პროდუქტების წარმოება	1,639.6	1,559.0	0.9508
მინერალური წყლებისა და უალკოჰოლო სასმელების წარმოება	871.6	1,083.1	1.2427
ალკოჰოლიანი სასმელების წარმოება	1,003.4	1,137.0	1.1332
თამბაქოს ნაწარმის წარმოება	52.8	62.4	1.1812
მსუბუქი, ცელულოზა-ქაღალდის, მერქნის მრეწველობა, საგამომცემლო საქმე	715.5	729.9	1.0200
ნავთობპროდუქტების, ქიმიური, პლასტმასების, მინერალური და საშენი მასალების წარმოება	2,295.1	2,566.3	1.1182
მეტალურგიული პროდუქციისა და ლითონის მზა ნაკეთობების წარმოება	1,911.2	2,145.3	1.1225
მანქანების, ელექტრო, სატრანსპორტო მოწყობილობებისა და სხვა დამამუშავებელი წარმოება	441.0	508.0	1.1520
ელექტროენერჯის, აირისა და წყლის წარმოება და განაწილება	1,628.1	1,929.6	1.1852
პროდუქციის გადამამუშავება შინამეურნეობებში	2,017.1	2,141.0	1.0614
ნაგებობათა საერთო მშენებლობა და სამოქალაქო-საინჟინრო სამუშაოები	5,570.8	5,697.1	1.0227
ავტოსტრადების, გზების, აეროდრომებისა და სპორტული ნაგებობების მშენებლობა	1,278.4	1,274.4	0.9968
სხვა სამშენებლო სამუშაოები	992.8	1,101.4	1.1094
საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით	3,861.1	4,079.3	1.0565
საბითუმო და საკომისიო ვაჭრობა, ავტომობილებითა და მოტოციკლებით ვაჭრობის გარდა	2,230.7	2,447.4	1.0972
ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო საქონლისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი და ტექნიკური მომსახურება	668.3	761.3	1.1392
საწვავის საცალო გაყიდვა შიდაწვის მრავიანი სატრანსპორტო საშუალებებისათვის	421.1	500.1	1.1874
სასტუმროებისა და კემპინგების მომსახურება	753.2	846.7	1.1242
რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება	1,230.9	1,432.0	1.1634
სარკინიგზო ტრანსპორტი	96.6	100.1	1.0356
სხვა სახმელეთო ტრანსპორტი და საზღვაო და კაბოტაჟური წყლის ტრანსპორტი	842.0	1,008.5	1.1977
მილსადენებით ტრანსპორტირება	578.8	564.3	0.9749
საჰაერო ტრანსპორტი	275.6	396.4	1.4384
ტვირთის სატრანსპორტო დამამუშავება და შენახვა	490.2	448.1	0.9140
სხვა დამხმარე სატრანსპორტო საქმიანობა	778.8	758.5	0.9740
სამოგზაურო ბიუროებისა და ტურისტული აგენტების საქმიანობა; ტურისტებისათვის დახმარების აღმოჩენა	983.8	1,280.1	1.3013
კავშირგაბმულობა	1,130.2	1,191.6	1.0544
საფინანსო საქმიანობა	2,155.0	2,492.9	1.1568
ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევა	3,564.6	4,083.3	1.1455
სახელმწიფოს მმართველობა	3,702.9	3,857.6	1.0418
განათლება	1,858.3	2,024.6	1.0895
ჯანმრთელობის დაცვა და სოციალური დახმარება	2,431.3	2,686.3	1.1049
სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურების გაწევა	2,291.5	2,755.1	1.2023
საკუთარი საცხოვრისის გამოყენების პირობითი რენტა	1,038.1	1,059.2	1.0203
შინამომსახურება	35.0	36.9	1.0544

წყარო: <https://geostat.ge/media/27783/gamoSveba-detaluri.xlsx> (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი). ავტორისეული ინტერპრეტაცია

ცხრილი N10. ინდექსები 2018 წლის შუალედური მოხმარების ცვლადებისთვის

(მილიონი ლარი)

მთლიანი გამოშვება	2017	2018 (წინასწარი)	ინდექსი
მარცვლოვანი კულტურებისა და სხვა კულტურების მოყვანა, რომლებიც არ შედიან სხვა კატეგორიებში	164.2	184.0	1.1206
ხილის, კაკლის, სასმელებისა და სუნელ-სანელებლების წარმოებისათვის საჭირო კულტურების მოყვანა	229.4	251.0	1.0944
ბოსტნეულის მოყვანა, სპეციალიზებული მებაღეობა და სანერგე პროდუქციის წარმოება	111.5	124.7	1.1190
მეცხოველეობა	731.5	748.4	1.0232
სასოფლო სამეურნეო მომსახურება	75.0	84.7	1.1294
მეტყველება და ხე-ტყის დამზადება	134.9	96.8	0.7173
თევზჭერა, მეთევზეობა	10.1	10.4	1.0247
სამთომოპოვებითი მრეწველობა	251.4	285.7	1.1366
საფქველი მრეწველობის პროდუქტების წარმოება; მზა საკვების	385.5	392.7	1.0189
პურის, ორცხობილის, ნამცხვრისა და ცომეული საკონდიტრო ნაწარმის	337.9	336.3	0.9954
კვების სხვა პროდუქტების წარმოება	1,225.1	1,164.9	0.9508
მინერალური წყლებისა და უალკოჰოლო სასმელების წარმოება	550.1	683.6	1.2427
ალკოჰოლიანი სასმელების წარმოება	639.9	725.2	1.1332
თამბაქოს ნაწარმის წარმოება	41.0	48.4	1.1812
მსუბუქი, ცელულოზა-ქაღალდის, მერქნის მრეწველობა, საგამომცემლო	370.4	377.8	1.0200
წავთობპროდუქტების, ქიმიური, პლასტმასების, მინერალური და საშენი მასალების წარმოება	1,579.8	1,766.5	1.1182
მეტალურგიული პროდუქციისა და ლითონის მზა ნაკეთობების წარმოება	1,132.5	1,271.1	1.1225
მანქანების, ელექტრო, სატრანსპორტო მოწყობილობებისა და სხვა დამამუშავებელი წარმოება	241.2	277.8	1.1520
ელექტროენერჯის, აირისა და წყლის წარმოება და განაწილება	622.3	742.5	1.1930
პროდუქციის გადამუშავება შინამეურნეობებში	1,371.3	1,455.5	1.0614
ნაგებობათა საერთო მშენებლობა და სამოქალაქო-საინჟინრო სამუშაოები	3,299.9	3,374.7	1.0227
ავტოსტრადების, გზების, აეროდრომებისა და სპორტული ნაგებობების მშენებლობა	879.7	876.9	0.9968
სხვა სამშენებლო სამუშაოები	494.4	548.5	1.1094
საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით	855.4	903.7	1.0565
საბითუმო და საკომისიო ვაჭრობა, ავტომობილებითა და მოტოციკლებით ვაჭრობის გარდა	337.8	370.6	1.0972
ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო საქონლისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი და ტექნიკური მომსახურება	317.0	361.2	1.1392
საწვავის საცალო გაყიდვა შიდაწვის ძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებებისათვის	117.0	138.9	1.1874
სასტუმროებისა და კვამინების მომსახურება	324.2	364.5	1.1242
რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება	710.3	826.4	1.1634
სარკინიგზო ტრანსპორტი	41.6	43.1	1.0356
სხვა სახმელეთო ტრანსპორტი და საზღვაო და კაბოტაჟური წყლის ტრანსპორტი	467.1	559.4	1.1977
მილსადენებით ტრანსპორტირება	163.8	159.7	0.9749
საჰაერო ტრანსპორტი	192.2	276.5	1.4384
ტვირთის სატრანსპორტო დამუშავება და შენახვა	154.1	140.8	0.9140
სხვა დამხმარე სატრანსპორტო საქმიანობა	272.0	264.9	0.9740
სამოგზაურო ბიუროებისა და ტურისტული აგენტების საქმიანობა; ტურისტებისათვის დახმარების აღმოჩენა	239.9	312.2	1.3013
კავშირგაბმულობა	359.4	378.9	1.0544
საფინანსო საქმიანობა	814.2	938.8	1.1530
ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევა	1,281.9	1,468.4	1.1455
სახელმწიფოს მმართველობა	934.4	976.4	1.0450
განათლება	329.5	359.0	1.0895
ჯანმრთელობის დაცვა და სოციალური დახმარება	566.8	626.3	1.1049
სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურების გაწევა	1,060.9	1,274.2	1.2011
საკუთარი საცხოვრისის გამოყენების პირობითი რენტა	64.0	65.3	1.0201
შინამომსახურება	2.9	3.1	1.0544
ფინანსური შუამავლობის მომსახურების არაპირდაპირი შეფასება	596.1	684.7	1.1487

წყარო: <https://geostat.ge/media/27785/Sualeduri-detaluri.xlsx> (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი). ავტორისეული ინტერპრეტაცია

რაც შეეხება მოცემული კვლევის პრაქტიკული გაანგარიშებების შედეგებს, კანონმორჩილების მთლიანმა დანაკარგმა 2016 წლისათვის 15.3% შეადგინა, აქედან 2.9 % მოდის ამოღების დანაკარგზე, ხოლო 12.4% დარიცხვის დანაკარგზე. თანხობრივი ჭრილით 2016 წლის კუთვნილმა კანონმდებლობის შესაბამისმა დღგ-მა შეადგინა 3,702 მილიონი ლარი, ხოლო რეალურად აღიარებულმა, შესაბამისი პერიოდისათვის კუთვნილმა დარიცხვამ დღგ-ში - 3,242 მილიონი ლარი (460 მილიონი ლარით ნაკლები). მოცემული 3,242 მილიონიანი დარიცხვიდან კი შესაძლებელი გახდა 3,136 მილიონი ლარის მობილიზება (საუბარია „დღგ-ის წმინდა შემოსავალზე“, რომელიც მიესადაგება 2016 წელს), შესაბამისად, ამოღების დანაკარგმა შეადგინა 106 მილიონი ლარი. როგორც ვხედავთ და მოსალოდნელიც იყო, 2016 წლისათვის საგადასახადო ორგანო მეტად ეფექტიანი იყო დარიცხული გადასახადების თანხების ამოღების მიმართულებით, რასაც ვერ ვიტყვით დაურიცხავი გადასახადების გამოვლენის მიმართულებაზე. დეტალური ინფორმაცია 2016 წლის დღგ-ის კანონმორჩილების დანაკარგთან მიმართებაში მოცემულია ცხრილში N11:

**ცხრილი N11. დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი
2016 წელს
(მილიონი ლარი)**

	პოტენციური დღგ კანონმდებლობით	დარიცხვა	გადახდა (დღგ-ის წმინდა შემოსავალი)	დარიცხვის დანაკარგი	ამოღების დანაკარგი	კანონმორჩილების დანაკარგი
თანხა	3,702	3,242	3,136	461	106	566
ფარდობითი მნიშვნელობა	100%	87.6%	84.7%	12.4%	2.8%	15.3%

წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები

2016 წელს არსებული ამოღების დანაკარგის უდიდესი ნაწილი მოდის ნაგებობათა საერთო მშენებლობის, საბითუმო და საკომისიო ვაჭრობის, უძრავ ქონებასთან დაკავშირებული ოპერაციებისა და თამბაქოს ნაწარმის წარმოების სფეროებზე. რაც

შეეხება დარიცხვის და ასევე მთლიანად კანონმორჩილების დანაკარგს, აქ „ლიდერობენ“ შემდეგი დარგები:

- საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით,
- რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება;
- მეტალურგიული პროდუქციისა და ლითონის მზა ნაკეთობების წარმოება;
- ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და კომერციული საქმიანობა;
- ნავთობპროდუქტების, ქიმიური, პლასტმასების, მინერალური და საშენი მასალების წარმოება.

2017 წლისათვის კანონმორჩილების მთლიანმა დანაკარგმა შეადგინა 10.1 %, მათ შორის ამოღების დანაკარგმა 2.2%, ხოლო დარიცხვის დანაკარგმა 7.9 %. თანხობრივი გამოსახულებით საუბარია დარიცხვის დანაკარგზე 330 მილიონი ლარის ოდენობით. ხოლო დარიცხული თანხიდან ვერ მოხერხდა 92 მილიონი ლარის ამოღება. ჯამურად კი კანონმორჩილების დანაკარგმა აღნიშული წლისათვის შეადგინა 422 მილიონი ლარი. მოცემული წლისთვისაც საგადასახადო ორგანოს ქმედებების ეფექტიანობა ნარჩუნდება დარიცხული თანხის ამოღების მიმართულებით, თუმცა ამოღების დანაკარგი როგორც თანხობრივ, ასევე, ფარდობითი გამოსახულებით მნიშვნელოვნად შემცირებულია. დეტალური ინფორმაცია 2017 წლის დღგ-ის კანონმორჩილების დანაკარგთან მიმართებაში იხილეთ ცხრილში N12:

ცხრილი N12. დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი 2017 წელს
(მილიონი ლარი)

	პოტენციური დღგ კანონმდებლობით	დარიცხვა	გადახდა (დღგ-ის წმინდა შემოსავალი)	დარიცხვის დანაკარგი	ამოღების დანაკარგი	კანონმორჩილების დანაკარგი
თანხა	4,159	3,829	3,737	330	92	422
ფარდობითი მნიშვნელობა	100%	92.1%	89.9%	7.9%	2.2%	10.1%

წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები

2017 წლისთვისაც ამოღების დანაკარგის უდიდესი ნაწილი 2016 წლის მსგავსად მოდის ნაგებობათა საერთო მშენებლობის, საბითუმო და საკომისიო ვაჭრობის, უძრავ ქონებასთან დაკავშირებული ოპერაციების სფეროებზე, რომელთაც თამბაქოს ნაწარმის წარმოების სფეროს ნაცვლად მოსდევს სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურების სფერო. როგორც დარიცხვის ასევე ჯამური კანონმორჩილების დანაკარგის ჭრილით კი გამოირჩევიან შემდეგი სექტორები:

- საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით;
- ნავთობპროდუქტების, ქიმიური, პლასტმასების, მინერალური და საშენი მასალების წარმოება;
- რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება;
- კავშირგაბმულობა;
- საფქველი მრეწველობის პროდუქტების წარმოება.

2018 წლისთვის ჩვენს მიერ გამოანგარიშებული ინდექსების გამოყენებით ფორმირებული რეზერვული რესურსებისა და გამოყენების ცხრილებზე დაყრდნობით, კანონმორჩილების დანაკარგთან მიმართებაში არსებული სიტუაცია შემდეგია: კანონმორჩილების მთლიანმა დანაკარგმა შეადგინა 11.3%. კვლავ დაბალ დონეზე ნარჩუნდება ამოღების დანაკარგის მაჩვენებელი (2.1%), ხოლო დარიცხვის დანაკარგი წინა წელთან შედარებით გაზრდილია და შეადგენს 9.2%-ს. თანხობრივად ფიქსირდება 4,470 მილიონი ლარის პოტენციური დღგ, რომლიდანაც დარიცხულია მხოლოდ 4,057 მილიონი ლარი, ხოლო ამოღების დანაკარგი შეადგენს 92 მილიონ ლარს. დეტალური ინფორმაცია 2018 წლის დღგ-ის კანონმორჩილების დანაკარგთან მიმართებაში მოცემულია ცხრილში N13:

ცხრილი N13. დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი
2018 წელს
 (მილიონი ლარი)

	პოტენციური დღგ კანონმდებლობით	დარიცხვა	გადახდა (დღგ-ის წმინდა შემოსავალი)	დარიცხვის დანაკარგი	ამოღების დანაკარგი	კანონმორჩილების დანაკარგი
თანხა	4,470	4,057	3,964	413	92	505
ფარდობითი მნიშვნელობა	100%	90.8%	88.7%	9.2%	2.1%	11.3%

წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები

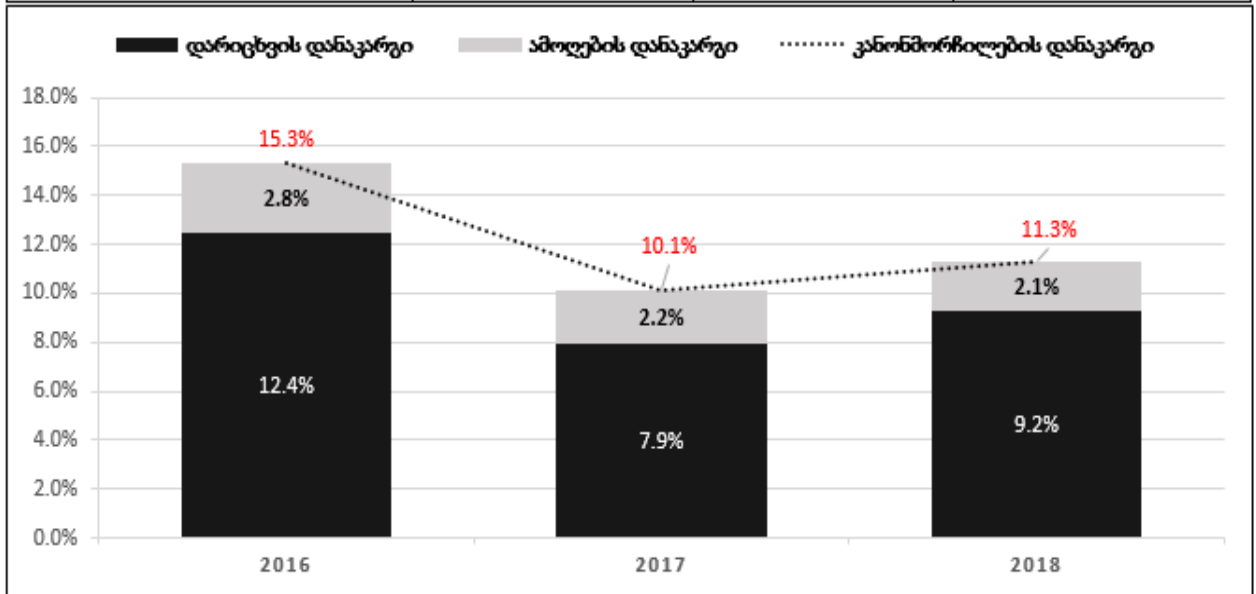
შემაჯამებელი სახით 2016-2018 წლების კანონმორჩილების დანაკარგი შეგვიძლია წარმოვადგინოთ მეორე დიაგრამის სახით.

როგორც მეორე დიაგრამაზე ვხედავთ, ბოლო სამი წლის განმავლობაში ამოღების დანაკარგი სტაბილურად დაბალ დონეს ინარჩუნებს და პოტენციური კანონმდებლობის შესაბამისი დღგ-ის 2.8%-ს არ აჭარბებს. კანონმორჩილების მთლიანი დანაკარგის ცვლილების განმაპირობებელ კომპონენტად კი შესაბამისად დარიცხვის დანაკარგი გვევლინება, რომელიც 8 -12 %-ის ფარგლებში მერყეობს.

დიაგრამა N2. კანონმორჩილების დანაკარგის და მისი კომპონენტების დინამიკა

(პროცენტულად პოტენციურ დონესთან მიმართებაში)

პერიოდი	დარიცხვის დანაკარგი	ამოღების დანაკარგი	კანონმორჩილების დანაკარგი
2016	12.4%	2.8%	15.3%
2017	7.9%	2.2%	10.1%
2018	9.2%	2.1%	11.3%

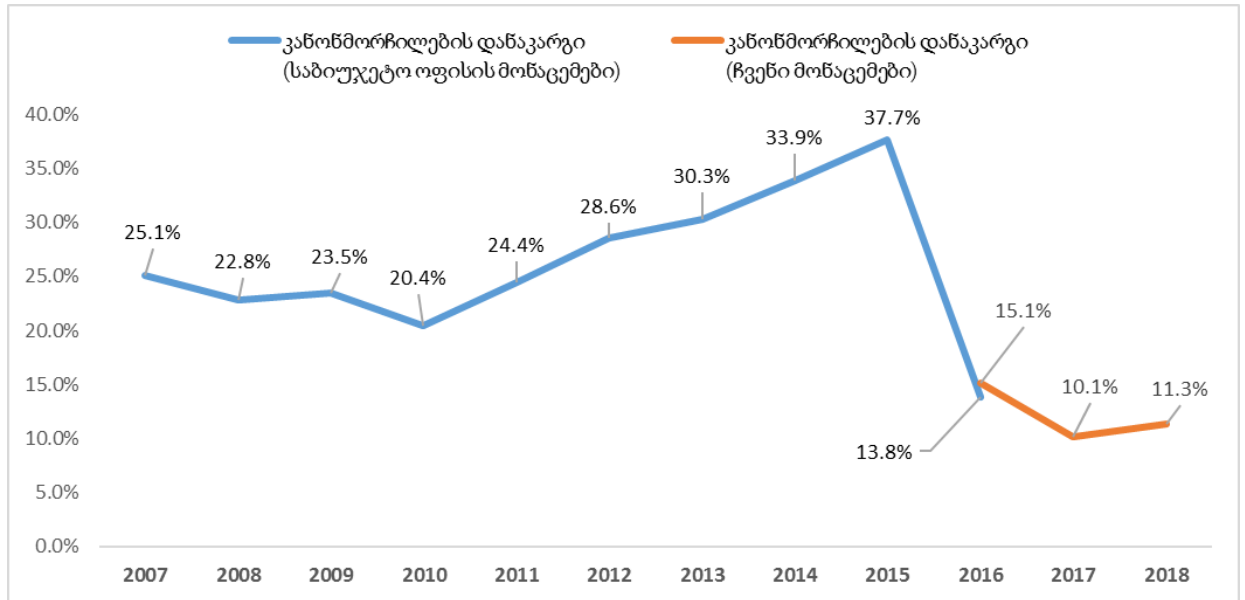


წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები და ინტერპრეტაცია

კანონმორჩილების მთლიანი დანაკარგის თვალსაზრისით საინტერესოა, თუ რამდენად შეესაბამება ჩვენს მიერ გამოთვლილი მაჩვენებლები საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის მიერ გამოქვეყნებულ მონაცემებს. საბიუჯეტო ოფისის პუბლიკაციაში 2016 წლის მორჩილების გაპის ოდენობად განსაზღვრულია 13,8%, რაც იმის გათვალისწინებით, რომ მისი გამოთვლისათვის მოცემული კვლევისაგან სრულიად განსხვავებული ალტერნატიული მიდგომაა გამოყენებული, საბოლოო შედეგების მსგავსებაზე და რეალურობაზე მიუთითებს. ორივე მიდგომით განხორციელებული გამოთვლის შედეგები და შესაბამისი ინფორმაცია იხილეთ მესამე დიაგრამაზე:

დიაგრამა N3. კანონმორჩილების დანაკარგების შედარება

(პროცენტულად პოტენციურ დონესთან მიმართებაში)



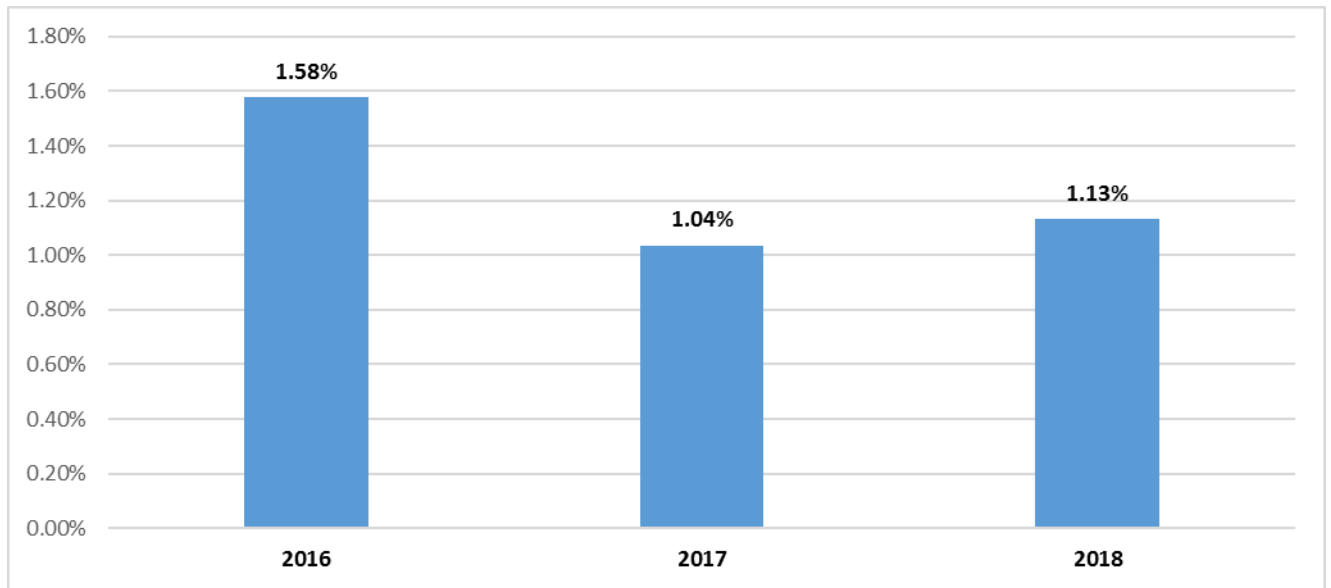
წყარო: საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2018, 20; ავტორისეული გაანგარიშებები

2016 წელს არსებული მკვეთრი, ნახტომისებური ცვლილების მიზეზად საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის კვლევით პუბლიკაციაში მოყვანილია ერთიან სახაზინო კოდთან დაკავშირებული გადასახადის აღრიცხვის ახალი სისტემა, რომლის შედეგადაც ქვეყნის ტერიტორიაზე გადახდილი და წმინდა გადასახდელი დღგ ერთმანეთს დაუახლოვდა (მაშინ როდესაც ტერიტორიაზე გადახდილი დღგ 2016 წლამდე საანგარიშო პერიოდებში ხშირად აღემატებოდა წმინდა დარიცხულ დღგ-ს), ხოლო იმპორტზე გადახდილი დღგ წინა (2015) წელთან შედარებით 44%-ით გაიზარდა პუბლიკაციაში გამოთქმულია მოსაზრება, რომ აღნიშნული არ წარმოადგენს ერთჯერად ნახტომს, არამედ ასახავს რეალობას გაუმჯობესებული საგადასახადო აღრიცხვიანობის გათვალისწინებით, რაც მომდევნო პერიოდის გაპის კვლევებით უნდა დადასტურდეს. როგორც ვხედავთ, კვლევის შედეგები აღნიშნულ ვარაუდს ამართლებს. კერძოდ, ჩვენს მიერ 2016 წლისთვის გამოანგარიშებული შედეგი მეტ-ნაკლებად შეესაბამება

საბიუჯეტო ოფისის მონაცემებს, ხოლო 2017 და 2018 წლებში შესაბამისი ტენდენცია შენარჩუნებულია.

გარდა კანონმდებლობის შესაბამისი პოტენციური დონისა, მნიშვნელოვანია კანონმორჩილების დანაკარგის შეფასება მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაშიც:

გრაფიკი N6. კანონმორჩილების დანაკარგი მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში



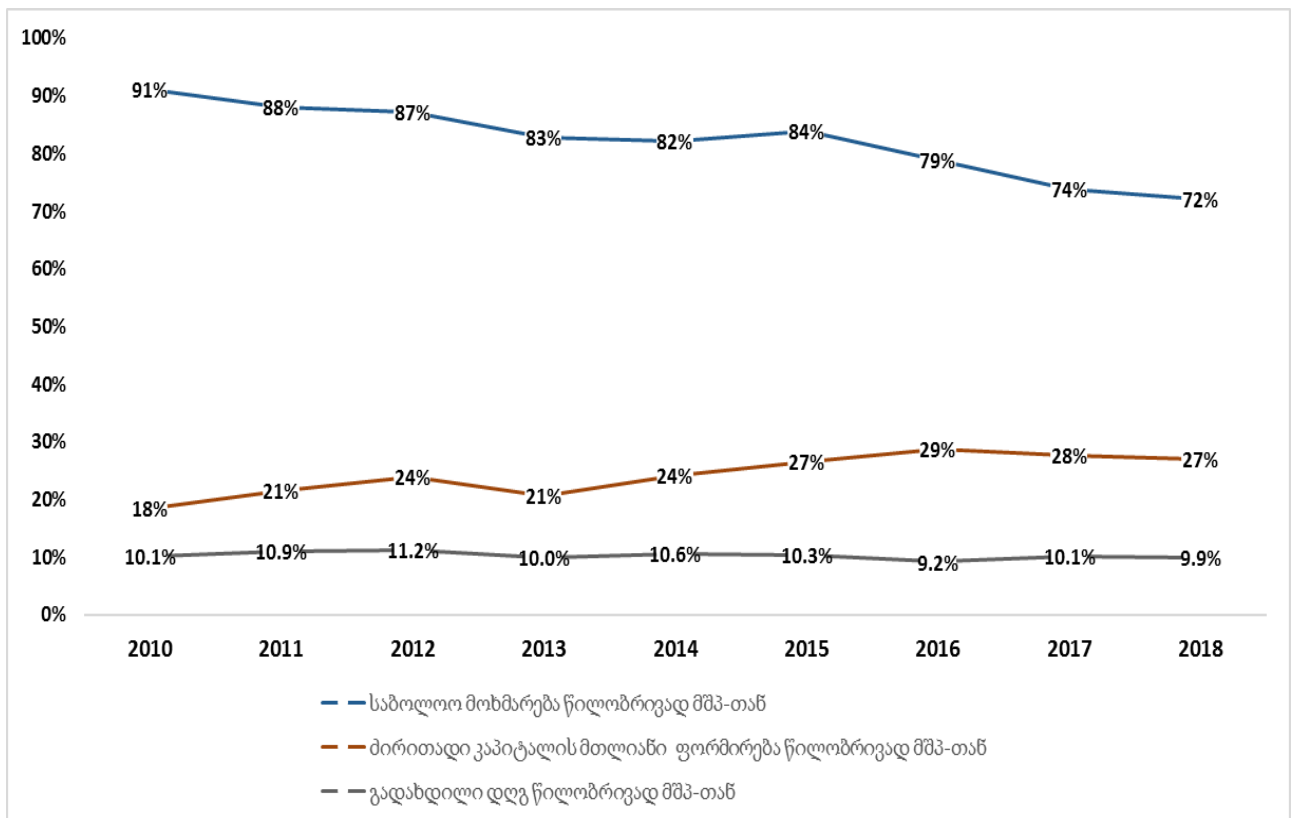
წყარო: <https://geostat.ge/media/27786/mSp-mimdinare-fasebSi.xlsx> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მაისი); ავტორისეული გაანგარიშებები

როგორც შეექვს გრაფიკზე ვხედავთ, სამივე წელს კანონმორჩილების დანაკარგის სიდიდე მშპ-ის 1-დან 2%-მდე შუალედში მერყეობს, რაც შეესაბამება ჩვენს მოლოდინს. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ სახეზეა მნიშვნელოვანი „ნახტომი“ 2016 და 2017 წლის შესაბამის მონაცემებს შორის, რომლის ფარგლებშიც, 2017 წელს კანონმორჩილების დანაკარგის ფარდობითი მოცულობა 0.54%-ით შემცირდა. აღნიშნული ნაკლებად სავარაუდოა მხოლოდ გადასახადების ადმინისტრირების გაუმჯობესების ან კანონმორჩილებაზე დადებითად მოქმედი სხვა ფაქტორების შესაძლო გავლენით აიხსნას. მოცემული ცვლილება შესაძლოა დაკავშირებული იყოს სხვადასხვა ფაქტორებთან, როგორცაა მაგალითად, საბოლოო მოხმარების წილის ცვლილება მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში, საბოლოო მოხმარებაში დღგ-ით დასაბეგრი და გათავისუფლებული ნაწილების პროპორციული ცვლილება, ძირითადი კაპიტალის

ფორმირების სტრუქტურის ცვლილება (მაგალითად ინვესტირების დადებითი ცვლილება ძირითად საშუალებებში, რომლის დიდი ნაწილიც დღგ-ის ჩასათვლელი თანხაა), სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ შესაბამისი აგრეგატების აღრიცხვის მეთოდოლოგიის ცვლილება (მაგალითად, გადახდილი არაპირდაპირი გადასახადების მისადაგებისას საკასოს ნაცვლად დარიცხვის მეთოდის გამოყენება) და ა.შ.

