

УПРАВЛЕНИЕ НА РИСКА ЗА СПАЗВАНЕ НА АКЦИЗНИТЕ ЗАДЪЛЖЕНИЯ В БЪЛГАРИЯ: ОГРАНИЧЕНИЯ И НАСОКИ ЗА ПРЕОДОЛЯВАНЕТО ИМ

Йонко Йотов

Университет за национално и световно стопанство,
Национална агенция за приходите

ORCID 0009-0007-2916-2029



Резюме. В представеното изследване е разгледано състоянието на рамката за управление на риска за спазване на акцизните задължения в контекста на българските митници, които са отговорни за администрирането му, и възможностите за нейното подобрене в съответствие с добрите практики на българската и на европейските данъчни и/или митнически администрации. Очертана е същността на акцизния риск, породен от неспазване на законодателството от данъкоплатците, и неговото управление. Представени са и резултатите от анкетно проучване, проведено през декември 2024 и януари 2025 г. сред общо 238 експерти в областта на финансовия контрол, работещи в Националната агенция за приходите и в Агенция „Митници“, както и като преподаватели в УНСС, СА „Д. А. Ценов“ – Свищов, Икономически университет – Варна и в някои други университети, предимно от финансово-счетоводни звена. Резултатите от изследването показват, че рамката за управлението на риска за спазване на акцизните задължения притежава концептуални слабости в сравнение с добрите практики. Посочена е необходимостта от преосмисляне на някои базови компоненти, елементи и дейности от риск мениджмънта, като са формулирани препоръки за тяхното подобрене.

Ключови думи: управление на риска върху акциза; управление на риска за спазване на данъчните задължения; акцизен риск; акцизна разлика; данъчно спазване

JEL codes: H25; H26; E02

DOI: <https://doi.org/10.56497/etj2570106>

Received 30 October 2024

Revised 18 December 2024

Accepted 22 January 2025

Увод

Управлението на риска върху акциза е от съществено значение за постигане на целите от приходните администрации в България – Агенция „Митници“ и Националната агенция за приходите (НАП), съответно Министерството на финансите (МФ). То е определящо за приходната сигурност на държавата, стояща в основата на фискалната стабилност. *Стратегическа цел на управлението на риска на приходните администрации е да повишава нивото на спазване на законодателството от страна на данъкоплатците и да намалява данъчната разлика (OECD, 2024).* За нейното постигане данъчните и митническите агенции трябва да правят съзнателен избор на мерки за улесняване и насърчаване на доброволното спазване на законодателство и за ограничаване на неспазването му.

Управлението на риска за спазването на данъчните задължения (tax compliance risk management) е критична функция в данъчната и в митническата администрация, тъй като предлага всеобхватна рамка за вземане на стратегическите решения – то е ключова задача на приходните администрации. Ако данъкоплатците са „душата“, а контролите – „сърцето“, то анализът на риска е „умът“ на съвременния данъчен процес (CIAT, SII, IMF, 2022), чиито резултати се използват за етапите по приоритизиране и третиране на риска.

Съвременното разбиране за приходна агенция предполага риск мениджмънтът върху акциза да бъде прилаган като *цялостен, систематичен, структуриран и непрекъснат процес*, осъществяван от служителите на всички йерархични нива съобразно тяхната функционална и структурна компетентност. Рамката за управлението на риска при изпълнение на акцизните задължения трябва периодично да се разглежда и да се преосмисля съобразно добрите практики, за да бъдат постигнати приоритетите на държавното управление в условията на непрекъснато изменящ се финансово-икономически и поведенчески контекст.

Обект на изследване в статията е управлението на риска за спазването на законодателството, свързано с акциза, а предмет – спецификите, отнасящи се до него в контекста на функционирането на българската митническа администрация. *Целта* е да се предложи усъвършенствана рамка за управление на риска върху акциза в резултат от изследване на проблематиката, засягаща ограниченията на сегашното състояние, и да се очертаят насоките за бъдещи промени. *Задачите* се свеждат до анализ на основните теоретико-практически положения в управлението на риска върху акциза и на съществуващите сега несъвършенства, както и до формиране на препоръки за преодоляването им.

Актуалността на концепцията за управление на риска върху акцизните стоки – алкохол и алкохолни продукти, тютюневи изделия, енергийни продукти и

електрическа енергия, е свързана с финансови и с нефинансови мотиви. Управлението на риска върху тези стоки има голяма фискална значимост не само заради акциза, който за 2024 г. е почти 6,5 млрд. лв., или 17% (ЗДБ, 2024), а с увеличението на акцизните ставки за алкохола и тютюневите изделия за 2025 г. се очаква да бъдат събрани рекордните 8,5 млрд. лв., но и заради облагането им с други данъци (данък върху добавената стойност, корпоративни и подоходни данъци върху резултатите от стопанската дейност, подоходни данъци и здравноосигурителни вноски върху труда на заетите в бранша), а при внос от трети страни – и с мита.

Доколкото акцизните ставки в България са най-ниски в Европейския съюз и са на равнището на минимално определените за Общността, както и доколкото страната не е наложила други национални такси върху тези стоки за разлика от други европейски държави (ЕС, 2024), то увеличението на размера на акциза и въвеждането и на други такси върху акцизните стоки разкриват потенциала за нарастващата фискална значимост на управлението на риска в тази област.

Съществена важност имат и загубите за бюджета от недекларирана икономическа дейност с акцизни стоки, които през последните години са оценявани на до един млрд. лева на година (НАП, 2022; ЦИД, 2020; 2019). Въпреки силната регулация на дейностите и на операциите с акцизни стоки нелегалното производство на алкохол е оценявано през последните пет години на до цели 60% (Инвестор.БГ, 2021; Нова телевизия, 2020), на течни горива – дизел до 14% и бензин около 5% (Медия „24 часа“, 2020), а на цигари между 2 и 5% (АМ, 2022; ЦИД, 2020а). Посочените данни са също доказателство, че акцизът има висок потенциал за повишаване на приходите във фиска, който може да бъде използван, ако се ограничи неспазването на законодателството.

Нефинансовата значимост на управлението на риска се свързва с производството на нелегални стоки с неясно качество, което може да стане причина за възникването на опасност за живота и за здравето на хората или за техните активи. Освен това нелегалните стоки, видоизменени във фалшиви, могат да доведат и до загуба на доверието в имитираните търговски марки. Неизпълнението на нормативните изисквания за акцизите дава възможност за нелоялна конкуренция чрез създаване на предимства за неизрядните лица. Има риск и от спад в доверието на клиентите на администрацията към нея, а и към правителството.

Потребността от изследване на проблематиката е в унисон с правителствени и с административните приоритети за измерване и намаляване на сивата икономика, за противодействие на нарушенията на законодателството, за бор-

ба с данъчните измами и укриването на данъци, за улесняване на законната търговия, за модернизиране и усъвършенстване на работните методи (АМ, 2021; МС, 2015; МФ, 2024). Тези приоритети са обект на непрекъсната публична дискусия, като перспективата е това да продължи и занапред.

Методологията на представеното изследване съдържа методите на изучаване на документи и на анализ на съдържанието, а също и методи на научното познание като функционален, сравнителен и експертен анализ, контент анализ, както и аналогия и наблюдение. Приложен е и дескриптивен метод на допитване с помощта на анкетно проучване по електронна поща, реализирано чрез Google Forms (формуляри). Емпиричните данни са количествени, анализирани и представени чрез честотни разпределения по качествени признаци, представляващи значението на признака, а към него е отнесен съответният абсолютен или относителен брой единици, притежаващи определеното значение на признака. Извадката от респонденти е формирана на принципа на покана за допълване на въпросник, отправена към служители с публична или известна на автора по друг начин електронна поща, които са се отзовали да участват в анкетата. За приходните администрации поканата е изпратена до всички от съответното звено в централните управления и на случаен принцип на служители в главните териториални подразделения, а за университетите – до всички от финансово-счетоводните звена и до някои други изследователи, за които има данни да преподават, да имат научни публикации или да имат интерес по отделни въпроси по тази проблематика.

Проучването е с оглед на нуждата от събиране и анализ на емпирични данни за запознатостта на експерти с теоретико-практическите постановки, с практиката, с разбиранията и с препоръките в разглежданата област, които да бъдат в потвърждение, отхвърляне, изменение или допълване на твърдения и предложения на автора, направени в резултат от прилагането на използваните други научни методи. Целта на анкетата е да се оцени полезността и значимостта (важността) на отделни елементи и компоненти на управлението на риска, да се идентифицират проблемни области и да се очертаят възможни решения.

Анкетното проучване е анонимно и е извършено през периода декември 2024 – януари 2025 г. сред 238 от общо 1057 поканени (или 22,5% отзовали се) експерти от България в сферата на финансовия контрол – данъчен, митнически или акцизен, анализа и управлението на данъчни рискове, данъчните измами и сивата икономика. За тези анкетиращи се предполага, че съгласно професионалната и функционалната им принадлежност би трябвало да имат теоретико-практическа експертиза, свързана и с управлението на данъчните рискове – във

фазата на идентифицирането, оценката и анализа, приоритизирането и/или третирането на рисковете.

