

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი  
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ხელნაწერის უფლებით

**მიხეილ ჩიკვილაძე**

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

ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად  
წარმოდგენილი დისერტაციის

ავტორეფერატი

თბილისი

2020

ნაშრომი შესრულებულია ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტზე, ფინანსებისა და საბანკო საქმის კათედრაზე

სამეცნიერო ხელმძღვანელი:

**ხათუნა ზარბაქაძე**

ასოცირებული პროფესორი,  
ივანე ჯავახიშვილის სახელობის  
თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი,  
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ოფიციალური შემფასებლები:

**გიორგი ცაავა**

პროფესორი, ე.მ.დ.  
საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი,  
საფინანსო და საბანკო ტექნოლოგიების  
დეპარტამენტი

**მარიამ ვარდიაშვილი**

ასოცირებული პროფესორი,  
ივანე ჯავახიშვილის სახელობის  
თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი,  
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

**დისერტაციის დაცვა შედეგა:** 2021 წლის 28 ივნისს 12:00 საათზე, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტში ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სადისერტაციო ნაშრომის დაცვის კომისიის სხდომაზე.

სწავლული მდივანი,

ასოცირებული პროფესორი

მანანა ლობჯანიძე

## სარჩევი

სადისერტაციო ნაშრომის ზოგადი დახასიათება -----	3
საკვლევი თემის აქტუალობა -----	3
კვლევის მიზანი და ამოცანები -----	3
კვლევის საგანი და ობიექტი -----	5
კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები -----	5
კვლევის მეცნიერული სიახლეები -----	6
კვლევის შედეგები -----	7
სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის მნიშვნელობა -----	8
ნაშრომის აპრობაცია -----	8
სადისერტაციო ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა -----	9
სადისერტაციო ნაშრომის მოკლე შინაარსი -----	10
დასკვნები და რეკომენდაციები -----	17
გამოქვეყნებული ნაშრომები -----	21

## სადისერტაციო ნაშრომის ზოგადი დახასიათება

**საკვლევი 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.

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 დარიცხული გადასახადის თანხების სრული და დროული გადახდა/ამოღება;
- ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საგადასახადო შეღავათების არსებობით, რომელთა მიხედვითაც ეკონომიკური აქტივობების საკმაოდ მნიშვნელოვანი ნაწილი გადასახადებით დაბეგრას არ ექვემდებარება.

**კვლევის მიზანი 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 მოგვცემს დანაკარგის დარგობრივი დეტალიზაციის შესაძლებლობას, მაქსიმალური ფისკალური ეფექტიანობის უზრუნველსაყოფად.

კვლევის მიზნიდან გამომდინარე დასახულია შემდეგი ამოცანები:

- საგადასახადო დანაკარგის გამომწვევების 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 დაჯგუფება, 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 საშელავათო 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. აღნიშნული და სხვა სპეციფიური ნიუანსების გათვალისწინება აუცილებელია, გადახდილი გადასახადის თანხის სწორად გაანგარიშებისათვის, რათა მაკროეკონომიკურ მაჩვენებლებთან შესადარისობის სათანადო დონე უზრუნველვყოთ. 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, მოქმედი 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.

**ნაშრომის აპრობაცია:** სადისერტაციო ნაშრომის აპრობაცია შედგა ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და

ბიზნესის ფაკულტეტის, ფინანსებისა და საბანკო საქმის კათედრის 2020 წლის 4 დეკემბრის სხდომაზე. საკვლევ თემატიკასთან დაკავშირებული საკითხები დისერტანტის მიერ ასახულია საერთაშორისო რეფერირებად სამეცნიერო ადგილობრივ და უცხოურ სამეცნიერო პუბლიკაციებში და საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციაზე.

**სადისერტაციო ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა:** 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 პუბლიკაციები 5 დასახელებით.