მიღებული შედეგების რეალობასთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით, სასურველია დავაკვირდეთ თუ როგორ იცვლება საბოლოო მოხმარება, გადახდილი დღგ და ძირითადი კაპიტალის ფორმირება, მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში. შესაბამისი მონაცემები იხილეთ მეოთხე დიაგრამაზე:

დიაგრამა N4. საბოლოო მოხმარება, გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი და ძირითადი კაპიტალი წილობრივად მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში



წყარო: <https://geostat.ge/media/20619/kapitalis-operaciebis-angarisi.xlsx> (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 20 მაისი); <https://www.geostat.ge/ka/modules/categories/23/mtliani-shida-produkti-mshp> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 14 მაისი); <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი); ავტორისეული გაანგარიშებები და ინტერპრეტაცია

როგორც ვხედავთ ამოღებული დღე მშპ-თან მიმართებაში თითქმის ერთ დონეზე არის შენარჩუნებული, იმ პირობებში, როდესაც საბოლოო მოხმარების წილი მშპ-ში ბოლო პერიოდში შესამჩნევად კლებულობს, რაც ცალსახად მიუთითებს კანონმორჩილების დონის გაუმჯობესებაზე. თუ აღნიშნულს დავამატებთ იმ გარემოებასაც, რომ პარალელურად ზრდადია ფორმირებული ძირითადი კაპიტალის ფარდობითი მოცულობა, ჩვენს მიერ გამოანგარიშებული კანონმორჩილების გაპის კლებადი ტენდენცია მოცემული ლოგიკითაც ახსნადი და რეალისტური გამოდის.

ცალკე აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელების საქმიანობის შესახებ პოტენციურად ხარვეზების შემცველია. ხშირ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს შესაძლოა არ გააჩნდეს სწორი ინფორმაცია გადამხდელთა საქმიანობის შესახებ გაანგარიშებისათვის სასურველ პერიოდში, ან გადამხდელი ახორციელებდეს ეკონომიკურ საქმიანობას რამოდენიმე სფეროში, რომლის მიუხედავად საგადასახადო ორგანოში ხორციელდება ერთიანი დეკლარაციის წარდგენა საქმიანობების საერთო შედეგების ასახვით. შესაბამისად, თითოეული საქმიანობის ჭრილით გადახდებისა და დარიცხული თანხების შესახებ ინფორმაციის მიღების შესაძლებლობა არ არსებობს. მიუხედავად იმისა, რომ კონკრეტული გადამხდელის მიერ განხორციელებული აქტივობები შესაძლოა სხვადასხვა დარგს განეკუთვნებოდეს, ანალიზის მიზნებისათვის ერთი გადამხდელი განიხილება მხოლოდ ერთი დარგის ფარგლებში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, დარგობრივი ჭრილით აგრეგირებული მონაცემებიც შესაბამისი ცდომილებების მატარებელი იქნება. გაპის ანალიზის დროს მოცემული გარემოების შედეგად შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს შემთხვევას, როდესაც კონკრეტული დარგში დაფიქსირდება გაპის უარყოფითი სიდიდე, ანუ გაანგარიშებებმა აჩვენოს, რომ რომელიმე დარგში დეკლარირდება ან/და გადაიხდება იმაზე მეტი გადასახადი, ვიდრე საგადასახადო კანონმდებლობით შეესაბამება. გადამხდელების საქმიანობასთან დაკავშირებული მონაცემები, შესაბამისი ინფორმაციის სისწორე და ხარისხი წარმოადგენს გამოწვევას თითქმის ყველა თანამედროვე წამყვანი საგადასახადო ადმინისტრაციისთვისაც კი. გაპის მიზნებისთვის მოცემული ხარვეზის გარკვეულწილად დაბალანსება შესაძლებელია ცალკეული დარგების შედარებით

მსხვილ სექტორებად გაერთიანების გზით, მაგალითად, საცალო და საბითუმო ვაჭრობა შესაძლოა გამსხვილდეს ვაჭრობის სექტორად, მეტყევეობა და მეთევზეობა სოფლის მეურნეობად და ა.შ. მოცემული კვლევის მიზნებისათვისაც, დარგობრივი ანალიზის განსახორციელებლად მიზანშეწონილად ჩაითვალა შესაბამისი დარგობრივი დაჯგუფების მეთოდის გამოყენება. კონკრეტულად თუ როგორ მოხდა ეროვნულ ანგარიშებში წარმოდგენილი დარგების დაჯგუფება, მოცემულია ცხრილში N14:

ცხრილი N14. დარგების დაჯგუფება

დარგი	გამსხვილებული დარგი
მარცვლოვანი კულტურებისა და სხვა კულტურების მოყვანა, რომლებიც არ შედიან სხვა კატეგორიებში	სოფლის მეურნეობა, მეტყევეობა, თევზჭერა, ნადირობა
ხილის, კაკლის, სასმელებისა და სუნელ-სანელებლების წარმოებისათვის საჭირო კულტურები	სოფლის მეურნეობა, მეტყევეობა, თევზჭერა, ნადირობა
ბოსტნეულის მოყვანა, სპეციალიზებული მეზაღეობა და სანერგე პროდუქციის წარმოება	სოფლის მეურნეობა, მეტყევეობა, თევზჭერა, ნადირობა
მეცხოველეობა	სოფლის მეურნეობა, მეტყევეობა, თევზჭერა, ნადირობა
სასოფლო სამეურნეო მომსახურება	სოფლის მეურნეობა, მეტყევეობა, თევზჭერა, ნადირობა
მეტყევეობა და ხე-ტყის დამზადება	სოფლის მეურნეობა, მეტყევეობა, თევზჭერა, ნადირობა
მეთევზეობა, თევზჭერა	სოფლის მეურნეობა, მეტყევეობა, თევზჭერა, ნადირობა
სამთომომპოვებელი მრეწველობა და კარიერების დამუშავება	სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვება
საფქველი მრეწველობის პროდუქტების წარმოება; მზა საკვების წარმოება პირუტყვისათვის	წარმოება
პურის, ორცხოხილის, ნამცხვრისა და ცომეული საკონდიტრო ნაწარმის წარმოება	წარმოება
კვების სხვა პროდუქტების წარმოება	წარმოება
მინერალური წყლებისა და უალკოჰოლო სასმელების წარმოება	წარმოება
ალკოჰოლიანი სასმელების წარმოება	წარმოება
თამბაქოს ნაწარმის წარმოება	წარმოება

მსუბუქი, ცელულოზა-ქაღალდის, მერქნის მრეწველობა, საგამომცემლო საქმე	წარმოება
ნავთობპროდუქტების, ქიმიური, პლასტმასების, მინერალური და საშენი მასალების წარმოება	წარმოება
მეტალურგიული პროდუქციისა და ლითონის მზა ნაკეთობების წარმოება	წარმოება
მანქანების, ელექტრო, სატრანსპორტო მოწყობილობებისა და სხვა დამამუშავებელი წარმოება	წარმოება
ელექტროენერჯის, აირისა და წყლის წარმოება და განაწილება	ელ. ენერჯის, გაზის და წყლის მიწოდება
პროდუქციის გადამუშავება შინამეურნეობებში	სხვა
ნაგებობათა საერთო მშენებლობა და სამოქალაქო-საინჟინრო სამუშაოები	მშენებლობა
ავტოსტრადების, გზების, აეროდრომებისა და სპორტული ნაგებობების მშენებლობა	მშენებლობა
სხვა სამშენებლო სამუშაოები	მშენებლობა
საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით	ვაჭრობა
საბითუმო და საკომისიო ვაჭრობა, ავტომობილებითა და მოტოციკლებით ვაჭრობის გარდა	ვაჭრობა
ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო საქონლისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი და ტექნიკური მომსახურება	ვაჭრობა
საწვავის საცალო გაყიდვა შიდაწვის ძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებებისათვის	ვაჭრობა
სასტუმროებისა და კემპინგების მომსახურება	სასტუმროები და რესტორნები
რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება	სასტუმროები და რესტორნები
სარკინიგზო ტრანსპორტი	ტრანსპორტი - რკინიგზა, მილსადენი
სხვა სახმელეთო ტრანსპორტი და საზღვაო და კაბოტაჟური წყლის ტრანსპორტი	ტრანსპორტი - სხვა
მილსადენებით ტრანსპორტირება	ტრანსპორტი - რკინიგზა, მილსადენი
საჰაერო ტრანსპორტი	ტრანსპორტი - სხვა
ტვირთის სატრანსპორტო დამუშავება და შენახვა	ტრანსპორტი - სხვა
სხვა დამხმარე სატრანსპორტო საქმიანობა	ტრანსპორტი - სხვა
სამოგზაურო ბიუროებისა და ტურისტული აგენტების საქმიანობა; ტურისტებისათვის დახმარების აღმოჩენა	კომუნიკაცია
კავშირგაბმულობა	კომუნიკაცია
საფინანსო შუამავლობა	ფინანსური და სადაზღვევო მომსახურება

ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და კომერციული საქმიანობა	უძრავი ქონება, გაქირავება და სხვა ბიზნეს აქტივობა
სახელმწიფოს მმართველობა	საჯარო მმართველობა
მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში	განათლება
მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში	ჯანდაცვა
სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურება	სხვა
საკუთარი საცხოვრისის გამოყენების პირობითი რენტა	სხვა
შინამომსახურება	სხვა
ფინანსური შუამავლობის მომსახურების არაპირდაპირი შეფასება	სხვა

წყარო: https://geostat.ge/media/23744/SUT-2017_ge.xlsx (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი); ავტორისეული დაჯგუფება

საანალიზო სამი წლისათვის, გამოიკვეთა ძირითადი ხუთი დარგი რომელშიც ფიქსირდება ყველაზე მეტი კანონმორჩილების დანაკარგი. დეტალური ინფორმაცია იხილეთ ცხრილში N15:

ცხრილი N15. ყველაზე მეტი კანონმორჩილების დანაკარგის მქონე სექტორების ხუთეული

2016 წ.	2017 წ.	2018 წ.
წარმოება	ვაჭრობა	ვაჭრობა
ვაჭრობა	წარმოება	წარმოება
სასტუმროები და რესტორნები	სასტუმროები და რესტორნები	სასტუმროები და რესტორნები
უძრავი ქონება, გაქირავება და სხვა ბიზნეს აქტივობა	კომუნიკაცია	კომუნიკაცია
კომუნიკაცია	უძრავი ქონება, გაქირავება და სხვა ბიზნეს აქტივობა	სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვება

წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები

დარგობრივი ანალიზის დროს ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმ დარგებზე, რომლებიც ყოველ წელს ფიქსირდებიან მაღალი კანონმორჩილების დანაკარგის მქონე დარგების ხუთეულში. ჩვენს შემთხვევაში ასეთი დარგებია: წარმოება, ვაჭრობა და კომუნიკაცია.

წარმოების სფეროში ჩვენ გავაერთიანეთ ათი დარგი, რომელთაგან ყველაზე მეტი კანონმორჩილების დანაკარგი მოსალოდნელია:

- ნავთობპროდუქტების, ქიმიური, მინერალური საშენი მასალების წარმოების;
- მეტალურგიული პროდუქციისა და ლითონის მზა ნაკეთობების წარმოების კუთხით.

ვაჭრობის სფეროში გაერთიანებულია ოთხი დარგი, რომლებშიც კანონმორჩილების დანაკარგით ლიდერობენ:

- საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით;
- საწვავის საცალო გაყიდვა შიდაწვის ძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებებისათვის.

რაც შეეხება კომუნიკაციის სექტორს, მასში ყველაზე მეტი კანონმორჩილების დანაკარგი იკვეთება კავშირგაბმულობის მიმართულებით, რაც მოიცავს საკურიერო საქმიანობას, ეროვნული ფოსტის საქმიანობას და ელექტროკავშირს.

საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგთან მიმართებაში უნდა ითქვას, რომ ის, როგორც წესი, ნაკლებად წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს კვლევის სფეროს, რისთვისაც ორი ძირითადი მიზეზი არსებობს:

- საგადასახადო ორგანო წარმოადგენს ხელისუფლების აღმასრულებელ შტოს და საგადასახადო კანონმდებლობის საშეღვათო ნაწილზე რეაგირება რამდენადმე სცილდება მისი კომპეტენციის სფეროს. ამიტომ საგადასახადო ორგანოები ძირითად აქცენტს აკეთებენ გაპის იმ კომპონენტზე, რომელზე ზემოქმედებითაც მიაღწევენ გადასახადების ადმინისტრირების ეფექტიანობის ზრდას;
- საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის მნიშვნელოვნების მიუხედავად, რთულია მისი შეფასებული მნიშვნელობის რეალური ზეგავლენის შეფასება. შესაბამისი საგადასახადო შეღვათის არსებობის გარეშე, შესაძლოა მთელ რიგ ეკონომიკურ აქტივობებს საერთოდ არ ქონოდათ ადგილი ან ფუნქციონირება გაცილებით ნაკლები ბრუნვით გაეგრძელებინათ. აღნიშნული არა მარტო არანაირ დამატებით დღგ-ს არ მოიტანდა, არამედ რიგ შემთხვევებში შეამცირებდა დასაქმებას და სხვა გადასახადებსაც. ასევე, დიდი

ალბათობით, გაზრდილი განაკვეთის ან გათავისუფლების არ არსებობის შემთხვევაში, განსხვავებული იქნებოდა საგადასახადო კანონმორჩილების დონეც და ზოგადად ამოღების ეფექტიანობაც (c-efficiency).

მოცემულ კვლევაშიც, ძირითადი ძალისხმევა და აქცენტი გაკეთებულია კანონმორჩილების დანაკარგის მიმართულებით, თუმცა მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის სისტემატიური კვლევა აუცილებელია. ვინაიდან ბიუჯეტის ხილულ დანახარჯებს არ წარმოადგენენ, საგადასახადო შეღავათებს აქვთ ერთგვარი ფარული ბუნება და ერთი შეხედვით მათი არსებობის შესაძლო უარყოფითი ზეგავლენა და მუდმივად მზარდი უარყოფითი ფისკალური ეფექტი უგულვებელყოფილია. საგადასახადო შეღავათების მუხლი ერთ-ერთი ყველაზე დიდი ნაწილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, რომელსაც წლიდან წლამდე ახალი გათავისუფლების ჩანაწერები ემატება, მაშინ როდესაც უკვე არსებული გათავისუფლებების გადახედვა თითქმის არასოდეს არ ხდება. შედეგად, საგადასახადო შეღავათის მუხლებში შესაძლოა შევხვდეთ ჩანაწერებს, რომელთა თავდაპირველი მიზნობრიობა ან საერთოდ უცნობია ან შესაძლოა უკვე არარელევანტურიც.

საქართველოსთვის საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის მოსალოდნელი მნიშვნელობა საკმაოდ მაღალია. აღნიშნული მოლოდინი გამომდინარეობს იქიდან, რომ:

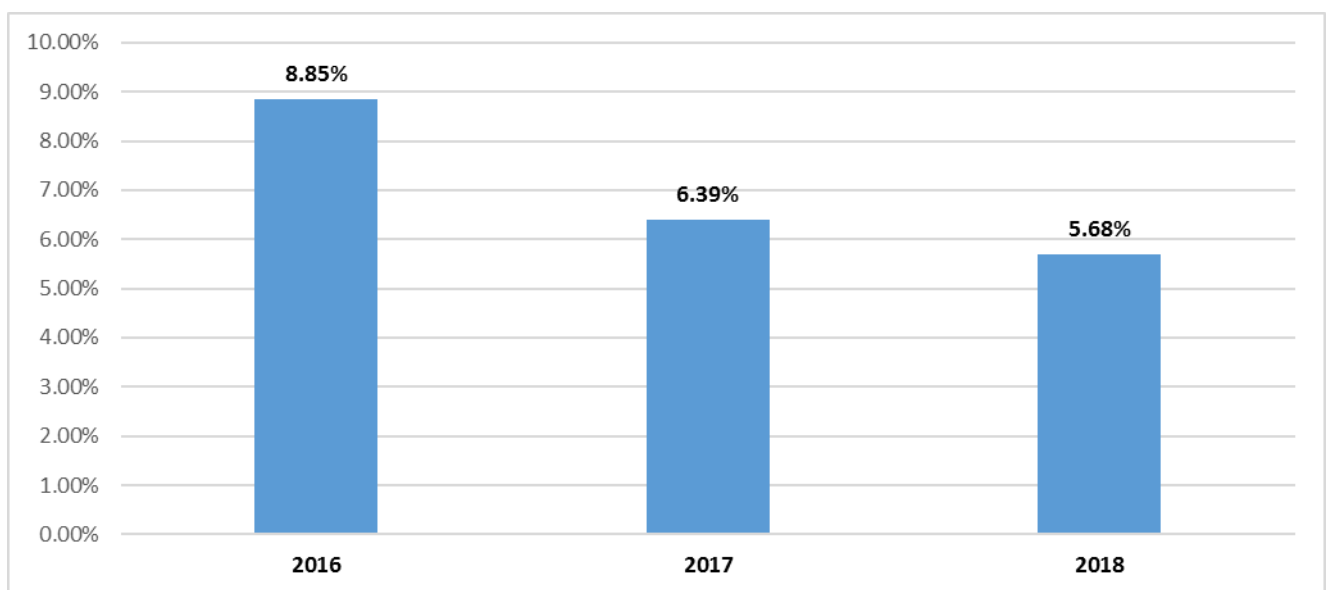
- საგადასახადო კოდექსში დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის დაწესებულია ზღვარი, რომელიც მოიცავს თითქმის ყველა საქმიანობას;
- საგადასახადო კოდექსში საკმაოდ მოცულობითია დღგ-ის საშეღავათო ნაწილი და მოიცავს ისეთ დარგებს როგორცაა: მედიცინა, განათლება, სოფლის მეურნეობა, ფინანსური სექტორი და ა.შ;
- მნიშვნელოვანი შეღავათებია დაწესებული გარკვეული სახის იმპორტირებული საქონლის მიმართ, რომელთაგან განსაკუთრებით აღსანიშნავია სამედიცინო პრეპარატების და მსუბუქი ავტომობილების იმპორტი;

- საგადასახადო კოდექსის საშეღავათო ნაწილი მუდმივად მზარდია და უკვე არსებული შეღავათების საჭიროების, ფისკალური ეფექტის სისტემატიური ანალიზისა და გაუქმების მცდელობები თვალშისაცემი არ არის.

პრაქტიკული გაანგარიშებით დასტურდება საგადასახადო პოლიტიკის გაპის მაღალი, თუმცა კლებადი დონე საქართველოში. რა თქმა უნდა, აღნიშნული კლება გამოწვეულია არა იმდენად საგადასახადო პოლიტიკის გაპის თანხობრივი ოდენობის შემცირებით, რამდენადაც პოტენციური დასაბეგრი ბაზის შესაბამისი დღგ-ის თანხის ზრდით (საგადასახადო პოლიტიკის გაპის გამოანგარიშების წილადის მნიშვნელი). დეტალური ინფორმაციისთვის განვიხილოთ გრაფიკი N7:

გრაფიკი N7. საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი მთლიან შიდა პროდუქტთან

მიმართებაში



წყარო: <https://www.geostat.ge/ka/modules/categories/23/mtliani-shida-produkti-mshp> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 14 მაისი); ავტორისეული გაანგარიშებები

როგორც ვხედავთ საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის ფარდობითმა მნიშვნელობამ მშპ-თან მიმართებაში 2016 წლისათვის შეადგინა 8,85%, რომელიც თანდათანობით შემცირდა და 2018 წლისთვის მშპ-ის დაახლოებით 5,68% შეადგინა, რაც თანხობრივ გამოხატულებაში 2,5 მილიარდ ლარს აჭარბებს.

როგორც მოსალოდნელი იყო, საკვლევ პერიოდში საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგით გამოირჩევიან შემდეგი დარგები:

- მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში;
- საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით;
- მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში;
- საფინანსო შუამავლობა.

დეტალური ინფორმაცია 2016-2018 წლებში საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის დარგობრივი განაწილების ჭრილით (ხუთი დარგი ყველაზე მეტი საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგით) იხილეთ ცხრილში N16:

ცხრილი N16. ყველაზე მეტი საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის მქონე სექტორების ხუთეული

2016 წელი	2017 წელი	2018 წელი
მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში	მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში	მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში
საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით	საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით	საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით
მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში	მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში	მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში
სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურება	საფინანსო შუამავლობა	საბითუმო და საკომისიო ვაჭრობა, ავტომობილებითა და მოტოციკლებით ვაჭრობის გარდა
საფინანსო შუამავლობა	პროდუქციის გადამუშავება შინამეურნეობებში	საფინანსო შუამავლობა
შენიშვნა: დარგობრივ მონაცემებში გათვალისწინებული არ არის სახელმწიფო მმართველობის სფერო		

წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები

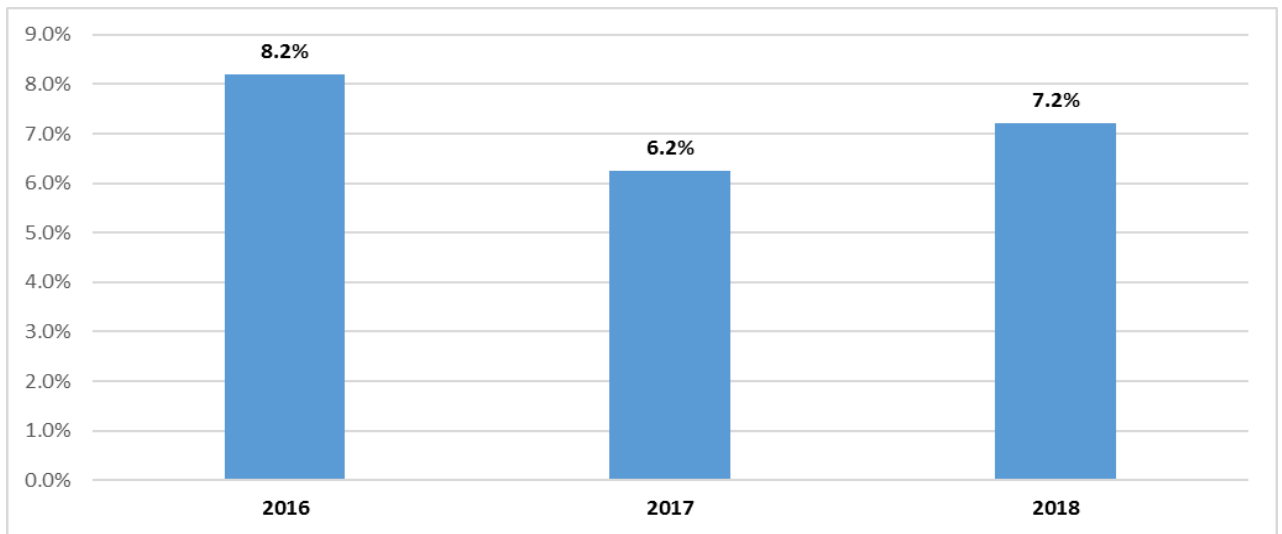
აღსანიშნავია, რომ 2016 წელს მაღალი დანაკარგის მქონე დარგების ხუთეულში მოხვდა „სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურება“. მოცემული დარგი 2017 და 2018 წელშიც მნიშვნელოვანი საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგით გამოირჩევა, თუმცა ამ წლების ხუთეულში არ აისახა. ერთი შეხედვით, მოცემული

მიმართულებით ამ ოდენობის დანაკარგი მოსალოდნელი არ უნდა იყოს, თუმცა თუ გადავხედავთ იმ კონკრეტულ საქმიანობების ჩამონათვალს, რომლებიც აგრეგირებული არიან „სხვა კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურების“ დარგში, ადვილად მივხვდებით, რომ აქ მთავარ მოთამაშედ „აზარტულ და ფულზე თამაშებთან დაკავშირებული საქმიანობა“ გვევლინება.

რაც შეეხება დღგ-ის მთლიან საშუალო გაპს, რომელიც გამოითვლება (საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2018, 20; Hutton, 2017, 19) როგორც არსებული კანონმდებლობის შესაბამის პოტენციურ დღგ-სა და „დღგ-ის წმინდა შემოსავალს“ შორის სხვაობის შეფარდება პოტენციურ დღგ-სთან (საგადასახადო პოლიტიკის საორიენტაციო სტრუქტურა), მისი შესაბამის წლიური მონაცემები საკვლევ პერიოდთან მიმართებაში, იხილეთ მერვე გრაფიკზე:

გრაფიკი N8. დამატებული ღირებულების გადასახადის მთლიანი საშუალო გაპი

(პროცენტულად პოტენციურ დონესთან მიმართებაში)



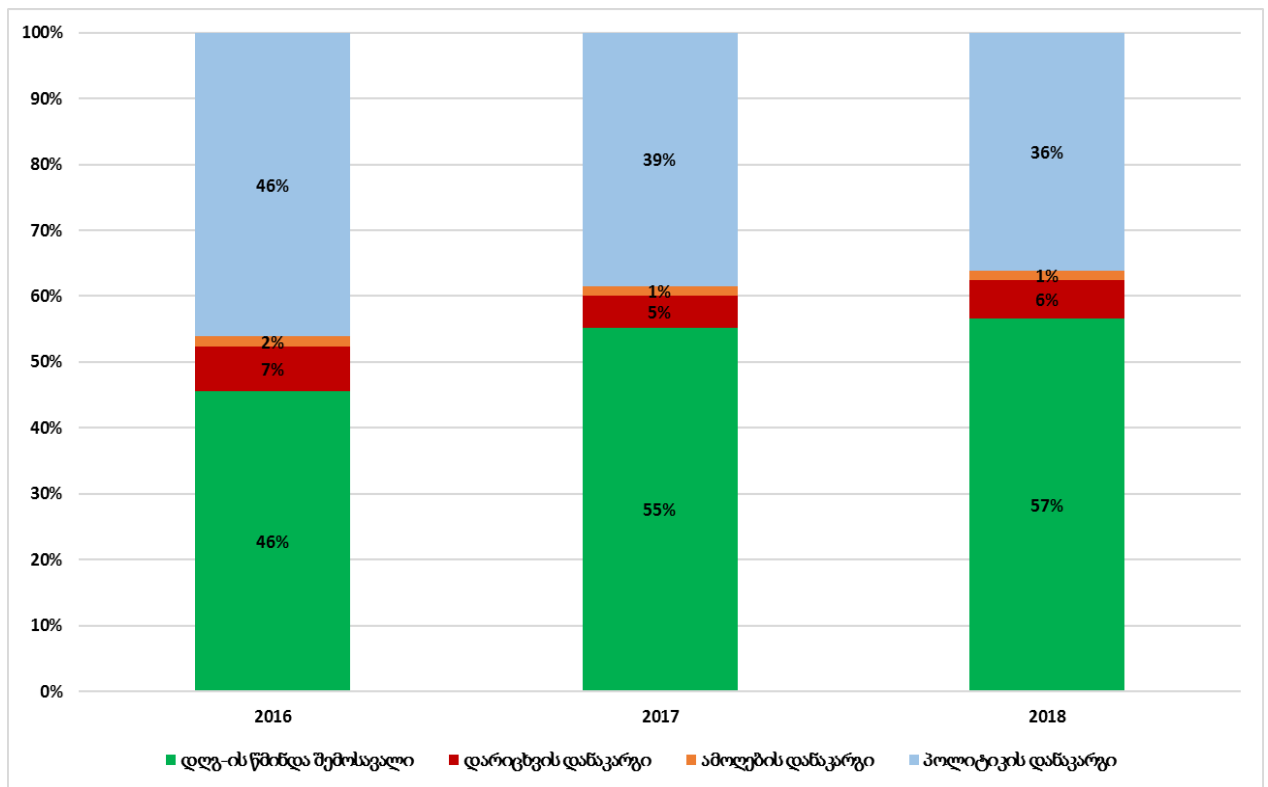
წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები

შემაჯამებელი სახით, კარგი იქნება წარმოდგენა შევიქმნათ თუ როგორი ფარდობითი შესაბამისობა არსებობს „დღგ-ის წმინდა შემოსავალსა“ და გაპის თითოეულ მსხვილ კომპონენტს შორის. ამგვარი მიდგომა უფრო მარტივად აღსაქმელს ხდის

თითოეული შემადგენლის მასშტაბურობას. დეტალური ინფორმაცია იხილეთ მეცხრე გრაფიკზე.

