

ACTUALITY AND MAIN APPROACHES OF TAX GAP CALCULATION



MIKHEIL CHIKVILADZE

Doctoral student of Ivane Javakhishvili Tbilisi
State University,
Faculty of Business and Economics.

E-mail: mishkachikviladze@yahoo.com

Phone: +995 577055600

ABSTRACT

In the modern world, along with simplicity of performing economic activity and wide spread of relevant tax-able activities online, the volume and possibilities of tax avoidance are more and more increased. Hence, taking into consideration the existing tendencies, permanent assessment and supervision of tax gap becomes even more relevant.

Tax gap analysis provides tax authorities and tax policy-makers with an impression regarding the scale of lost, not received tax income. Therefore, research and assessment of tax gap has received a great deal of attention recently. Studies in this area are conducted by almost all the countries with developed economies.

Besides the fact that Tax Gap represents not received tax income for the country, noncompliance and tax evasion also distorts the economic and competitive environment. By noncompliant actions, left without proper response by the tax authority, unscrupulous taxpayers take a competitive advantage. This circumstance will inevitably encourage and force other taxpayers (in relevant sector and not only), to use and implement the harmful practices of noncompliant taxpayers in the long run.

Despite the urgency of the problem, the scale of scientific treatment of tax gap and the relevant theoretical literature are relatively scarce. The official publications of the tax authorities are also mainly devoted to the review of the results of studies already conducted and not to the practical methodology of calculation. With this in mind, in the present article, main approaches of tax gap calculation and main factors, influencing the tax gap volume are presented. For the purposes of analysis, focus is made on indirect taxes (as they are taxes with the most stable and high fiscal effect in country's tax revenues) and the most effective ways of tax gap calculations are suggested.

Key words: Tax gap; Tax gap of indirect taxes; Approaches for tax gap calculation; Tax compliance.

საბადასახადო დანაკარგის გამომანგარისების აქტუალურობა და ძირითადი მიდგომები

მიხეილ ჩიკვილაძე

თსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის
„ბიზნესის ადმინისტრირების“ სადოქტორო
პროგრამის დოქტორანტი.

ანოტაცია

თანამედროვე მსოფლიოში, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების სიმარტივესთან და გადასახადებით დასაბეგრი აქტივობების ონლაინ სივრცეში ფართოდ გავრცელებასთან ერთად, სულ უფრო იზრდება გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მასშტაბი და შესაძლებლობები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, არსებული ტენდენციების გათვალისწინებით, კიდევ უფრო აქტუალური ხდება საგადასა-



ხადო დანაკარგების მოცულობის მუდმივი შეფასება და მონიტორინგი.

საგადასახადო დანაკარგის ანალიზი, საგადასახადო ორგანოებსა და საგადასახადო პოლიტიკის განმსაზღვრელ პირებს წარმოადგენს უქმნის და კარგული, არ მიღებული შემოსავლების მასშტაბების შესახებ, ამიტომ მის კვლევასა და შეფასებას ბოლო პერიოდში განსაკუთრებით დიდი ყურადღება ეთმობა. აღნიშნული მიმართულებით, კვლევებს აწარმოებს განვითარებული ეკონომიკის მქონე თითქმის ყველა ქვეყანა.

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

მიუხედავად პრობლემის აქტუალურობისა, საგადასახადო დანაკარგის მეცნიერული დამუშავების მასშტაბი და შესაბამისი თეორიული ლიტერატურა საკმაოდ მწირია. საგადასახადო ორგანოთა ოფიციალური პუბლიკაციებიც ძირითადად ეძღვნება უკვე ჩატარებული კვლევების შედეგების მიმოხილვას და არა გამოთვლის პრაქტიკულ მეთოდოლოგიას. აღნიშნულის გათვალისწინებით, წინამდებარე სტატიაში განხილულია საგადასახადო დანაკარგების გამოანგარიშების ძირითადი მიდგომები და ის მთავარი ფაქტორები, რომლებიც საგადასახადო დანაკარგის მოცულობაზე ახდენენ გავლენას. ანალიზის მიზნით ყურადღება გამახვილებულია არაპირდაპირ გადასახადებზე, როგორც ქვეყნის საგადასახადო შემოსულობების ყველაზე სტაბილურ და მაღალი ფისკალური მნიშვნელობის გადასახადებზე და შემოთავაზებულია მათი საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის ყველაზე ეფექტიანი გზები.