Анкетираните са експерти от НАП¹ и Агенция „Митници“ от определени звена с контролни и аналитични функции, работещи предимно в централните управления или с големи и средни данъкоплатци, както и преподаватели от УНСС, Стопанска академия „Д. А. Ценов“ в Свищов, Икономическия университет–Варна, Варненския свободен университет „Черноризец Храбър“, Пловдивския университет „Паисий Хилендарски“, Международното висше бизнес училище – Ботевград, Югозападния университет „Неофит Рилски“, Висшето училище по финанси и счетоводство, както и от финансово-счетоводни звена на други университети, а също и някои други научни изследователи.

Анкетното проучване се състои от въпроси, разпределени в пет секции, озаглавени: „Професионален профил“, „Познаване и разбиране за управлението на риска за спазване на данъчните задължения“, „Полезност и значимост на отделни елементи и компоненти на управлението на риска“, „Прилагане на изследвания за загубите в бюджета от акциз или сивата икономика от акцизни стоки в България“ и „Препоръки“. Тук са представени само отделни резултати от цялото проучване (вж. Йотов, 2025), които са свързани с разглежданата в това изследване тема.

Трябва да се отбележи, че към момента на проучването в България съществуват две отделни приходни агенции към Министерството на финансите – данъчна (НАП), в която има и митническа (Агенция „Митници“), но в последната няма внедрен модел за управление на риска при спазването на данъчните задължения на високо ниво, т.е. анализи на данъчната разлика се извършват само от данъчната, но не и от митническата администрация.² Имайки предвид, че данъкът „акциз“ се администрира от митниците, то НАП не е отговорна по закон за оценката на разликата в акциза, съответно няма данни за оповестяване и акцентиране върху резултатите от подобни анализи в частта за акциза, въпреки че извършва анализи на разликите на акцизни стоки като цяло, а акцизът е част от данъчната основа за облагане с ДДС.

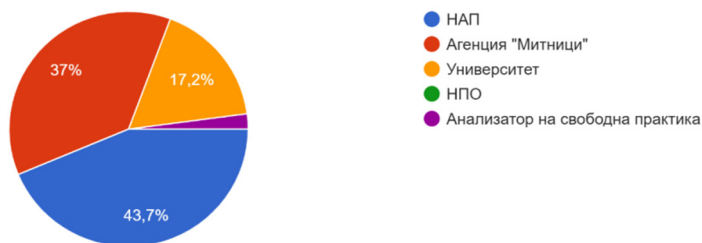
Разпределението на анкетираните по местоработата им е представено във фиг. 1.

¹ Анкетното проучване в НАП е проведено след получено официално разрешение.

² Правителството на България има намерения за обединение на НАП и Агенция „Митници“ през 2025 г. (МФ, 2024).

Къде работите?

238 отговора



Фигура 1. Работно място

Разпределението на анкетираните по местоработата им е: 43,7% са от данъчната администрация на България (НАП), 37% са от митническата администрация (Агенция „Митници“), 17,2% са преподавателите в университети, а 2,1% са други анализатори, които имат научни публикации по въпроси от анкетата. Според позицията си 79,8%, или 183 лица са данъчни, митнически или акцизни експерти, а останалите са преподаватели и анализатори. Анкетираните на ръководна длъжност са 23,1%, или 55 човека.

Звената на работа на анкетираните са представени във фиг. 2.



Фигура 2. Звена на работа

Работата на 84,5% от анкетиранияте е свързана с изследването на данъчното спазване и/или сивата икономика, а на 68,5% преобладаващо или отчасти – и с изследване и/или прилагане на акцизното законодателство (Европейски директиви за акцизите или националния Закон за акцизите и данъчните складове).

Отговорностите на работното място на 28,6% от респондентите се отнасят до изследването на данъчното спазване и/или сивата икономика на високо или на средно ниво (цял пазар, сектор, бранш, сегмент, данъчен въпрос), а на 55,9% – на оперативно ниво (отделни случаи с по-малък обхват на изследване или конкретни случаи) (вж. фиг. 3).

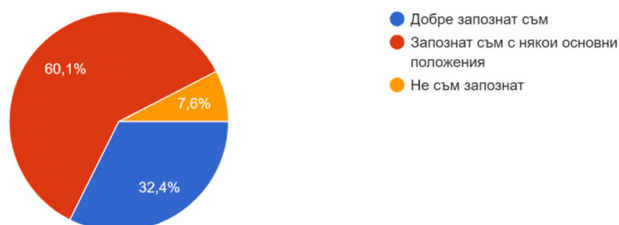
Работата Ви свързана ли е с изследване на данъчното спазване и/или сивата икономика?
238 отговора



Фигура 3. Отговорности по изследване на данъчното спазване и/или сивата икономика

Запознатите с теоретичните постановки за управлението на риска за спазването на данъчните задължения сред анкетиранияте са 92,5%, като 32,4% посочват, че са добре запознати, а 60,1%, че познават някои основни положения. Останалите не са запознати (фиг. 4).

Доколко познавате теоретичните постановки за управлението на риска за спазването на данъчните задължения?
238 отговора



Фигура 4. Познаване на теорията на управлението на риска за спазване на данъчните задължения

Запознатите на теория с някои техники, модели и методи за анализ и оценка на данъчните загуби (Tax Gap Analysis) и/или сивата икономика са 49,6%, или 118 човека. Добре запознати с някои основни положения по въпроса са 18,5%, а 31,9% посочват, че не са запознати. С практическия модел за риск мениджмънт на високо ниво, който е въведен в НАП, са добре запознати 28,2%, а 50,8% познават само някои основни положения.

Посочените резултати от анализа на професионалния профил и познаването и разбирането за управлението на риска за спазване на данъчните задължения на анкетираните свидетелстват, че преобладаваща част от тях имат не само професионален опит в различни сфери на финансовия контрол (данъчен, вкл. акцизен, осигурителен, митнически) като практики и/или като теоретици, но и специфична експертиза по тематиката за управление на риска за спазване на данъчните задължения. В анкетата участват достатъчен брой служители с различен профил съгласно професионалната и функционалната им принадлежност, вкл. и на ръководна длъжност. Това дава основание да се твърди, че получените резултати са представителни.

Ограниченията на изследването са свързани със затруднен достъп до литература, съдържаща експертна критика – както по изследователския проблем за управлението на риска върху акцизите в структурата на митниците, така и засягаща проблеми относно ефективността на процесите в митническата администрация. Това може да доведе до неизчерпателност на направените изводи и на представените препоръки за подобрене на модела. Въпреки посочените ограничения обаче е направен опит темата за риск мениджмънта да бъде изследвана самостоятелно и подробно като единна система.

Статията не обхваща анализ на всички вътрешноорганизационни фактори, които е възможно да оказват влияние върху управлението на акцизния риск, например човешките ресурси, информационните технологии, бизнес процесите, нормативната уредба и др.

Теоретико-практически преглед

Правомощия върху акциза

Правомощията по администриране на акцизите в България към момента на изследването са на Агенция „Митници“ (УП АМ, 2023; ЗАДС, 2024). До 01.07.2006 г. отговорностите са били в компетентността на НАП с изключение на тези върху вноса на стоки от трети страни. В условията на политически и корупционни сътресения около митниците и в съответствие с приоритетите за подобряване

на ефективността изглежда, че правителството има намерение за структурни и организационни реформи чрез обединение на приходните администрации в България (МФ, 2024), което би довело до нов правоприемник върху акциза (вж. Йотов, 2015; 2024).

Администрирането на акцизите в Европа е възложено предимно на митническите администрации, когато администрирането и контролът върху приходите са в компетентностите на две отделни данъчна и митническа администрации (FRAPG, ЕС, 2006; FRMPG, ЕС, 2010; FPG, ЕС, 2023). Дори и те да са с единна приходна структура, както е например във Великобритания, Дания, Естония, Ирландия, Литва, Португалия, Словакия и Унгария, то в рамките им има процесно (по функции) или предметно (по бюджетни приходи) разделение.

Акцизното и митническото законодателство определят отговорностите на митниците върху акцизните стоки. По акцизното законодателство те са релевантни към облагането с акциз и по отношение на контрола върху производството, използването, съхранението, движението и обезпечаването на незаплатени задължения към бюджета на стоките при тяхното освобождаване за потребление в страната (ЗАДС, 2024). По митническото законодателство са свързани с контрола при прилагане на митническите режими и процедури, при които стоките се внасят или изнасят, транзитират, съхранят в митнически или свободен склад, въвеждат в свободна зона, усъвършенстват, унищожават или се обработват под режим, изоставят се или се реекспортират.

Риск върху акциза

В контекста на изследването ни *рискът върху акциза* се дефинира като събитие, което влияе върху постигането на финансовите и нефинансовите цели на Агенция „Митници“, като води до намаляване на приходите от акциз в бюджета, до застрашаване на безопасността на гражданите, на околната среда и на стопанската дейност на изрядните търговци, както и до спад в репутацията на администрацията. Акцизният риск е свързан с това, че предприятията може да плащат или да отчитат неправилно размера на данъка, или че данъчните позиции, които използват, не са в съответствие с апетита за риск, който е приемлив (АТО, 2022).