მეცხრე გრაფიკზე თვალნათლივ შეგვიძლია დავინახოთ, თუ როგორ პროპორციაში არიან გაპის კომპონენტები ერთმანეთთან და გაპის მიზნებისთვის გაანგარიშებულ გადახდილ დღგ-თან. როგორც მოცემულ გრაფიკზე ვხედავთ მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის ფარდობითი მოცულობა ნელ-ნელა კლებულობს, ის კვლავ გაპის ყველაზე მოცულობითი კომპონენტია. მას მოსდევს დარიცხვის დანაკარგი მეტ ნაკლებად თანაბარი პროპორციული მოცულობით, ხოლო ყველაზე მცირე მოცულობის მქონე თითოეულ წელთან მიმართებაში არის ამოღების დანაკარგი.

გრაფიკი N9. დამატებული ღირებულების გადასახადის წმინდა შემოსავლის და გაპის კომპონენტების ურთიერთ პროპორცია



წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, დღგ-თან მიმართებაში დადგენილი შეღავათებიდან გამომდინარე, გასაკვირი არ არის საგადასახადო პოლიტიკის

დანაკარგის დიდი მოცულობა, რომელიც მოცემული კვლევის შედეგებიდანაც დადასტურდა. ჩვენი გაანგარიშებით საგადასახადო პოლიტიკის გაპის მოცულობა მშპ-თან მიმართებაში 2016 წელს 8.85%-ს შეადგენდა, ხოლო 2018 წლისთვის 5.68%-მდე შემცირდა. შესაბამისად, საკვლევ პერიოდთან მიმართებაში (2016-2018 წლები) შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის ფარდობითი მნიშვნელობა კლებადი ტენდენციით ხასიათდება, თუმცა კვლავ მაღალ ნომინალურ მნიშვნელობას ინარჩუნებს - ჩვენი გაანგარიშებით 2018 წლისთვის საუბარია დაახლოებით 2.5 მილიარდ ლარზე.

საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის უმნიშვნელოვანესი ნაწილი, კერძოდ ჩვენი გაანგარიშებით საშუალოდ 70%-ზე მეტი, მოდის ეკონომიკის შემდეგ დარგებზე:

- მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში;
- საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით;
- მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში;
- საფინანსო შუამავლობა.

საფინანსო მომსახურების დღგ-ით დაბეგვრის პრაქტიკა გავრცელებული არ არის. ამგვარი ფაქტის თეორიული დაშვებაც კი, ერთი შეხედვით დღგ-ის, როგორც გადასახადის შინაარსობრივ ბუნებას ეწინააღმდეგება და რეალობისგან შორსაა.

მსუბუქ ავტომობილებთან მიმართებაში, რომელიც საკმაოდ მოცულობითია საცალო ვაჭრობის სფეროში, შესაძლოა თეორიულად განხილული იქნეს დღგ-ით დაბეგვრის საკითხი და სხვა თანაბარ პირობებში (მსუბუქ ავტომანქანებზე არსებული მოთხოვნის შენარჩუნების დაშვებით) განისაზღვროს მოსალოდნელი მაქსიმალური ფისკალური ეფექტიც. ვინაიდან მსუბუქი ავტომობილების მოხმარების აბსოლუტური უმრავლესობა პირადი და არაეკონომიკური დანიშნულებით მოხმარებაზე მოდის, რაც ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით დღგ-ის თანხის ჩათვლის უფლების შესაძლებლობას არ იძლევა, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ სხვა თანაბარ პირობებში დღგ-ით დაბეგვრის შემთხვევაში მაქსიმალურად მოსალოდნელი ფისკალური ეფექტი, საბაჟო კუთხით არსებული საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის სრული ოდენობის

შესაბამისი იქნება. ჩვენი აზრით, მსუბუქი ავტომობილების იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრა მიზანშეწონილი არ იქნება შემდეგი მიზეზების გამო:

- მსუბუქი ავტომობილების იმპორტი განიხილება ერთგვარ ფუფუნების საგნად და ექვემდებარება აქციზის გადასახადით დაბეგვრას, რაც გაცილებით უფრო მარტივად და ეფექტიანად ადმინისტრირებადია ვიდრე დღგ-ის გადასახადი და შესაბამისად, სასურველი ფისკალური ეფექტის მისაღწევად უფრო მარტივი იქნებოდა აქციზის გადასახადის განაკვეთის სათანადო ცვლილება. აქციზის გადასახადის ადმინისტრირების შედარებითი სიმარტივე განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ის გაიანგარიშება საქონლის არა ღირებულების (რაც შესაძლებელია გარკვეული მანიპულირების საგნად იქცეს), არამედ ძრავის მოცულობისა და წლოვანების მიხედვით. ასევე, იმპორტზე გადახდილი აქციზის გადასახადის ჩათვლა საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად შეუძლიათ მხოლოდ აქციზური საქონლის მწარმოებლებს, რასაც საქართველოში მანქანათმშენებლობის დარგის არ არსებობის პირობებში ადგილი არ ექნება;
- მსუბუქ ავტომობილებზე დღგ-ის კუთხით საგადასახადო ტვირთის ზრდა, აუცილებლად შეცვლის მათზე მოთხოვნას და იმპორტის პროპორციას გაზრდის მოძველებული, ნაკლები ღირებულების მქონე სატრანსპორტო საშუალებების სასარგებლოდ, რაც, ერთი მხრივ, ეჭვქვეშ დააყენებს საბოლოო ფისკალურ ეფექტს შემცირებული მოთხოვნის პირობებში, ხოლო, მეორე მხრივ, არ წაადგება ეკოლოგიური გარემოს გაუმჯობესების ამოცანას.

ზოგადად, მთლიანად დარგის: „საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით“ - საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი, ჩვენი გაანგარიშებით 2016-2018 წლებში შეადგენდა შესაბამისად 276, 325 და 365 მილიონ ლარს.

რაც შეეხება ჯანმრთელობის დაცვისა და განათლების სფეროებს, ეს დარგები ნებისმიერი ქვეყნისათვის განსაკუთრებული მნიშვნელობის მატარებელი არიან და ამ პრიორიტეტულობის გამო, ხშირად ექცევიან საგადასახადო შეღავათებით მოცვის არეალში. ამიტომ, დასკვნის სახით უნდა აღინიშნოს, რომ მიუხედავად საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის დიდი მოცულობისა, აღნიშნული მიმართულებით შესაძლო

ზეგავლენა საკმაოდ შეზღუდულია, რადგან ძირითადად მოიცავს ეკონომიკის იმ სფეროებს, რომლებიც უაღრესად მნიშვნელოვანია საზოგადოებრივი კეთილდღეობისთვის. ასევე, მოცემულ დარგებთან მიმართებაში საგადასახადო შეღავათების არ არსებობის პირობებში მოთხოვნის შემცირების გამო მიღებულმა უარყოფითმა ეფექტმა, შესაძლოა ნებისმიერი დადებითი ფისკალური სარგებელი გადაფაროს.

მიუხედავად ზემოთ აღნიშნულისა, საგადასახადო შეღავათების მუდმივად ზრდადი ხასიათიდან გამომდინარე, აუცილებელია შესაბამისი დანაკარგის მაჩვენებლებზე მუდმივი თვალყურის დევნება და საგადასახადო კოდექსის გათავისუფლებების მარეგულირებელი ჩანაწერების პერიოდული გადახედვა, აქტუალობას მოკლებული შეღავათების შესაძლო გაუქმების თვალსაზრისით.

ვინაიდან გაპის, როგორც მაჩვენებლის ერთ-ერთი უმთავრესი ფუნქციაა საგადასახადო ორგანოს და ზოგადად საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება, ერთ-ერთი პირველი, რაზეც გაპის ანალიზის დროს ყურადღება უნდა გამახვილდეს ეს არის ტრენდი/დინამიკა. თუ გავაერთიანებთ საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისისა და ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებს, შესაძლებლობა მოგვეცემა საგადასახადო დანაკარგის დინამიკას დავაკვირდეთ 2007 წლიდან 2018 წლის ჩათვლით პერიოდზე.

მეტი პრაქტიკული მნიშვნელობის გამო (განსაკუთრებით საგადასახადო ორგანოსთვის), ტრენდული ანალიზის მიზნით შევარჩიეთ კანონმორჩილების დანაკარგი, რომელიც მოიცავს, როგორც დარიცხვის ასევე ამოღების/გადახდევინების კომპონენტებს. აღნიშნული მიზნით განვიხილოთ მეოთხე დიაგრამა.

როგორც როგორც მესამე დიაგრამაზე ჩანს, 2011 წლიდან 2015 წლის ჩათვლით სახეზეა ერთგვარი ციკლი, რომლის განმავლობაშიც კანონმორჩილების დანაკარგი უარყოფითი ტენდენციით ხასიათდება. მოცემული ციკლის დასრულების შემდეგ, 2016 წლიდან, დანაკარგის მნიშვნელობა კვლავ ჩვეულ „კალაპოტს“ უბრუნდება და საწყის ტრენდს აგრძელებს. უნდა ვივარაუდოთ, რომ კანონმორჩილების გაპის შემცირების ტრენდი მომავალშიც ანალოგიურად გაგრძელდება, რისთვისაც შესაბამის მაჩვენებელზე უფრო დიდი პერიოდის მოცვით დაკვირვება იქნება აუცილებელი.

განსაკუთრებული აქცენტი უნდა გაკეთდეს 2016 და შემდგომ პერიოდთან მიმართებაში, რადგან ამ პერიოდში ამოქმედებული გადასახადების აღრიცხვის ახალი სისტემა, ერთიანი სახაზინო კოდი, შესაძლებლობას იძლევა უფრო რეალისტურად მოხდეს გაპის მიზნებისათვის საჭირო გადახდილი დღგ-ის თანხის გაანგარიშება, რაც, საბოლოო ჯამში, დანაკარგის საერთო მაჩვენებლის სანდოობას მნიშვნელოვნად გაზრდის.

კანონმორჩილების გაპის ანალიზისა და მისი შემცირების ღონისძიებების დაგეგმვის დროს, აქცენტირება უფრო მეტად უნდა გაკეთდეს დარიცხვის დანაკარგის აღმოფხვრის კუთხით, ვინაიდან ამოღების დანაკარგი არსებული კვლევით საანალიზო პერიოდში საკმაოდ მისაღებ დონეზე ნარჩუნდება. აღნიშნულის სავარაუდო მიზეზი არის გადახდევინების და სხვა იძულებითი ღონისძიებების ელექტრონულად განხორციელების შესაძლებლობა, რომელსაც შემოსავლების სამსახური ეფექტიანად იყენებს. ეს განსაკუთრებით სასიხარულოა იმის გათვალისწინებით, რომ ქვეყანა ერთ-ერთი მოწინავეა ბიზნესის კეთების (Doing Business) რეიტინგში, რომლის პირობებშიც გადასახადების ადმინისტრირება პირდაპირპროპორციულად რთულდება. მაგალითად, ბიზნესის რეგისტრაციის მარტივი პროცედურა, რომელიც პროცესის დროულად დასრულების მოტივიდან გამომდინარე, რეგისტრაციის პროცესში გადასახადის გადამხდელისაგან არ გამოითხოვს ან არ გადაამოწმებს გადასახადების ადმინისტრირებისათვის საჭირო მნიშვნელოვან ინფორმაციას (მაგალითად, საქმიანობის სახეს ან საკონტაქტო ინფორმაციას), არ შეიძლება გადასახადების ადმინისტრირების შემაფერხებელ გარემოებად არ მივიჩნიოთ. ანალოგიურად შეიძლება მოვიყვანოთ ბიზნესის კეთების სიმარტივის ისეთი ელემენტები როგორცაა თუნდაც საწესდებო კაპიტალის არ არსებობა, რომელიც რა თქმა უნდა ამცირებს მეწარმეების პასუხისმგებლობის დონეს და მაგალითად, დეკლარაციის შევსების სიმარტივე, რაც საგადასახადო ორგანოს ანალიზის განხორციელებისათვის საჭირო მნიშვნელოვან ინფორმაციას უმცირებს.

ცხრილში N15 მოცემულია ეკონომიკის დარგები, რომლებშიც უფრო მეტი კანონმორჩილების დანაკარგი არის მოსალოდნელი. მნიშვნელოვანი იქნება მოცემული დარგების საქმიანობების ჭრილით ჩაშლა და კონკრეტული კანონშეუსაბამო ქმედებებისა

და გადასახადებისაგან თავის არიდების სქემების დამატებითი კვლევები, რაც რა თქმა უნდა შესაბამის დროსთან და ხარჯებთან იქნება დაკავშირებული.

საკვლევ პერიოდში დაფიქსირებული კანონმორჩილების დანაკარგის საშუალო ოდენობამ 12.2% შეადგინა. იმ კითხვაზე პასუხის გასაცემად, თუ რამდენად ცუდი ან კარგია აღნიშნული მაჩვენებელი, საჭიროა სხვა ქვეყნების ანალოგიური მაჩვენებლების მოძიება და შედარებითი ანალიზი. შედარების მიზნით შერჩეულ იქნა 2019 წელს პოლონეთის სოციალური და ეკონომიკური კვლევების ცენტრისა და ბარსელონას ეკონომიკური ინსტიტუტის ექსპერტების მიერ გამოქვეყნებული კვლევა, რომელშიც ასახულია ევროკავშირის 28 წევრი სახელმწიფოს დღგ-ის კანონმორჩილების დანაკარგი 2013-2017 წლებთან მიმართებაში. დეტალური ინფორმაციისათვის იხილეთ ცხრილი N17:

ცხრილი N17. კანონმორჩილების დანაკარგი ევროკავშირის ქვეყნებში

(პროცენტულად პოტენციურ დონესთან მიმართებაში)

ქვეყანა	2013	2014	2015	2016	2017
ბელგია	13%	9%	12%	12%	12%
ბულგარეთი	16%	22%	20%	12%	12%
ჩეხეთი	19%	17%	18%	15%	12%
დანია	12%	11%	10%	8%	7%
გერმანია	12%	12%	10%	10%	10%
ესტონეთი	14%	10%	6%	6%	5%
ირლანდია	11%	8%	11%	13%	13%
საბერძნეთი	33%	27%	31%	31%	34%
ესპანეთი	12%	8%	4%	3%	2%
საფრანგეთი	10%	10%	9%	9%	7%
ხორვატია		8%	10%	8%	7%
იტალია	30%	29%	26%	27%	24%
კვიპროსი			8%	5%	1%
ლატვია	24%	20%	20%	13%	15%
ლიეტუვა	30%	29%	25%	25%	25%
ლუქსემბურგი	3%	3%	3%	3%	1%
უნგრეთი	21%	19%	16%	15%	14%
მალტა	28%	29%	7%	9%	2%
ნიდერლანდები	10%	9%	10%	6%	5%
ავსტრია	10%	9%	9%	8%	8%
პოლონეთი	27%	24%	24%	20%	14%
პორტუგალია	15%	14%	13%	13%	10%
რუმინეთი	38%	40%	35%	36%	36%
სლოვენია	6%	10%	8%	7%	4%

სლოვაკეთი	31%	30%	29%	26%	23%
ფინეთი	6%	6%	6%	8%	7%
შვედეთი	3%	3%	3%	2%	1%
დიდი ბრიტანეთი	11%	12%	10%	11%	11%

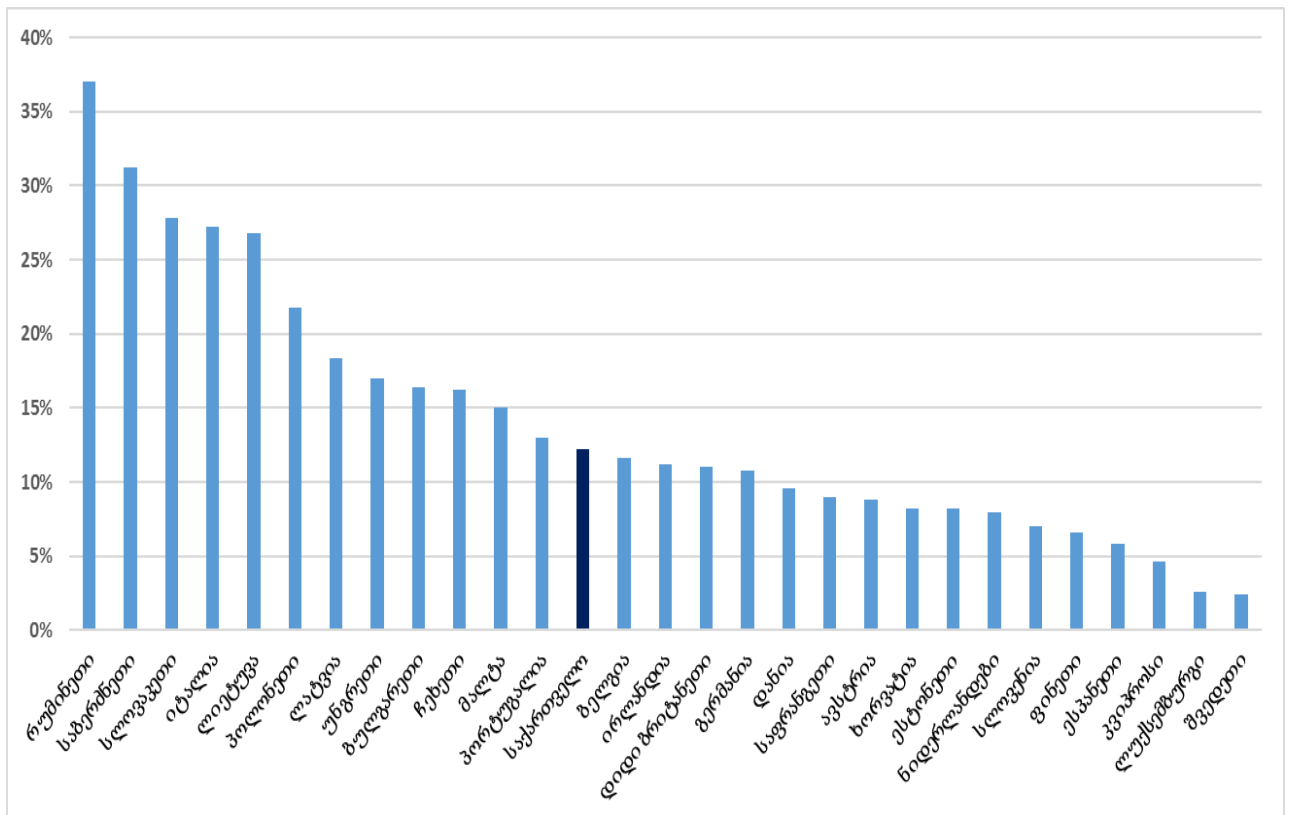
წყარო: Center for Social and Economic Research, Institute for Advanced Studies, 2019, 77

როგორც ცხრილში N17 ვხედავთ, ყველაზე დაბალი კანონმორჩილების დანაკარგი 2013-2017 წლებში დაფიქსირდა კვიპროსში, ლუქსემბურგში და შვედეთში, ხოლო ყველაზე მაღალი რუმინეთში, საბერძნეთში და ლიეტუვაში.

თვალსაჩინო შედარების მიზნით ავიღოთ ცხრილში N17 მოცემული მონაცემების გასაშუალებული მონაცემები ქვეყნების მიხედვით და ჩვენი ქვეყნის კანონმორჩილების გაპის საშუალო მაჩვენებლის გათვალისწინებით (ჩვენი გაანგარიშებით 2016-2018 წლებში 12.2%) მოვახდინოთ შედარებითი ანალიზი. დეტალური ინფორმაცია იხილეთ მეთავე გრაფიკზე:

გრაფიკი N10. კანონმორჩილების საშუალო გაპი ქვეყნების ჭრილით

(პროცენტულად პოტენციურ დონესთან მიმართებაში)



წყარო: Center for Social and Economic Research, Institute for Advanced Studies, 2019, 77; ავტორისეული გაანგარიშებები.

როგორც მეთე გრაფიკზე ვხედავთ, ევროკავშირის 28 ქვეყნიდან, 12-ში საქართველოზე მაღალი დღგ-ის კანონმორჩილების დანაკარგი ფიქსირდება, ხოლო 16 ქვეყანაში საქართველოზე დაბალი.

ზემოთ მოყვანილ 28 ქვეყნის კანონმორჩილების საშუალო გაპი, იმავე წყაროზე დაყრდნობით კლებადი ტენდენციით ხასიათდება. დეტალური ინფორმაციისათვის იხილეთ ცხრილი N18:

ცხრილი N18. ევროკავშირის 28 სახელმწიფოს საშუალო კანონმორჩილების გაპი 2013-2017

წლებში

(პროცენტულად პოტენციურ დონესთან მიმართებაში)

2013 წ.	2014 წ.	2015 წ.	2016 წ.	2017 წ.
15%	14%	13%	12%	11%

წყარო: Center for Social and Economic Research, Institute for Advanced Studies, 2019, 77

ყოველივე ზემოაღნიშნულზე დაყრდნობით შეიძლება ითქვას, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევით საქართველოში დღგ-ის კანონმორჩილების დანაკარგის საშუალო დონე 2016-2018 წლების მიხედვით - 12.2%, მნიშვნელოვნად არ განსხვავდება ევროკავშირის წევრი ქვეყნების ანალოგიური მაჩვენებლისაგან, რაც რა თქმა უნდა მისასალმებელია, თუმცა მიუხედავად აღნიშნულისა, ნებისმიერ შემთხვევაში აუცილებელია გაპის შემცირებაზე მუდმივი ზრუნვა და შესაბამისი ღონისძიებების გატარება.

აქვე აღსანიშნავია, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის ფარგლებში საჭირო გაანგარიშებების განხორციელების მიზნით, თითოეული საანგარიშო წლისათვის გადახდილი და დარიცხული თანხების გამოანგარიშების პერიოდი ფიქსირებულია და ყოველი საანგარიშო წლისათვის მოიცავს მომდევნო წლის 14 თებერვლის ჩათვლით განხორციელებულ ტრანზაქციებს. აღნიშნული დაშვება საგადასახადო დანაკარგზე მსჯელობის შესაძლებლობას იძლევა ძირითადად ნებაყოფლობით კანონმორჩილებაზე

დაყრდნობით, რაც შეესაბამება თანამედროვე საგადასახადო ორგანოების ძირითად სტრატეგიას, თუმცა უნდა გვახსოვდეს რომ გამოთვლილი გაპის მნიშვნელოვანი ნაწილის ადმინისტრირებას საგადასახადო ორგანო შემდგომ პერიოდშიც განახორციელებს. სხვა სიტყვებით, იქიდან გამომდინარე, რომ საგადასახადო ორგანო არ აჩერებს გასული პერიოდის საგადასახადო ვალდებულებების გამოვლენის, დარიცხვის და გადახდევინების ღონისძიებებს (კოდექსით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადის გათვალისწინებით) და ასევე, გადასახადის გადამხდელებიც ახორციელებენ გასული პერიოდის საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირებას ძირითადად დარიცხვის გაზრდის მიმართულებით, უნდა ვივარაუდოთ, რომ 14 თებერვლის ნაცვლად უფრო ხანგრძლივი პერიოდის მოცვა, კიდევ უფრო შეამცირებდა კანონმორჩილების გაპის საშუალო მნიშვნელობას. ამასთან, ასეთი შემცირება შექმნიდა გარკვეულ წარმოდგენას, კანონმორჩილების დანაკარგის შემცირებაზე საგადასახადო ორგანოს იძულებითი ღონისძიებების ზეგავლენის ეფექტის შესახებ.

ასევე სასურველი იქნება დავადგინოთ თუ როგორია ქვეყანაში დღგ-ის ტვირთი. საგადასახადო ტვირთის გამოთვლისათვის, გავრცელებული პრაქტიკით ძირითადად იყენებენ გადახდილი გადასახადის თანხის შეფარდებას მთლიან შიდა პროდუქტთან (კბილაძე, 2014, 92). მოცემული მიდგომა რეალობის ზუსტად ამსახველი არ არის შემდეგი გარემოებების გამო:

- გადახდილი თანხის ნაწილი არ არის გამიზნული გადახდის განხორციელების წელს წარმოქმნილი საგადასახადო დავალიანების დასაფარად. გადახდილი თანხის ნაწილი აუცილებლად განეკუთვნება განვლილი პერიოდის დავალიანებას, ხოლო ნაწილი წინასწარ არის განხორციელებული შემდგომი პერიოდისათვის მოსალოდნელი დავალიანების დაფარვის მიზნით. ვინაიდან მთლიანი შიდა პროდუქტი კონკრეტული წლის განმავლობაში შექმნილი დოვლათის ღირებულებას ასახავს, მასთან დასაპირისპირებელი ცვლადიც ლოგიკურია, რომ მხოლოდ შესაბამისი პერიოდის საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად გადახდილ თანხებს უნდა ითვალისწინებდეს. ამგვარად, საგადასახადო ტვირთის დასადგენად, გადახდილი დღგ-ის თანხის

გამოყენების შემთხვევაში შესაბამისი წილადის მრიცხველი იქნება არა სამართლიანად გაზრდილი;

- დღგ-ის ზედმეტად გადახდილი თანხების გარკვეული ნაწილი გადამხდელებს უკან მოგვიანებით უბრუნდებათ, რისი გაუთვალისწინებლობის შემთხვევაშიც, დღგ-ის გადახდად მიჩნეული თანხები ასევე არარეალისტური მნიშვნელობის აღმოჩნდება. საქართველოში დღგ-ში ზედმეტობის მცნება ერთიანი სახაზინო კოდის შემოღების შემდეგ აღარ არსებობს, შესაბამისად მოცემული პრობლემა ჩვენი ქვეყნისთვის აქტუალური აღარ არის;
- ნებისმიერი წლისათვის, საგადასახადო ვალდებულებების ნაწილი ყოველთვის გადაუხდელი რჩება, ამასთან საგადასახადო ვალდებულებების ნაწილი გამოვლენილია და ასახულია გადამხდელების პირადი აღრიცხვის ბარათებზე, ხოლო ნაწილი საერთოდ უცნობია საგადასახადო ორგანოსთვის. შესაბამისად, რეალური კანონმორჩილების პირობებში, საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრელი შეფარდების მრიცხველი მოცემულ ნაწილში იქნება მეტი ვიდრე დღგ, რომელიც შესაბამისი წლისათვის გამოანგარიშებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად გადაიხადეს.

მოცემული სიტუაციიდან გამოსავლის სახით სამეცნიერო ლიტერატურაში შემოთავაზებულია საგადასახადო ტვირთის გაანგარიშებისას მშპ-ის იმგვარი კორექტირება, რომ ის აღარ ითვალისწინებდეს არაფორმალური ეკონომიკის ნაწილს, ხოლო გადახდას დაემატოს დარიცხული და ვერ ამოღებული გადასახადები (სხვა სიტყვებით საანგარიშო წელს წარმოქმნილი დავალიანება) (კბილაძე, 2014, 93). მოცემული მიდგომის გამოყენებისთვის პირველ რიგში ამ ეკონომიკის არაფორმალური ნაწილის სწორად განსაზღვრაა აუცილებელი. რეალურად აქცენტი სწორედ ამ არაფორმალური ეკონომიკის ჩრდილიდან გამოსვლაზე უნდა იყოს გაკეთებული, რაზე მსჯელობის საშუალებაც შესაბამის მაჩვენებელში უნდა იყოს გათვალისწინებული. რაც შეეხება დავალიანების ნაწილს, აქაც გაუთვალისწინებელი რჩება დაურიცხავი გადასახადების გავლენა.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე საგადასახადო ტვირთის გადახდილი თანხების მიხედვით გამოთვლისას, საბოლოო შედეგის რეალურობა მნიშვნელოვნად იქნება

დამოკიდებული იმაზე, თუ რამდენად დააბალანსებენ ერთმანეთს ზემოთ გამოთქმული ხარვეზების არსებობით გამოწვეული შედეგები. იმ შემთხვევაში თუ გვინდა რეალობასთან მეტად მიახლოებული შედეგი გვექონდეს, ამისათვის რეალური გადახდის ტრანზაქციების მაგივრად უნდა გამოვიყენოთ გადახდების ის პოტენციური დონე, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად (შელავათების გათვალისწინებით) უნდა განხორციელებულიყო, შესაბამის პერიოდში ქვეყანაში არსებული დასაბეგრი ეკონომიკური აქტივობებიდან გამომდინარე. სხვა სიტყვებით, რეალური საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრის მიზნით, საჭიროა საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად გადასახდელი თანხის გამოყენება, რაც გაპის გამოანგარიშებისათვის საჭირო ერთ-ერთი მაჩვენებელია. აღნიშნულიდან გამომდინარე ჩვენს მიერ შემუშავდა საგადასახადო ტვირთის გამოანგარიშების შემდეგი ფორმულა:

$$TB = \frac{PTL}{GDP}$$

(27)

სადაც:

TB_ საგადასახადო ტვირთი;

PTL_ პოტენციური გადასახადი კანონმდებლობით;

GDP_ მთლიანი შიდა პროდუქტი.