საკვანძო სიტყვები: საგადასახადო დანაკარგი, არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგი, საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების მიდგომები, საგადასახადო კანონმორჩილება.

შესავალი

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

საგადასახადო დანაკარგის ანალიზი, საგადასახადო ორგანოებსა და საგადასახადო პოლიტიკის განმსაზღვრელ პირებს წარმოადგენს უქმნის და კარგული, 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 დანაკარგების გამოანგარიშებისათვის უამრავი მიდგომა არსებობს, რომელთაგან თითოეულს გააჩნია თავის უპირატესობა და ნაკლოვანება. მოცემული სტატიის მიზანია საგადასახადო დანაკარგების კვლევისა და გაანგარიშების ძირითად მიმართულებების ანალიზი, მათგან ყველაზე ეფექტიანი მიდგომის შესარჩევად.

კვლევის პროცესში გამოყენებულ იქნა ეკონომიკური და ფინანსური დებულებები და თეორიები, უცხოელ მეცნიერთა თანამედროვე გამოკვლევები, პუბლიკაციები და ექსპერტული შეფასებები საგადასახადო დანაკარგის კვლევის საჭიროების, მისი სტრუქტურის, გამომწვევი ფაქტორების, გამოანგარიშების მიდგომების და მონინავე საგადასახადო ადმინისტრაციებში ამ მიმართულებით არსებული პრაქტიკის შესახებ.



საგადასახადო დანაკარგებზე მოქმედი ძირითადი ფაქტორები

გავრცელებული მოსაზრებით საგადასახადო დანაკარგების არსებობა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს პასუხისმგებლობის სფეროს წარმოადგენს. სინამდვილეში, გაპის არსებობა არ შეიძლება აიხსნას მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს არაეფექტიანი ფუნქციონირებით, რადგან მის მოცულობაზე მრავალი ფაქტორი ახდენს გავლენას. განვიხილოთ აღნიშნული ფაქტორები და მათი შინაარსობრივი კავშირი საგადასახადო დანაკარგების მოცულობასთან:

საგადამხდელი კულტურა და მოქალაქეების სახელმწიფოებრივი აზროვნების დონე. 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 საგადამხდელი კულტურის, განათლების და ხელისუფლებისადმი 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.

საგადასახადო ტვირთის სიმძიმე. რაც უფრო მოცულობითია საგადასახადო ტვირთი, მით უფრო მეტი მოტივაცია აქვს გადასახადის გადამხდელს იფიქროს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებაზე და განიოს შესაბამისი რისკი.

საგადასახადო კანონმდებლობის სიმარტივე და არაორაზროვნება. გადაუხდელი გადასახადების საკმაოდ დიდი მოცულობა, განპირობებულია შესაბამისი გადამხდელების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის არ ცოდნით, რა შემთხვევაშიც მათი მნიშვნელოვანი ნაწილი თავის საგადასახადო ვალდებულებას შეასრულებდა. ამავდროულად მაღალი კანონმორჩილებისათვის მნიშვნელოვანია, რომ საკანონმდებლო ჩანაწერები არ იძლეოდეს მიკერძოებული ინტერპრეტაციისა და გადასახადის თავის არიდების შესაძლებლობას.

შესაძლო საფრთხის გაცნობიერება. აღნიშნული უკავშირდება მოსალოდნელ საგადასახადო შემოსებებს, შესაძლო სანქციებს და ზოგადად კანონმდებლობით დადგენილ მატერიალურ თუ არა მატერიალურ პასუხისმგებლობის სიმძიმეს, რომელიც შესაძლოა მოყვეს საგადასახადო კანონმდებ-

ლობის 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. ეს ქმედებები განსხვავებულია ყველა ქვეყანაში და მათში იგულისხმება მაგალითად: საგადასახადო დეკლარაციებში ჯამური მონაცემების ავტომატური გადამონმების მექანიზმების არსებობა, 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 სანყის ეტაპზე არ მისცემენ საშუალებას დაუშვან მექანიკური, ასევე სხვა ნებისითი და უნებლიე შეცდომები ანგარიშგების პროცესში. არაკანონმორჩილებასთან ბრძოლის პარალელურად, საკმაოდ მნიშვნელოვანია კანონმორჩილების ნამახალისებელი სტრატეგიის არსებობაც.