ნაშრომის სტრუქტურა:

<b>შესავალი</b> .....	1
<b>თავი I. საგადასახადო დანაკარგი და მისი გამოთვლის ძირითადი მიდგომები</b> .....	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
<b>თავი II. საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის მეთოდოლოგიური საფუძვლები</b> .....	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
<b>თავი III. საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის პრაქტიკული გაანგარიშება და შეფასება</b> .....	97

3.1 არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის ანალიზი -----	97
3.2 დამატებული ღირებულების გადასახადის დანაკარგის გამომწვევების შედეგების გადამოწმების გზები -----	142
3.3 საგადასახადო კანონმორჩილების გაუმჯობესების სტრატეგიული მიმართულებები -----	147
დასკვნები და რეკომენდაციები -----	166
გამოყენებული ლიტერატურა -----	179

### სადისერტაციო ნაშრომის მოკლე შინაარსი

სადისერტაციო ნაშრომის პირველ თავში *„საგადასახადო დანაკარგი და მისი გამოთვლის ძირითადი მიდგომები“* განხილულია საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების მნიშვნელობის განმსაზღვრელი ფაქტორები, საგადასახადო დანაკარგის ძირითადი სახეები და მისი გამოწვევი მიზეზები. გაანალიზებულია გადასახადების მნიშვნელობა ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსულობებში, ერთიანი სახაზინო კოდის გავლენა გადასახადების აღრიცხვაზე და აღნიშნულის გათვალისწინების აუცილებლობა საგადასახადო დანაკარგის გამომწვევების 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 გამომწვევებისასთან 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 გამოანგარიშების მიდგომები, მათი უპირატესობები და ნაკლოვანებები. აღწერილია 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 გამოანგარიშების 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.

საგადასახადო შემოსავლები ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსულობების ძირითადი კომპონენტია, ხოლო საგადასახადო შემოსავლების უმთავრეს წყაროდ დამატებული ღირებულების გადასახადი გვევლინება. იგი ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავლის უმნიშვნელოვანესი შემადგენელია, სწორედ ამიტომ, მოცემულ ნაშრომში კვლევისა და საგადასახადო დანაკარგის შესწავლის მიზნით, აქცენტი გაკეთებულია ყველაზე მაღალი ფისკალური ეფექტისა და მნიშვნელობის მქონე გადასახადზე - დღგ.

მიუხედავად პრობლემის აქტუალობისა, 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, 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.

კვლევის ფარგლებში ჩვენს მიერ შემუშავებულია საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების მოდელი, რომელშიც გათვალისწინებულია ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო სისტემის სპეციფიკა. კერძოდ, აგებული 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 დიდ სირთულეს არ წარმოადგენს. სინამდვილეში, საგადასახადო დანაკარგის გამოთვლის დროს, გადასახადის პოტენციურ დონესთან გადახდილი გადასახადის თანხის სწორად მისადაგებისათვის, საჭიროა ფაქტობრივად მობილიზებული გადასახადის თანხების, ეკონომიკური აქტივობის განხორციელების საანგარიშო პერიოდებზე გადანაწილება, გადასახადის გადამხდელების დონეზე. საქართველოს შემთხვევაში, სადაც გადასახადების აღრიცხვა საკასო მეთოდით ხორციელდება, აუცილებელია ერთიანი სახაზინო კოდის მექანიზმისა და გადასახადების აღრიცხვის სხვა პრაქტიკული ნიუანსების გათვალისწინება.

ნაშრომში წარმოდგენილია საგადასახადო დანაკარგის გაანგარიშების მიზნებისთვის, რეალურად გადახდილი გადასახადის თანხის გამოანგარიშების ავტორისეული ფორმულა, რომელიც მორგებულია ქვეყანაში 2016 წლიდან შემოღებულ გადასახადების აღრიცხვის ახალ სისტემაზე და ითვალისწინებს ერთიანი სახაზინო კოდის მექანიზმის ყველა დეტალს. მოცემული მიდგომის გამოყენების გარეშე, საქართველოში გაპის მიზნებისთვის გადახდილი გადასახადის თანხის სწორად გაანგარიშება მოცემულ ეტაპზე შეუძლებელია. ავტორისეული ლოგიკის გათვალისწინებით, საქართველოს რეალობისათვის გაპის მიზნებისათვის გადახდილი გადასახადის თანხის გამოანგარიშების ფორმულა ჩამოყალიბდა შემდეგი სახით:

$$AVac^s = \sum_{tes} (Vm^t + (Avp^t - Vo^t) - Vc^t)$$

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  $Avp^t$  მეტია  $Vo^t$ -ზე;