Рискът от неспазване на приходното законодателство е всяко събитие, което има вероятност да попречи на постигането на данъчните цели. Това е възможността да бъде възпрепятствано плащането на правилния данък в точното време и по-конкретно – *всичко, което ще попречи на данъкоплатците да спазват четирите си основни данъчни задължения: коректна регистрация, навременно деклариране, коректно деклариране и навременно плащане* (OECD, 2004; 2016).

Управление на риска върху акциза

Управлението на риска за спазване на акцизните задължения в съответствие със законодателството, съответно на този от тяхното неспазване, може да се дефинира на парадигмо-концептуално равнище съобразно традиционната теория и нормативните и административните актове на приходните администрации. То е структуриран, последователен и непрекъснат процес, интегриран в стратегията за постигане на целите на митниците (АМ, 2015). От тази дефиниция може да се изведе, че целите на администрацията са отправна точка при изследването и класифицирането на рисковете. Определянето на нивото на управление на риска започва с целите на високо равнище (стратегическо, ниво българска митническа администрация) и продължава с тези на по-ниските нива (оперативно, ниво митница или отделно административно-функционално звено).

Управлението на риска допринася за вземането на обосновани и правилни решения за всички структурни и функционални равнища. То е систематично прилагане на управленски политики, процедури и практики за идентифициране, анализ, приоритизиране и третиране на риска, както и оценка на процеса по управление на риска. Като набор от координирани дейности за насочване и контрол на риска (WCO, 2012) то включва установяване на стабилна рамка за данъчен контрол за идентифициране, смекчаване и наблюдение на ключови данъчни рискове на постоянна основа (IRAS, 2022).

Стратегическа цел на управлението на риска на данъчните и на митническите администрации е да повишава нивото на спазване на законодателство. В контекста на риск от изпълнението на данъчното задължение управлението на риска върху акциза може да се опише и като систематичен процес, в който администрацията прави съзнателен избор на мерки за насърчаване на доброволното спазване на законодателство и за ограничаване на неспазването му, базиран върху познаване на поведението на данъкоплатците и на разполагаемия капацитет (FPG, EC, 2023; FRMPG, 2016).

Управлението на риска за спазването трябва да се третира като част от цялостния процес по управление на риска в Агенция „Митници“ съгласно общата рамка за управление на риска в организациите от публичния сектор, разработена от Министерството на финансите (МФ, 2020). В този смисъл директорът на Агенцията и ръководителите на звена са риск собственици, т.е. риск мениджмънтът се свързва с изпълнението на стратегическите и на оперативните цели и се осъществява на всички йерархични нива.

Процес по управление на риска за спазване на данъчното законодателство

Процесът по управление на риска следва последователни етапи, формиращи непрекъснат цикъл.

В Стандартизираната рамка за управление на риска в митническите администрации на Европейския съюз процесът по управление на риска е представен като състоящ се от четири етапа – определяне на съдържанието, анализ и оценка на риска, реакция спрямо риска, мониторинг и наблюдение на риска. В Компедиума на Световната митническа организация към четирите етапа е включен и още един – комуникации и консултации, който практически съпътства процеса (WCO, 2012). Подобни етапи са дефинирани в международните стандарти за качество (ISO, 2018), в методическите указания на Министерството на финансите за управление на риска в публичния сектор в България (МФ, 2020), както и в Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор. В тази връзка данъчната и митническите администрации имат и изготвени стратегии за управление на риска (НАП, 2021; АМ, 2021). Посочените документи обаче са релевантни най-вече към управлението на общи рискове и към изпълнението на изискванията за вътрешен контрол и одит, докато указанията и стратегиите за управление на риска при изпълнение на данъчните задължения са от друго естество.

Най-широко приложим сред данъчните и митническите администрации в Европа, вкл. в тези на Австрия, Великобритания, Германия, Гърция, Дания, Ирландия, Италия, Кипър, Полша, Франция, Швеция и Нидерландия (FPG, ЕС, 2023; FRMPG, ЕС, 2010), както и в НАП, е моделът за управление на риска за спазването, състоящ се от пет последователни етапа – идентифициране, анализ (и оценка), приоритизиране, третиране на риска и оценка на процеса по управление на риска. Основните стълбове на този модел са базирани на постановки относно „управлението на риска при спазване на данъчното законодателство“ на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) (OECD, 2004). Това разбиране е възприето и в техническите насоки и добри практики, публикувани в редица актове на Главна дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ към Европейската комисия (FPG, ЕС, 2023; FRMPG, ЕС, 2010; FRMPG, 2016) и дирекция „Фискални въпроси“ към Международния валутен фонд (IMF, 2022; VITARA – IMF, OECD, CIAT, IOTA, 2024; CIAT, SII, IMF, 2022). Процесът по управление на риск и ключовите му стъпки, свързани със спазване на данъчните изисквания, както са описани в базовите насоки на ОИСР от 2004 г., остават до голяма степен непроменени и до днес (OECD, 2024).

Проведеното анкетно проучване оценява полезността и значимостта на отделни компоненти или дейности от управлението на риска за спазване на данъч-

ните задължения. За променливите „значимост“ и „полезност“ е изчислена средна претеглена стойност за статистическата съвкупност (анкетиранияте), която представя обобщаващото за тази съвкупност. За целта е определена количествена оценка по скалата от 2 до 6 за всеки отговор, както следва: „напълно полезна/значима“ = 6, „донякъде полезна/значима“ = 5, „нито е полезна/значима, нито е неполезна/незначима“ = 4, „донякъде е неполезна/незначима“ = 3, „изобщо не е значима“ = 2, а отговорилото с „не знам“ = „липсващ отговор“ лице не участва в изчислението. Ако общата стойност на съответния компонент е над половината скала при закръгляване, то общият резултат е тълкуван съгласно горната си положителна значимост.

Таблица 1. Полезност и значимост на отделни компоненти или дейности от управлението на риска

№	Компонент или дейност от управлението на риска за спазване на задълженията	Съотносимост към етап	Полезност	Значимост
1	Организационна структура	Всички етапи	5,47	5,46
2	Правила за анализ и управление на риска	Всички етапи	5,61	5,58
3	Софтуер за събиране и анализ на данни	Всички етапи	5,77	5,73
4	Програмен продукт за обслужване на процеса	Всички етапи	5,59	5,60
5	Оценка и анализ на риска на високо ниво (вкл. данъчните загуби и сивата икономика)	Идентифициране и анализ	5,69	5,71
6	Приоритизиране на рисковете на ниво администрация според фискалната значимост	Приоритизиране	5,59	5,63
7	Третиране на риска чрез „меки“ мерки (например писма, указания, кампании, споразумения)	Третиране	5,24	5,29
8	Изготвяне на програма за третиране на риска на ниво администрация	Третиране	5,46	5,52
9	Оценка на преките резултати от третирането (например установени данъци и глоби)	Оценка на процеса	5,37	5,45
10	Оценка на ефекта от третиране на риска спрямо данъчните липси и сивата икономика	Оценка на процеса	5,50	5,56
11	Популяризиране на резултатите от управлението на риска	Комуникация	5,29	5,37

Една от целите на проведената анкета е да се установи полезността и значимостта на отделни компоненти или дейности от управлението на риска за спазване на данъчните задължения, анализирани преди това в изследването ни. *Резултатите от проучването показват, че не само според автора, но и според високоспециализираната група от анкетирани експерти посочените елементи*

имат изцяло положително значение за риск мениджмънта, след като средната оценка на всички е „напълно“ или „донякъде“ полезна/значима (Йотов, 2025).

Резултатите от анкетата сочат, че наличието на подходяща организационна структура на модела, на правила за анализ и управление на риска, както и на програмно-софтуерно обезпечаване са от голямо значение за модела за риск мениджмънт.

Сравнението по степен на значимост между отделните дейности от процеса по управление на риска показва, че с най-голямо значение са оценката и анализът на риска на високо ниво, вкл. измерването на данъчните загуби и сивата икономика, но от съществена важност е и оценката на ефекта от третиране на риска спрямо данъчните липси и сивата икономика. Доколкото тези дейности са част от отделни етапи, то може да се твърди, че най-значим за управлението на риска е етапът на анализа на риска – той е „умът“ на съвременния данъчен процес, чиито резултати се използват за етапите по приоритизиране и третиране.

Сегашното състояние на рамката за управление на риска върху акцизите

Организация на управлението на риска на високо ниво

Функционални елементи, характерни за модела за управление на риска върху акцизите, се срещат в оперативната дейност на всички структури (Централно митническо управление и териториалните дирекции – митници, съставени от териториално митническо управление, митнически бюра и митнически пунктове) и на редица административни звена на Агенция „Митници“, вкл. такива със спомагателни компетентности (УП АМ, 2023; Йотов, 2015). Водещи звена, отговорни за управлението на рискове, свързани с акцизни стоки, на централно ниво са дирекции „Митническо разузнаване и разследване“, „Последващ контрол“ и „Акцизна дейност и методология“, а на ниво митница – методически ръководените, подпомаганите, координираните и отчитаните от тях звена. Освен тях такава дейност изпълняват и дирекции „Митническа дейност и методология“, „Информационни системи и аналитична дейност“, „Правно-нормативна“ и „Международна дейност“.