ჩვენს მიერ შემუშავებული ლოგიკით გამოანგარიშებული დღგ-ის ტვირთის შესახებ დეტალური ინფორმაციისთვის იხილეთ ცხრილი N19:

ცხრილი N19. დამატებული ღირებულების გადასახადის საგადასახადო ტვირთი

(მილიონი ლარი)

წელი	მშპ	პოტენციური დღგ კანონმდებლობით	გადასახადის ტვირთი
2016	35,836	3,702	10.3%
2017	40,762	4,159	10.2%
2018	44,599	4,470	10.0%

<https://www.geostat.ge/ka/modules/categories/23/mtliani-shida-produkti-mshp> (ბოლო შესვლის

თარიღი 2020 წლის 14 მაისი); ავტორისეული გაანგარიშებები

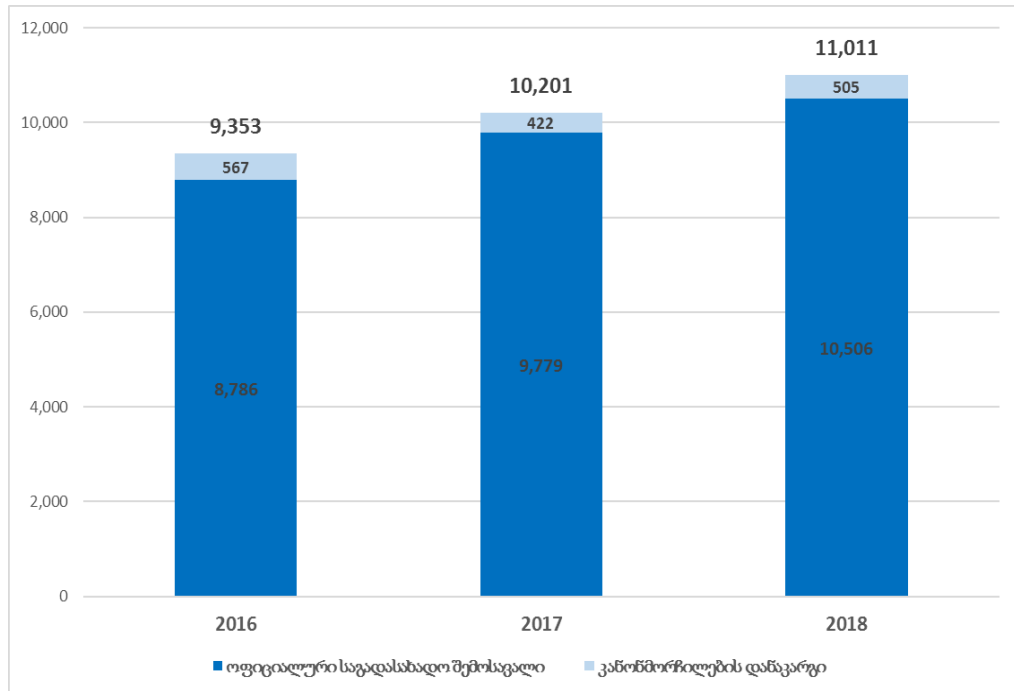
მოცემული პრინციპით გამოანგარიშებულმა საგადასახადო ტვირთმა 2016-2018 წლებისათვის შეადგინა დაახლოებით 10%, რაც საკმაოდ ახლოს არის შედეგებთან, რომელიც გადახდილი დღგ-ის მთლიან შიდა პროდუქტთან შეფარდებით მიიღება. დეტალური ინფორმაციის მისაღებად იხილეთ დიაგრამა N4. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში მარტივი მიდგომის გამოყენება (გადახდილი თანხის გამოყენება) საერთო სურათს მნიშვნელოვნად არ შეცვლიდა, თუმცა ჩვენს მიერ შემოთავაზებული მიდგომით მეტად სტაბილური და რეალისტური შედეგები ფიქსირდება.

თუ გავითვალისწინებთ სირთულეებს და დროს, რომელიც კანონმდებლობის შესაბამისი დღგ-ის თანხის გამოანგარიშებას ესაჭიროება, გასაგები ხდება საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების არსებული პრაქტიკის ფართოდ გავრცელების მიზეზი, რომელიც სავარაუდოდ სწორედ სიმარტივისა და რეალობასთან მეტ-ნაკლები მსგავსების გამო, ეყრდნობა გადახდილ თანხებს.

შემაჯამებელი სახით, განვიხილოთ, თუ რა გავლენა ექნებოდა საგადასახადო შემოსავლებზე, დამატებული ღირებულების გადასახადში არსებულ თეორიულ სრულ კანონმორჩილებას. დეტალური ინფორმაცია იხილეთ მეთერთმეტე გრაფიკზე:

გრაფიკი N11. პოტენციური საგადასახადო შემოსავლები დამატებული ღირებულების
გადასახადთან მიმართებაში სრული კანონმორჩილების პირობებში

(მილიონი ლარი)



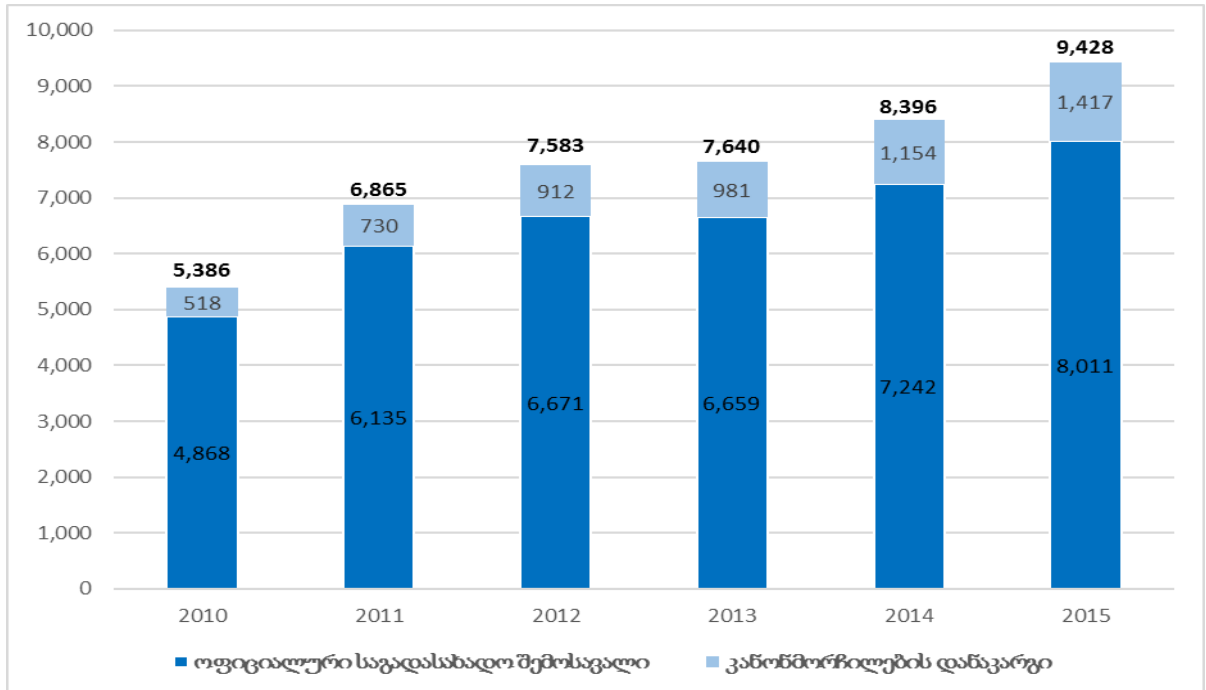
წყარო: <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი); ავტორისეული გაანგარიშებები

როგორც მეთერთმეტე გრაფიკზე ვხედავთ, მისი ფისკალური მნიშვნელობიდან გამომდინარე, დღგ-ის დანაკარგის გავლენა ქვეყნის საგადასახადო შემოსავლებზე მნიშვნელოვანია. კანონმორჩილების დანაკარგმა საგადასახადო შემოსულობებთან მიმართებაში 2016 წელს შეადგინა 6.5%, 2017 წელს 4,3%, ხოლო 2018 წელს სრული საგადასახადო კანონმორჩილების პირობებში ქვეყნის საგადასახადო შემოსავალი იქნებოდა 4.8%-ით მეტი. შესაბამისად შეიძლება ითქვას, რომ დღგ-ში კანონმორჩილების ამძღვრების სტრატეგიულ ღონისძიებებს გააჩნიათ თეორიული პოტენციალი საშუალოდ 5-6%-ით გაიზარდოს საქართველოს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ნაწილი.

შედარებისათვის, ვნახოთ რა მდგომარეობა ფიქსირდება ანალოგიური პრინციპით გამოანგარიშებულ დღგ-ის პოტენციური საგადასახადო შემოსულობებთან მიმართებაში, ერთიანი სახაზინო კოდის შემოღებამდე. შესაბამისი მონაცემები იხილეთ მეთორმეტე გრაფიკზე:

გრაფიკი N12. პოტენციური საგადასახადო შემოსავლები დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში სრული კანონმორჩილების პირობებში, 2016 წლამდე

(მილიონი ლარი)



წყარო: საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2018, 23;
http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/VAT_GAP.pdf (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი); <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი);
 ავტორისეული გაანგარიშებები

მეთორმეტე გრაფიკზე წარმოდგენილი მონაცემებიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ ერთი შეხედვით 2016 წლამდე საგადასახადო შემოსულობების მობილიზების უფრო მეტი პოტენციური შესაძლებლობა არსებობდა, რაც შედარებით დიდი მოცულობის გაპის არსებობიდან გამომდინარეობს. თუმცა სხვაობის გამომწვევი რეალური მიზეზი გადასახადების აღრიცხვის განსხვავებულ მიდგომებში მდგომარეობს, რომელიც საფუძვლად უდევს გაპის მიზნებისთვის გამოანგარიშებულ დღგ-ის თანხას. ერთიანი სახაზინო კოდის შემოღებამ ცხადყო, რომ 2016 წლამდე დღგ-ად აღრიცხული გადასახადის თანხები გადაჭარბებული იყო, ტერიტორიულ დღგ-თან მიმართებაში. აღნიშნული ხარვეზის აღმოფხვრის მიზნით საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი გადახდილი ტერიტორიული დღგ-ის გამოთვლის მიზნით დაეყრდნო ტერიტორიაზე დეკლარირებული წმინდა დღგ-ის მონაცემებს, ხოლო საბაჟო კუთხით გამოიყენა გადახდილი დღგ-ის ოფიციალური მონაცემები. ერთიანი სახაზინო კოდის

შემოღების შემდეგ, ტერიტორიული დღგ-ში ზედმეტად აღრიცხული თანხების დიდი ნაწილი, რეალური დარიცხვების შესაბამისად სწორად გადანაწილდა იმპორტზე გადახდილ დღგ-ში. შესაბამისად, 2016 წლიდან იმპორტში აღრიცხული დღგ-ის ხარჯზე, მივიღეთ შემცირებული საგადასახადო დანაკარგი, რაც საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო მონაცემებშიც ფიქსირდება.

აქციზის გადასახადი ყველა განვითარებულ ქვეყანაში საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელოვან კომპონენტად და ერთ-ერთ ყველაზე სტაბილურ გადასახადად ითვლება. აღნიშნული გადასახადი საქართველოშიც ქვეყნის საგადასახადო ბიუჯეტის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი შემადგენელია. 2016 წელს სახელმწიფო ბიუჯეტში მობილიზებულმა აქციზის გადასახადმა 1 მილიარდ ლარს გადააჭარბა, ხოლო 2019 წლისთვის 1,5 მილიარდ ლარამდე გაიზარდა. დეტალური ინფორმაცია აქციზით დასაბეგრი საქონლის მიხედვით მობილიზებული გადასახადის შესახებ მოცემულია ცხრილში N20:

ცხრილი N20. ინფორმაცია მობილიზებული აქციზის გადასახადის შესახებ აქციზური საქონლის მიხედვით

აქციზური საქონელი	2016 წელი	წილი მთლიან გადასახადში	2017 წელი	წილი მთლიან გადასახადში	2018 წელი	წილი მთლიან გადასახადში	2019 წელი	წილი მთლიან გადასახადში
აქციზი არააქი	3,714,013	0.3%	3,453,711	0.2%	2,575,508	0.2%	2,063,487	0.1%
აქციზი ბუნებრივი აირი	12,470,685	1.2%	29,780,179	2.1%	34,579,446	2.4%	31,182,498	2.1%
აქციზი თამბაქო ფიქსირებული	29,975,111	2.8%	52,730,608	3.6%	54,936,946	3.7%	35,058,364	2.3%
აქციზი ლუდი	50,688,327	4.7%	47,980,170	3.3%	49,228,143	3.4%	46,326,646	3.1%
აქციზი მობილური კავშირგაბმულობა	60,557,057	5.7%	30,209,286	2.1%	13,915,388	0.9%	8,516,407	0.6%
აქციზი სპირტისანი სასმელები (არყის გარდა)	5,249,773	0.5%	4,133,652	0.3%	4,186,549	0.3%	6,976,818	0.5%
სხვა აქციზი ტერიტორიაზე	19,273,448	1.8%	29,202,960	2.0%	16,621,517	1.1%	13,045,072	0.9%
აქციზი ტერიტორიაზე ჯამი:	181,928,414.43	17.0%	197,490,566.28	13.6%	176,043,496.70	12.0%	143,169,292.06	9.5%
აქციზი არააქი	19,683,034	1.8%	16,530,773	1.1%	16,377,552	1.1%	18,488,660	1.2%
აქციზი ბენზინი	128,672,443	12.0%	265,249,250	18.3%	274,795,925	18.7%	274,979,807	18.3%
აქციზი დიზელი	87,411,935	8.2%	203,173,084	14.0%	226,092,159	15.4%	223,692,308	14.8%
აქციზი თამბაქო ადვალური	94,804,914	8.9%	97,054,964	6.7%	111,020,811	7.6%	277,927,779	18.4%
აქციზი თამბაქო ფიქსირებული	423,844,274	39.6%	522,599,365	36.0%	503,300,885	34.3%	411,416,840	27.3%
აქციზი ლუდი	4,617,137	0.4%	5,919,408	0.4%	6,032,832	0.4%	5,472,815	0.4%
აქციზი მსუბუქი ავტომობილები	110,583,071	10.3%	108,825,743	7.5%	123,266,233	8.4%	117,643,023	7.8%
აქციზი ნავთი	208,043	0.0%	532,691	0.0%	76,622	0.0%	218,763	0.0%
აქციზი სხვა ნავთობპროდუქტები	9,037,132	0.8%	16,152,792	1.1%	17,792,734	1.2%	19,954,929	1.3%
სხვა აქციზი იმპორტზე	8,867,690	0.8%	17,393,314	1.2%	10,927,303	0.7%	13,711,581	0.9%
აქციზი იმპორტზე ჯამი:	887,729,673.33	83.0%	1,253,431,383.19	86.4%	1,289,683,056.27	88.0%	1,363,506,504.43	90.5%
სულ აქციზის გადასახადი:	1,069,658,087.76	100.0%	1,450,921,949.47	100.0%	1,465,726,552.97	100.0%	1,506,675,796.49	100.0%

წყარო: <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მარტი), ცხრილი აგებულია ავტორისეული ინტერპრეტაციით

როგორც მეოცე ცხრილიდან ჩანს, ტერიტორიაზე დარიცხული აქციზის გადასახადის წილი აქციზის გადასახადში, კლებადი ტენდენციით ხასიათდება და 2019

წლისთვის 9,5%-ს შეადგენს. შესაბამისად, შეიძლება ითქვას, რომ მობილიზებული აქციზის გადასახადის 90%-ზე მეტი მოდის საქონლის იმპორტზე. რაც შეეხება აქციზით დასაბეგრ საქონელს, მათი უფრო მსხვილ სასაქონლო ჯგუფებად გაერთიანების შემდეგ, ყველაზე მნიშვნელოვანი ფისკალური ეფექტის მქონე საქონლად გვევლინება თამბაქოს პროდუქცია და საწვავი. დეტალური ინფორმაცია მოცემულია ცხრილში N21:

ცხრილი N21. ინფორმაცია 2019 წელს მობილიზებული აქციზის გადასახადის შესახებ, სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით

სასაქონლო ჯგუფი	აქციზი	წილობრივად
თამბაქო	724,402,984	48%
საწვავი	550,028,304	37%
მსუბუქი ავტომობილები	117,643,023	8%
ალკოჰოლური სასმელები	79,328,426	5%
სხვა არაკლასიფიცირებული	26,756,653	2%
მობილური კავშირგაბმულობა	8,516,407	1%
სულ:	1,506,675,796	100%

წყარო: <http://treasury.ge/5585> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მარტი), ცხრილი აგებულია ავტორისეული ინტერპრეტაციით.

როგორც ოცდამეერთე ცხრილში ვხედავთ, 2019 წელს მობილიზებული აქციზის გადასახადის 48% მოდის თამბაქოს პროდუქციაზე, ხოლო მეორე ადგილს იკავებს ნავთობპროდუქტების სასაქონლო ჯგუფი 37%-იანი მაჩვენებლით. აღსანიშნავია, რომ ორივე სასაქონლო ჯგუფთან მიმართებაში, ბოლო პერიოდში განხორციელებულია აქციზის გადასახადის განაკვეთის მატება, რაც საგადასახადო დანაკარგის ზრდის განმაპირობებელი სავარაუდო გარემოებაა. სამწუხაროდ, საკმაოდ რთულია ხარისხიანი და ყოვლისმომცველი მონაცემების მოპოვება, რომელიც ამ სასაქონლო ჯგუფებში შემავალი პროდუქციების მოხმარების პოტენციური დონის სრულყოფილად გაანგარიშებისათვის არის აუცილებელი. საჭირო სისტემატიური სტატისტიკური კვლევები ან არ ტარდება, ან საჯაროდ ხელმისაწვდომი არ არის. ლოგიკურად, საგადასახადო დანაკარგის რისკი გაცილებით დიდია თამბაქოს პროდუქციის კუთხით, ვინაიდან ამ პროდუქტის საზღვარზე მალულად შემოტანის შესაძლებლობა გაცილებით მაღალია, ვიდრე არა პირადი მოხმარების საწვავის, ხოლო ადგილობრივი წარმოება

ორივე სასაქონლო ჯგუფთან მიმართებაში თითქმის არ არსებობს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, უფრო ეფექტიანად უნდა ჩაითვალოს საგადასახადო დანაკარგის კვლევა, რომელიც სიგარეტის მოხმარებასთან არის დაკავშირებული. შესაბამისად, ნაშრომში აქცენტირება სწორედ ამ ნაწილზე იქნება გაკეთებული.

საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მონაცემებით, წლების მიხედვით ქვეყნის მოსახლეობის რიცხოვნობას შემდეგი სახე აქვს:

ცხრილი N22. მოსახლეობის რიცხოვნობა 1 იანვრის მდგომარეობით (ათასი კაცი)

ასაკი	2016			2017			2018			2019		
	ორივე სქესი	მამაკაცი	ქალი	ორივე სქესი	მამაკაცი	ქალი	ორივე სქესი	მამაკაცი	ქალი	ორივე სქესი	მამაკაცი	ქალი
სულ	3,728.6	1,783.7	1,944.9	3,726.4	1,785.6	1,940.8	3,729.6	1,791.6	1,938.1	3,723.5	1,790.9	1,932.6

წყარო: <https://geostat.ge/media/31035/02---mosaxleoba-sqesi-da-asaki.xlsx> (ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მაისი)

როგორც ოცდამეორე ცხრილიდან ჩანს, ოფიციალური მონაცემებით მოსახლეობის საშუალო რიცხოვნობა ბოლო 4 წლის მანძილზე მკვეთრად არ შეცვლილა და საშუალოდ შეადგენს 3,727,000 პირს, მათ შორის ქალი - 1,939,100 (48%), ხოლო მამაკაცი 1,790,900 (52%).

სიგარეტის პოტენციური მოხმარების გაანგარიშების მიზნით, საჭიროა ვიცოდეთ ქვეყნის მოსახლეობის რა ნაწილი არის სიგარეტის მომხმარებელი და რა არის მათი საშუალო წლიური მოხმარება. სამწუხაროდ, როგორც აღვნიშნეთ, საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მიზნებისათვის, გაანგარიშებისათვის საჭირო დეტალური მონაცემების მისაღებად, მოცემული მიმართულებით სისტემატიური კვლევები არ ტარდება და შესაბამისი მონაცემები საჯაროდ ხელმისაწვდომი არ არის. ამიტომ გაანგარიშების პროცესში იძულებული ვხდებით გავაკეთოთ გარკვეული დაშვებები, რომელსაც თანაბრად გამოვიყენებთ ყველა საანგარიშო პერიოდთან მიმართებაში.

ოფიციალური მონაცემებით 2016 წლისთვის მწვევლი იყო საქართველოს მოსახლეობის ერთი მესამედი, მათ შორის მამაკაცებში მწვევლთა წილი შეადგენდა 57%, ხოლო ქალებში 7,1%. (წყარო: <https://imedinews.ge/ge/politika/35184/saqartveloshi-koveltsliurad-tambaqos-mokhmarebisgan-11-000-adamiani-igupeba;> [https://apps.who.int/gho/data/node.main.65,](https://apps.who.int/gho/data/node.main.65)

ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 1 მაისი). 2016 წელს ჩატარებული კვლევის მონაცემებით, სისტემატიურ მწვევლებში სიგარეტის საშუალო დღიური მოხმარება შეადგენდა: მამაკაცებში 22,2 ღერს, ხოლო ქალებში 14,4 ღერს (წყარო: <https://www.ncdc.ge/Handlers/GetFile.ashx?ID=bef2c866-41a3-47ae-9edb-ce1b722c244c>, ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 3 მაისი). აღნიშნული მონაცემებზე დაყრდნობით შეგვიძლია ვთქვათ, რომ ქვეყნის მოსახლეობიდან მწვეველია დაახლოებით 1,019,000 მამაკაცი (მამაკაცთა საშუალო რიცხოვნობის 57%) და 137,600 ქალი (ქალთა საშუალო რიცხოვნობის 7,1%). აქედან გამომდინარე მამაკაცთა და ქალთა ჭრილით მოხმარებული სიგარეტების საშუალო წლიური მოცულობა 2016 წლისთვის შეადგენდა დაახლოებით 449 მილიონ კოლოფს:

ცხრილი N23. სიგარეტის საშუალო წლიური მოხმარება 2016 წელს

სქესი	მწვეელი	საშ. დღიური მოხმარება - ღერები	საშ. დღიური მოხმარება - კოლოფი	წლიური მოხმარება - კოლოფი
მამაკაცი	1,019,000	22.2	1.11	412,847,850
ქალი	137,600	14.4	0.72	36,161,280
სულ 2016წ.	1,156,600			449,009,130

წყარო: <https://www.ncdc.ge/Handlers/GetFile.ashx?ID=bef2c866-41a3-47ae-9edb-ce1b722c244c> ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 3 მაისი; ავტორისეული გაანგარიშებები.

2013 წლიდან დღემდე საგადასახადო კოდექსით სიგარეტზე დადგენილი განაკვეთები 6-ჯერ შეიცვალა. ცვლილებების ამსახველი დეტალური ინფორმაცია მოცემულია ცხრილში N24:

ცხრილი N24. სიგარეტის 20 ღერზე დადგენილი აქციზის განაკვეთების ცვლილებები 2013-2019 წლებში

სიგარეტის ტიპი	2013 წლის სექტემბრიდან		2015 წლის იანვრიდან		2015 წლის ივლისიდან		2016 წლის იანვრიდან		2017 წლის იანვრიდან		2019 წლის იანვრიდან	
	ფილტრ.	უფილტრო	ფილტრ.	უფილტრო	ფილტრ.	უფილტრო	ფილტრ.	უფილტრო	ფილტრ.	უფილტრო	ფილტრ.	უფილტრო
ფიქსირებული	0.75	0.2	0.9	0.25	0.9	0.25	1.1	0.3	1.7	0.6	1.7	1.7
ადვალი	-	-	-	-	5%	5%	10%	10%	10%	10%	30%	10%

წყარო: საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

2013 წლის სექტემბრის თვიდან ფიქსირებული აქციზის განაკვეთი ფილტრიანი სიგარეტის 20 ლერზე გახდა 0,75 თეთრი, ხოლო უფილტროზე 0,20. 2015 წლის იანვრიდან განაკვეთები კვლავ გაიზარდა და შეადგინა შესაბამისად 0,9 და 0,25 თეთრი, რასაც 2015 წლიდან დაემატა ადვალური გადასახადი 5-5%-ის ოდენობით. 2016 წლიდან მოყოლებული კი როგორც ადვალური, ასევე ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთები ეტაპობრივად, თითქმის ყოველწლიურად იზრდება.

ბოლო პერიოდში განხორციელებული აქციზის განაკვეთის ცვლილებებიდან გამომდინარე, აუცილებლად გასათვალისწინებელია სიგარეტის მოხმარების ცვლილების ფაქტორი. ზოგადად ითვლება, რომ სიგარეტის მოხმარება დაბალი ელასტიურობით ხასიათდება, თუმცა პრაქტიკაში მისი ჩანაცვლება ბევრი სუბსტიტუტი პროდუქტით არის შესაძლებელი, დაწყებული ელექტრონული სიგარეტით და დამთავრებული ე.წ. გასახვევი თუთუნით. ამიტომ სიგარეტის მოხმარების ცვლილებაში ვგულისხმობთ როგორც შემცირებულ მოხმარებას (მაგ. მოხმარებელთა ნაწილი დღეში 2 კოლოფის ნაცვლად მოიხმარს 1-ს), ასევე მოხმარებაზე თავის დანებებას, მათ შორის ალტერნატიული პროდუქტების მოხმარებაზე გადასვლის გზით. ვინაიდან შესაბამისი კვლევების დეტალური მონაცემები არ არსებობს, იძულებული ვართ მოხმარების ყოველწლიური კორექტირება გარკვეული დაშვებით განვახორციელოთ. კერძოდ, მოხმარების კორექციის წლიურ კოეფიციენტად (გარდა ფილტრიანი სიგარეტის უფილტროთი ჩანაცვლების ეფექტისა, რომელსაც მოგვიანებით ცალკე გავითვალისწინებთ) მივიჩნით 0,95. გამონაკლისი იქნება 2018 წელი, რომლის განმავლობაში სიგარეტზე აქციზის განაკვეთის ცვლილება არ განუცდია. აღნიშნულის გათვალისწინებით: 2016-2019 წლებში მოხმარებული სიგარეტის კოლოფების პოტენციური ოდენობა იქნება: 2016წ - 449 მლნ, 2017 წელს - 426,5 მლნ, 2018 წელს - 426,5 მლნ, 2019 წელს 405 მლნ.

შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოქვეყნებულ მონაცემებზე დაყრდნობით, გადამხდელებზე გაცემული თამბაქოს აქციზური მარკების მონაცემებიდან გამომდინარე, ფილტრიანი სიგარეტის მოხმარების წილი წლების მიხედვით შემდეგია: 2016წ. - 92%, 2017წ. - 80%, 2018წ. - 70%, ხოლო 2019წ. - 99% (წყარო: <https://www.rs.ge//5905> ბოლო შესვლის თარიღი 2020 წლის 3 მაისი, ავტორისეული

ინტერპრეტაცია). 2019 წლის მონაცემი ცალსახად აცდენილია დინამიკას და ლოგიკურად, 2019 წლიდან აქციზის განაკვეთის მატებიდან გამომდინარე ფილტრიანი სიგარეტის მოხმარება არ უნდა გაზრდილიყო. აღნიშნულის გამომწვევ მიზეზს წარმოადგენს არა ფილტრიანი სიგარეტის მოხმარების რეალური მაჩვენებლის ზრდა, არამედ უფილტრო სიგარეტის მოხმარების შემცირება, რამაც შესაბამისი გავლენა იქონია ფარდობით მაჩვენებლებზე. როგორც ჩანს უფილტრო სიგარეტის მოხმარება (როგორც იმპორტის ასევე ადგილობრივი წარმოების კუთხით) თითქმის მთლიანად ჩანაცვლდა იმპორტირებული თამბაქოს ნედლეულით (ე.წ. გასახვევი თამბაქო) და ელექტრონული სიგარეტით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ჩვენს გაანგარიშებებში 2019 წლისთვის ფილტრიანი სიგარეტის მოხმარების წილობრივი მონაცემის (99%) გამოყენებაზე უარი უნდა ვთქვათ. ალტერნატივის სახით კი, დინამიკიდან გამომდინარე ფილტრიანი სიგარეტის შესაბამისი წილობრივი მაჩვენებლის სახით განვსაზღვროთ - 60%.

ზემოთ მოყვანილი მონაცემებისა და ლოგიკის გამოყენებით, სიგარეტის პოტენციური მოხმარება 2016-2019 წლებში შემდეგი სახით შეგვიძლია წარმოვიდგინოთ:

ცხრილი N25. 2016-2019 წლებში მოხმარებული სიგარეტის კოლოფების პოტენციური მოცულობა

წელი	პოტენციური მოხმარება - კოლოფი	მ.შ. ფილტრიანი	მ.შ. უფილტრო
2016	449,009,130	413,088,400	35,920,730
2017	426,558,674	341,246,939	85,311,735
2018	426,558,674	298,591,071	127,967,602
2019	405,230,740	243,138,444	162,092,296

წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები.