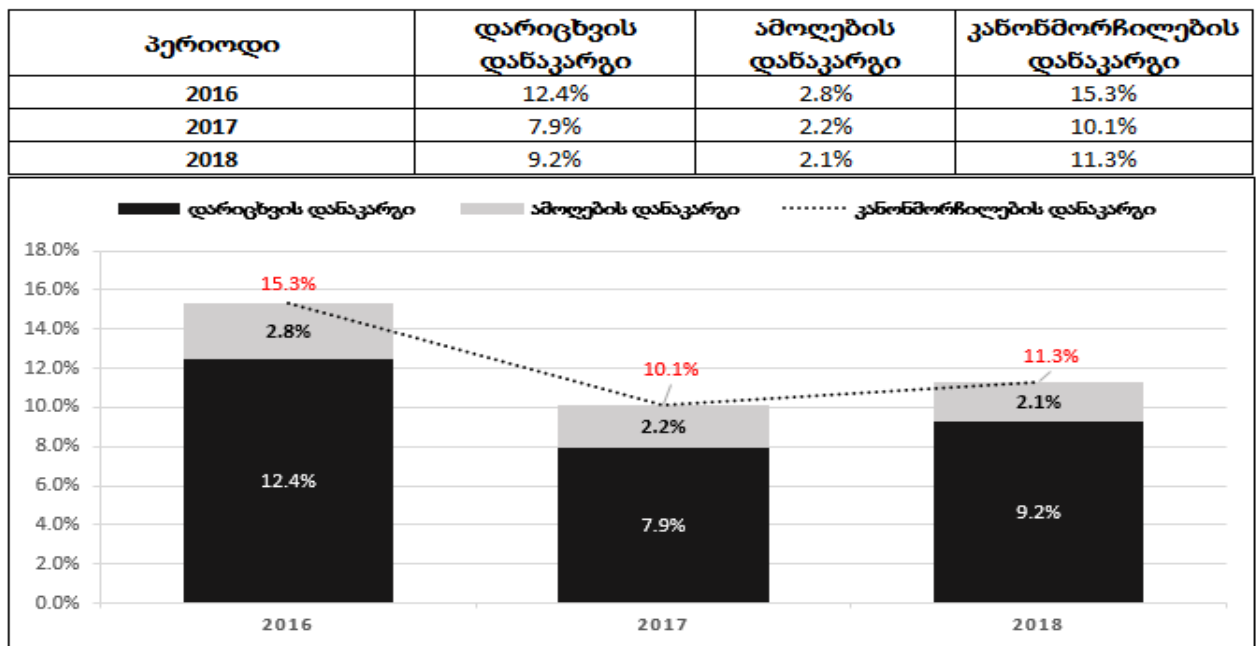
$Vo^t$  - s სექტორის t გადამხდელის ვალი დღგ-ში საანგარიშო პერიოდის ბოლოს;

$Vc^t$  - 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).

ჩვენს მიერ აგებული გაპის გაანგარიშების მოდელისა და რეალურად გადახდილი გადასახადის გამოანგარიშების ფორმულის გამოყენების შედეგად, შესაძლებელი გახდა საქართველოში არსებული არაპირდაპირი გადასახადების გაპის პრაქტიკული გაანგარიშება 2016-2018 წლებთან მიმართებაში. საკვლევი 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 (20%).

**დიაგრამა N1. დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგის და მისი კომპონენტების დინამიკა**

(პროცენტულად პოტენციურ დონესთან მიმართებაში)



წყარო: ავტორისეული გაანგარიშებები

როგორც კვლევის შედეგები გვიჩვენებს, შემოსავლების სამსახური საკმაოდ ეფექტიანია დარიცხული და აღიარებული თანხების ამოღების თვალსაზრისით. არაპირდაპირი გადასახადების ამოღების დანაკარგი გადასახადის პოტენციურ მოცულობასთან შედარებით 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. მეორეს მხრივ, კანონმორჩილების დანაკარგის ანალიზისა და მისი შემცირების ღონისძიებების დაგეგმვის დროს, აქცენტირება უფრო მეტად უნდა გაკეთდეს დარიცხვის დანაკარგის კომპონენტის აღმოფხვრის კუთხით, რომლის ოდენობამაც საკვლევ პერიოდში დღ-ში საშუალოდ 9-10% შეადგინა (გადასახადის კანონმდებლობის შესაბამის პოტენციურ დონესთან შედარებით).

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, 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.

სამწუხაროდ გაანგარიშების მაკროეკონომიკური მიდგომა, საგადასახადო დანაკარგის გადასახადის გადამხდელთა დონეზე შემდგომი დეტალიზაციის შესაძლებლობას არ იძლევა. ამიტომ კვლევის შედეგების ანალიზის საფუძველზე ჩვენს მიერ რეკომენდირებულია შესაბამის საქმიანობებთან მიმართებაში შემოსავლების სამსახურის მიერ სპეციფიკური დარგობრივი კვლევების დაგეგმვა და დამატებით მიკროეკონომიკური მიდგომების გამოყენება.

კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე, გამოიკვეთა დამატებული ღირებულების გადასახადის დანაკარგის მნიშვნელოვანი გავლენა ქვეყნის საგადასახადო



შემოსავლებზე. კერძოდ, დამატებული ღირებულების გადასახადში კანონმორჩილების ამალღების სტრატეგიულ ღონისძიებებს გააჩნიათ თეორიული პოტენციალი 5-6%-ით გაიზარდოს საქართველოს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ნაწილი.

ჩვენს გაანგარიშებებზე დაყრდნობით, 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. ამასთან ევროკავშირის 28 ქვეყნიდან, 12-ში საქართველოზე მაღალი დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმორჩილების დანაკარგი დაფიქსირდა, ხოლო 16 ქვეყანაში საქართველოზე დაბალი.

საგადასახადო დანაკარგის მოცულობაზე ზეგავლენის მქონე ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ფაქტორს წარმოადგენს საგადასახადო ტვირთი. გავრცელებული პრაქტიკით საგადასახადო ტვირთის დადგენის მიზნით ძირითადად იყენებენ გადახდილი გადასახადის თანხის შეფარდებას მთლიან შიდა პროდუქტთან. ნაშრომში განხილულია საგადასახადო ტვირთის გამომანგარიშების ტრადიციული მიდგომის უარყოფითი მხარეები, რაც საბოლოო მაჩვენებლის სიზუსტეზე შესაბამის ნეგატიურ ზეგავლენას ახდენს. რეალობასთან მეტად მიახლოებული შედეგის მისაღებად შემოთავაზებულია საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად გადასახდელი გადასახადის თანხის გამოყენება, რაც საგადასახადო დანაკარგის გამომანგარიშებისათვის აუცილებელი ერთ-ერთი მაჩვენებელია. სხვა სიტყვებით, საგადასახადო ტვირთის სწორად გაანგარიშების მიზნით, ფაქტობრივი 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 (წყარო: ავტორისეული):

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

სადაც:

TB\_ საგადასახადო ტვირთი;

PTL\_ პოტენციური გადასახადი კანონმდებლობით;

GDP\_ მთლიანი შიდა პროდუქტი.

ჩვენს მიერ შემუშავებული ლოგიკით გამოანგარიშებული დღგ-ის ტვირთის შესახებ დეტალური ინფორმაცია მოცემულია შემდეგ ცხრილში:

**ცხრილი N1. 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

საგადასახადო ტვირთის მოცემული მნიშვნელობები არ წარმოადგენენ მალალ მაჩვენებლებს, შესაბამისად კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე, დღგ-ის საგადასახადო დანაკარგის მოცულობაზე დღგ-ის საგადასახადო ტვირთის მნიშვნელოვანი ზეგავლენა არ იკვეთება<sup>1</sup>. რეკომენდაციის სახით კი სასურველად მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო ტვირთის ანალოგიური პრინციპით გაანგარიშება მოხდეს ყველა გადასახადთან მიმართებაშიც.

### **დასკვნები და რეკომენდაციები**

როგორც კვლევის შედეგებიდან იკვეთება, დღგ-ის გაპის კომპონენტებიდან შედარებით მოცულობითია დარიცხვის დანაკარგი, რომლის მოცულობამ 2016-2018 წლებთან მიმართებაში კანონმდებლობის შესაბამისი პოტენციური დღგ-ის საშუალოდ

1. ლევან. დგებუაძე, მიხეილ ჩიკვილაძე, „ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრა ეკონომიკური ზრდის მაღალი ტემპის მისაღწევად (საქართველოს მაგალითზე)“, ჟურნალი „ეკონომისტი“, N2 (2018) თბილისი: 121-128.

10% შეადგინა. შესაბამისად შემოსავლების სამსახურის მიერ ყურადღების გამახვილება მოცემულ მიმართულებაზე უნდა მოხდეს.