Дирекция „Митническо разузнаване и разследване“ и ръководените методически от нея звена в митниците идентифицират и изследват рискове при документален и физически контрол, административнонаказателни производства, обмен на информация с външни органи, извършване на тематични анализи относно лица, обекти, методи, средства, начини за осъществяване на нарушения, измами или престъпления.

Дирекция „Последващ контрол“ и звената ѝ в митниците откриват и проучват рискове при осъществяване на последващи проверки, ревизии, участие в хода на обжалване на ревизионни актове, предварителни проверки по регистрационни режими, анализ на изпълнението на контролната дейност и резултатите, тематични анализи по конкретни въпроси, обмен на информация и взаимодействие с правоохранителни и правоприлагащи органи, браншови организации.

Дирекция „Акцизна дейност и методология“ и нейните териториални звена установяват и анализират рискове при участие в изготвянето на проекти на нормативни и на вътрешноведомствени актове, при извършване на проверки за лицензиране и регистриране, проверка на подадени декларации, възстановяване или прихващане, администриране на бандероли, обезпечаване на плащането, анализ на съдебна практика.

Дирекция „Митническа дейност и методология“ и звената ѝ установяват и анализират рискове при осъществяване на дейности по надзор и контрол върху митническите направления, тарифно класиране на стоките, международен обмен на информация с други администрации, документален и физически контрол на акцизни стоки, превозни средства и придружаващи ги документи, обезпечаване на вземания за акцизни стоки под митнически направления.

Дирекция „Информационни системи и аналитична дейност“ идентифицира индикации за риск при програмно-техническото обезпечаване на контрола върху акцизните стоки, извършването на статистически анализи, изготвянето на стратегически документи и планове за агенцията, отчети, анализи и прогнози.

Дирекции „Международна дейност“ и „Правно-нормативна“ също събират индикации, включват се в международни работни срещи и групи с други митнически органи, осъществяват връзка с обществеността, приемат сигнали и предложения, вземат участие в изготвяне на проекти на нормативни и на вътрешноведомствени актове, свързани с възникването, обезпечаването, погасяването, възстановяването, опрощаването и принудителното събиране на публични държавни вземания, както и в анализи на резултати от съдебни производства.

Функционалният анализ на звената на централно и на териториално ниво (митници) показва, че са установени повече от едно звено, отговарящо за управлението на риска, свързан с акцизните стоки. Почти всички дирекции участват в процеса на риск мениджмънта, но единствено за целите на отделното административно звено и на поделенията му в митниците. Подпомагането на най-висшето ръководство от много звена предполага по-усложнени отношения на взаимодействие, координация и контрол между тях, които биха могли да доведат до хаотичност и до пропуски в обезпечаването на общата политика.

Сегашното състояние показва, че в организационната структура на митницата няма обособено организационно звено собственик в процеса за цялостно стратегическо управление на външните рискове. От това, че липсва единна теоретико-практическа основа с правила за организацията на риска, следва изводът, че не е налице и стандартна рамка за риск мениджмънт. Същевременно от анализа на добрите практики се вижда, че водещите приходни администрации, вкл. и НАП, поддържат структурата на управлението на риска с кумулативното наличие едновременно на отделно звено за управление на риска на централно ниво и на комитет за управление на риска.

Управлението на риска не може да функционира без подходяща организационна структура – звено, осигуряващо изпълнението на целите. Най-често то се намира в централното управление и е на пряко подчинение на ръководителя. Правомощията на звеното се свеждат до централизирано, систематизирано и координирано идентифициране, анализиране, приоритизиране и третиране на рисковете, както и до оценка на ефектите от третиране на риска и на цялостния процес по риск мениджмънт.

В отделните държави обхватът на отговорностите на звеното се различава основно по това дали всички организационни усилия и процеси по управление на риска са съсредоточени в това звено, вкл. разработването на общи стратегически и оперативни планове, политики, методологии и указания за третиране и подбор на мерки за третиране, или звеното се фокусира върху отделни области от процеса по управление на риска, без да изготвя подобни документи.

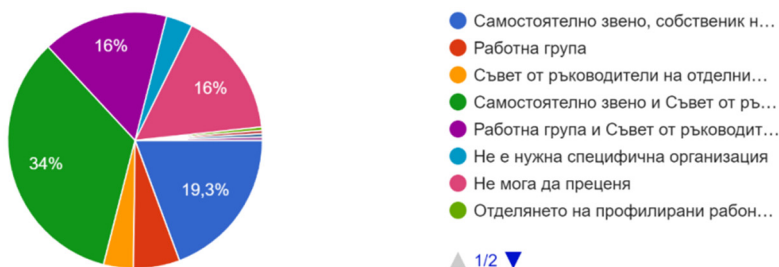
Комитетът за риска е базиран винаги в централата и се състои от определени ръководни служители на функционални и структурни звена от приходната администрация. Възможно е в състава му да участват и висши ръководители на други приходни и правоприлагащи администрации, които имат отношение към отделни въпроси по политиките за риск мениджмънт. Дейността на комитета се подпомага от звеното по управление на риска. Основните отговорности на комитета са свързани с формулиране на стратегии, с определяне на политики, с наблюдение и с мониторинг. Той гарантира, че възприетите подходи са разработени съвместно и са координирани на ниво риск, вместо всяка функционална или структурна единица да взема свои собствени независими решения относно подходите и приоритетите.

Резултатите от анкетното проучване показват не само че подходящата организационна структура е „напълно значима“ за модела за управление на риска, а че според 92% от експертите трябва да е налице някаква форма на организация на управлението на риска. В унисон с добрите практики на водещите администрации респондентите определят за най-ефективна форма на вътрешна организация нали-

чието на самостоятелно звено – собственик на модела, и на съвет от ръководители на отделни звена (36%), като още 19,3% твърдят, че трябва да има самостоятелно звено с цел постигането на по-голяма ефективност.

Коя според Вас е най-ефективната вътрешна форма на организация за управление на риска за спазване на данъчните задължения (вкл. акциз)?

238 отговора



Фигура 5. Най-ефективна форма на организация за управлението на риска за спазване на данъчните задължения (вкл. акциз)

Идентифициране на риска

В звената на митническата администрация несъмнено се идентифицират различни индикатори за риск, вкл. с помощта на информационни системи, които в някои случаи вероятно позволяват автоматизирано регистриране на такива и създаване на рискови профили. Идентифицирането може да бъде извършвано от всички структури. Тези индикатори за риск представляват сигнал за потенциален риск, като сами по себе си могат да нямат или да бъдат с ясна фискална значимост. Те могат да се използват предимно за оперативни цели и за по-точната селекция на данъкоплатци, пътници, транспортни или преносни средства, търговски обекти, пратки и др. Възможно е обаче информацията за тях да бъде систематизирана, изследвана, обобщена и изпратена до други отговорни звена в администрацията, за да се проучи допълнително. Регистрирането на индикации и на тематични анализи трябва да бъде подпомагано чрез програмен продукт, с възможност за търсене на информация от определени служители от всички структурни и функционални звена.

Направената констатация за липсата на организационна рамка за управление на риска със собственик отделно административно звено на централно ниво води до извода, че изследването на идентифицираните рискови индикатори не е взаимосвързано, координирано и обособено в единен процес. Така отделни тема-

тични проучвания могат да не бъдат анализирани на по-високо ниво – съобразно положението за целия сектор, бранш или данъчен въпрос, или да не станат достояние на останалите звена, съответно да не бъдат установени по-значими рискове.

Анализ на риска

На етапа на анализ на риска идентифицираните рискови индикатори или тематични изследвания трябва да бъдат по-задълбочено проучени. Сходни индикатори могат да бъдат приобщени към съответните видове риск, на всеки риск да бъде поставена оценка на характеристиките му (щета, вреда, вероятност, период, честота, място), да бъдат описани сценариите и механизмите, предпоставките, причините, тенденциите и възможните мерки за намаляване на риска, за да могат впоследствие да се подредят по приоритет.

Изследването на характеристиките на риска и определянето на количествена оценка на всеки значими риск на високо ниво са възможни чрез оценка на данъчното несъответствие от неспазване на законодателството (Compliance Tax Gap), наричано още „данъчна разлика“, „празнота“, „пропуск“, „дупка“, „дефицит“, „загуба“, „недостиг“, „липса“ за бюджета, съответно сивата икономика от недекларирана икономическа дейност като част от него (HMRC, UK, 2021; IMF, Barrie Russell, 2010). Това е ключов индикатор за изпълнението на целите на приходната администрация при събирането на данъци, а също и за общото състояние на данъчната система. В днешно време *общественото и политическото търсене на оценки на данъчната разлика се увеличава* – очаква се тези оценки да помогнат да се научи повече не само за степента на неспазване на законодателството, но и за практиките и причините, които стоят зад него. *Следователно оценките на данъчните разлики могат да се използват за подобряване на данъчната политика и на данъчната администрация* (FTGPG, EC, 2018; OECD, 2024).