სიგარეტზე პოტენციური აქციზის განაკვეთის დადგენისათვის, შემდგომი ეტაპია მოხმარების პოტენციურ მოცულობებზე აქციზის განაკვეთების მისადაგება. ფიქსირებული განაკვეთების ნაწილში სიტუაცია შედარებით მარტივია, ხოლო ადვალური განაკვეთის ნაწილში აუცილებელია ინფორმაცია სიგარეტის საშუალო სარეალიზაციო ფასის შესახებ. რა თქმა უნდა იდეალურ შემთხვევაში აღნიშნული უნდა გაკეთდეს თითოეული ბრენდის სიგარეტის მიხედვით, თუმცა შესაბამისი

შესაძლებლობის არ არსებობის შემთხვევაში, უნდა შემოვიფარგლოთ მხოლოდ ფილტრიანი და უფილტრო სიგარეტების საშუალო ფასების გამიჯვნით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანების - „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“, 77-ე მუხლის პირველი პრიმა ნაწილით, სიგარეტის იმპორტიორები და ადგილობრივი მწარმოებლები, ადვალური აქციზის გადასახადის გაანგარიშების მიზნით, ვალდებული არიან არაუგვიანეს ყოველი წლის 1 ოქტომბრისა, წარადგინონ ინფორმაცია ფილტრიანი და უფილტრო სიგარეტის (დასახელებების მიხედვით) სარეკომენდაციო სარეალიზაციო ფასის შესახებ. აღნიშნულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, არაუგვიანეს ყოველი წლის 1 დეკემბრისა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ აქციზის თანხის გამოანგარიშების მიზნით დგინდება შესაბამისი საქონლის საცალო სარეალიზაციო ფასი, რომელიც გამოიყენება მომდევნო წლის განმავლობაში. აღნიშნულ მონაცემებზე დაყრდნობით, ჩვენს მიერ გაანგარიშებულ საშუალო ფასებს შემდეგი სახე აქვთ:

ცხრილი N26. ფილტრიანი და უფილტრო სიგარეტის საშუალო სარეალიზაციო ფასი და ადვალური აქციზი

წელი	უფილტრო სიგარეტის საშუალო გაცხადებული ფასი	ფილტრიანი სიგარეტის საშუალო გაცხადებული ფასი	ადვალის განაკვეთი უფილტრო სიგარეტზე	ადვალის განაკვეთი ფილტრიან სიგარეტზე	საშუალო ადვალური აქციზი უფილტრო სიგარეტზე	საშუალო ადვალური აქციზი ფილტრიან სიგარეტზე
2016	0.89	2.49	10%	10%	0.089	0.25
2017	1.2	3.06	10%	10%	0.12	0.31
2018	1.65	3.69	10%	10%	0.165	0.37
2019	2.51	3.92	10%	30%	0.251	1.18

წყარო: ავტორისეული გათვლები, შემოსავლების სამსახურის მონაცემების საფუძველზე.

მოცემული ეტაპისთვის გაანგარიშებული მონაცემების საფუძველზე, უკვე შესაძლებელია სიგარეტზე პოტენციური აქციზის გადასახადის გაანგარიშება. გაანგარიშების შედეგები მოყვანილია ცხრილებში N27, 28 და 29:

ცხრილი N27. პოტენციური ადვალური აქციზის გადასახადი სიგარეტზე

წელი	პოტენციური ადვალური აქციზი ფილტრიან სიგარეტზე	პოტენციური ადვალური აქციზი უფილტრო სიგარეტზე	სულ პოტენციური ადვალური აქციზი სიგარეტზე
2016	102,859,012	3,196,945	106,055,957
2017	104,421,563	10,237,408	114,658,971
2018	110,180,105	21,114,654	131,294,760
2019	285,930,810	40,685,166	326,615,976

წყარო: ავტორისეული გათვლები, შემოსავლების სამსახურის მონაცემების საფუძველზე.

ცხრილი N28. პოტენციური ფიქსირებული აქციზის გადასახადი სიგარეტზე

წელი	პოტენციური ფიქსირებული აქციზი ფილტრიან სიგარეტზე	პოტენციური ფიქსირებული აქციზი უფილტრო სიგარეტზე	სულ პოტენციური ფიქსირებული აქციზი სიგარეტზე
2016	454,397,240	10,776,219	465,173,459
2017	580,119,796	51,187,041	631,306,837
2018	507,604,821	76,780,561	584,385,383
2019	413,335,355	275,556,903	688,892,258

წყარო: ავტორისეული გათვლები, შემოსავლების სამსახურის მონაცემების საფუძველზე.

ცხრილი N29. სულ პოტენციური აქციზის გადასახადი სიგარეტზე

წელი	სულ პოტენციური აქციზი ფილტრიან სიგარეტზე	სულ პოტენციური აქციზი უფილტრო სიგარეტზე	სულ პოტენციური აქციზი სიგარეტზე
2016	557,256,251	13,973,164	571,229,415
2017	684,541,359	61,424,449	745,965,808
2018	617,784,927	97,895,216	715,680,142
2019	699,266,165	316,242,069	1,015,508,234

წყარო: ავტორისეული გათვლები, შემოსავლების სამსახურის მონაცემების საფუძველზე.

2016-2019 წლებში სიგარეტის წარმოებაზე და იმპორტზე დარიცხული აქციზის გადასახადის შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილია ცხრილში N30. დარიცხვაში გათვალისწინებულია როგორც გადამხდელთა მიერ დეკლარირებული, ასევე საგადასახადო ორგანოს მიერ დამატებით დარიცხული და აღიარებული თანხები, რომლებიც განეკუთვნებიან ზემოაღნიშნულ პერიოდს.

ცხრილი N30. სიგარეტის იმპორტზე და რეალიზაციაზე დარიცხული აქციზის გადასახადი

სახე	2016 წელი	2017 წელი	2018 წელი	2019 წელი
იმპორტი	532,550,609	608,440,586	621,811,426	623,902,763
ტერიტორია	48,055,612	55,652,633	93,410,646	4,908,312
სულ:	580,606,221	664,093,219	715,222,072	628,811,075

წყარო: ავტორისეული გათვლები, შემოსავლების სამსახურის მონაცემების საფუძველზე.

რაც შეეხება გადახდილი აქციზის თანხებს, მათი გაანგარიშება უნდა განხორციელდეს დარიცხულ თანხებზე მიკუთვნების პრინციპით. უფრო კონკრეტულად, შესაბამისი წლის გადახდილი თანხებიდან გადახდილად უნდა ჩაითვალოს მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც განკუთვნილი იყო შესაბამისი პერიოდის ეკონომიკური აქტივობის ფარგლებში წარმოშობილი საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად. მოცემულ ნაწილში გამოყენებული ლოგიკა სრულად შეესატყვისება დღეს რეალური გადახდის გაანგარიშების მიზნით ჩვენს მიერ შემოთავაზებულ ლოგიკას და ფორმულას. აღნიშნულის გათვალისწინებით და ჩვენს მიერ გაკეთებული დაშვებების მიხედვით, ჩვენს მიერ გაანგარიშებული აქციზის გადასახადის დანაკარგი სიგარეტზე წარმოდგენილია ცხრილში N31:

ცხრილი N31. სიგარეტზე აქციზის გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი

კომპონენტი	2016 წელი	2017 წელი	2018 წელი	2019 წელი
პოტენციური აქციზი სიგარეტზე	571,229,415	745,965,808	715,680,142	1,015,508,234
დარიცხული აქციზი სიგარეტზე	580,606,221	664,093,219	715,222,072	628,811,075
დარიცხვის დანაკარგი	-9,376,806	81,872,589	458,070	386,697,159
გადახდა	579,054,915	650,775,300	699,226,606	626,480,486
გადახდევინების დანაკარგი	1,551,306	13,317,919	15,995,466	2,330,589
სულ კანონმორჩილების დანაკარგი	-7,825,500	95,190,508	16,453,536	389,027,748

წყარო: ავტორისეული გათვლები, მ.შ. შემოსავლების სამსახურის მონაცემების საფუძველზე.

**ცხრილი N32. სიგარეტზე აქციზის გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი
პროცენტულად პოტენციურ დონესთან**

კომპონენტი	2016 წელი	2017 წელი	2018 წელი	2019 წელი
დარიცხვის დანაკარგი	-2%	11%	0%	38%
გადახდევინების დანაკარგი	0%	2%	2%	0%
სულ კანონმორჩილების დანაკარგი	-1%	13%	2%	38%

წყარო: ავტორისეული გათვლები, მ.შ. შემოსავლების სამსახურის მონაცემების საფუძველზე.

როგორც ოცდამეთორმეტე ცხრილიდან ჩანს, სიგარეტზე აქციზის დანაკარგის ძირითადი ნაწილი დარიცხვის დანაკარგის კომპონენტზე მოდის, ხოლო ამოღების კომპონენტის წილი როგორც მოსალოდნელი იყო ნაკლებია. ჯამურად, კანონმორჩილების დანაკარგის დინამიკას ნახტომისებური ხასიათი აქვს და წლების მიხედვით არსებითად განსხვავდება. აღნიშნულის მიზეზს უნდა წარმოადგენდეს სიგარეტის იმპორტიორებისა და მწარმოებლის ადაპტირებული ქცევა, გადასახადის განაკვეთის გაცხადებული ცვლილებების მოლოდინში. როგორც წესი გადასახადის განაკვეთის ცვლილების წინა საანგარიშო პერიოდებში ადგილი აქვს გაზრდილი მოცულობების მარაგების შექმნას. შესაბამისად, ასეთ შემთხვევებში, ე.წ. „წინსწრებით“ დარიცხული გადასახადის თანხა მნიშვნელოვნად აღემატება შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის ფაქტიურ მოხმარებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ჩვენს მიერ განხორციელებულ გაანგარიშებებშიც აქციზის დანაკარგი მნიშვნელოვნად ნაკლებია იმ წლებში, რომლის შემდგომ პერიოდშიც აქციზის განაკვეთები მკვეთრად გაიზარდა. სავარაუდოა, რომ ნახტომისებურად გაზრდილმა აქციზის განაკვეთებმა, 2019 წელს იმაზე მეტად შეცვალა სიგარეტის მომხმარებლის ქცევა, ვიდრე ჩვენს მიერ გაკეთებული დაშვებით იყო გათვალისწინებული და ფილტრიანი სიგარეტის უფილტროთი ჩანაცვლების ნაცვლად, ორივე ტიპის პროდუქციაზე მოთხოვნა მნიშვნელოვნად შემცირდა. მიუხედავად ყველაფრისა ცალსახად შეიძლება იქნეს მიჩნეული, სიგარეტზე აქციზის გადასახადის დარიცხვის დანაკარგის მნიშვნელოვანი მოცულობის არსებობა.

3.2 დამატებული ღირებულების გადასახადის დანაკარგის გამოანგარიშების შედეგების გადამოწმების გზები

საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლა არ წარმოადგენს მარტივ პროცედურას. გამოანგარიშების მრავალმხრივ პროცესში, ხორციელდება სხვადასხვა წყაროდან მიღებულ მონაცემთა როგორც ხარისხობრივი, ასევე მოდელირებისათვის აუცილებელი შესაბამისი დამუშავება, კერძოდ: აგრეგირება, არითმეტიკული გარდაქმნა, გაერთიანება, დაყოფა, სასურველი დეტალიზაციის მიღწევა, მასშტაბირება, ფორმატის ცვლილება და ა.შ. ვინაიდან მონაცემებთან დაკავშირებული მანიპულაციები გარკვეული ტექნიკური შეცდომების დაშვების შესაძლებლობას არ გამორიცხავენ, თითოეულ ეტაპზე აუცილებელი ხდება მონაცემთა დამუშავების შედეგად მიღებული ინფორმაციის შინაარსობრივი გააზრება და შესაძლებლობის ფარგლებში სისწორის კონტროლი. აღნიშნული განსაკუთრებული ყურადღებით უნდა განხორციელდეს გამოანგარიშებული გაპის პირველადი მონაცემების მიღების ეტაპზე. აღნიშნულ ეტაპზე მიღებული მონაცემების გადამოწმება შესაძლებელი ხდება ზოგადი ანალიტიკური მსჯელობით და შედეგების სხვა მაჩვენებლებთან ურთიერთშედარების გზით, კერძოდ მნიშვნელოვანია: გარე ინდიკატორებთან შედარება, შემადგენელი კომპონენტების ურთიერთშედარება, დინამიკური ანალიზის პროცესში ტრენდიდან გადახრების გამოვლენა, მოლოდინთან შედარება და ა.შ. უფრო კონკრეტულად განვიხილოთ შედეგობრივი გადამოწმების რამოდენიმე ხერხი:

<https://courses.edx.org/courses/course-v1:IMFx+VGAPx+3T2018/course/#block-v1:IMFx+VGAPx+3T2018+type@chapter+block@48dbfba2214e4323b89b254f3a291d33> [ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი]:

მიღებული მონაცემების შედარება დღგ-ის ეფექტიანობის კოეფიციენტთან (C-efficiency, იგივე VRR). მოცემულ შემთხვევაში დღგ-ის ეფექტიანობის კოეფიციენტი (რომელიც გაპის უკუპროპორციული სიდიდეა), უნდა შევუდაროთ დღგ-ის გაპს. თეორიულად ეს ორი სიდიდე ერთმანეთის ტოლი უნდა იყოს, თუმცა პრაქტიკაში რა თქმა უნდა ზუსტად ერთიდაიგივე მნიშვნელობას არ უნდა ველოდოთ. განსხვავების მიზეზი როგორც მინიმუმ იქნება ის, რომ C-efficiency ეყრდნობა რეალურად გადახდილ დღგ-ს და საბოლოო მოხმარებას, ხოლო RA-GAP მიდგომა შესაბამისი მიზნებისთვის

იყენებს გადახდების და დღგ-ის პოტენციური ბაზის გარდაქმნილ გაანგარიშებებს. მიუხედავად ყველაფრისა C-efficiency და დღგ-ის გაპი ერთმანეთისაგან მნიშვნელოვნად არ უნდა განსხვავდებოდეს, ხოლო ასეთი განსხვავების არსებობის შემთხვევაში დამატებით გამოსაკვლევი იქნება მისი რეალური საფუძველის წარმომავლობა. დასადგენი იქნება სახეზეა გაანგარიშების ხარვეზი, თუ გარკვეული ფაქტორების ლოგიკურად ახსნადი ზეგავლენა.

მთლიანი გაპის მის კომპონენტებთან შედარება. ამ შემთხვევაში ხორციელდება კანონმორჩილებისა და საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის მოცულობების ფარდობითი შედარება მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში. აქ აუცილებელია ამ სიდიდეების მასშტაბური თანხვედრა, უფრო კონკრეტულად კანონმორჩილებისა და საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის შესაბამისი მნიშვნელობები, მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში დიდი ალბათობით უნდა მერყეობდნენ 1%-დან 3%-მდე შუალედში. თუ მაგალითად, რომელიმე მათგანი იქნება 10% ან მეტი, მაშინ უნდა განხორციელდეს სავარაუდო ხარვეზის მოძიება და კორექტირება. აღნიშნული მასშტაბური შეუსაბამობა შესაძლოა გამოწვეული იყოს მოდელში შეყვანილი მონაცემების შეუსაბამო მასშტაბებით, კერძოდ, მონაცემთა ერთი ნაწილი შესაძლოა მოდელში შეტანილი იყოს 1000 ლარებში, ხოლო მეორე ნაწილი მილიონ ლარებში. მთლიანი შიდა პროდუქტის ნაცვლად, გაპის ძირითადი კომპონენტების შესაბამისი ურთიერთშედარება ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს მთლიანი გაპის თანხასთან მიმართებაშიც.

კანონმორჩილების გაპის მის კომპონენტებთან შედარება. აქ ვაკვირდებით კანონმორჩილების გაპის ორი ძირითადი კომპონენტის ფარდობით მიმართებას კანონმორჩილების მთლიან დანაკარგთან მიმართებაში, რა დროსაც ჩვენი მოლოდინია, რომ დარიცხვის დანაკარგი იქნება გადახდევის დანაკარგზე მეტი.

გაპის მოდელში გამოყენებული სხვადასხვა კომპონენტის შედარება ფაქტობრივად მობილიზებულ დღგ-სთან. ეს კომპონენტები შესაძლოა იყოს: „დღგ-ის წმინდა შემოსავალი“, ამოღების/გადახდევის დანაკარგი, დარიცხვის დანაკარგი, დღგ-ის ეფექტიანობის კოეფიციენტი, პოტენციური დღგ და სხვა.

დინამიკა, ტრენდი, სხვა მოლოდინები. იმ შემთხვევაში თუ გაპის გაანგარიშება სისტემატიურად ხორციელდება და შესაძლებელია მის დინამიკას ხანგრძლივი პერიოდის ჭრილით დავაკვირდეთ, აუცილებელია ყველა მნიშვნელოვან „ნახტომისებურ“ ცვლილებას მოეძებნოს შესაბამისი ლოგიკური ახსნა. როგორც წესი, მნიშვნელოვნად მიიჩნევა ისეთი ცვლილება, რომლის მოცულობა შესაბამისი პერიოდის მშპ-ის 0,5%-ს აღემატება.

გარდა საკუთარი გამოთვლების ისტორიული მაჩვენებლებისა, საჭიროა სხვა მხარეების მიერ, სასურველია იმავე მეთოდოლოგიის შესაბამისად გამოთვლილი გაპის მაჩვენებლების გათვალისწინებაც. საქართველოში გაპის გამოთვლები საჯაროდ გამოქვეყნებული აქვს საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისს.

საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის პუბლიკაციაში მოყვანილი მონაცემების თანახმად, რომელიც გამოქვეყნებულია საქართველოს პარლამენტის ოფიციალურ საიტზე: <http://pbo.parliament.ge/ge/rs/rpapers/item/391-2018-04-12-06-48-42>, მხედველობაშია მისაღები გაპის და მასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების ოცდამეცამეტე და ოცდამეთოთხმეტე ცხრილში მოცემული მონაცემები:

**ცხრილი N33. დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპი საქართველოში
პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის მონაცემებით**

(პროცენტულად პოტენციურ დონესთან მიმართებაში)

	2010 წ.	2011 წ.	2012 წ.	2013 წ.	2014 წ.	2015 წ.	2016 წ.
მორჩილების გაპი	20.4	24.4	28.6	30.3	33.9	37.7	13.8
პოლიტიკის გაპი	18.1	17	17.2	17.9	19.3	19.9	20.6
მთლიანი საშუალო გაპი	16.7	20.3	23.7	24.8	27.4	30.2	11
ეფექტიანობის კოეფ. c-eff	65.2	62.7	59.1	57.3	53.4	49.9	68.5

წყარო: საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2018, 20;
http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/VAT_GAP.pdf (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი)

**ცხრილი N34. დღგ-ის გაპი საქართველოში პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის
მონაცემებით - ნომინალური მონაცემები**

(მილიონ ლარებში)

	პარლამენტის ბიუროს მონაცემები (ნომინალური მონაცემები)						
	2010 წ.	2011 წ.	2012 წ.	2013 წ.	2014 წ.	2015 წ.	2016 წ.
მორჩილების გაპი	518	730	912	981	1,154	1,417	535
პოლიტიკის გაპი	562	614	660	706	811	933	1,002
მთლიანი საშუალო გაპი	1,080	1,343	1,571	1,687	1,965	2,349	1,537

წყარო: საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2018, 23;
http://pbo.parliament.ge/media/k2/attachments/VAT_GAP.pdf (ბოლო შესვლის თარიღი 2019 წლის 29 ნოემბერი)

როგორც ვხედავთ, საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის გამოთვლებში გაპის ტრენდი ძირითადად შენარჩუნებულია, თუმცა გამონაკლისს წარმოადგენს 2016 წელი, სადაც მორჩილებისა და მთლიანი გაპის ჭრილით ადგილი აქვს ნახტომისებურ შემცირებას. აღნიშნულის სავარაუდო მიზეზს უნდა წარმოადგენდეს ის გარემოება, რომ 2016 წლიდან შემოდებულ იქნა ერთიანი სახაზინო კოდის მექანიზმი, რის შედეგადაც გაუმჯობესებული აღრიცხვიანობის პირობებში მნიშვნელოვნად გაიზარდა იმპორტზე გადახდილი დღგ-ის თანხა. პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის მიერ შემოთავაზებული გამოთვლები გაპის გამონაგარიშებისას იმპორტის კუთხით ეყრდნობა გადახდილი დღგ-ის მონაცემებს, ხოლო ადგილობრივი დღგ-ის კუთხით იყენებს ტერიტორიაზე გადასახდელად დარიცხულ თანხებს. აღნიშნულის გათვალისწინებით, ახალი მიდგომით გადახდად მიჩნეული დღგ-ის ჯამური ოდენობა გაცილებით მეტი იქნებოდა, რაც გაპის მნიშვნელობას შესაბამისად შეამცირებდა. პოლიტიკის გაპზე კი აღნიშნული გავლენას ვერ იქონიებდა, რადგან საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგად მიჩნეული თანხები არცერთ შემთხვევაში გადახდილი არ აღმოჩნდებოდა. აღნიშნული ვარაუდის სისწორის შემთხვევაში, ჩვენი მოლოდინი მდგომარეობს იმაში, რომ 2016 წლის შემდგომ პერიოდში გაპის მნიშვნელობა ამ

ნახტომისებურად კორექტირებულ გაპის მნიშვნელობასთან შესადარი უნდა იყოს, რაც ჩვენი გამოთვლებით დადასტურდა.

რა თქმა უნდა ზემოთ განხილული მეთოდების ჩამონათვალი არ წარმოადგენს ამომწურავ და ერთადერთ სწორ მიდგომას გაპის გამონაგარიშებული შედეგების გადამოწმების მიზნით და პრაქტიკაში შესაძლებელია სხვა ალტერნატიული მიდგომების შემუშავებაც. თუმცა მხოლოდ ზემოაღნიშნული შედარებების გამოყენებაც, მინიმუმამდე დაიყვანს გაანგარიშებისას დაშვებული შეცდომების ალბათობას და ასევე დაეხმარება დაინტერესებულ პირებს გარკვეული დოზით გადაამოწმონ გამონაგარიშებული ან გამოქვეყნებული გაპის მონაცემების ობიექტურობა. ასევე, სასურველია კვლევაში განხორციელებული პრაქტიკული გამოთვლის შედეგი შეესაბამებოდეს ყველა ზემოთ გამოთქმულ მოლოდინს და გაიაროს საბოლოო შედეგის ზოგადი გადამოწმების ყველა შესაძლო ტესტი.

3.3 საგადასახადო კანონმორჩილების გაუმჯობესების სტრატეგიული მიმართულებები

საგადასახადო კანონმორჩილებაზე მრავალი ფაქტორი მოქმედებს, რომელთა გათვალისწინება აუცილებელია საგადასახადო დანაკარგის აღმოფხვრის სტრატეგიის შემუშავებისას. ამასთან, უნდა გვახსოვდეს, რომ გაპის შემცირება ხანგრძლივი პროცესია და მისი ერთბაშად და ნახტომისებური შემცირების მოლოდინი არ უნდა გვექონდეს. ძირითადი აქცენტი კი უნდა გაკეთდეს კანონმორჩილების საშუალო დონის თანმიმდევრულ ამალგაზე პრევენციული ღონისძიებებითა და კანონშეუსაბამო ქმედებებზე დროული რეაგირებით.

საგადასახადო კანონმორჩილებაზე მრავალი ერთმანეთთან დაკავშირებული კომპონენტი ახდენს გავლენას, რომელთა საკმაოდ მნიშვნელოვანი ნაწილი არ შედის საგადასახადო ორგანოს უშუალო მოქმედების სფეროში. გაპის არსებობა ნებისმიერ შემთხვევაში აუცილებელია და მისი არსებობა არ შეიძლება აიხსნას მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს არაეფექტიანი ფუნქციონირებით.

საგადასახადო კანონმორჩილებაზე გავლენას ახდენენ შემდეგი ფაქტორები (Novyshedlak, Palkovicova, 2012, 8. ავტორისეული ინტერპრეტაცია):

- საგადამხდელო კულტურა, მოქალაქეების სახელმწიფოებრივი აზროვნების დონე და სახელმწიფო ინსტიტუტების მიმართ არსებული ნდობა;
- კანონმორჩილების თავის არიდებასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი საფრთხეების გაცნობიერება/ინფორმირებულობა და ამ საფრთხეების სიმკაცრის დონე;
- საგადასახადო კანონმდებლობის სიმარტივე, არაორაზროვნება და საგადასახადო ტვირთის სიმძიმე;
- საგადასახადო ორგანოს და ზოგადად საგადასახადო სისტემის პრევენციული, კანონმორჩილების წამახალისებელი სტრატეგია;
- საგადასახადო ორგანოს მაკონტროლებელი, გადახდევინების უზრუნველყოფის, იძულების და გადასახადის ადმინისტრირების კანონმდებლობით მინიჭებული სხვა საშუალებების ეფექტიანი გამოყენება და რაც მთავარია საგადასახადო რისკების მართვის ეფექტიანი სტრატეგია.

საგადასახადო დანაკარგის აღმოფხვრის სწორი სტრატეგია, როგორც მინიმუმ სწორედ ზემოთ ჩამოთვლილ ყველა ფაქტორს უნდა ითვალისწინებდეს და არ უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ რომელიმე კონკრეტული მათგანით ან ცალკეული ქმედებით, მაგალითად, საგადასახადო შემოწმებების რაოდენობის გაზრდით. მხოლოდ ერთიანი სტრატეგიული მიზნის ქვეშ გაერთიანებულ კომპლექსური ქმედებების ერთობლიობას შეუძლია გრძელვადიან პერიოდში საგადასახადო დანაკარგის მიმართულებით არსებული მაკროეკონომიკური სურათის შეცვლა.

ნებაყოფლობითი კანონმორჩილების წახალისებისათვის მნიშვნელოვანია საზოგადოებრივი ცნობიერების ამაღლება გადასახადების საჭიროებასა და აუცილებლობასთან მიმართებაში. შესაბამისი სწორი სახელმწიფოებრივი აზროვნების ჩამოყალიბებაზე ზრუნვა, უნდა ხორციელდებოდეს ქვეყნის საგანმანათლებლო და საგადასახადო სისტემის ერთობლივი, აქტიური და დროული ჩართულობით. უკვე მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში არის აღიარებული სასკოლო საგანმანათლებლო სისტემის მნიშვნელოვანი როლი, მომავალი თაობის - როგორც შემდეგი თაობის პოტენციური გადამხდელების - საგადამხდელო კულტურის ამაღლებაში. მთავარი გზავნილის იდეა, რა თქმა უნდა იყოს გადასახადების წარმოჩენა, როგორც ერთგვარი აუცილებელი საფასურისა, რომელსაც თანამედროვე ცივილიზებულ საზოგადოებაში ცხოვრების სანაცვლოდ ვიხდით - ამგვარ საზოგადოებაში ცხოვრების სიკეთეების ხაზგასმით. მაქსიმალურად მისაბამი უნდა იყოს კანონმორჩილება და პირიქით, გადასახადების არ გადახდა საზოგადოების უმრავლესობის მიერ უნდა აღიქმებოდეს დასაძრახ, სამარცხვინო ქმედებად. აღნიშნულის პარალელურად, რა თქმა უნდა გარანტირებული უნდა იყოს ბიუჯეტის ხარჯვითი ნაწილის გამჭვირვალობა, სამართლიანობა და სახელმწიფო უწყებების გამართული, მოქალაქეების კეთილდღეობისაკენ მიმართული საქმიანობა.

საჭიროა გადამხდელებთან და ზოგადად მოსახლეობასთან აქტიური კომუნიკაცია ინფორმირებულობის გაზრდის თვალსაზრისით, იმ საფრთხეებთან მიმართებაში, რომლებიც კანონშეუსაბამო ქმედებებს ან ამგვარი ქმედებების განმახორციელებელ გადამხდელებთან საქმიან კავშირებს შეიძლება მოჰყვეს. საზოგადოებას სისტემატიურად უნდა მიეწოდებოდეს ინფორმაცია გამოვლენილი კანონშეუსაბამო ქმედებების,

გამიფრული თაღლითური სქემების, შეფარდებული პასუხისმგებლობის ფორმების და გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიმართულებით გასატარებელი სამომავლო ღონისძიებების შესახებ. ამგვარი კომუნიკაციის სტრატეგიული მიზანი უნდა იყოს, ერთი მხრივ, დაარწმუნოს საზოგადოება საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის ეფექტიანობაში, ხოლო, მეორე მხრივ, მოახდინოს გადასახადებისაგან თავის არიდების განზრახვების პრაქტიკაში რეალიზების პრევენცია. ზოგიერთ ქვეყანაში, სადაც ამგვარი ქმედება კანონმდებლობით აკრძალული არ არის, ხორციელდება იმ გადამხდელების (მათ შორის ფიზიკურ პირთა) სიის გასაჯაროება, რომლებიც გადასახადებისაგან თავის არიდებაში იყვნენ მხილებულნი.

უღრესად მნიშვნელოვანია ისეთი კანონშეუსაბამო ქმედებების წინააღმდეგ ეფექტიანი ნაბიჯების გადადგმა, რომლებიც გამოწვეულია საგადასახადო კანონმდებლობის არ ცოდნით, ან მისი ცალკეული ნორმების არასწორი ინტერპრეტაციით. რა თქმა უნდა პრაქტიკაში შეუძლებელია ყველასათვის მარტივად გასაგები და ცალსახად აღქმადი კანონმდებლობის შექმნა, თუმცა დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია აუცილებლად ყველასათვის თანაბრად და მარტივად უნდა იყოს ხელმისაწვდომი.

გამოვლენილ სამართალდარღვევაზე რეაგირება არ უნდა შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ სანქციის ან/და პასუხისმგებლობის სხვა ფორმის შეფარდებით. აუცილებელია ყველა გამოვლენილი ინდივიდუალური საგადასახადო სამართალდარღვევის გამომწვევი მიზეზების ცალკე აღრიცხვა, შესწავლა, შეფასება და განზოგადება. თუ გამოვლენილი სამართალდარღვევის გამომწვევი იყო არა წინასწარ განზრახული ქმედება, არამედ მაგალითად, გადამხდელის უუნარობა ემოქმედა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, აუცილებელი იქნება ამ მიმართულებით სათანადო კონკრეტული ნაბიჯების გადადგმა. მაგალითად, საკანონმდებლო ცვლილების ინიცირება, შესაბამისი საკანონმდებლო ნორმის უფრო მარტივად აღქმის მიზნით; გადამხდელების გარკვეული კატეგორიისათვის ინფორმაციის მიწოდება ღია კარის გამართვის ან კომუნიკაციის სხვა საშუალების გამოყენებით; აუდიტორული მომსახურების გამწევი ან პროფესიული კავშირების ინფორმირება კონკრეტულ პრობლემურ საკითხთან დაკავშირებით; საგადასახადო ორგანოს გადამხდელების

მომსახურებაზე/კონსულტირებაზე პასუხისმგებელი სტრუქტურული ერთეულების ტრენინგი კონკრეტულ საკითხთან მიმართებაში; შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ პორტალზე შესაბამისი გაფრთხილების ან შეხსენების მექანიზმის ამოქმედება და ა.შ.