იძულებითი ღონისძიებების ეფექტიანობა. აღნიშნულში მოიაზრება საგადასახადო ორგანოს ეფექტიანობა საგადასახადო შემოსემების, 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. რა თქმა უნდა პრაქტიკულად შეუძლებელია საგადასახადო ორგანომ ინდივიდუალური რეაგირება გააკეთოს საგადასახადო კანონმდებლობის ყველა შესაძლო შემთხვევაზე, მიუხედავად იმისა თუ რა ოდენობის ადამიანურ და სხვა რესურსებს ფლობს. ამიტომ აუცილებელია საგადასახადო რისკების მართვის ეფექტიანი სტრატეგიის შემუშავება და მისი პრაქტიკული იმპლემენტაცია.

საგადასახადო დანაკარგი ასევე შეიძლება გამოწვეული იყოს ანგარიშგების ფორმების არასრულყოფილებით და სირთულით, საგადასახადო ვალდებულების გამოანგარიშების უნებლიე ხარვეზებით, ახალი საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ მასობრივი ინფორმირებულობის დაბალი დონით და ა.შ.

აღნიშნული ფაქტორების ჯამური შედეგობრივი გავლენა საგადასახადო კანონმორჩილებაზე, მხოლოდ საგადასახადო დანაკარგის სისტემატიური კვლევის შედეგად შეიძლება შევაფასოთ და გავაანალიზოთ. ანალიზის შედეგებიდან გამომდინარე, საგადასახადო დანაკარგის მინიმიზაციის სტრატეგიული ხედვა, როგორც მინიმუმ სწორედ ზემოთ ჩამოთვლილ ყველა ფაქტორს უნდა ითვალისწინებდეს და არ უნდა შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ რომელიმე კონკრეტული მათგანზე აქცენტირებით.

საგადასახადო დანაკარგების გამოანგარიშების ძირითადი მიდგომები

საგადასახადო დანაკარგის ზუსტი შეფასება და ყველა სიტუციაში გამოსადეგი ერთიანი მიდგომის შემუშავება შეუძლებელია. ზოგადად, კი შეიძლება ითქვას, რომ თუ მაკროეკონომიკური მაჩვენებლები იზრდებიან და მათთან მიმართებაში ამოღებული გადასახადების პროცენტული წილი მცირდება, უნდა ვივარაუდოთ, რომ ადგილი აქვს გადასახადების თავიდან არიდებას.

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 დაბეგრისაგან გათავისუფლებული საქონლის წარმოებისა და მომსახურების განვითარების, ვინაიდან ასეთი შუალედური მოხმარება არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგრის მიზნებისათვის საბოლოო მოხმარებად მიიჩნევა. მიუხედავად იმისა, რომ მოხმარების მეთოდი იძლევა წარმოდგენას გაპის მთლიანი მოცულობის შესახებ, იგი არ გვაძლევს შედეგობრივი მაჩვენებლების დარგობრივი დეტალიზაციის შესაძლებლობას, რაც სასურველი იქნებოდა გაპის შემცირების სტრატეგიული ღონისძიებების დაგეგმვის პროცესში.

„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, კერძოდ - შუალედური მოხმარება და

ინვესტიციები. მოხმარების მეთოდისაგან განსხვავებით, დამატებული ღირებულების მეთოდი შეესაბამება არაპირდაპირი გადასახადების დაბეგვრის ბუნებას და იძლევა შედეგობრივი მაჩვენებლის დარგობრივი დეკომპოზიციის შესაძლებლობასაც.

მაკროეკონომიკურ ანალიზს გააჩნია შემდეგი ნაკლოვანებები:

- გვაძლევს ზოგად წარმოდგენას მთლიან საგადასახადო დანაკარგზე, მისი დეტალური ასპექტების (მაგ. კონკრეტული სექტორები, 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 გადამხდელებთან;

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

რაც შეეხება „ქვემოდან ზემოთ“ მეთოდოლოგიას, მისი გამოყენების დროს, ძირითადად ხორციელდება საგადასახადო აუდიტისათვის „სანიშნო“ გადამხდელის შემთხვევითი გზით შერჩევა და რევიზიის შედეგების მოდელირება. მოდელირების დროს შეირჩევა გადამხდელის 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, აგრეირდება რეგისტრირებული გადამხდელის მთლიან პოპულაციაზე. აღნიშნული მეთოდი ძირითადად