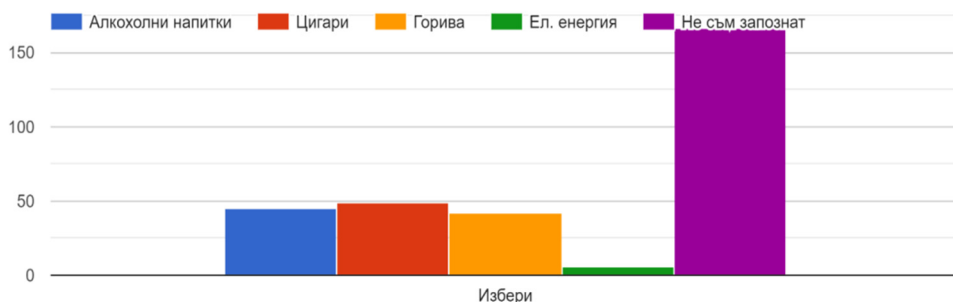
Анализът на риска по принцип не е нововъведение за митниците – при всички случаи се проучват отделни характеристики на риска, но също и оперативни цели. Извършват се тематични изследвания и се разработват рискови профили за нуждите на по-прецизната селекция. Публикуват се и статистически данни от изпълнението на дейността.

Резултатите от анкетата, представени в табл. 1, *показват, че дейността по оценка и анализ на риска на високо ниво, вкл. чрез измерването на данъчните загуби и сивата икономика, е с най-голямо значение от всички останали, а със съществена важност* е и оценката на ефекта от третиране на риска спрямо данъчните липси и сивата икономика. Това е така, тъй като измерването и изучаването на данъчните загуби е първата стъпка към разбирането на мащаба, структурата и причините на неспазването с цел справяне с проблема за събира-

нето на данъци (FTGPG, ЕС, 2016).

Прегледът на функционалните характеристики и публичните данни за резултати от дейността на митническата администрация обаче сочат, че *няма звено в митниците, което да извършва анализ на данъчното съответствие, респ. сивата икономика, в областта на акцизите. Липсата на подобен анализ усложнява и до голяма степен прави невъзможно подреждането на рисковете по степен на фискална значимост.*

За кои от изброените групи акцизни стоки сте запознати с резултатите от изследването на загубите от акциз (Excise GAP Analysis) и/или ...пет години? Възможен е повече от един отговор



Фигура 6. Запознатост с резултати от изследването на загубите от акциз (Excise Gap Analysis) и/или сивата икономика от акцизни стоки през последните пет години

От резултатите от анкетата, представени във фиг. 6, е видно, че *цели 70%, или 166 лица от общо 238 анкетирани не са запознати с резултатите от изследването на загубите от акциз и/или сивата икономика от акцизни стоки през последните 5 години.* Най-често сведенията за подобни изследвания се отнасят до публични оповестявания за цигарите, следвани от алкохола, базиращи се на данни от изследвания на бранша, но не и на информация от администрацията. В същото време според 58% от респондентите подобни изследвания би трябвало да се извършват от Агенция „Митници“, а според 37% – от МФ и НАП (вж. фиг. 6).

Честотното разпределение на отговорите според местоработата на анкетираниите откроява, че *66% от служителите в Агенция „Митници“, чиято работа е пряко свързана с извършването на контролни или на аналитични дейности в областта на акцизите, не са информирани за резултатите от подобни анализи. Това е в унисон с факта, че в митниците не се извършват такъв тип анализи, но показва също и че не е постигнато добро ниво на познаване на резултатите дори от собствената им работа.*

Приоритизиране на риска

Агенция „Митници“ функционира в среда, изпълнена с рискове. Нейните ресурси са ограничени и тя не може да неутрализира всички рискове. Затова анализираните рискове трябва бъдат подредени по степен на значимост и приоритет, които се определят вследствие на формулираните политики на високо ниво. Въз основа на приоритизирането на риска администрациите с развит риск мениджмънт на високо ниво съставят план-програма за третиране на риска и за подобряване на спазването му от цялата организация за средносрочен период (RRA, 2023)³. Планът създава отговорности за организационните единици на оперативно ниво, като се изготвя от звеното – собственик на процеса по управление на риска, и се одобрява от висшето ръководство.

Приоритизиране на риска в митниците обаче се извършва за целите на селекцията на конкретни субекти и обекти за контролни дейности и разпределяне на ресурсите на отделното структурно или административно звено, но не и общо на ниво администрация. Изготвят се годишни и други планове за контрол от звената, но те не са в резултат от зададена политика в централно координирана и систематизирана рамка. Липсата на стратегически модел за приоритизиране на риска може да означава и че е възможно невинаги да са избрани за третиране най-значимите рискове.

Третиране на риска

Подобно на останалите приходни администрации в света, митницата е изправена пред множество рискове при спазване на законодателството за акцизните стоки. Тъй като не е възможно да се справи с всички тях, тя трябва да подбере най-подходящите мерки за третиране на определените като приоритетни за нея рискове. Тези мерки могат да варират от „меко“ насърчаване на доброволното спазване до „агресивно“ предотвратяване на неспазването.

Агенция „Митници“ прилага различни мерки за третиране на риска – прехвърляне на риска, намаляване на риска и контролни мерки. *Фокусът към тези мерки е насочен най-вече към традиционните контролни производства (проверки и ревизии) срещу отделни данъкоплатци.* Аргументи за това твърдение могат да се намерят и в публичното пространство, където обикновено се набляга на някакъв резултат от дейността, представен чрез установените данъци, наложените административно-наказателни санкции или чрез предотвратените последици за бюджета.

Резултатите от представеното тук анкетно проучване показват, че за це-

³ В терминологията на Международния валутен фонд тези планове са наречени „Compliance Improvement Plans“, а в НАП – „Програма за спазване на законодателството и намаляване нивата на риск“.

лите на управлението на риска е от значение и прилагането на „меки мерки“ за третиране на рисковото поведение или за стимулиране на добросъвестното поведение. За разлика от НАП обаче, съгласно публичните и годишните планове и отчети няма данни Агенция „Митници“ да прилага активно такива „меки мерки“, например писма до данъкоплатци (заплашителни, предупредителни, благодарствени), медийни кампании, споразумения за сътрудничество с браншови организации или с изрядни данъкоплатци, указания за прилагане на законодателството или за публикуване на други публични запитвания по тълкуване и прилагане на законодателството и т.н.

Оценка на процеса по управление на риска

Според резултатите от анкетното проучване като най-подходящи измерители на нивото на спазване на данъчното законодателство са определяни размерът на сивата икономика и данъчните загуби, както и преките резултати от контрола (вж. фиг. 7).

Кой от изброените показатели според Вас е най-подходящият измерител за нивото на спазване на данъчното законодателство?

238 отговора



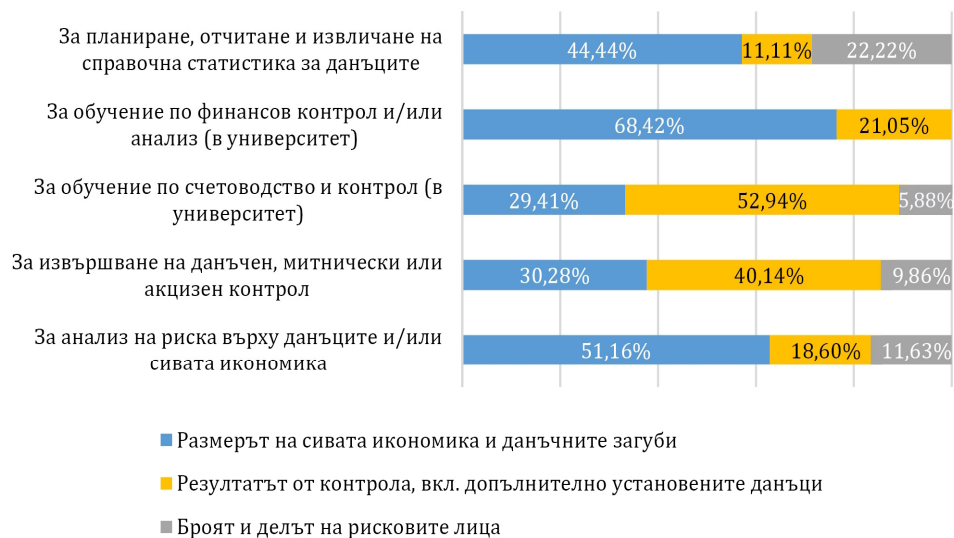
Фигура 7. Най-подходящ измерител на нивото на спазване на данъчното законодателство

Мнението на експертите относно това кой е най-подходящият измерител на нивото на спазване се различава както според местоработата, така и според звеното на работа на респондента. Не се откриват съществени различия в мненията на служители на ръководна и неръководна позиция, като тези на ръководна позиция придават по-голяма значимост на показателите, свързани с изменението в сивата икономика

Експертите от НАП, в която има внедрен модел за управление на риска в централно координиран процес и за популяризиране на резултатите, определят размера на сивата икономика и данъчните загуби като по-подходящ измерител

на нивото на спазване (40,4% пред 25%) спрямо резултата от контрола. Обратното – тези от митниците, в които подобен модел липсва, определят като по-точен измерител резултата от контрола (44,3 пред 29,5%). Преподавателите от университетите дават лек превес на сивата икономика (47,8%) пред резултатите от контрола (41,3%), но не придават голяма значимост на показателя за промяна в нивото на риск сред данъкоплатците.