საგადასახადო კანონმორჩილებაზე გავლენას ახდენს გადასახადების სიმძიმეც. რაც უფრო მაღალია საგადასახადო ტვირთი, მით უფრო მეტი სტიმული აქვს გადამხდელს იფიქროს გადასახადის თავის არიდების სქემებზე, რადგან ამ შემთხვევაში რისკი უფრო „გამართლებული“ და მიმზიდველი ჩანს. მოცემულ სადისერტაციო ნაშრომში, კვლევის მიზნებიდან გამომდინარე, გამოანგარიშებულია საგადასახადო ტვირთი დღგ-თან მიმართებაში, რა მიზნითაც გადახდილი გადასახადის თანხის ნაცვლად გამოყენებულია კანონმდებლობის შესაბამისი პოტენციურ დღგ. მიუხედავად იმისა, რომ დღგ არაპირდაპირი გადასახადია, პრაქტიკაში კონკურენციულ გარემოში, შესაბამისი საგადასახადო ტვირთის ნაწილი საბოლოო მომხმარებლისგან გადასახადის გადამხდელზე გადადის და ხშირ შემთხვევაში მათ მიერ საკმაოდ მტკივნეულადაც აღიქმება. დღგ-ის საშუალო ტვირთმა 2016-2018 წლებში ჩვენს მიერ განხორციელებული გაანგარიშებით დაახლოებით 10% შეადგინა, რაც მაღალ მაჩვენებლად არ უნდა მივიჩნიოთ. პრაქტიკაში კი სასურველი იქნება საგადასახადო ტვირთის ყველა გადასახადთან მიმართებაში გაანგარიშებაც ანალოგიური პრინციპით. ზოგადად საქართველო არ მიიჩნევა მაღალი დაბეგვრის რეჟიმის მქონე ქვეყნად და საგადასახადო ტვირთის შემცირების მიმართულებით პრაქტიკული ცვლილებების განხორციელება ნაკლებად რეალისტურია და მთავარი აქცენტი კანონმორჩილების მაქსიმალურად გამარტივებაზე უნდა გაკეთდეს.

საგადასახადო კანონმორჩილების მთავარი სტრატეგია უნდა ეფუძნებოდეს კანონშესაბამო ქმედებების გამომწვევი მიზეზების მაქსიმალურ გამოვლენას და პრევენციას. სტრატეგია მაქსიმალურად უნდა ართულებდეს გადასახადებისაგან თავის არიდებას და ამსუბუქებდეს საგადასახადო კანონმორჩილებას. საყოველთაოდ აღიარებულია, რომ პრევენციული მიდგომა გაცილებით ეფექტიანია, ვიდრე უკვე მომხდარ დარღვევებზე რეაგირება და შესაბამისი ღონისძიებების გატარება. პრევენციული მიზნის მისაღწევად უნდა მოხდეს გადამხდელის ქცევაზე

ზემოქმედების მქონე მრავალი ბერკეტის იდენტიფიცირება, ტესტირება და პრაქტიკაში გამოყენება, როგორცაა, მაგალითად: ინფორმირება; გაფრთხილება; წახალისება; შეღავათები და გამარტივებული პროცედურები კანონმორჩილი გადამხდელებისთვის; გადასახადის წყაროსთან დაკავების სისტემის გაფართოება, მაღალი რისკის მქონე სექტორებთან ან ეკონომიკურ აქტივობებთან მიმართებაში; დეკლარაციების წინასწარი შევსება საგადასახადო ორგანოს მიერ; დეკლარაციის ფორმების გამარტივება; უნაღდო ანგარიშსწორების წახალისება; მჭიდრო თანამშრომლობა შესაბამის ბიზნეს ასოციაციებთან, სახელმწიფო უწყებებთან და ა.შ. მანქანური დასწავლა და მოდელირების სხვა თანამედროვე საშუალებები, შესაძლებლობას იძლევიან გარკვეული თვალსაზრისით შეფასდეს, თითოეული ამგვარი ბერკეტის ზეგავლენის სავარაუდო დონე და ალბათობა, განსხვავებული სეგმენტის გადამხდელების ქცევაზე, რაც ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში ყველაზე ეფექტიანი ზემოქმედების საშუალების შერჩევის შესაძლებლობას იძლევა.

პრევენციული მიზნებისთვის მნიშვნელოვანი იქნება ახლად რეგისტრირებული გადამხდელების ცალკე ჯგუფად გამოყოფა და მათ ქცევაზე ზემოქმედების განსხვავებული სტრატეგიის შემუშავება. უკვე ჩამოყალიბებულ ქცევაზე ზემოქმედება მით უფრო რთულია, რაც უფრო დიდი პერიოდის განმავლობაში ხდება მისი გამოყენება. ამიტომ მნიშვნელოვანია ახლად რეგისტრირებული გადამხდელები თავიდანვე იყვნენ ინფორმირებული და გააჩნდეთ ზუსტი წარმოდგენა იმის თაობაზე, თუ როგორ ქცევას მოელის მათგან საგადასახადო ორგანო. საწყის ეტაპზე კანონმორჩილების წახალისება შესაბამისი კონსულტაციების, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილზე ვიზიტების და სხვადასხვა მხარდაჭერის ღონისძიებების საშუალებით, აუცილებლად მოახდენს ნებაყოფლობითი კანონმორჩილების საშუალო დონის ამაღლებას.

რაც შეეხება უკვე ჩადენილ საგადასახადო სამართალდარღვევებზე რეაგირებას, იქნება ეს საგადასახადო აუდიტი თუ სხვა ღონისძიება, რეაგირების საბოლოო მიზანს უნდა წარმოადგენდეს შესაბამისი ქმედების სამომავლო პრევენცია და არა მიმდინარე ფისკალური ეფექტი. საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოვლენილი და დამატებით დარიცხული თანხა, ნებისმიერ შემთხვევაში კანონმორჩილების პირობებში „ნებაყოფლობით“ გადახდილ თანხებთან მიმართებაში საკმაოდ უმნიშვნელო იქნება.

ამასთან, როგორც სადისერტაციო ნაშრომშია განხილული გადამხდელის მზაობა გადაიხადოს დამატებით დარიცხული თანხები გაცილებით ნაკლებია, ვიდრე მის მიერ „ნებაყოფლობით“ დეკლარირებული და დარიცხული თანხა. შესაბამისად, გამოვლენილ სამართალდარღვევაზე შეფარდებული თანხა არ წარმოადგენს ისტორიის დასასრულს და არ ნიშნავს, რომ გადამხდელი ამ დარიცხვას დაეთანხმება, აღიარებს და შემდეგ უპრობლემოდ გადაიხდის. ეს ყველაფერი დამატებით დროსა და რესურსებთან არის დაკავშირებული, რაც კიდევ ერთხელ უსვამს ხაზს არა პრევენციული ხასიათის ღონისძიებების არაეფექტიანობას. მიუხედავად მონაცემთა დამუშავების ელექტრონული სისტემების განვითარებისა, პრაქტიკულად შეუძლებელია საგადასახადო ორგანოს ყურადღების ცენტრში მოექცეს ყველა გადამხდელი, მათი ყველა დეკლარაცია, ტრანზაქცია და ეს ყველაფერი თითოეულ საანგარიშო პერიოდში. მიუხედავად იმისა თუ რამდენი თანამშრომელი ეყოლება საგადასახადო ორგანოს და რა დატვირთვით იმუშავებენ ისინი, პრაქტიკულად გამორიცხულია ყველა კანონშეუსაბამო ქცევის გამოვლენა და მათზე ინდივიდუალური რეაგირება. მოცემულ შემთხვევაში გამოსავალი მდგომარეობს რისკზე დაფუძნებულ მიდგომაში და განსაკუთრებული ყურადღების ქვეშ მხოლოდ მნიშვნელოვანი ფისკალური და პრევენციული ეფექტის მქონე შემთხვევების მოქცევაში.

საგადასახადო კანონმორჩილების რისკების მართვის პროგრამა, უნდა მოიცავდეს ხუთ თანმიმდევრულ ეტაპს (EUROPEAN COMMISSION, 2010, 25):

- რისკების იდენტიფიკაცია;
- ანალიზი;
- პრიორიტეტიზაცია;
- ზემოქმედება;
- შეფასება.

რისკების იდენტიფიკაციის ეტაპზე ხდება იმ ბარიერების და შემაფერხებელი გარემოებების მაქსიმალური გამოვლენა და აღწერა, რომლებიც ხელს უშლიან საგადასახადო ორგანოს მიზნების მიღწევას. მოცემული ეტაპი უაღრესად მნიშვნელოვანია, ვინაიდან რისკების იდენტიფიცირების გარეშე, მათზე რეაგირება და მოხდენის ალბათობების შემცირება შეუძლებელია. ამასთან, ეს არ უნდა იყოს

ერთჯერადი პროცესი, ვინაიდან ადრეულ ეტაპზე აღმოჩენილი რისკის შემსუბუქება დროული ზემოქმედებით, უფრო ეფექტიანი შედეგების მომტანია. ევროსაბჭოს რეკომენდაციით იდენტიფიცირებული რისკების დაჯგუფება უნდა ხორციელდებოდეს ოთხ ძირითად ჯგუფად (EUROPEAN COMMISSION, 2010, 25):

- რეგისტრაციის რისკი;
- დეკლარირების/ანგარიშგების რისკი;
- გადასახადების შემცირების რისკი;
- გადახდის რისკი.

შინაარსობრივად, რეგისტრაციის რისკში არ იგულისხმება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა. მოწინავე საგადასახადო ორგანიზაციები რეგისტრაციაში გულისხმობენ თითოეულ გადასახადთან მიმართებაში მოსალოდნელი ვალდებულებების მქონე გადამხდელების სიას. რიგ ქვეყნებში შესაბამისი მოლოდინი იქმნება გადამხდელების საგადასახადო რეგისტრაციის გზით თითოეულ გადასახადთან მიმართებაში, ხოლო ზოგიერთ ქვეყანაში აღნიშნული მიიღწევა შიდა ანალიტიკური პროცედურების გამოყენებით. სხვა სიტყვებით, მოწინავე პრაქტიკა ითვალისწინებს ერთგვარი მოლოდინის შექმნას გადასახადის ტიპების მიხედვით არსებული გადასახადის გადამხდელების შესახებ. სწორედ რეგისტრაციის რისკის ფარგლებში მოიაზრება გადამხდელის შესახებ სწორი და სრული ინფორმაციის (იგულისხმება საქმიანობა, დარგი, საკონტაქტო ინფორმაცია, საქმიანობის ადგილი, კატეგორია, დამფუძნებლები და. ა.შ.) არსებობის უზრუნველყოფაც.

სწორედ ზემოთ განხილული გზით განსაზღვრული გადამხდელების რაოდენობა შემდეგი ეტაპის - დეკლარირების რისკს საფუძველს. როცა საგადასახადო ორგანომ იცის - აქვს სავარაუდო მოლოდინი, თუ რამდენ გადამხდელს უნდა ჩაეხარებინა დეკლარაცია კონკრეტულ გადასახადში, რეალობასთან შედარების გზით მარტივად აღქმადი ხდება თუ რა მასშტაბის რისკს აქვს ადგილი და ზემოქმედების რა ბერკეტები შეიძლება იქნენ გამოყენებული გადამხდელების ქცევის შესაცვლელად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 67-ე მუხლის თანახმად, თუ პირი არ წარადგენს საგადასახადო დეკლარაციას ითვლება, რომ მან წარადგინა დეკლარაცია, რომლის მიხედვით დასარიცხი თანხაც 0-ის ტოლია. მოცემული ჩანაწერი, რა თქმა უნდა დადებით გავლენას არ ახდენს

საგადამხდელო კულტურის ამალგაზე, საგადასახადო ორგანოს უზრდის ანგარიშგების რისკებს და უზღუდავს მათზე რეაგირების შესაძლებლობას.

დეკლარირების მაქსიმალური უზრუნველყოფის შემდეგი ეტაპია, დეკლარირებული თანხების სისწორის რისკის კონტროლი. ტრადიციულად დეკლარირებული მონაცემების სისწორის კონტროლის ერთ-ერთ პირველ და ეფექტიან შესაძლებლობად საგადასახადო შემოწმება ითვლებოდა, თუმცა თანამედროვე მსოფლიოში გადამხდელების და ტრანზაქციების მოცულობებიდან გამომდინარე, ეს მიდგომა ყველაზე ოპტიმალურად ვერ ჩაითვლება. საგადასახადო შემოწმება საკმაოდ შრომატევადი პროცედურაა და მნიშვნელოვან რესურსებს მოითხოვს, როგორც საგადასახადო ორგანოების, ასევე გადასახადის გადამხდელების მხრიდან. შესაბამისად, მისი გამოყენება მხოლოდ უკიდურეს შემთხვევებში უნდა განხორციელდეს. თანამედროვე საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემები საშუალებას იძლევა მონაცემთა ჯვარედინი შემოწმების, მანქანური დასწავლის მოდელების, არაპირდაპირი მეთოდების, მესამე მხარიდან მიღებული ინფორმაციის და ა.შ. ავტომატური გავრცელება განხორციელდეს რეგისტრირებულ გადამხდელების მთლიან პოპულაციაზე. იდეალურ შემთხვევაში, სასურველია რისკიანი შემთხვევების დაჯგუფება მოხდეს მათი ალბათობისა და სავარაუდო ფისკალური ეფექტების გათვალისწინებით. ასეთ შემთხვევაში, მაღალი საბოლოო ეფექტის მქონე შემთხვევებთან მიმართებაში (ასეთი შემთხვევები როგორც წესი რაოდენობრივად ნაკლებად მოცულობითია, რაც ინდივიდუალური შესწავლის შესაძლებლობას იძლევა) აუცილებელი გახდება დროული რეაგირება, ხოლო შედარებით ნაკლები სავარაუდო ეფექტის მქონე შემთხვევებთან მიმართებაში რეკომენდირებულია გამოყენებულ იქნეს გადამხდელების ქცევაზე მოქმედი სხვა მიდგომები, კერძოდ: წერილობითი გაფრთხილება, სმს შეტყობინება, სატელეფონო კონტაქტი, ადგილზე ვიზიტი და ა.შ. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია გადამხდელების მხრიდან უკუკავშირის სათანადო აღრიცხვა და ანალიზი. თუ მაგალითად, შესაბამისი კონტაქტის შემდეგ გადამხდელი საგადასახადო ორგანოსთან არ ითანამშრომლებს, მომავალ პერიოდში მისი ქცევის შესაცვლელად სხვა, უფრო მკაცრი ბერკეტების გამოყენება იქნება საჭირო. საგადასახადო შემოწმების ჩატარების გარდაუვალი აუცილებლობის შემთხვევაში,

მნიშვნელოვანია შემოწმება შეეხოს კონკრეტულ თემატიკას და არა ყველა შესაძლო გადაცდომას მრავალი საანგარიშო პერიოდის მოცვით გადასახადის ყველა სახესთან მიმართებაში.

გადახდისა და დეკლარირების რისკები ერთმანეთთან მჭიდროდ არიან დაკავშირებული, თუმცა მათი განცალკევებულად ანალიზი მიზანშეწონილად ითვლება ზემოქმედების საშუალებების სწორად შერჩევის ინტერესებიდან გამომდინარე. ამასთან მოცემულ რისკში უნდა ვიგულისხმეთ არა მხოლოდ გადამხდელების მხრიდან დავალიანების არ გადახდის შემთხვევები, არამედ საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელების მიმართ არსებული დავალიანების თანხების (ზედმეტად გადახდილი თანხების) დაგროვება, რაც მნიშვნელოვან ფისკალურ რისკად მიიჩნევა. მოცემული მიმართულებით აუცილებლად ხაზგასასმელია შემოსავლების სამსახურის მისასალმებელი რეფორმა დღე-ში ზედმეტად გადახდილი თანხების დროულად და ავტომატურად დაბრუნების მიმართულებით.

ზოგადად, საგადასახადო რისკების იდენტიფიცირება და აღწერა შესაძლებელია განსხვავებულ დონეებზე, კერძოდ: მიდგომით „ზემოდან-ქვემოთ“ (მაკროეკონომიკურ მიდგომა) და მიდგომით „ქვემოდან-ზემოთ“ (მიკროეკონომიკური მიდგომა). მაკროეკონომიკური მიდგომა საშუალებას იძლევა განისაზღვროს სავარაუდო ფისკალური რისკის მთლიანი მოცულობა და დანაკარგის ცალკეული კომპონენტების შესახებ ზოგადი წარმოდგენა, როგორცაა დარიცხვის დანაკარგი, გადახდევის დანაკარგი, საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი, მათ შორის ეკონომიკის დარგების დონეზე. თუმცა, კონკრეტული კანონშეუსაბამო ქმედებების იდენტიფიცირება და მათზე სათანადო რეაგირება მხოლოდ „ქვემოდან-ზემოთ“ მიდგომით არის შესაძლებელი.

მოცემულ სადისერტაციო ნაშრომში წარმოდგენილი ანალიზი ეფუძნება საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების მაკროეკონომიკურ, „ზემოდან-ქვემოთ“ მიდგომას და აღნიშნული მიზნით იყენებს საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ რეკომენდირებულ RA-GAP მეთოდოლოგიას. მაკროეკონომიკური მიდგომის მთავარი უპირატესობა არის ის გარემოება, რომ ამ გზით გამოანგარიშებული დანაკარგი ყველაზე სრულად ასახავს გაპის მთლიან მოცულობას და ამავდროულად იძლევა მისი შემადგენელ კომპონენტებად დეტალიზაციის შესაძლებლობას, მათ შორის გარკვეულ

წილად ეკონომიკის სექტორების დონეზე. მაკროეკონომიკური მიდგომის მთელ რიგ უპირატესობებს, რა თქმა უნდა თან ახლავს გარკვეული ნაკლოვანებებიც, რომელთაგან მთავარი ნაკლი დაკავშირებულია შედეგობრივი ნომინალური მაჩვენებლების სიზუსტესთან.

„ზემოდან-ქვემოთ“ მიდგომით გამოთვლილი საგადასახადო დანაკარგი ერთმნიშვნელოვნად და პირდაპირპროპორციულად არის დაკავშირებული ეროვნულ ანგარიშებში წარმოდგენილი სტატისტიკური მონაცემების ხარისხობრივ მდგომარეობასთან. როგორც წესი, პრაქტიკულად უცნობია გამოქვეყნებული სტატისტიკური მაჩვენებლების სანდოობის ინტერვალიც. სტატისტიკური კუთხით მოსალოდნელ შესაძლო ცდომილებებს ემატება პოტენციური უზუსტობები, რომლებიც საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების მოდელში ასახული სხვა მონაცემებითა და გაკეთებული დაშვებებიდან გამომდინარეობენ.

მიუხედავად შედეგობრივი მაჩვენებლის შესაძლო უზუსტობისა, ლოგიკურია ვარაუდი იმის თაობაზე, რომ ეს უზუსტობები და გამოთვლისათვის საჭირო მონაცემთა შესაძლო მიკერძოებულობა, სისტემატიურად ერთი მიმართულების იქნება და გრძელვადიან პერიოდში ტრენდულ ანალიზსა და საგადასახადო დანაკარგის შემადგენელი კომპონენტების ურთიერთპროპორციაზე სწორი მსჯელობისა და შეფასების საშუალებას მოგვცემს. სწორედ გრძელვადიანი პერიოდის დინამიკაზე დაფუძნებული ანალიზი არის რეკომენდირებული საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ. ამიტომ აუცილებელია ქვეყნის საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დანაკარგის სისტემატიური კვლევის პრაქტიკაში დანერგვა და რეპორტირება. გაპის სისტემატიურ გაანგარიშებასა და კვლევასთან ერთად, საჭიროა მუდმივი ზრუნვა მის გამოსათვლელად საჭირო ინფორმაციის სტანდარტიზაციაზე და ხარისხობრივ გაუმჯობესებაზე, რაც კვლევის შედეგების სანდოობას მნიშვნელოვნად გაზრდის. განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს გადამხდელების საქმიანობის შესახებ სწორი და განახლებული ინფორმაციის ფლობის საკითხზე, რაც გულისხმობს ინფორმაციას როგორც მიმდინარე ასევე ისტორიული მონაცემების შესახებ. მნიშვნელოვანი იქნება მოცემული მიმართულებით მომუშავე კონკრეტული პასუხისმგებელი პირების გამოყოფა და სწორი სტრატეგიული ღონისძიებების

(გადამხდელების სანქციების, წახალისების, დაინტერესების და სხვა მექანიზმების მოცვით) დადგენა, რომელიც საშუალო და გრძელვადიან პერიოდში უზრუნველყოფს სწორი და სრული ინფორმაციის ფლობას. იმ გადასახადის გადამხდელებთან მიმართებაში, რომლებიც ახორციელებენ ერთზე მეტ ეკონომიკურ საქმიანობას, სასურველი იქნებოდა ინფორმაციის პერიოდული გამოთხოვა მათი ძირითადი მაპროფილებელი საქმიანობის შესახებ.

საგადასახადო დანაკარგის კვლევისა და ანალიზის მიმართულებით მნიშვნელოვანია შემოსავლების სამსახურსა და სტატისტიკის ეროვნულ სამსახურს შორის მჭიდრო თანამშრომლობა და ერთობლივი სტრატეგიული ქმედებების დაგეგმვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური საკმაოდ მრავალფეროვან და დიდი მოცულობის ინფორმაციას ფლობს, რომელთა დაკავშირება სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ განხორციელებულ კვლევებთან, მნიშვნელოვნად წაადგება რისკის მატარებელი კონკრეტული სფეროების და საქმიანობების გამოვლენას.

სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე, კანონმორჩილების დანაკარგის უდიდესი ნაწილი მოდის დარიცხვის დანაკარგზე. ხოლო ამოღების/გადახდევინების დანაკარგი საკმაოდ დაბალ, 2-3%-იან ნიშნულზე ნარჩუნდება, რაც საკმაოდ მისაღები მაჩვენებელია. შესაბამისად, მოცემული მიმართულებით არსებითი ცვლილებების გატარების საჭიროება არ დგინდება.

შედარებით მოცულობითია დარიცხვის დანაკარგის კომპონენტი, რომლის მოცულობამ 2016-2018 წლებთან მიმართებაში კანონმდებლობის შესაბამისი პოტენციური დამატებული ღირებულების გადასახადის საშუალოდ 10% შეადგინა. სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე, კანონმორჩილების ამდლებისაკენ მიმართული ღონისძიებების განსაკუთრებული კონცენტრირება საჭიროა შემდეგ დარგებთან მიმართებაში:

- საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით;
- საწვავის საცალო გაყიდვა შიდაწვის ძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებებისათვის;
- ნავთობპროდუქტების, ქიმიური, მინერალური საშენი მასალების წარმოება;

- მეტალურგიული პროდუქციისა და ლითონის მზა ნაკეთობების წარმოება;
- სასტუმროებისა და კემპინგების მომსახურება;
- რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება;
- ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და კომერციული საქმიანობა.

კონკრეტული შედეგების მიღების მიზნით, ზემოთ ჩამოთვლილ დარგებთან მიმართებაში სასურველი იქნება „ქვემოდან-ზემოთ“ მიდგომის გამოყენებაც, რომელიც დაეფუძნება მაგალითად: დამატებით კვლევებს, მესამე მხარის ინფორმაციას, ამ დარგებში შემავალი საქმიანობების მქონე გადამხდელებთან მიმართებაში უკვე გამოვლენილი სამართალდარღვევების მიზეზების ანალიზს, კანონდამრღვევი გადამხდელების ძირითადი მახასიათებლების მიხედვით შესაბამისი მანქანური დასწავლის მოდელის შემუშავებას და რეგისტრირებულ გადამხდელების სრულ პოპულაციაზე გავრცელებას და ა.შ.

მესამე მხარის ინფორმაციაზე საუბრის დროს არ შეიძლება არ აღინიშნოს შემოსავლების სამსახურის შეზღუდული წვდომა საბანკო ანგარიშებზე ფულადი სახსრების მოძრაობასთან დაკავშირებით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 70-ე მუხლი შემოსავლების სამსახურს უფლებას აძლევს გამოითხოვოს გადამხდელის შესაბამისი საბანკო ინფორმაცია, მხოლოდ უკვე დანიშნული საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში და ისიც სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე. რისკზე დაფუძნებული მიდგომის პირობებში კი ეს ერთმნიშვნელოვნად საქმის უკუღმა კეთების ტოლფასია. მოცემული შეზღუდვის სავარაუდო მიზეზია საქართველოს კანონი „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“, რომლის მე-17 მუხლის თანახმად, ამგვარი ინფორმაცია განეკუთვნება საბანკო საიდუმლოებას: „ცნობები იურიდიული და ფიზიკური პირების ოპერაციებისა და ანგარიშების შესახებ შეიძლება მიეცეთ თვით ანგარიშის მფლობელებს, მათ ზემდგომებს და წარმომადგენლებს, სასამართლო და საგამომიებო ორგანოებს მათ წარმოებაში არსებულ საქმეებზე და საგადასახადო სამსახურებს მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილებით“. გარდა საბანკო დაწესებულებებისა, მაქსიმალურად არის გასაფართოებელი იმ უწყებების, სტრუქტურების და სხვა წყაროების ოდენობა, რომელთაგანაც გადასახადების

დაბეგვრასთან პირდაპირ ან არაპირდაპირ დაკავშირებული ინფორმაციის სისტემატიური მიღება არის შესაძლებელი. რისკზე დაფუძნებული მიდგომის გამოყენებისას უკიდურესად მნიშვნელოვანია საგადასახადო ორგანოს გააჩნდეს ალტერნატიული ინფორმაცია, რაც გულისხმობს როგორც მესამე მხარის, ან სხვა „სადაზვერვო“ ინფორმაციას ეკონომიკის დარგებში არსებული სიტუაციისა და მოქმედი ფირმების საგადასახადო სტრატეგიების შესახებ. თუ ეჭვი გაჩნდა საგადასახადო თაღლითობაზე, მაშინ საგადასახადო ორგანოს ძალისხმევა, პირველ რიგში, უნდა წარიმართოს აღნიშნული მიმართულებით.

„ზემოდან-ქვემოთ“ მიდგომით გამოანგარიშებული გაპის ანალიზის დროს გასათვალისწინებელია, რომ რომელიმე X სექტორში შესაძლოა არსებობდეს დიდი დანაკარგი, თუმცა იგი განაწილებული იყოს გადამხდელების დიდ რიცხოვნობაზე, ხოლო Y სექტორში არსებობდეს ნაკლები საგადასახადო დანაკარგი, თუმცა მათი კონცენტრირება ხდებოდა გადამხდელების მცირე ნაწილზე და შესაბამისად დახარჯული რესურსების ერთეულზე მეტი ამონაგები იყოს მოსალოდნელი.

გამოვლენილ მაღალ რისკიან სექტორებში შემავალი საქმიანობების ჭრილით ზოგადი ანალიტიკური ანალიზის მიზნით შესაძლებელია შემუშავდეს სანიმუშო/ტიპიური მაჩვენებლები. ამგვარი მაჩვენებლების შემუშავება ასეთი შესაძლებლობის არსებობის შემთხვევაში უმჯობესია ბიზნეს-ასოციაციებთან და სახელმწიფო სტრუქტურებთან თანამშრომლობით, რომელთა ინტერესებშიცაა სამართლიანი თამაშის წესების არსებობა შესაბამის სექტორში. ტიპიური მაჩვენებლების სახით შეგვიძლია განვიხილოთ მაგალითად, გადახდილი თანხისა და ბრუნვის საშუალო პროპორცია, დანახარჯებისა და შემოსავლების საშუალო პროპორციული ურთიერთდამოკიდებულება, მოგების ტიპიური მარჟა, საშუალო ბრუნვა ერთ დაქირავებულზე და ანომალური გადახრა მიჩნეულ იქნეს პოტენციური რისკის არსებობის ერთ-ერთ ინდიკატორად. შესაძლოა განხილულ იქნეს ამგვარი მაჩვენებლების გასაჯაროების შესაძლებლობაც, რაც გადამხდელების მხრიდან თვით კონტროლისა და თვით კორექტირების საშუალებას გააჩენს.

საჭირო პრაქტიკად მიიჩნევა და ეფექტიანად გამოიყენება შემთხვევითი საგადასახადო შემოწმებების პროგრამა. პროგრამის ფარგლებში საგადასახადო

შემოწმებები უტარდებათ არა ხილული და იდენტიფიცირებული რისკის მქონე გადამხდელებს, არამედ კონკრეტული დარგების ჭრილით, შემთხვევითი პრინციპით შერჩეულ გადამხდელების გარკვეულ რაოდენობას. აღნიშნული მიდგომა მნიშვნელოვანია, ერთი მხრივ, იმ კუთხით, რომ ამ პროცესში შესაძლოა ახალი რისკი ან საგადასახადო ორგანოსათვის მანამდე უცნობი ტიპის კანონშეუსაბამო ქმედება იქნეს აღმოჩენილი, ხოლო მეორე მხრივ ნიმუშების საკმარისი რაოდენობის არსებობის შემთხვევაში, ამ პრინციპით შერჩეულ გადამხდელების შემოწმების შედეგებზე დაყრდნობით, თეორიულად შესაძლებელია აიგოს საკმაოდ ეფექტიანი მოდელი (თუნდაც რეგრესიული), რომელიც შესაბამისი თვისებების მქონე სხვა გადამხდელებზე ანალოგიური რისკების არსებობის არაპირდაპირ იდენტიფიკატორად გამოდგება. აქ მთავარია პრაქტიკულად არსებობდეს და იდენტიფიცირებულ იქნეს შემთხვევითი პრინციპით შერჩეულ არაკანონმორჩილი გადამხდელების ისეთი თვისებები, რომლებიც ინდივიდუალურად ან სხვა თვისებებთან კომბინაციაში, გარკვეულ კორელაციაში აღმოჩნდებიან რევიზიის შედეგად დარიცხულ თანხებთან. რა თქმა უნდა, ამ მიდგომის მთავარი ნაკლოვანებაა დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია საგადასახადო შემოწმებებთან, მითუმეტეს, რომ შემთხვევითი შერჩევის პრინციპიდან გამომდინარე, ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებების დიდი ნაწილი პირდაპირი ფისკალური შედეგის გარეშე დასრულდება.