საგადასახადო დანაკარგების კვლევის 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. მიკროეკონომიკური მიდგომის გამოყენებისათვის აუცილებლად მიგვაჩნია შემოსავლების სამსახურში შემთხვევითი საგადასახადო შემოწმებების პროგრამის დანერგვა, რომლის ფარგლებშიც საგადასახადო შემოწმებები უნდა ჩაუტარდეს შემთხვევითი პრინციპით შერჩეული გადამხდელების გარკვეულ რაოდენობას. შემთხვევითი პრინციპით შერჩეული არაკანონმორჩილი გადამხდელების გამოვლენა და მათი იმ თვისებების იდენტიფიცირება, რომლებიც გარკვეულ კორელაციაში იქნებიან რევიზიის შედეგად დარიცხულ თანხებთან, პრაქტიკული თვალსაზრისით უაღრესად მნიშვნელოვანია. ნიმუშების საკმარისი რაოდენობის არსებობის შემთხვევაში, ჩატარებული შემოწმებების პრაქტიკულ შედეგებზე დაყრდნობით შესაძლებელია აიგოს საკმაოდ ეფექტიანი მანქანური დასწავლის რომელიმე კლასიფიკაციის მოდელი (მაგ: „Random Forest“, „SVM“, „Decision Tree“, „KNN“, „Xgboost“), რომელიც შესაბამისი თვისებების მქონე სხვა გადამხდელებზე, ანალოგიური რისკების იდენტიფიცირების არაპირდაპირ იდენტიფიკატორად გამოდგება და გავრცელდება რეგისტრირებულ გადამხდელთა სრულ პოპულაციაზე.

თანამედროვე საგადასახადო ორგანოებისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია ალტერნატიული ინფორმაციების ფლობა, რაშიც იგულისხმება მონაცემები, რომელთა წყაროც უშუალოდ გადასახადის გადამხდელები არ არიან. საგადასახადო რისკების დროული იდენტიფიცირების 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). ამ მხრივ საჭიროა ყურადღება გამახვილდეს ყველა იმ ფაქტორზე, რომლებიც გავლენას ახდენენ შემოსავლების სამსახურის მიერ საგადასახადო რისკების ანალიზის და მათზე რეაგირების შესაძლებლობებზე: ინფორმაციის მოპოვების პრაქტიკული შესაძლებლობა; ინფორმაციის მოპოვების საკანონმდებლო ლეგიტიმაცია; საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების განვითარების დონე; თანამედროვე პროგრამული უზრუნველყოფების ფლობა და პრაქტიკული გამოყენების მდგომარეობა; ანალიტიკური მიზნებისათვის დიდი მოცულობის 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.

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 კი ეფექტიანად შეიძლება გამოყენებულიყო საგადასახადო დანაკარგების შემცირების მიზნით.

გავრცელებული მოსაზრებით საგადასახადო დანაკარგების არსებობა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს პასუხისმგებლობის სფეროს წარმოადგენს. სინამდვილეში გაპის არსებობა არ შეიძლება აიხსნას მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს არაეფექტიანი ფუნქციონირებით, რადგან გაპის მოცულობაზე მრავალი ფაქტორი ახდენს გავლენას: საგადამხდელო კულტურა, ინფორმირებულობა, მოქალაქეების სახელმწიფოებრივი აზროვნების დონე და სახელმწიფო ინსტიტუტების მიმართ არსებული ნდობა; კანონმორჩილების თავის არიდებასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი საფრთხეების გაცნობიერება 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 მიდგომა, როგორც მინიმუმ სწორედ ზემოთ ჩამოთვლილ ყველა ფაქტორს უნდა ითვალისწინებდეს და არ უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ რომელიმე კონკრეტული მათგანით ან ცალკეული დონისძიებით, მაგალითად, საგადასახადო შემოწმებების რაოდენობის გაზრდით.

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

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 გადასახადების დამატებით ადმინისტრირებაზე გაწეული ხარჯები არა ეფექტიანად ჩაითვლება. აღნიშნული მიზნით უალტერნატივოა რისკზე დაფუძნებული პრევენციული მიდგომის გამოყენება, რომელშიც ყურადღება გამახვილებული იქნება იმ საქმიანობების კუთხით, რომლებშიც შესაბამისი ანალიზის შედეგად საგადასახადო კანონმორჩილების ამაღლების მეტი რესურსი არსებობს.

### 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.

5. ჩიკვილაძე მ., საგადასახადო დანაკარგის გამოანგარიშების აქტუალურობა და ძირითადი მიდგომები. საერთაშორისო რეფერირებადი და რეცენზირებადი სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი „ახალი ეკონომისტი“, N4, 2020 წელი, თბილისი, გვ. 78-83.