Експертите с аналитични отговорности от университети, които преподават финансов контрол и/или анализ, както и тези от НАП и от Агенция „Митници“, занимаващи се с анализ на риска върху данъците и/или сивата икономика, а също и с планиране, отчитане и извличане на справочна информация, *категорично определят като най-подходящ измерител сивата икономика и данъчните загуби. Обратно* – експертите, свързани с обучение по счетоводство и контрол, и тези, чиято дейност включва извършване на данъчен, митнически или акцизен контрол, определят като по-точен измерител преките резултати от контрола. Като измерител за спазването се открояват и броят и делът на рисковите лица (вж. фиг. 8).



Фигура 8. Най-подходящ измерител на нивото на спазване на данъчното законодателство според звеното на работа на анкетирувания

През последните години усилията на приходните администрации все повече се фокусират върху процесно ориентираното стратегическо целево управление чрез измерване на ефекта, отколкото върху вложените ресурси, количеството

предприети дейности и постигнатите преки резултати от контрола (CIAT, SII, IMF, 2022; FPG, EC, 2023).

Съществени недостатъци на измерването чрез резултатите от контрола (проверки, ревизии) са свързани не само със съмнения относно качеството и ограничението на обхвата му (почти не е възможен пълен контрол), но и с факта, че той по принцип се извършва приоритетно върху лица с легална регистрация, а не върху нерегистрирани (съответно върху налична отчетност и документация, но не и върху скрита), за които има данни за наличие на риск в хода на процесите по селекция на лица и за които се очаква да има разкрития, а не да бъдат проверявани на случаен принцип (FTGPG, EC, 2018). Ето защо оценките и анализът на дейностите по спазване на законодателството са насочени вече към измерване на ефекта, а с него и на постигнатите цели.⁴

Този ефект може да се измери с данъчното несъответствие от неспазване на законодателството (Compliance Tax Gap), представляващо размера на загубата за бюджета, получавана като разликата между данъка (акциза), който на теория може да бъде събран, ако всички икономически дейности се облагаха по стандартни данъчни ставки, и реално събрания данък за определен период. Друг използван измерител за постигнатия ефект е промяната в поведението на рисковите лица в посока към изменение на броя и на дела им, вкл. промяна в поведението на други данъкоплатци, които не са третирани, но са повлияни от третирането на останалите. Ефектът може да се измерва и с постигането на нефинансови цели като защита на здравето и живота на хората, на изрядния бизнес, на репутацията и т.н.

Анализът на сегашното положение сочи, че оценката на процеса по риск мениджмънт в Агенция „Митници“ продължава да е насочена към изследване на свършената работа с количествени показатели за пряк резултат като брой извършени проверки, ревизии, разследвания, образувани наказателни преследвания, съставени актове, допълнително установени задължения, задържани стоки (АМ, 2024). В отделни случаи могат да се извършват тематични анализи за броя на обжалваните случаи и за резултата от контрола след съдебно обжалване. Не се установява наличието на звено, което да изследва степента на постигане на стратегическите цели на администрацията чрез посочените показатели за ефект, каквото съществува в НАП. Липсата на стандартизирана рамка за риска може да означава и че има непълнота при изследване на ефективността и ефикасността на митницата.

⁴ Добра практика, вкл. и на НАП, е резултатите от постигнатия ефект да се оповестят публично, но към момента те не са публични.

Насоки за подобряване на управлението на риска върху акциза

Прегледът на сегашното състояние показва, че в Агенция „Митници“ са налице *концептуални слабости, както и възможности за подобрене на рамката за управление на риска върху акциза* в условията на структуриран, последователен и непрекъснат процес, в обособено административно звено с ясни отговорности. Преди да бъде въведен цялостен модел за управление на риска за спазването на данъчните задължения в НАП, състоянието на процеса е било подобно и в данъчната агенция. Макар риск мениджмънтът да не е нещо ново за митническата администрация на България и да почива на здрави основи, е необходима оценката му съгласно добрите практики за зрялост на подобен тип модели.

Интегрирането на рамка за управление на риска върху акциза на високо ниво предполага следните базови дейности: по-задълбочен анализ на сега протичащите дейности и оценка на нивото на зрялост на съществуващата рамка за риска; разработване и описание на стандартизирана рамка с правила и процедури в съответствие с добрите практики в контекста на националната действителност; изграждане на организационна структура на централата на митниците – собственик на модела; осигуряване на информационно и на програмно обезпечаване; разпространяване на знания за управлението на риска, а след внедряването на модела – цялостна оценка на пилотния проект и на системата.

Основната препоръка, която може да се изведе, предвид ограниченията на протичащите дейности по риск мениджмънт върху акциза, е за преминаване към рамка на процеса, за която да е отговорно отделно административно звено на пряко подчинение на ръководителя на Агенция „Митници“, и за създаване на комитет по управление на риска, включващ ръководителите на отделните структурни и административни звена. Внедряването на модела предполага *централизирано, систематизирано и координирано идентифициране, анализиране, приоритизиране и третиране на рисковете, както и оценка на ефектите от третиране на риска и на цялостния модел, което всъщност е концептуалната база на зрялата приходна администрация.*

Заклучение

Изследването представя сегашното положение на рамката за управление на риска върху акциза в контекста на функционирането на българската митническа администрация през призмата на сходните бизнес процеси, осъществявани в европейските митнически и/или данъчни администрации, както и в НАП. Стремежът ни е да се даде по-голяма яснота при формирането на комплексна представа за състоянието и перспективите за развитие. Анализът доказва, че са налице ограничения на протичащите процеси.

Проведеното анкетно проучване сред специалисти в областта на финансовия контрол – данъчен, митнически и акцизен, на анализа и управлението на данъчни рискове и сивата икономика от НАП, Агенция „Митници“ и от български университети, които съгласно професионалната и функционалната си принадлежност имат теоретико-практическа експертиза по темата, е в подкрепа на твърденията и предложенията на автора. С помощта на анкетата се оценява и се потвърждава голямата полезност и значимост на разгледаните отделни компоненти и дейности от управлението на риска, идентифицират се проблемни области, свързани с необходимостта от създаването на структурна организация, и се очертават възможни решения.

Направеният анализ показва, че е необходимо да се пристъпи към реинженеринг на традиционния модел и към внедряването на съвременна холистична система за управление на риска на високо ниво, която има собственик – отговорно звено. Решението за преминаване към администрация, управлявана от подобен модел, ще доведе до промени в съществуващите функционални процеси в отделни звена. Има голяма вероятност обаче интегрирането на такъв подход да срещне съпротива като реформа, защото може да се превърне в заплаха за някои установени обичаи и практики или властови отношения.

Доколкото концепцията на риск мениджмънт е в съответствие с добрите международни и национални практики и същественият ѝ принос за подобряване на управленската дейност е неоспорим, то може да се заключи, че несъмнено еволюцията в развитието ще доведе до внедряването на подобен модел за управление на риска и върху акциза – било то и при евентуалния нов отговорник за акциза – НАП, като част от нова единна приходна администрация.

Бъдещите изследвания по темата могат да се фокусират върху разработването на практически приложима рамка за управление на риска върху акциза в Агенция „Митници“, за която е отговорно отделно административно звено, и върху създаването на комитет по управление на риска. В случай на вливане на Агенция „Митници“ в НАП, то фокусът трябва да бъде върху включването на акциза в съществуващия модел за управление на риска за спазването на данъчните задължения, което отново предполага изменение и допълнение на вече съществуващата рамка в НАП. Резултатите от представеното изследване могат да бъдат полезни за ръководството на приходните администрации в България с оценката на нивото на зрялост на сега действащия модел на риск мениджмънт, както и с това, че в него са очертани някои слабости и са дадени базови препоръки за преодоляването им.

Конфликт на интереси

Авторът декларира липса на конфликт на интереси.

Използвана литература

Agentsiya „Mitnitsi“ (AM). (2015). *Strategiya za upravlenie na riska v Agentsiya „Mitnitsi“ po Zakona za finansovoto upravlenie i kontrol v publiclniia sektor.* [Агенция „Митници“ (AM). (2015). *Стратегия за управление на риска в Агенция „Митници“ по Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор*] (in Bulgarian).

AM. (2021). *Strategiya na Agentsiya „Mitnitsi“ 2021–2024 g.* [AM. (2021). *Стратегия на Агенция „Митници“ 2021–2024 г.*] (in Bulgarian). Available at https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/ba956af8-1a05-47bf-b98b-4246479c3f49/strategy-am-2021-2024.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=ROOTWORKSPACE.Z18_PPGAHG8001RHE0Q9LC7JNOQLD4-ba956af8-1a05-47bf-b98b-4246479c3f49-oilO-XK (Accessed 18 June 2024).