საჭიროა ყურადღება გამახვილდეს ყველა იმ ფაქტორზე, რომლებიც გავლენას ახდენენ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო რისკების ანალიზის და მათზე რეაგირების შესაძლებლობებზე. ყველაზე მნიშვნელოვანი ფაქტორებია:

- ინფორმაციის მოპოვების პრაქტიკული შესაძლებლობა;
- ინფორმაციის მოპოვების საკანონმდებლო ლეგიტიმაცია;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების განვითარების დონე;
- თანამედროვე პროგრამული უზრუნველყოფების ფლობა და პრაქტიკული გამოყენების მდგომარეობა;
- ანალიტიკური მიზნებისათვის მონაცემთა შენახვის, დახარისხების, დამუშავებისა და ხარისხობრივი უზრუნველყოფის სტრატეგია;
- ელექტრონული სერვისების განვითარების ხარისხი;

- რაც მთავარია, ადექვატური უნარებით აღჭურვილი და გამოცდილი პერსონალი, რომელიც შეძლებს დიდი მოცულობის მქონე მონაცემების სათანადო დამუშავებას, ანალიზს და შემდგომ ეფექტიან გამოყენებას.

ამასთან, აუცილებელია ნებისმიერი ახალი მონაცემის ან ინფორმაციის გამოყენებასთან დაკავშირებული ხარჯები დაუპირისპირდეს იმ მოსალოდნელ სარგებელს, რაც მხოლოდ ამ დამატებითი ინფორმაციის გამოყენების შედეგად მიიღწევა და რომლის გარეშეც ანალოგიური შედეგების მიღწევა შეუძლებელი იქნებოდა.

იდეალურ შემთხვევაში ნებისმიერი კონკრეტული საგადასახადო რისკის ანალიზის შედეგად, საგადასახადო ორგანომ უნდა მიიღოს ცოდნა მინიმუმ შემდეგ საკითხებთან მიმართებაში (EUROPEAN COMMISSION, 2010, 34):

- კონკრეტულ რისკთან ასოცირებული გადასახადის გადამხდელების საერთო მახასიათებლები;
- გადამხდელების კანონშეუსაბამო ქცევის გამომწვევი მიზეზები;
- რისკის ალბათობა და სიხშირე;
- რისკის ინდიკატორები, იდენტიფიცირების წესები და პარამეტრები;
- მოსალოდნელი შედეგები;
- რისკის ისტორიული ტრენდი (მწვავედება თუ არა სიტუაცია დროში);
- რისკზე სასურველი ზემოქმედების სავარაუდო ბერკეტები;
- ზემოქმედების ღირებულება;
- საგადასახადო ორგანოს სტრატეგიულ მიზნებზე ზეგავლენის დონე: მაგ. დაბალი, საშუალო, მაღალი და ძალიან მაღალი.

რაც შეეხება გამოვლენილი საგადასახადო რისკების პრიორიტეტიზაციას, ევროკომისიის მიერ შემოთავაზებულია რისკების რანჟირების ოპტიმალური ნიმუში წარმოდგენილია მატრიცა N1-ის სახით. რისკის მოსალოდნელი შედეგი მოიცავს მრავალ განსხვავებულ ფაქტორს, კერძოდ: გადასახადის თანხა, საგადასახადო ორგანოს რეპუტაციაზე ზეგავლენა, საზოგადოების თვალში სამართლიანობის განცდის, ან ნდობის ამაღლება, რისკის გავრცელების სიჩქარე, გავრცელების არეალი და ა.შ., რომლებიც დაკავშირებული არიან საგადასახადო ორგანოს კონკრეტულ მიზანთან. ნეგატიურად მიიჩნევა შემთხვევა, რომლის დროსაც საგადასახადო ორგანო ვერ აღწევს

სასურველ მიზანს ან როდესაც იზრდება მიზნების ვერ მიღწევის რისკი. რა თქმა უნდა პრაქტიკაში ამგვარი რანჟირების 100%-იან სიზუსტეში დარწმუნებულები ვერ ვიქნებით, თუმცა რისკზე დაფუძნებული მიდგომის შემთხვევაში მოულოდნელი შედეგების რაღაც დოზით არსებობა გარდაუვალ აუცილებლობას წარმოადგენს.

მატრიცა N1. საგადასახადო რისკების რანჟირების მატრიცა

მოსალოდნელი შედეგი	უკიდურესად მაღალი	მაღალი	მაღალი	მწვავე	მწვავე	მწვავე
	ძალიან მაღალი	მაღალი	მაღალი	მაღალი	მწვავე	მწვავე
	მაღალი	მნიშვნელოვანი	მაღალი	მაღალი	მაღალი	მაღალი
	საშუალო	საშუალო	საშუალო	მნიშვნელოვანი	მნიშვნელოვანი	მნიშვნელოვანი
	დაბალი	დაბალი	დაბალი	საშუალო	საშუალო	მნიშვნელოვანი
	იშვიათი	ნაკლებად სავარაუდო	სავარაუდო	მოსალოდნელი	თითქმის გარდაუვალი	
მოხდენის ალბათობა						

წყარო: EUROPEAN COMMISSION, 2010, 37

საგადასახადო რისკზე ზეგავლენა, უნდა განვიხილოთ პროცესების ერთგვარი ერთობლიობის სახით, რომელთა საშუალებითაც საგადასახადო ორგანოს მიზნებზე მოქმედი იდენტიფიცირებული რისკების შესაძლო ზეგავლენის ნეიტრალიზაცია ან შემსუბუქება არის შესაძლებელი. ეს პრაქტიკაში უნდა ხორციელდებოდეს შესაბამისი სამოქმედო პროგრამების შემუშავების გზით, რომლის ფარგლებშიც განსაზღვრული იქნება შესაბამისი რისკის მქონე გადამხდელების გამოვლენის წესი, პერიოდულობა, ზეგავლენის ხერხები, მოსალოდნელი და სასურველი შედეგები, არსებული და შედეგობრივი მდგომარეობის შეფასების წესი, პროგრამის ხანგრძლივობა და ა.შ.

გასათვალისწინებელია, რომ რისკზე დაფუძნებული ანალიზი გადამხდელების მიერაც ხორციელდება. მხოლოდ გადასახადებისაგან თავის არიდების სურვილი და შესაძლებლობა არ არის საკმარისი შესაბამისი ქცევის პრაქტიკული რეალიზებისათვის და ასეთი შესაძლებლობის და სურვილის მქონე გადამხდელების მხოლოდ ნაწილი

დგამს ნაბიჯებს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის მიმართულებით. გადამხდელების მხრიდან კანონშეუსაბამო ნაბიჯის გადადგმისას გადამწყვეტ ფაქტორებად გვევლინებიან: საგადასახადო ორგანოს მხრიდან აღმოჩენის რისკის ხარისხი და შედეგობრივი პასუხისმგებლობის დონე. საბოლოო ჯამში მხოლოდ ამ ორი ფაქტორის კომბინაციის შედეგად იღებენ გადამხდელები რისკზე წასვლის გადაწყვეტილებას ქვეცნობიერ თუ არა ქვეცნობიერ დონეზე. სწორედ ამიტომ, ყველაფერი უნდა გაკეთდეს იმისათვის, რომ გადამხდელებში გაიზარდოს უკანონო ქმედებების აღმოჩენის შეგრძნება და აქ კიდევ ერთხელ იკვეთება სწორი საკომუნიკაციო სტრატეგიის მნიშვნელობა. გადამხდელებთან კომუნიკაცია უაღრესად მნიშვნელოვანი მიმართულებაა, რომელიც თავის მხრივ ცალკე კვლევისა და შესწავლის საგანს წარმოადგენს.

როდესაც საგადასახადო კანონმორჩილების რისკების მართვაზე ვსაუბრობთ, ხშირად საგადასახადო ორგანოს მხრიდან აღნიშნულზე შესაძლო ზეგავლენის შესაძლებლობები ასოცირებულია მხოლოდ იძულებით ღონისძიებებთან, კერძოდ: გირავნობა, ინკასო, ყადაღა, მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებები, საგადასახადო შემოწმება და ა.შ. თუმცა რეალურად რისკების პრევენციული მართვის მიდგომა გაცილებით ეფექტიანია. ზემოთ ჩამოთვლილი მკაცრი ღონისძიებების მიღმა, პირველ რიგში გამოსაყენებელია სხვა პრევენციული ბერკეტები: საკანონმდებლო და ელექტრონულ-ტექნიკური გადაწყვეტები; წინასწარი გაფრთხილებები და შეტყობინებები დაგეგმილი კონტროლის ღონისძიებების და თემატური საკითხების შესახებ; წინასწარი გადაწყვეტილებები; გადახდის გრაფიკის შედგენა გადახდისუუნარობის სპეციფიკურ შემთხვევებში; სათანადო მხარდაჭერა ონლაინ სერვისებისა და სერვის ცენტრებში გადამხდელებისთვის გაწეული კვალიფიციური მომსახურებით; საგანმანათლებლო ღონისძიებები; მესამე მხარის ინტერესის გაჩენა რომელზეც კანონმორჩილების რისკის ნაწილობრივი დელეგირება მოხდება; მსხვილ გადამხდელებთან მიმართებაში ე.წ. „ჰორიზონტალური მონიტორინგის“ სისტემის დანერგვა; გადამხდელებისთვის თვითკონტროლის მექანიზმების შემუშავება და ნებაყოფლობითი გამჟღავნების წახალისება და ა.შ. პრაქტიკაში ამგვარი ბერკეტების სია შეზღუდული არ არის. მთავარია მათი გადამხდელთა ქცევაზე ზეგავლენის

შესაძლებლობების ანალიზი და მიზანმიმართულად გამოყენება. განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო ორგანოები სისტემატიურად იკვლევენ და ქმნიან გადამხდელების ქცევაზე სასურველი ზეგავლენისა და საგადასახადო რისკების შემცირებისაკენ მიმართულ ინოვაციურ ბერკეტებსა და რეგულაციებს. შესაბამისად, აუცილებელია სხვა ქვეყნების საგადასახადო ორგანოებთან მჭიდრო კავშირი და მათთან არსებული მოწინავე პრაქტიკების მუდმივი გაზიარება. მას შემდეგ რაც პრევენციული ბერკეტები მაქსიმალურად იქნება გამოყენებული, საგადასახადო ორგანოს სრული უფლება აქვს იმოქმედოს კანონმდებლობის სრული სიმკაცრით იმ დარჩენილ გადამხდელებთან მიმართებაში, რომლებიც მიუხედავად ყველაფრის კანონმორჩილების გზას არ დაადგებიან. იგულისხმება, რომ ამგვარი გადამხდელების რაოდენობა, რომლებსაც გაცნობიერებული აქვთ შესაბამისი რისკები და წინასწარი განზრახვით, შეგნებულად არიდებენ თავს გადასახადების გადახდას არ იქნება იმ მოცულობის, რომ საგადასახადო ორგანომ არსებული რესურსებით ვერ მოახერხოს მათ მიმართ ინდივიდუალური მკაცრი მიდგომების გამოყენება. ინფორმაცია ამგვარ გადამხდელებთან მიმართებაში გამოყენებული ღონისძიებების შესახებ კი მაქსიმალურად უნდა გასაჯაროვდეს.

საგადასახადო რისკების მართვაზე დაფუძნებული მიდგომის საბოლოო ეტაპი უნდა იყოს შეფასების ეტაპი, რომლის განხორციელებაც რისკების მართვის პროცესის ციკლური ხასიათის გამო სისტემატიურად არის აუცილებელი. გლობალურ დონეზე, შეფასების შედეგად შესაძლებელი უნდა იყოს იმის დადგენა, თუ რამდენად ასრულებს საგადასახადო ორგანო მის გრძელვადიან მიზნებს, კანონმორჩილების საშუალო დონის და საგადასახადო დანაკარგის მინიმიზაციის თვალსაზრისით. ლოკალური მასშტაბით კი შეფასების შედეგად გამოვლინდება თუ რომელი აქტივობები გამოირჩეოდნენ მეტი ეფექტიანობით. შეფასება უნდა მოხდეს როგორც პროცესების, ასევე მათი ეფექტების კუთხით. პროცესების შეფასების კუთხით პასუხი უნდა გაეცეს შეკითხვას თუ რა ბერკეტმა და რატომ იმოქმედა (ან არ იმოქმედა) შესაბამის რისკზე, ხოლო ეფექტის შეფასების მიზანი უნდა იყოს დადგინდეს კონკრეტული პროგრამის, საგადასახადო პოლიტიკის ან ინტერვენციის ზღვრული ზეგავლენა მიღწეულ შედეგებში.

მიუხედავად საგადასახადო დანაკარგზე სისტემატიური მონიტორინგისა და მისი დონის შემცირებაზე მუდმივი ზრუნვის აუცილებლობისა, საგადასახადო დანაკარგის სრულად აღმოფხვრის და სრული კანონმორჩილების მოლოდინი არა რეალისტურია. ამიტომ, აღნიშნული მიმართულებით სტრატეგიული მიზანი უნდა მდგომარეობდეს საგადასახადო დანაკარგის იმ მინიმალური დონის მიღწევასა და შენარჩუნებაში, რომლის შემდგომაც დამატებით საგადასახადო ადმინისტრირებაზე გაწეულ ხარჯები არა ეფექტიანად ჩაითვლება. აღნიშნული მიზნით უალტერნატივოა რისკზე დაფუძნებული პრევენციული მიდგომის გამოყენება, რომელშიც ყურადღება გამახვილებული იქნება იმ დარგების კუთხით, რომლებშიც შესაბამისი ანალიზის შედეგად საგადასახადო კანონმორჩილების ამაღლების მეტი რესურსი არსებობს.

დასკვნები და რეკომენდაციები

თანამედროვე მსოფლიოში საგადასახადო დანაკარგის კვლევა აუცილებელია საგადასახადო კანონმორჩილების გაუმჯობესების გზების იდენტიფიცირებისათვის და ზოგადად, საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასებისათვის. საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო დანაკარგის გამომწვევებისა და კვლევის შედეგების საჯაროდ ხელმისაწვდომობის ფაქტს, საერთაშორისო სავალუტო ფონდი შეფასების ერთ-ერთ ინდიკატორად იყენებს. საგადასახადო დანაკარგი წარმოადგენს არ მიღებულ საგადასახადო შემოსავალს. გარდა ამისა, გადასახადების თავიდან არიდება და არ გადახდა, ამახინჯებს ეკონომიკურ და კონკურენტულ გარემოს. საგადასახადო ორგანოს მხრიდან შესაბამისი რეაგირების გარეშე დატოვებული კანონშესაბამო ქმედებების გამო, არაკეთილსინდისიერი გადამხდელები იღებენ კონკურენტულ უპირატესობას, რაც გრძელვადიან პერიოდში აუცილებლად ახალისებს არაკანონმორჩილი გადამხდელების მავნე პრაქტიკის გავრცელებას.

მიუხედავად პრობლემის აქტუალურობისა, საგადასახადო დანაკარგის მეცნიერული დამუშავების მასშტაბი და შესაბამისი თეორიული ლიტერატურა საკმაოდ მწირია და ძირითადად ეძღვნება უკვე ჩატარებული კვლევების შედეგების მიმოხილვას და არა გამოთვლის პრაქტიკულ მეთოდოლოგიას. აღნიშნულის გათვალისწინებით, სადისერტაციო ნაშრომში ჩვენს მიერ დეტალურად არის გადმოცემული საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების შერჩეული მეთოდოლოგიის როგორც თეორიული ასპექტები, ასევე გაანგარიშების მოდელის პრაქტიკული ლოგიკა, რომელიც მაქსიმალურად არის ადაპტირებული საქართველოს საგადასახადო სისტემის სპეციფიკასთან.

საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის რამოდენიმე ძირითადი მიდგომა და მეთოდოლოგია არსებობს, რომელთაგან თითოეულს გააჩნია თავის უპირატესობა და ნაკლოვანება. სადისერტაციო ნაშრომში კვლევის მიზნებისათვის შერჩეულია სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული და რეკომენდირებული RA-GAP მეთოდოლოგია, რომელიც ეყრდნობა მაკროეკონომიკურ მიდგომას. სხვა უპირატესობებთან ერთად, იგი იძლევა საგადასახადო დანაკარგის კომპონენტების სექტორული ანალიზის საშუალებას და უზრუნველყოფს მოცემული მიდგომით გამოთვლილი მაჩვენებლების უკეთეს შესადარისობას, სხვა ქვეყნების ანალოგიურ მაჩვენებლებთან. კვლევის ფარგლებში

ჩვენს მიერ შემუშავებულია საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის გამომწვევების მოდელი, რომელშიც მაქსიმალურად არის გათვალისწინებული ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო სისტემის სპეციფიკა. კერძოდ, შემუშავებული მოდელის პარამეტრები, ითვალისწინებენ საგადასახადო კოდექსით დადგენილ დაბეგვრის რეჟიმებს და საშეღავათო ნორმებს. აღნიშნული საშუალებას იძლევა მათი კორექტირების შედეგად, განხორციელდეს საგადასახადო კანონმდებლობაში შესატანი სასურველი ცვლილებების იმიტირება და სავარაუდო ფისკალური ეფექტის დადგენა.

საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების ნებისმიერი მიდგომის ძირითადი ლოგიკა ეფუძნება პოტენციურ და რეალურად მიღებულ საგადასახადო შემოსავლებს შორის განსხვავების დადგენას. ერთი შეხედვით გადახდილი/ამოღებული გადასახადის ოდენობა საკმაოდ ცალსახა ცნებაა და შეიძლება შეგვექმნას მცდარი წარმოდგენა, რომ მისი გაანგარიშება არანაირ სირთულეს არ წარმოადგენს. სინამდვილეში, საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის დროს, გადასახადის პოტენციურ დონესთან გადახდილი გადასახადის თანხის სწორად მისადაგებისათვის საჭიროა დროითი ლაგირებისათვის შესაბამისი ლოგიკის გამოყენება. საქართველოს შემთხვევაში მაკროეკონომიკური მიდგომით საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლისა და ანალიზის დროს აუცილებელია ერთიანი სახაზინო კოდის შემოღების სავარაუდო ზეგავლენის მაქსიმალური გათვალისწინებაც, რაც ჩვენს მიერ განხორციელდა გადახდილი/ამოღებული გადასახადების, ეკონომიკური აქტივობის განხორციელების საანგარიშო პერიოდებზე მიკუთვნების პროცესში. ამ მიზნით, ნაშრომში წარმოდგენილია საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების მიზნებისთვის, რეალურად გადახდილი გადასახადის თანხის გამომწვევების ავტორისეული ფორმულა, რომელიც მორგებულია ქვეყანაში 2016 წლიდან შემოღებულ გადასახადების აღრიცხვის ახალ სისტემაზე და ითვალისწინებს ერთიანი სახაზინო კოდის მექანიზმის ყველა დეტალს. შემუშავებული ფორმულაზე დაყრდნობით, დეტალურად არის განხილული საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მიზნებისათვის გადახდილი გადასახადის თანხის გამომწვევების ავტორისეული ლოგიკა. მოცემული ლოგიკის გამოყენების გარეშე გაპის მიზნებისთვის გადახდილი გადასახადის თანხის სწორად გაანგარიშება შეუძლებელია.

საგადასახადო შემოსავლები ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსულობების ძირითადი კომპონენტია, ხოლო არაპირდაპირი გადასახადები, თავის მხრივ, წარმოადგენენ ყველაზე დიდი მნიშვნელობისა და ფისკალური ეფექტის მქონე გადასახადებს. შესაბამისად, არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის კვლევა უაღრესად მნიშვნელოვანია. სადისერტაციო ნაშრომში ჩვენს მიერ RA-GAP მეთოდოლოგიაზე დაყრდნობით შემუშავებული გაპის გაანგარიშების მოდელის გამოყენების შედეგად, შესაძლებელი გახდა საქართველოში არსებული არაპირდაპირი გადასახადების გაპის პრაქტიკული გაანგარიშება 2016-2018 წლებთან მიმართებაში. საკვლევო პერიოდისათვის გამოანგარიშებული დღგ-ის კანონმორჩილების დანაკარგი მერყეობს მშპ-ის 1-1.5%-ის ფარგლებში. თითოეულ წელს კანონმორჩილების დანაკარგის უდიდესი ნაწილი (80%-ზე მეტი) მოდის დარიცხვის დანაკარგის კომპონენტზე, ხოლო გადახდევინების დანაკარგი სტაბილურად დაბალ დონეზე ნარჩუნდება (18%-20%).

სადისერტაციო ნაშრომში კვლევის შედეგად გამოანგარიშებული დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი, შედარებულია ევროკავშირის ქვეყნების ანალოგიურ მაჩვენებლებთან. შედეგად, ევროკავშირის 28 ქვეყნიდან, 12-ში საქართველოზე მაღალი დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი დაფიქსირდა, ხოლო 16 ქვეყანაში საქართველოზე დაბალი. ზოგადად, ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევით საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგის საშუალო დონე 2016-2018 წლების მიხედვით შეადგენდა 12.2%-ს, რაც მნიშვნელოვნად არ განსხვავდება ევროკავშირის წევრი ქვეყნების ანალოგიური საშუალო მაჩვენებლისაგან. აღნიშნული, რა თქმა უნდა მისასაღმებელია, თუმცა მიუხედავად აღნიშნულისა, ნებისმიერ შემთხვევაში აუცილებელია კანონმორჩილების საშუალო დონის ამალღებაზე მუდმივი ზრუნვა და შესაბამისი ღონისძიებების გატარება.

კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე, დამატებული ღირებულების გადასახადის დანაკარგის გავლენა ქვეყნის საგადასახადო შემოსავლებზე მნიშვნელოვანია. კერძოდ, დამატებული ღირებულების გადასახადში კანონმორჩილების ამალღების სტრატეგიულ ღონისძიებებს გააჩნიათ თეორიული პოტენციალი 5-6%-ით გაიზარდოს საქართველოს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ნაწილი.

ბოლო პერიოდში აქციზური პროდუქციის გარკვეულ ნაწილზე გადასახადის განაკვეთების ცვლილებიდან გამომდინარე, აღსანიშნავია სიგარეტზე აქციზის გადასახადის საგადასახადო დანაკარგის მატების ტენდენცია, დარიცხვის დანაკარგის კომპონენტის ნაწილში. აღნიშნული გამოწვეულია შესაბამისი პროდუქციის გამკვირებით და საგადასახადო ტვირთის გაზრდით, რაც კონტრაბანდული საქმიანობის წამახალისებელი უმნიშვნელოვანესი ფაქტორია. მოცემული მიმართულებით აუცილებელია გათვალისწინებული და ბოლომდე დაცული იქნას აქციზური საქონლის გამკვირების მთავარი მიზანი: მოხმარების შემცირება. მოცემული მიზნის რეალიზება, საბოლოო ჯამში, რა თქმა უნდა, შეამცირებს თამბაქოს პროდუქციიდან ფორმირებული აქციზის გადასახადის ფაქტობრივ მოცულობას საგადასახადო შემოსავლებში, თუმცა გრძელვადიან პერიოდში დაიზოგება იმ პაციენტთა მკურნალობაზე გაწეული ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია თამბაქოს პროდუქციის მოხმარებით გამოწვეული დაავადებების მკურნალობასთან. ამიტომ უშუალოდ სიგარეტის მოხმარებასთან ერთად გასაკონტროლებელია მოხმარებლის ქცევის ცვლილება. თუ გამკვირებული სიგარეტის მოხმარება მოხმარებელმა არალეგალური, გაცილებით დაბალი ხარისხის, გაურკვეველი ქიმიური შემადგენლობის მქონე და ა.შ. სუბსტიტუტი პროდუქტებით ჩაანაცვლა, ასეთ შემთხვევაში მიზნის მიღწევა შეუძლებელი იქნება და ამავდროულად შემცირდება შესაბამის ნაწილში საგადასახადო შემოსულობები. შესაბამისად, ერთის მხრივ აუცილებელია აქციზის განაკვეთების თანადროული და ადეკვატური ზრდა სიგარეტის შემცველ და დაბალი ხარისხის თამბაქოს პროდუქციაზე (მაგ. უფილტრო სიგარეტი), ხოლო, მეორე მხრივ, საჭიროა სასაზღვრო ტერიტორიის კონტროლის შესაძლებლობათა გაძლიერება, სისტემატიური კვლევები თამბაქოს პროდუქციის მოხმარებისა მოცულობისა და შესაბამისი ნაწილში საგადასახადო დანაკარგის შეფასების მიზნით.

შემოსავლების სამსახური საკმაოდ ეფექტიანია დარიცხული და აღიარებული თანხების ამოღების თვალსაზრისით. არაპირდაპირი გადასახადების ამოღების დანაკარგი საკვლევ პერიოდში 2-3%-იან ნიშნულზე ნარჩუნდება, რაც ერთობ მისაღები მაჩვენებელია. შესაბამისად, მოცემული მიმართულებით არსებითი ცვლილებების გატარების საჭიროება არ დგინდება, თუმცა მიუხედავად ყველაფრისა, აუცილებელია

მუდმივი ზრუნვა მაჩვენებლის ამ დაბალ დონეზე შენარჩუნებისათვის. გადასახადების ამოღების კუთხით დაფიქსირებული მაღალი ეფექტიანობის სავარაუდო მიზეზი არის გადახდევინების ღონისძიებების ელექტრონულად განხორციელების შესაძლებლობა, რომელსაც შემოსავლების სამსახური ეფექტიანად იყენებს. ეს განსაკუთრებით აღსანიშნავია, რადგან საქართველო ერთ-ერთი მოწინავეა ბიზნესის კეთების სიმარტივის რეიტინგში, რა დროსაც გადასახადების ადმინისტრირება პირდაპირპროპორციულად რთულდება.

ჩატარებული კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე შესაძლებელია დავასკვნათ, რომ კანონმორჩილების დანაკარგის ანალიზისა და მისი შემცირების ღონისძიებების დაგეგმვის დროს, აქცენტირება უფრო მეტად უნდა გაკეთდეს დარიცხვის დანაკარგის კომპონენტის აღმოფხვრის კუთხით, რომლის ოდენობამაც საკვლევ პერიოდში დღე-ში საშუალოდ 9-10% შეადგინა.

კანონმორჩილების დანაკარგის აღმოფხვრის ღონისძიებების დაგეგმვის დროს, ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმ ეკონომიკურ საქმიანობებზე, რომლებშიც საკვლევ პერიოდის თითოეულ წელს ფიქსირდება მაღალი კანონმორჩილების დანაკარგი. ჩვენს მიერ აგებული მოდელის გამოყენების საფუძველზე, მიღებული შედეგების ანალიზის მიხედვით, ყველაზე მაღალი კანონმორჩილების დანაკარგი მოსალოდნელია შემდეგ საქმიანობებში:

- საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით;
- საწვავის საცალო გაყიდვა შიდაწვის ძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებებისათვის;
- ნავთობპროდუქტების, ქიმიური, მინერალური საშენი მასალების წარმოება;
- მეტალურგიული პროდუქციისა და ლითონის მზა ნაკეთობების წარმოება;
- სასტუმროებისა და კემპინგების მომსახურება;
- რესტორნების, ბარების, სასადილოების მომსახურება და მზა საკვების მიწოდება;
- ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და კომერციული საქმიანობა.

ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგად გამოვლინდა მაღალი კანონმორჩილების დანაკარგის მოსალოდნელი დონის მქონე კონკრეტული ეკონომიკური საქმიანობები, თუმცა მაკროეკონომიკური მიდგომა, საგადასახადო დანაკარგის გადასახადის გადამხდელთა დონეზე შემდგომი დეტალიზაციის შესაძლებლობას არ იძლევა. ამიტომ კვლევის შედეგების ანალიზის საფუძველზე ჩვენს მიერ რეკომენდირებულია სპეციფიკური დარგობრივი კვლევების დაგეგმვა და დამატებით მიკროეკონომიკური მიდგომების გამოყენება, რაც რა თქმა უნდა შესაბამის რესურსებთან იქნება დაკავშირებული. მიკროეკონომიკური მიდგომისათვის საჭიროდ მიგვაჩნია საგადასახადო ორგანოში შემთხვევითი საგადასახადო შემოწმებების პროგრამის დანერგვა. ამგვარი პროგრამის ფარგლებში საგადასახადო შემოწმებები უნდა ჩაუტარდეთ არა იდენტიფიცირებული რისკის მქონე გადამხდელებს, არამედ მოსალოდნელი მაღალი რისკის მქონე დარგების ან საქმიანობების ჭრილით, შემთხვევითი პრინციპით შერჩეული გადამხდელების გარკვეულ რაოდენობას. აღნიშნული მიდგომა მნიშვნელოვანია, რადგან ამ პროცესში შესაძლოა ახალი რისკის ან საგადასახადო ორგანოსათვის მანამდე უცნობი კანონშეუსაბამო ქმედების აღმოჩენა. ასევე, ნიმუშების საკმარისი რაოდენობის არსებობის შემთხვევაში, პრაქტიკულ შემთხვევებზე დაყრდნობით შესაძლებელია აიგოს საკმაოდ ეფექტიანი მანქანური სწავლების რომელიმე კლასიფიკაციური მოდელი (მაგ: „Random Forest“, „SVM“, „Decision Tree“, „KNN“, „Xgboost“), რომელიც შესაბამისი თვისებების მქონე სხვა გადამხდელებზე ანალოგიური რისკების იდენტიფიცირების არაპირდაპირ იდენტიფიკატორად გამოდგება. შემთხვევითი პრინციპით შერჩეული არაკანონმორჩილი გადამხდელების გამოვლენა და მათი იმ თვისებების იდენტიფიცირება, რომლებიც გარკვეულ კორელაციაში იქნებიან რევიზიის შედეგად დარიცხულ თანხებთან პრაქტიკული თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია. თუმცა ამ მიდგომის მთავარი ნაკლოვანებაა დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია საგადასახადო შემოწმებებთან, მითუმეტეს, რომ შემთხვევითი შერჩევის პრინციპიდან გამომდინარე, ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებების მნიშვნელოვანი ნაწილი პირდაპირი ფისკალური შედეგის გარეშე დასრულდება.