მოიაზრებს შემთხვევითი აუდიტის სისტემის არსებობას, თუმცა ასევე შესაძლებელია განვიხილო პერიოდში საგადასახადო კანონმდებლობასთან შეუსაბამობის კონკრეტული რისკების ანალიზის შედეგად განხორციელებულ ინტერვენციების შედეგების გათვალისწინებასაც (იმ პირობებში როდესაც საგადასახადო ორგანოში შემთხვევითი რევიზიის 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 საგადასახადო დანაკარგის მხოლოდ გამოვლენილ/იდენტიფიცირებულ ნაწილს, რომელიც ამათუიბ მიზნის 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 შემომხმებების ჩატარების აუცილებლობას. აღნიშნული კი, თავის მხრივ, მოიაზრებს რევიზირებული გადამხდელის კანონმორჩილების დანახარჯების ზრდას. ასევე აღსანიშნავია, რომ ამ მიდგომის გამოყენების შემთხვევაში გამოვლენილი დანაკარგის განზოგადება და საერთო ეფექტის განსაზღვრა ხდება მხოლოდ რეგისტრირებული გადამხდელის ერთობლიობაზე, რაც პოტენციური კანონდამრღვევების მთლიან პოპულაციას რა თქმა უნდა არ წარმოადგენს. ამასთან „ქვემოდან ზემოთ“ მიდგომით საგადასახადო დანაკარგის შეფასებას ართულებს და თითქმის შეუძლებელს ხდის საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო თალღითობის შემთხვევების იდენტიფიცირების არასრული მოცულობა და შესაბამისი კუთხით აღრიცხული და განსაკუთრებით გამოქვეყნებული მონაცემების სიმწირე, დეტალური მონაცემების კონფიდენციალურობა და შერჩევის პოტენციური შეცდომა.

დასკვნა

მაკროეკონომიკური 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.

მაკროეკონომიკური მიდგომის უპირატესობა მიკროეკონომიკურ მიდგომასთან მიმართებაში კი ცალსახაა შემდეგი გარემოებების გამო:

- 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 სტატის-

ტიკურ მონაცემებთან თანხვედრის წინაპირობაა და ამავედროულად უფრო ბუნებრივად შეესაბამება არაპირდაპირი გადასახადების დაბეგვრის და გამოანგარიშების პრაქტიკას;

- შესაძლებლობას იძლევა მოდელირება გაუკეთდეს სხვადასხვა საკანონმდებლო ცვლილებებს და გაანალიზდეს მათი შედეგობრივი ფისკალური გავლენა.

ასევე აღსანიშნავია, რომ „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 ფონდის მიერვე შექმნილ RA-GAP მოდელს. აღნიშნული კი იძლევა იმის შესაძლებლობას, რომ მოცემული მიდგომით გამოთვლილი დანაკარგი მეტად შესადარისი იყოს სხვა ქვეყნების ანალოგიურ მაჩვენებლებთან.

რაც შეეხება ე.წ. „ქვემოდან ზემოთ“ მიდგომას, მისი გამოყენების შესაძლებლობა უფრო მეტად იკვეთება, ეკონომიკის იმ სექტორებთან მიმართებაში, რომლებშიც მაკროეკონომიკური კვლევით საგადასახადო დანაკარგების მაღალი მოცულობა გამოიკვეთება.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. დგებუაძე ლ., ჩიკვილაძე მ., ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრა ეკონომიკური ზრდის მაღალი ტემპის მისაღწევად (საქართველოს მაგალითზე), ჟურ. „ეკონომისტი“, 2018, N2, გვ. 121-128.
2. Keen M., *The anatomy of the VAT*, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2013, 27 pg., <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13111.pdf>, ბოლოს გადამოწმდა 01.11.2020.
3. European Commission, *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*, 2010, 110 pg., https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf, ბოლოს გადამოწმდა 01.11.2020.
4. Novysedlak V., Palkovicova J., *The estimate of the value added tax revenue loss*. Institute for Financial Policy, The ministry of Finance of the Slovak republic, 2012, 30pg., <https://www.mfsr.sk/en/finance/institute-financial-policy/working-papers/the-estimate-value-added-tax-revenue-loss>, ბოლოს გადამოწმდა 01.11.2020.
5. Thackray M., Alexova M., *The Revenue Administration-Gap Analysis Program: An Analytical Framework for Excise Gap Estimation*. International Monetary Fund, Washington, D.C. 2017, 48pg, <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/TNM/2017/tnm1705.ashx>, ბოლოს გადამოწმდა 01.11.2020.
6. Hutton E., *The Revenue Administration – Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2017, 32pg, <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/TNM/2017/tnm1704.ashx>, ბოლოს გადამოწმდა 01.11.2020.