AM. (2022, 22 March). *2,4% e delat na nelegalnite tsigari na balgarskiya pazar kam kraia na 2021 g.* [AM. (2022, 22 март). *2,4% е делът на нелегалните цигари на българския пазар към края на 2021 г.*] (in Bulgarian). Available at <https://customs.bg/wps/portal/agency/media-center/news-details/22-03-2022-izsledvane-cigari> (Accessed 4 November 2024).

AM. (2023, януари). *Balgarskite mitnitsi prez 2022 g. Mitnicheska hronika.* [AM. (2023, January). *Българските митници през 2022 г. Митническа хроника*] (in Bulgarian). Available at https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/e1733ddc-f420-4c0a-a58e-e87b4a2951e8/MH_04-2022_web.pdf?MOD=AJPERES (Accessed 18 June 2024)

AM. (2023a). *Godishen plan na Agentsiya „Mitnitsi“ 2023 godina.* [AM. (2023a). *Годишен план на Агенция „Митници“ 2023 година*] (in Bulgarian). Available at https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/cf309e5b-ff78-4d97-9ddd-f73a5d10192f/AM_Annual-plan_2023.pdf?MOD=AJPERES (Accessed 18 June 2024).

AM. (2024, януари). *Balgarskite mitnitsi prez 2023 g. Mitnicheska hronika.* [AM. (2024, January). *Българските митници през 2023 г. Митническа хроника*] (in Bulgarian). Available at https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/890abab9-b78d-4910-9e9a-fc168306e1e9/Mitnicheska_hronika2023.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE.Z18_PPGAHG8001RHE0Q9LC7JNOQLD4-

- 890abab9-b78d-4910-9e9a-fc168306e1e9-oS8F5p6 (Accessed 18 June 2024).
- AM. (2024a). *Godishen plan na Agentsiya „Mitnitsi“ 2024 godina*. [AM. (2024a). *Годишен план на Агенция „Митници“ 2024 година*] (in Bulgarian). Available at https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/8266fc79-c0fd-44a4-b958-d6aa7e6a6103/AM_Annual-plan_2024.pdf?MOD=AJPERES (Accessed 18 June 2024).
- AM. (2024b). *Otchet po Godishniya plan na Agentsiya „Mitnitsi“ za 2023 g.* [AM. (2024b). *Отчет по Годишния план на Агенция „Митници“ за 2023 г.*] (in Bulgarian). Available at https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/9d9279b6-2623-4737-b312-6f8bdec847c8/AM_Annual-plan_2023-%D0%9E%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE.Z18_PPGAHG8001RHE0Q9LC7JNOQLD4-9d9279b6-2623-4737-b312-6f8bdec847c8-oUTM1m1 (Accessed 18 June 2024).
- Australian Taxation Office (ATO). (2022, 24 August). *Tax risk management and governance review guide*. Available at <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/in-detail/key-products-and-resources/tax-risk-management-and-governance-review-guide> (Accessed 18 June 2024).
- CIAT, SII, IMF. (2022). *Handbook on Compliance Risk Management for Tax Administrations*. USA: Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII), International Monetary Fund (IMF). Available at <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2022-Handbook-Compliance-Risk.pdf> (Accessed 18 June 2024).
- European Commission (EC). (2024). *Excise duties – Taxable products and rates*. Available at <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/excise-duties> (Accessed 12 December 2024).
- FPG, EC. (2023). *Compliance Risk Management in the Digital Era*. Fiscalis Project Group (FPG), European Commission. Available at https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/8672cbf6-9f42-4680-8a30-822891d1b985_en?filename=2023_CRM_Guide.pdf&prefLang=bg (Accessed 18 June 2024).
- FRAPG, EC. (2006). *Risk Management Guide for Tax Administrations*. European Commission. Fiscalis Risk Analysis Project Group (FRAPG), European Commission. Available at https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/risk-management_guide_for_tax_administrations_en.pdf (Accessed 18 June 2024).
- FRMPG. (2016, December). *Compliance Risk Management Newsletter*. Sofia: Coordination Sub-Group of the Fiscalis Risk Management Platform Platform Group (FRMPG).
- FRMPG, EC. (2010). *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*.

- Fiscalis Risk Management Platform Group, European Commission. Available at https://biblio.central.ucv.ro/bib_web/bib_pdf/EU_books/0005.pdf (Accessed 18 June 2024).
- FTGPG, EC. (2016). *The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap Estimations*. Brussels: Fiscalis Tax Gap Project Group, European Commission. Available at https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf (Accessed 27 December 2024).
- FTGPG, EC. (2018). *The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*. Brussels: Fiscalis Tax Gap Project Group, European Commission. Available at <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161065/Part%20II%20-%20Estimation%20Methodologies.pdf> (Accessed 27 December 2024).
- HMRC, UK. (2021, December). *The tax gap and compliance yield – what they are and how they relate*. Her Majesty's Revenue and Customs of United Kingdom. Available at <https://www.gov.uk/government/publications/tax-gap-and-compliance-yield-technical-note/the-tax-gap-and-compliance-yield-what-they-are-and-how-they-relate> (Accessed 18 June 2024).
- IMF. (2022). *Technical Notes and Manuals: Revenue Administration: Compliance Risk Management: Overarching Framework to Drive Revenue Performance*. International Monetary Fund. Available at <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2022/08/26/Revenue-Administration-Compliance-Risk-Management-Overarching-Framework-to-Drive-Revenue-520479> (Accessed 18 June 2024).
- IMF, Barrie Russell. (2010). *Revenue Administration: Managing the Shadow Economy*. International Monetary Fund. doi:<https://doi.org/10.5089/9781462355587.005>
- Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS). (2022). *About Tax Governance & Tax Risk Management*. Available at <https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/corporate-income-tax-compliance/about-tax-governance-and-tax-risk-management> (Accessed 18 June 2024).
- International Organization for Standardization (ISO). (2018). *ISO 31000:2018(en)*. Available at <https://www.iso.org/obp/ui/en/#iso:std:iso:31000:ed-2:v1:en>
- Investor.BG. (2021, 29 September). *Yordan Chorbadzhiyski: Proizvoditelite na vino investiraha v onlayn prodazhbi*. [Инвестор.БГ. (2021, 29 септември). Йордан Чорбаджийски: Производителите на вино инвестираха в онлайн продажби] (in Bulgarian). Available at <https://www.investor.bg/a/107-imenata-na-biznesa/336369-yordan-chorbadzhiyski-proizvoditelite-na-vino-investiraha-v-onlayn-prodazhbi>
- Mediya „24 chasa“. (2020, 6 June). *505 mln. lv. zaguba za byudzheta ot nelagalni goriva, nay-visok e delat pri dizela – 14% (obzor)*. [Медия „24 часа“. (2020, 6 юни). 505 млн. лв. загуба за бюджета от нелегални горива, най-висок е делът при

- дизела – 14% (обзор)] (in Bulgarian). Available at <https://www.24chasa.bg/biznes/article/8721981> (Accessed 4 November 2024).
- Ministerski savet na Republika Balgariya (MS). (2015). *Edinna natsionalna strategiya za povishavane na sabiraemostta na prihodite, spravyane sas senchestata iкономика i namalyavane na razhodite za spazvane na zakonodatelstvoto za perioda 2015-2017 g.* [Министерски съвет на Република България (МС). (2015). *Единна национална стратегия за повишаване на събираемостта на приходите, справяне със сенчестата икономика и намаляване на разходите за спазване на законодателството за периода 2015-2017 г.*] (in Bulgarian). Available at <https://strategy.bg/StrategicDocuments/View.aspx?Id=972> (Accessed 18 June 2024).
- Ministerstvo na finansite (MF). (2020). *Ukazaniya za upravlenie na riska v organizatsiite ot publichniya sektor.* [Министерство на финансите (МФ). (2020). *Указания за управление на риска в организациите от публичния сектор*] (in Bulgarian). Available at file:///C:/Users/RO3000~1/AppData/Local/Temp/Microsoft EdgeDownloads/6d10160a-356f-4ea2-8c66-3c012ec930c9/Ukazania%20Risk.pdf (Accessed 6 January 2025).
- MF. (2024). *Konvengertna programa na Republika Balgariya za perioda 2024–2027.* [МФ. (2024). *Конвенгентна програма на Република България за периода 2024–2027*] (in Bulgarian). Available at <https://www.minfin.bg/bg/868>
- MF. (2024, 20 February). *Ministerstvoto na finansite zapochva rabota po sazdavane na edinna prihodna agentsiya v Balgariya.* [МФ. (2024, 20 февруари). *Министерството на финансите започва работа по създаване на единна приходна агенция в България*] (in Bulgarian). Available at <https://www.minfin.bg/bg/news/12534> (Accessed 18 June 2024).
- Natsionalna agentsiya za prihodite (NAP). (2021). *Strategicheski plan na NAP za perioda 2021-2025 g.* [Национална агенция за приходите (НАП). (2021). *Стратегически план на НАП за периода 2021-2025 г.*] (in Bulgarian). Available at <https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Strategicheski-planove-za-deynostta> (Accessed 18 June 2024).
- NAP. (2022). *Podkast za riskovete ot ukrivane na danatsi i osiguritelni vnoski pri targoviyata s alkohol.* [НАП. (2022). *Подкаст за рисковете от укриване на данъци и осигурителни вноски при търговията с алкохол*] (in Bulgarian). Available at <https://www.youtube.com/watch?v=kA-GMvz2ErQ> (Accessed 25 July 2024).
- Nova televiziya. (2020, 24 September). *Polovinata ot alkohola na pazara – nelegalen.* [Нова телевизия. (2020, 24 септември). *Половината от алкохола на пазара – нелегален*] (in Bulgarian). Available at <https://nova.bg/news/view/2020/09/24/300242/%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%B0%D1%82%D0>