საგადასახადო დანაკარგის შემცირების კონკრეტული მიმართულებების შერჩევის დროს გასათვალისწინებელია არა მხოლოდ დანაკარგის მოცულობა შესაბამის დარგებში, არამედ მათში ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ გადამხდელთა რაოდენობა. მაგალითად, შესაძლოა რომელიმე დარგში არსებობდეს მნიშვნელოვანი დანაკარგი, თუმცა იგი განაწილებული იყოს გადამხდელების დიდ რიცხოვნობაზე, მაშინ როდესაც სხვა დარგში არსებული შედარებით ნაკლები მოცულობის დანაკარგი კონცენტრირებული იყოს გადამხდელთა გაცილებით მცირე ნაწილზე. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, რა თქმა უნდა საგადასახადო ორგანოს რესურსების უფრო ეფექტიანი გამოყენება არის შესაძლებელი.

დარგობრივი რისკების დამატებითი ანალიზის მიზნით, მაღალი საგადასახადო რისკის მქონე დარგებში შემავალი საქმიანობების მიხედვით, სასურველია შემუშავდეს სანიმუშო/ტიპიური მაჩვენებლები. ამგვარი მაჩვენებლების შემუშავება, ასეთი შესაძლებლობის არსებობის შემთხვევაში უმჯობესია ბიზნეს-ასოციაციებთან და იმ სახელმწიფო სტრუქტურებთან თანამშრომლობით, რომელთა ინტერესებშიცაა სამართლიანი თამაშის წესების არსებობა შესაბამის სექტორში. ტიპიური მაჩვენებლების მაგალითად შეგვიძლია განვიხილოთ გადახდილი გადასახადისა და ბრუნვის საშუალო პროპორცია, საშუალო ბრუნვა ერთ დაქირავებულზე და სხვა მსგავსი ფარდობითი მაჩვენებლები, თითოეული დარგის სპეციფიკის გათვალისწინებით. შერჩეული მაჩვენებლებისაგან ანომალური გადახრა მიჩნეულ უნდა იქნეს პოტენციური რისკის არსებობის ერთ-ერთ ინდიკატორად შესაბამის გადამხდელებთან მიმართებაში. შესაძლოა განხილულ იქნეს ამგვარი მაჩვენებლების გასაჯაროების შესაძლებლობაც, რაც გადამხდელების მხრიდან თვითკონტროლისა და თვითკორექტირების საშუალებასაც გააჩენს.

საგადასახადო დანაკარგის შემცირების თაობაზე საუბრისას აუცილებელია იმის ხაზგასმაც, რომ ეს ეტაპობრივი და ხანგრძლივი პროცესია, რომელიც უნდა ეყრდნობოდეს გადამხდელების ნებაყოფლობითი კანონმორჩილების საშუალო დონის ამალებისაკენ მიმართულ სტრატეგიულ ღონისძიებებს. შესაბამისად, დანაკარგის მოკლევადიან პერიოდში ნახტომისებური შემცირების მოლოდინი არ უნდა გვქონდეს.

ჩვენს მიერ ჩატარებული პრაქტიკული გაანგარიშებების საფუძველზე დადასტურდა საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგის მაღალი დონე საქართველოში. აღნიშნული იძლევა საშუალებას დავასკვნათ, რომ საგადასახადო შეღავათების ფარული ბუნებიდან გამომდინარე, მათი მუდმივად მზარდი უარყოფითი ფისკალური ეფექტი ხშირად უგულვებელყოფილია. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში საგადასახადო შეღავათების მარეგულირებელი ნაწილები ყველაზე მოცულობითია და მათ წლიდან წლამდე ახალი გათავისუფლებები ემატება. უკვე დადგენილი შეღავათების გადახედვის პრაქტიკა კი თითქმის არ ხდება. შედეგად, საგადასახადო შეღავათის მუხლებში შესაძლოა შევხვდეთ ჩანაწერებს, რომელთა თავდაპირველი მიზნობრიობა ან საერთოდ უცნობია ან შესაძლოა უკვე არარელევანტურიც. მაგალითად, ბევრისათვის უცნობი იქნება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტით, ძირტკბილას ფესვების იმპორტისა და მიწოდების დღგ-გან გათავისუფლების როგორც აქტუალობა ასევე მიზნობრიობა.

ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის პერიოდში საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგით გამოირჩევიან შემდეგი დარგები:

- მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალური უზრუნველყოფის სფეროში;
- საცალო ვაჭრობა ავტომობილებისა და მათი ნაწილებით ვაჭრობის ჩათვლით;
- მომსახურება განათლების, სწავლების სფეროში;
- საფინანსო შუამავლობა.

როგორც ვხედავთ, საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი ძირითადად მოიცავს ეკონომიკის იმ დარგებს, რომლებიც უაღრესად მნიშვნელოვანია საზოგადოებრივი კეთილდღეობისთვის. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი საგადასახადო დანაკარგის ყველაზე მოცულობითი კომპონენტია, პრაქტიკაში მისი არსებითი შემცირების შესაძლებლობები საკმაოდ შეზღუდულია. ზოგიერთი საგადასახადო შეღავათის გაუქმების პირობებში შესაძლოა მივიღოთ საზოგადოების კეთილდღეობაზე მოქმედი იმგვარი უარყოფითი ეფექტი, რომელიც ნებისმიერ დადებით საგადასახადო და ფისკალურ სარგებელს გადაფარავს. ამასთან გასათვალისწინებელია ის ფაქტიც, რომ საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი

გამოანგარიშებულია საგადასახადო კანონმორჩილების და ეკონომიკური აქტივობის არსებული, რეალური დონიდან გამომდინარე, რაც შესაბამისი შეღავათების არ არსებობის შემთხვევაში განსხვავებული იქნება. მიუხედავად ყველაფრისა, საგადასახადო შეღავათების მუდმივად ზრდადი ხასიათიდან გამომდინარე, აუცილებელია შესაბამისი დანაკარგის მაჩვენებლებზე და საგადასახადო კოდექსის გათავისუფლებების მარეგულირებელი ჩანაწერების მუდმივი მონიტორინგი, აქტუალობას მოკლებული შეღავათების შესაძლო გაუქმების თვალსაზრისით. აქვე უნდა ითქვას, რომ საგადასახადო პოლიტიკის დანაკარგი, როგორც წესი, ნაკლებად წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების ინტერესის სფეროს. საგადასახადო ორგანო არ წარმოადგენს საკანონმდებლო ორგანოს, შესაბამისად, მათ მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის ეფექტიანად აღსრულებისათვის შესაბამისი აქცენტირება კანონმორჩილების დანაკარგზე ხორციელდება.

საგადასახადო კანონმორჩილებაზე გავლენის მქონე ფაქტორებიდან აღსანიშნავია საგადასახადო ტვირთის სიმძიმე. საგადასახადო ტვირთის მატებასთან ერთად იზრდება გადასახადების თავიდან არიდების მიმზიდველობაც და შესაბამისი რისკი გადამხდელების თვალში უფრო გამართლებული ჩანს. ტრადიციულად საგადასახადო ტვირთის გაანგარიშებისას ეყრდნობიან გადახდილი გადასახადის თანხას, რაც ჩვენი აზრით, სწორად არ ასახავს რეალობას. აღნიშნული მიდგომისაგან განსხვავებით ჩვენს მიერ გამოანგარიშებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის საგადასახადო ტვირთი, რომელშიც რეალურად გადახდილი გადასახადის ნაცვლად გამოყენებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის პოტენციური დონე. გადასახადის პოტენციურ დონეში ვგულისხმობთ იმ თანხებს, რომელთა მობილიზებაც თეორიულად შესაძლებელი იქნებოდა სრული საგადასახადო კანონმორჩილების პირობებში და რომელიც შეესაბამება ეკონომიკური აქტივობების ფარგლებში ქვეყანაში შექმნილ დამატებულ ღირებულებას.

დამატებული ღირებულების გადასახადის საშუალო ტვირთმა 2016-2018 წლებში ჩვენს მიერ განხორციელებული გაანგარიშებით დაახლოებით 10% შეადგინა, რაც მაღალ მაჩვენებლად არ უნდა მივიჩნიოთ. პრაქტიკაში კი სასურველი იქნება საგადასახადო ტვირთის ყველა გადასახადთან მიმართებაში ანალოგიური პრინციპით გაანგარიშება.

ზოგადად, საქართველო წარმოადგენს შედარებით ლიბერალური დაბეგვრის რეჟიმის მქონე ქვეყანას, შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთის შემცირების მიმართულებით პრაქტიკული ცვლილებების განხორციელება ნაკლებად რეალისტურია და მთავარი აქცენტი კანონმორჩილების მაქსიმალურად გამარტივებაზე უნდა გაკეთდეს.

საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის ეფექტიანობის მიუხედავად, გამოვლენილი და დამატებით დარიცხული თანხების ფარდობითი მოცულობა, ნებაყოფლობით დეკლარირებულ თანხებთან მიმართებაში საკმაოდ უმნიშვნელოა. ამასთან, როგორც წესი, საგადასახადო ორგანოს მიერ დამატებით დარიცხული თანხების ადმინისტრირება გაცილებით რთულად ხორციელდება. აღნიშნული კიდევ ერთხელ უსვამს ხაზს ნებაყოფლობითი კანონმორჩილების უზრუნველყოფი და პრევენციული ხასიათის ღონისძიებების უპირატესობას. სწორედ პრევენცია უნდა იყოს ჩადენილ საგადასახადო სამართალდარღვევებზე რეაგირების მიზანი და არა მიმდინარე ფისკალური ეფექტი. ამისთვის აუცილებელია, რომ გამოვლენილ სამართალდარღვევაზე რეაგირება არ შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ სანქციის ან/და პასუხისმგებლობის სხვა ფორმის შეფარდებით. საჭიროა ყველა გამოვლენილი ინდივიდუალური საგადასახადო სამართალდარღვევის გამომწვევი მიზეზების ცალკე აღრიცხვა, შესწავლა, შეფასება და განზოგადება. შესაბამისი პრევენციული მიზნის მისაღწევად კი უნდა მოხდეს გადამხდელების ქცევაზე ზემოქმედების კონკრეტული ბერკეტების იდენტიფიცირება, ტესტირება და პრაქტიკაში გამოყენება.

არასახელმწიფოებრივი აზროვნების ცვლილება საკმაოდ რთულია და ამიტომ აუცილებელია საწყის ეტაპზევე სწორი საგადამხდელო აზროვნების ფორმირებაზე ზრუნვა. ანალოგიურ სირთულესთან არის დაკავშირებული გადამხდელების კანონშეუსაბამო ქცევის ცვლილებაც. არასასურველ ქცევაზე ზეგავლენა მით უფრო რთულდება, რაც უფრო დიდი ხნის განმავლობაში ხდება მისი პრაქტიკაში გამოყენება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, პრევენციული მიზნებისთვის მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ახლად რეგისტრირებული გადამხდელების ცალკე ჯგუფად გამოყოფა და მათ ქცევაზე ზემოქმედების განსხვავებული სტრატეგიის შემუშავება. აუცილებელია ახლად რეგისტრირებული გადამხდელების დროული ინფორმირება საგადასახადო ვალდებულებებთან დაკავშირებით და საწყის პერიოდში მათ საგადასახადო

კანონმორჩილებაზე განსაკუთრებულად აქტიური მონიტორინგი. მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელებს ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებისთანავე ქონდეთ ნათლად წარმოდგენილი და გაცნობიერებული თუ როგორ ქცევას მოელის მათგან საგადასახადო ორგანო.

მიუხედავად საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა რაოდენობისა და დატვირთვისა, პრაქტიკულად გამორიცხულია განხორციელდეს ყველა კანონშეუსაბამო ქმედების იდენტიფიცირება და მით უმეტეს მათზე ეფექტიანი რეაგირება. აღნიშნული სიტუაციიდან გამოსავალი მდგომარეობს იმაში, რომ საგადასახადო ორგანომ ყურადღება გაამახვილოს ყველაზე მნიშვნელოვანი ფისკალური ეფექტის მქონე შემთხვევებზე, რისი მიღწევაც მხოლოდ რისკზე დაფუძნებული მიდგომის გამოყენებით არის შესაძლებელი. აუცილებელია ფორმალური პროგრამები არსებობა რომლებიც მოიცავენ საგადასახადო რისკის ყველა ძირითად ჯგუფს, როგორცაა: გადამხდელად რეგისტრაცია, ანგარიშგების სისრულე, ანგარიშგების სისწორე და გადასახადის გადახდა.

უაღრესად მნიშვნელოვანია ყურადღება გაამახვილდეს ყველა იმ ფაქტორზე, რომლებიც გავლენას ახდენენ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო რისკების ანალიზის და მათზე რეაგირების შესაძლებლობებზე. მათ შორის ყველაზე მნიშვნელოვანი ფაქტორებია:

- ინფორმაციის მოპოვების პრაქტიკული შესაძლებლობა;
- ინფორმაციის მოპოვების საკანონმდებლო ლეგიტიმაცია;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების განვითარების დონე;
- თანამედროვე პროგრამული უზრუნველყოფების ფლობა და პრაქტიკული გამოყენების მდგომარეობა;
- ანალიტიკური მიზნებისათვის მონაცემთა შენახვის, დახარისხების, დამუშავებისა და ხარისხობრივი უზრუნველყოფის სტრატეგია;
- ელექტრონული სერვისების განვითარების ხარისხი;
- რაც მთავარია, ადექვატური უნარებით აღჭურვილი და გამოცდილი პერსონალი, რომელიც შეძლებს დიდი მოცულობის მქონე მონაცემების სათანადო დამუშავებას, ანალიზს და შემდგომ ეფექტიან გამოყენებას.

თანამედროვე საგადასახადო ორგანოებისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია ალტერნატიული ინფორმაციების ფლობა, რაშიც იგულისხმება მონაცემები, რომელთა წყაროც თავად გადამხდელები არ არიან. მასში ძირითადად მოიაზრება გადამხდელებთან და მათ საქმიანობასთან პირდაპირ ან არაპირდაპირ დაკავშირებულ პირთაგან მოპოვებული ინფორმაცია, რომლის გარეშეც საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო რისკების აღმოჩენის შესაძლებლობები უკიდურესად შეზღუდულია. ეკონომიკის სხვადასხვა სექტორებში არსებული საგადასახადო კანონმორჩილების მდგომარეობის და მოქმედი კომპანიების საგადასახადო სტრატეგიების შესახებ სრული წარმოდგენის შესაქმნელად, საჭიროა სათანადო ინფორმაციის ფლობა. აღნიშნულის მიზნით, აუცილებელია იმ უწყებების, დაწესებულებების, სახელმწიფო სტრუქტურების, ბიზნეს ასოციაციების და სხვა მესამე პირთა წრის გაფართოება, რომელთაგანაც შემოსავლების სამსახურს გადასახადების დაბეგვრასთან პირდაპირ და არაპირდაპირ დაკავშირებული მონაცემების სისტემატიური მიღების შესაძლებლობა ექნება (სასურველია ელექტრონული სერვისების სახით).

მესამე მხარის ინფორმაციაზე საუბრის დროს არ შეიძლება არ აღინიშნოს შემოსავლების სამსახურის შეზღუდული წვდომა საბანკო ანგარიშებზე ფულადი სახსრების მოძრაობასთან მიმართებაში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი შემოსავლების სამსახურს უფლებას აძლევს გამოითხოვოს გადამხდელის საბანკო ინფორმაცია, მხოლოდ უკვე დანიშნული საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში და ისიც სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე. მოცემული პრაქტიკა, ჩვენი აზრით, მნიშვნელოვნად აფერხებს პოტენციური არაკანონმორჩილების შემთხვევების გამოვლენას. აღნიშნული ინფორმაცია ეფექტიანად შეიძლება გამოყენებულიყო საგადასახადო დანაკარგის შემცირების მიზნით.

საგადასახადო დანაკარგის კვლევისა და ანალიზის მიმართულებით მნიშვნელოვანია შემოსავლების სამსახურსა და სტატისტიკის ეროვნულ სამსახურს შორის მჭიდრო თანამშრომლობა და ერთობლივი სტრატეგიული ქმედებების დაგეგმვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური საკმაოდ მრავალფეროვან და დიდი მოცულობის ინფორმაციას ფლობს, რომელთა დაკავშირება სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ განხორციელებულ კვლევებთან,

მნიშვნელოვნად წაადგება მაღალი საგადასახადო რისკის შემცველი კონკრეტული სფეროების და საქმიანობების გამოვლენას.

შემაჯამებელი სახით უნდა ითქვას, რომ მიუხედავად საგადასახადო დანაკარგზე სისტემატიური მონიტორინგისა და მისი დონის შემცირებაზე მუდმივი ზრუნვის აუცილებლობისა, საგადასახადო დანაკარგის სრულად აღმოფხვრის და სრული კანონმორჩილების მოლოდინი არა რეალისტურია. ამიტომ, აღნიშნული მიმართულებით სტრატეგიული მიზანი უნდა მდგომარეობდეს საგადასახადო დანაკარგის იმ მინიმალური დონის მიღწევასა და შენარჩუნებაში, რომლის შემდგომაც საგადასახადო ადმინისტრირებაზე გაწეული დამატებითი ხარჯები არა ეფექტიანად ჩაითვლება. აღნიშნულის მიზნით უალტერნატივოა რისკზე დაფუძნებული პრევენციული მიდგომის გამოყენება, რომელშიც ყურადღება გამახვილებული იქნება იმ დარგებზე და ეკონომიკურ საქმიანობებზე, რომლებშიც შესაბამისი ანალიზის შედეგად საგადასახადო კანონმორჩილების ამაღლების მეტი რესურსი გამოვლინდება.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. ანანიაშვილი ი., 2011. *იდეალური საგადასახადო ტვირთი ეკონომიკის განვითარებისთვის*. ჟურნალი თსუ მეცნიერება, N1.
2. კბილაძე თ. 2014. საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური დონის განსაზღვრის პრობლემები საქართველოში. თბილისი.
3. ლოკიე ფ., ბლეიდსი დ., 2015. *ეროვნულ ანგარიშთა სისტემა: როგორ ვისწავლოთ და გავიგოთ*. მეორე გამოცემა. OECD. ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი (თარგმანი).
4. საქართველოს პარლამეტი, 2010. *საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2019 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით*.
5. საქართველოს პარლამეტი, 2010. *საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2016 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით*.
6. საქართველოს პარლამენტი, 2009. *საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი 2018 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით*.
7. საქართველოს პარლამენტი, 2009. *საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი 2017 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით*.
8. საქართველოს პარლამენტი, 2009. *საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი 2016 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით*.
9. საქართველოს პარლამენტი, 2009. *საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი 2015 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით*.
10. საქართველოს პარლამენტი, 2009. *საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი 2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით*.
11. საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი, 2018. *დამატებული ღირებულების გადასახადის პოტენციური დონე და გადახრა ფაქტობრივი მაჩვენებლიდან*.
12. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, 2005. *საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 7 აპრილის N228 ბრძანება „გადამხდელთა პირადი*

აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ“ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე, 2010 წლის 24 დეკემბრის მდგომარეობით.

13. სვანაძე ს., 2009. არაპირდაპირი გადასახადები, მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები. ქუთაისი.
14. ფუტყარაძე ს., 2012. ეკონომიკური პოლიტიკისა და ბიზნესის ადმინისტრირების დეპარტამენტი. ბათუმი.
15. შემოსავლების სამსახური, 2016. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2016 წლის 18 მაისის N13446 ბრძანება „გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე“ 2019 წლის 17 მაისის მდგომარეობით.
16. შემოსავლების სამსახური, 2016. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2016 წლის 18 მაისის N13446 ბრძანება „გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე“ 2016 წლის 22 ივლისის მდგომარეობით.
17. შემოსავლების სამსახური, 2016. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 22 მარტის N1205 ბრძანება „გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ“ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე. 2015 წლის 1 მაისის მდგომარეობით.
18. Alm J., 2012. *Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies*. Tulane University, New Orleans, LA.
19. Andreoni J., Erard B., Feinstein J., 1998. *Tax Compliance*. Journal of Economic Literature, Vol. 36, No.2. (Jun., 1998), pp. 818-860.
20. Biber E., 2010. *Revenue Administration: Taxpayer Audit – Use of Indirect Methods*. Fiscal Affairs Department.
21. Biber E., 2010. *Revenue Administration: Taxpayer Audit – Development of Effective Plans*. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
22. Bird R., 2015. *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Journal of Tax Administration, Vol. 1, Issue 1.
23. Canada Revenue Agency, 2016. *Tax Gap in Canada: A conceptual study*. Canada.

24. Center of Social and Economic Research, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2018. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-27 Member States: 2018 Final Report*. Warsaw.
25. Center of Social and Economic Research, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2013. *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*. Warsaw.
26. Center for Social and Economic Research, Institute for Advanced Studies, 2019. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. Warsaw.
27. Committee on Analyzing the U.S. Content of imports and the Foreign Content of Exports, Center for Economic Governance and International Studies, Division of Behavioral and Social Sciences and Education, National Research Council of the National Academies. *Analyzing the U.S. Content of Imports and the Foreign Content of Exports*. The National Academic Press, Washington, D.C.
28. Cummings R., Martinez-Vazquez J., McKee M., Torgler B., 2005. *Effects of Tax Morale on Tax Compliance: Experimental and Survey Evidence*.
29. DG Taxation and Customs Union, 2009. *Study to quantify and analyze the VAT gap in the EU-25 Member States*. UK.
30. European Commission, 2016. *The Concept of Tax Gaps. Report on VAT Gap Estimations*. Brussels.
31. European Commission, 2010. *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*.
32. European Commission, International Monetary Fund, Organization for Economic Co-operation and Development, United Nations, World Bank, 2009. *System of National Accounts 2008*. New York.
33. Eurostat, 2008. *Eurostat Manual of Supply, Use and Input-Output Tables*. European Commission. Luxembourg.
34. Forum on Tax Administration, 2013. *Scoping document: Working Smarter in Tax Debt Management*. OECD.

35. Forum on Tax Administration: SME Compliance Sub-Group, 2012. *Information note. Reducing opportunities for tax non-compliance in the underground economy*. OECD.
36. Gemmel N., Hasseldine J., 2012. *The Tax Gap: A Methodological Review*. New Zealand. Wellington.
37. Harrison G., Krelove R., 2005. *VAT Refunds: A Review of country Experience*. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
38. Hasseldine J., 2007. *Study into: „Best Practice” in Tax Administration. Consultancy Report for the National Audit Office*.
39. HM Revenue & Customs, 2018. *Measuring tax gaps 2018 edition: Methodological annex*. UK.
40. HM Revenue & Customs, 2014. *Measuring tax gaps 2014 edition: Methodological annex*. UK.
41. HM Revenue & Customs, 2015. *Measuring tax gaps 2015 edition: Tax Gap estimates for 2013-14*. UK.
42. HM Revenue & Customs, 2014. *Measuring tax gaps 2014 edition: Tax gap estimates for 2012-13*. UK.
43. HM Customs and Excise, 2002. *Measuring indirect tax losses*. UK.
44. Hutton E., 2017. *The Revenue Administration – Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation*. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
45. Intra-European Organisation of Tax Administrations, 2009. *VAT Risk Areas. IOTA Report for Tax Administrations*. Budapest.
46. Jacobs A., Crawford D., Murdoch T., Yessiemine H., Lethbridge C., 2013. *Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and Caribbean*. USAID/LAC.
47. Jurušs M., Šmite-Rože B., Gasūne L. 2018. *Excise duty gap on cigarettes*.
48. Keen M., 2013. *The anatomy of the VAT*. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.

49. Keen M., Smith S., 2007. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
50. Kidd M., 2010. *Tax Administration in Small Economies*. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
51. Mazur M., Plumley A., 2007. *Understanding the Tax Gap*. Washington, D.C.
52. McLaughlin L., Koukpaizan V., Andrews G., Harrison G., 2016. *Georgia. Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – Performance Assessment Report*. International Monetary Fund. Washington, D.C.
53. McManus J., Warren N., 2006. *The Case for Measuring Tax Gap*. eJournal of Tax Research (2006) vol. 4, no. 1, pp. 61-79.
54. Medina L., Schneider F, 2018. *IMF Working Paper: Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Year?* International Monetary Fund.
55. Micci-Berrecia M., Ramachandran S., 2004. *Improving tax administration with data mining*. SPSS.
56. Murphy R., 2014. *The tax gap. Tax evasion in 2014 – and what can be done about it*. UK.
57. Nichita R., 2012. *The Analysis of Taxpayers' Behavior Under the Impact of Fiscal Policy Changes*. PH.D Dissertation, Babes-Bolyai University CLUJ-NAPOCA Faculty of Economics and business Administration.
58. Novyzedlak V., Palkovicova J., 2012. *The estimate of the value added tax revenue loss*. Institute for Financial Policy. The ministry of Finance of the Slovak republic.
59. OECD, 2011. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*. Forum on Tax Administration.
60. Office of Performance Evaluations Idaho State Legislature, 1996. *Estimating and Reducing the Tax Gap in Idaho*. Idaho.
61. Pissarides C., Weber G., 1989. *An Expenditure-Based Estimate of Britain's Black Economy*. Journal of Public Economies 39 (1989) 17-32, North-Holland.
62. Raczkowski K., 2015. *Measuring the tax gap in the European economy*. Journal of Economics and Management, Vol. 21(3)2015. Poland.

63. Reckon LLP, 2009. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*. UK.
64. Rubin M., 2011. *The Practicality of Top-Down Approach to Estimating the Direct Tax Gap*. UK.
65. Russel B., 2010. *Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program*. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
66. Russel B., 2010. *Revenue Administration: Managing the Shadow Economy*. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
67. State Tax Service of Republic of Moldova, 2011. *Taxpayer Compliance Program 2011*. Chisinau.
68. Swedish National Tax Agency, 2008. *Tax Gap Map for Sweden. How was it created and how can it be used?*
69. Swedish Tax Agency, 2014. *The Development of the tax gap in Sweden 2007-12*.
70. TADAT Secretariat, 2015. *Field Guide: Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*
71. Thackray M., Alexova M., 2017. *The Revenue Administration-Gap Analysis Program: An Analytical Framework for Excise Gap Estimation*. International Monetary Fund. Washington, D.C.
72. Thackray M., Hutton E, Kapoor K., 2015. *Denmark: Revenue Administration Gap Analysis Program – The Value-Added Tax Gap*. International Monetary Fund. Washington, D.C.
73. Thackray M., Hutton E, Kapoor K., 2015. *Finland: Revenue Administration Gap Analysis Program – The Value-Added Tax Gap*. International Monetary Fund. Washington, D.C.
74. Toro Juan, Ogata K., Hutton E, Caner S., 2013. *United Kingdom: Assessment of HMRC's Tax Gap*. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
75. Tratkiewicz T., 2018. *Before We Close Tax Gaps, We Have to Understand Them*. ShowCASE No.86|22.10.2018.

76. Ueda J., 2017. *IMF Working Paper: The Evolution of Potential VAT Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies*. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
77. United States Government Accountability Office, 2012. *Tax GAP: Sources of Noncompliance and Strategies to Reduce it*.
78. Victoria University of Wellington Tax Working Group. 2009. *Tax Administration changes to raise additional revenue over time*.
79. Viet V., 2009. *GDP by production approach: A general introduction with emphasis on an integrated economic data collection framework*.
80. World Bank Group, 2019. *Doing Business 2019*. Washington, D.C.

გამოყენებული ინტერნეტ რესურსები:

1. www.data.oecd.org
2. www.doingbusiness.org
3. www.edx.org
4. www.geostat.ge
5. www.imedinews.ge
6. www.imf.org
7. www.irs.gov
8. www.mof.ge
9. www.mcdc.ge
10. www.ntanet.org/
11. www.oecd.org
12. www.parliament.ge
13. www.researchgate.net
14. www.rs.ge
15. www.tadat.org
16. www.treasury.ge
17. www.who.int

გამოქვეყნებული ნაშრომები

1. Chikviladze M., POSSIBLE APPROACHES OF DEFINING MINIMUM LEVEL OF VAT REFUNDS IN TAX ADMINISTRATIONS. Referred International Journal „ECOFORUM“, vol. 8, issue 2(19), 2019, Romania, PP. 600-604.

2. ჩიკვილაძე მ., ერთიანი სახაზინო კოდის დანერგვის ზეგავლენა საგადასახადო შემოსულობების აღრიცხვაზე. ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის რეფერირებადი და რეცენზირებადი საერთაშორისო სამეცნიერო-ანალიტიკური ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“, N2, 2019 წელი, თბილისი, გვ. 119-128.

3. დგებუაძე ლ., ჩიკვილაძე მ., ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრა ეკონომიკური ზრდის მაღალი ტემპის მისაღწევად (საქართველოს მაგალითზე). საერთაშორისო რეცენზირებადი სამეცნიერო-ანალიტიკური ჟურნალი „ეკონომისტი“, N2, 2018 წელი, თბილისი, გვ. 121-128.

4. ჩიკვილაძე მ., ბუკია ი., თამბაქოზე აქციზის განაკვეთის ზრდის გავლენა იმპორტსა და საბიუჯეტო შემოსულობებზე საქართველოში. მეორე საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „გლობალიზაციის გამოწვევები ეკონომიკასა და ბიზნესში“, შრომების კრებული, 2017 წელი, თბილისი, გვ. 557-561.