- %B0-%D0%BE%D1%82-%D0%B0%D0%BB%D0%BA%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%BB%D0%B0-%D0%BD%D0%B0-%D0%BF%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%80%D0%B0-%D0%BD%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%B3%D0%B0%D (Accessed July 2024).
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2004). *Guidance note: Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. Available at <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (Accessed 18 June 2024).
- OECD. (2016). *Co-operative Tax Compliance: Building better tax control frameworks*. doi:<https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>
- OECD. (2024). *Tax Administration 2024 : Comparative information on OECS and other Advanced and Emerging economies*. Available at https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024_2d5fba9c-en.html (Accessed 29 December 2024).
- Rwanda Revenue Authority (RRA). (June 2023). *Tax Compliance Improvement Plan 2023-2024*. Available at https://www.rra.gov.rw/fileadmin/user_upload/TAX_COMPLIANCE_IMPROVEMENT_PLAN_2023-2024_V2.pdf (Accessed 18 June 2024).
- Tsentar za izsledvane na demokratsiyata (TSID). (2019). *Doklad za Otsenka na zaplahite ot organizirana prestapnost v Balgariya za 2019 g.* [Център за изследване на демокрацията (ЦИД). (2019). Доклад за Оценка на заплахите от организирана престъпност в България за 2019 г.] (in Bulgarian). Available at <https://csd.eu/bg/publications/publication/bulgarian-organised-crime-threat-assessment-2019/> (Accessed 4 November 2024).
- TSID. (2020). *Doklad za Otsenka na zaplahite ot organizirana prestapnost v Balgariya 2020 g.* [ЦИД. (2020). Доклад за Оценка на заплахите от организирана престъпност в България 2020 г.] (in Bulgarian). Available at https://csd.eu/fileadmin/user_upload/publications_library/files/2020_10/BOCTA_BG_WEB.pdf (Accessed 4 November 2024).
- TSID. (2020a). *Koruptsiionniyat natisk i nezakonniyat pazar na tyutyunevi izdeliya – dvizheshti faktori i tendentsii.* [ЦИД. (2020). Корупционният натиск и незаконният пазар на тютюневи изделия – движещи фактори и тенденции] (in Bulgarian). Available at https://csd.eu/fileadmin/user_upload/publications_library/files/BRIEF_91_BG.pdf (Accessed 4 November 2024).
- Ustroystven pravilnik na Agentsiya „Mitnitsi“. Obn. *Darzhaven vestnik*, br. 106 ot 22.12.2023 g. [Устройствен правилник на Агенция „Митници“. Обн. Държавен вестник, бр. 106 от 22.12.2023 г.] (in Bulgarian).
- VITARA – IMF, OECD, CIAT, IOTA. (2024). *Compliance Risk Management (VITARA-*

- CRM). Available at <https://www.imf.org/en/Capacity-Development/Training/ICDTC/Courses/VITARA-CRM> (Accessed 18 June 2024).
- World Customs Organizaton (WCO). (2012). *Customs Risk Management Compendium*. Available at <https://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/compendiums/rmc.aspx> (Accessed 18 June 2024).
- Yotov, Y. (2015). Kontseptsiya za upravlenie na riska pri izpalnenie na aktsiznite zadalzheniya v Agentsiya „Mitnitsi“. *Mitnicheska hronika*, 2, 16-19. [Йотов, Й. (2015). Концепция за управление на риска при изпълнение на акцизните задължения в Агенция „Митници“. *Митническа хроника*, 2, 16-19] (in Bulgarian). Available at https://customs.bg/wps/wcm/connect/customs.bg28892/38105cf4-a54e-4f5e-aece-75e4daf603d6/Mitnicheska_Hronika_BR_2-2015.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=ROOTWORKSPACE.Z18_PPGAHG8001RHE0Q9LC7JNOQLD4-38105cf4-a54e-4f5e-aece-75e4daf603d6-oilOOoD (Accessed на 20 August 2024).
- Yotov, Y. (2024). Aktsizen kontrol varhu danachnata osnova za oblagane na alkohola. *Ikonomicheski i sotsialni alternativi*, 30 (3), 62-81. [Йотов, Й. (2024). Акцизен контрол върху данъчната основа за облагане на алкохола. *Икономически и социални алтернативи*, 30 (3), 62-81] (in Bulgarian). doi:<https://doi.org/10.37075/ISA.2024.3.05>
- Yotov, Y. (2025). Anketa „Upravlenie na riska za spazvane na danachnite zadalzheniya i nyakoi vaprosi za aktsizna“, dekemvri 2024 – yanuari 2025. Yonko Yotov, Google Forms. [Йотов Й. (2025). Анкета „Управление на риска за спазване на данъчните задължения и някои въпроси за акциза“, декември 2024 – януари 2025. Йонко Йотов, Google Forms] (in Bulgarian). Available at https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeTy_a53iWvxZdgZAeXJ3rkV2kE4A6YylhB4x0JEaLTWzHPbg/viewanalytics
- Zakon za aktsizite i danachnite skladove (ZADS). Obn. *Darzhaven vestnik*, br. 91 ot 15 noemvri 2015 g., izm. DV, br. 79 ot 17 septemvri 2024 g. [Закон за акцизите и данъчните складове (ЗАДС). Обн. *Държавен вестник*, бр. 91 от 15 ноември 2015 г., изм. ДВ, бр. 79 от 17 септември 2024 г.] (in Bulgarian).
- Zakon za darzhavniya byudzheth na Republika Bulgariya za 2024 g. (ZDB). Obn. *Darzhaven vestnik*, br. 108 ot 30.12.2023 g., izm. DV, br. 83 ot 1.10.2024 g. [Закон за държавния бюджет на Република България за 2024 г. (ЗДБ). Обн. *Държавен вестник*, бр. 108 от 30.12.2023 г., изм. ДВ, бр. 83 от 1.10.2024 г.] (in Bulgarian).

Йонко Йотов е докторант в катедра „Финансов контрол“ на УНСС, главен експерт по приходите в дирекция „Управление на риска“ в централата на НАП, работил е в Агенция „Митници“ в България. ORCID 0009-0007-2916-2029, yonko.yotov@unwe.bg

Yonko Yotov is a PhD student at the Financial Control Department of UNWE, Chief Revenue Expert at the Risk Management Department at the Headquarters of National Revenue Agency, and has worked at the Customs Agency in Bulgaria. ORCID 0009-0007-2916-2029, yonko.yotov@unwe.bg

EXCISE TAX COMPLIANCE RISK MANAGEMENT IN BULGARIA: LIMITATIONS AND GUIDELINES FOR OVERCOMING THEM

Abstract: Risk management regarding excise duties is essential to achieving the goals of the revenue administrations under the Ministry of Finance in Bulgaria, namely the Customs Agency and the National Revenue Agency (NRA). It is crucial for the fiscal stability of the country. The article examines the current state of the excise tax compliance risk management framework in the context of the Bulgarian Customs Agency, which is responsible for its administration, as well as opportunities for its improvement in accordance with best practices from national and European tax and customs administrations. It presents the essence of the excise risk arising from non-compliance with legislation by taxpayers and how to manage this risk. The results of a survey conducted in December 2024 and January 2025 among a total of 238 experts in the fields of financial control in Bulgaria, working at the NRA and the Customs Agency, as well as lecturers at the University of National and World Economy in Sofia, the Dimitar A. Tsenov Academy of Economics in Svishtov, the University of Economics in Varna and other universities, mainly from finance and accounting faculties, are also presented. The results of the survey show that the risk management framework for excise tax compliance in Bulgaria has conceptual weaknesses when compared with best practices elsewhere. The need to rethink some basic components, elements and activities of risk management are outlined in the formulated recommendations.

Keywords: excise tax compliance risk management; risk management; excise risk; excise; excise tax gap; tax compliance

JEL codes: H25; H26; E02

Как да се цитира тази статия:

How to cite this article:

Yotov, Y. (2025). Upravlennie na riska za spazvane na aktsiznite zadalzheniya v Bulgariya: ograniчениya i nasoki za preodolyavaneto im (Excise Tax Compliance Risk Management in Bulgaria: Limitations and Guidelines for Overcoming them). *Economic Thought Journal*, 70 (1), 97–127 (in Bulgarian). <https://doi.org/10.56497/etj2570106>