

**UNIVERSITATEA „BABEȘ - BOLYAI” CLUJ – NAPOCA
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI GESTIUNEA
AFACERILOR**

Rezumatul tezei de doctorat

**ACCIZELE – STUDIU COMPARATIV
ȘI IMPACTUL ARMONIZĂRII**

Conducător științific:

Prof. univ. dr. Constantin Tulai

Doctorand:

Iosif Roiban

**Cluj-Napoca
– 2011 –**

CUPRINS

INTRODUCERE

CAP. 1. TAXAREA CONSUMULUI

- 1.1. Necesitatea și importanța fiscalizării consumului**
- 1.2. Modele de impozitare a consumului**
- 1.3. Taxarea diferențiată a consumului**

Cap. 2. ASPECTE TEORETICE PRIVIND ACCIZELE

- 2.1. Definirea și importanța accizelor**
- 2.2. Avantajele și neajunsurile accizelor**
- 2.3. Accizele între scopurile morale și necesitățile de finanțare ale statului**
 - 2.3.1. Rolul fiscal al accizelor –rațiunea apariției și instituirii acestora**
 - 2.3.2. Rolul accizelor pe plan social**
 - 2.3.3. Rolul accizelor pe plan economic**
 - 2.3.4. Taxa de viciu și taxa de poluare**

CAP. 3. ACCIZELE –RETROSPECTIVĂ ISTORICĂ ȘI REGIMUL ACTUAL DE ACCIZARE

- 3.1. Aspecte ale evoluției istorice a accizelor în Europa**
- 3.2. Istoria accizelor în SUA**
- 3.3. Repere ale evoluției istorice a accizelor din România**
 - 3.3.1. Accizele de la apariție până la economia de comandă**
 - 3.3.2. Reintroducerea accizelor după 1989**
- 3.4. Aspecte privind accizarea principalelor categorii de mărfuri**
 - 3.4.1. Accizarea produselor din tutun**
 - 3.4.2. Accizarea produselor alcoolice**
 - 3.4.3. Accizarea uleiurilor minerale și a altor produse**
 - 3.4.4. Accizele –instrument în taxarea luxului**
- 3.5. Aspecte legislative ale aplicării accizelor în România în prezent**
 - 3.5.1. Mecanismul și sfera de impunere a accizelor**
 - 3.5.2 Regimul de antrepozitare și regimul suspensiv**
 - 3.5.3. Accize nearmonizate**
 - 3.5.4. Studiu de caz – Aplicarea accizelor la SC Riviera Company Blaj**

Cap. 4. ACCIZELE ARMONIZATE ÎN SPAȚIUL UNIUNII EUROPENE

- 4.1. Accizarea alcoolului în statele Uniunii Europene**
- 4.2. Accizarea tutunului în spațiul european**
- 4.3. Accizarea uleiurilor minerale și a produselor energetice în Uniunea Europeană**
- 4.4. Experiența țărilor comunitare în armonizarea accizelor**

Cap. 5. STUDIU PRIVIND IMPACTUL ARMONIZĂRII ACCIZELOR

- 5.1. Analiza globală a veniturilor din accize în Uniunea Europeană**
- 5.2 Analiza structurală a încasărilor din accize**
 - 5.2.1. Analiza veniturilor din accizele aplicate asupra produselor alcoolice**
 - 5.2.2. Analiza veniturilor din accizele aplicate asupra tutunului**
 - 5.2.3. Analiza veniturilor din accizele aplicate asupra uleiurilor minerale și a produselor energetice**
- 5.3. Procesul armonizării accizelor în România**
- 5.4. Impactul armonizării accizelor în România**
- 5.5. Evoluția veniturilor încasate din accize în România 2005-2010**
- 5.6. Analiză regresională a accizelor**
- 5.7. Studiu analitic al veniturilor încasate din principalele categorii de accize în România**

CAP. 6. ANALIZA CORELAȚIEI DINTRE ACCIZE ȘI CONSUM ÎN CAZUL PRODUSELOR DĂUNĂTOARE SĂNĂTĂȚII

- 6.1. Consumul de băuturi alcoolice între efecte benefice și nocive**
- 6.2. Accizarea băuturilor alcoolice –soluție de reducere a consumului de alcool?**
- 6.3. Scopul taxării consumului de tutun și țigări**
- 6. 4. Analiza corelației accize –consum în spațiul european**
- 6.5. Analiza corelației accize –consum în Romania**

CONCLUZII

Bibliografie

Cuvinte cheie: accize, armonizarea fiscală, taxarea consumului, accizarea alcoolului, accizarea tutunului, accizarea produselor energetice

Această lucrare abordează problematica accizelor din perspective multiple, începând de la rațiunile care stau la baza aplicării acestor impozite asupra consumului și până la impactul armonizării accizelor. Actualitatea acestei teme este de necontestat în condițiile în care la nivelul Uniunii Europene s-au făcut pași importanți în direcția armonizării impozitelor indirecte, în special a accizelor și a taxei pe valoarea adăugată. Aceste schimbări s-au impus și în sistemul fiscal românesc odată cu aderarea României la spațiul european. Procesul armonizării nu este un simplu proces de aliniere a problemelor de asietă fiscală, ci are implicații mult mai largi, fapt pentru care studiul nostru încearcă să surprindă nu doar aspectele privind realizarea procesului de armonizare a accizelor, ci mai ales să analizeze impactul acestui proces.

Studiul este orientat pe două planuri: unul la nivel teoretic, sintetizând aspecte definitorii ale accizelor cât și etapele procesului de armonizare și cel de al doilea plan încearcă să reflecte aspecte pragmatice prin surprinderea impactului armonizării, manifestat în special pe plan fiscal prin modificarea veniturilor încasate din accize.

Teza de doctorat abordează această problematică din mai multe perspective. O primă direcție ar fi tratarea aspectelor teoretice privind accizele, urmărind-se evoluția istorică a acestora nu doar pe plan național, ci și pe plan internațional. Accentul cade desigur pe tratarea accizelor în legislația și practica românească, dar ținând cont de noile tendințe determinate de armonizarea impozitelor indirecte, în special a taxelor de consumație.

Studiul de față analizează transpunerea în România a normelor Uniunii Europene privind accizele și sugerează modalități pentru :

- a) îmbunătățirea eficienței colectării și a randamentului fiscal al accizelor;
- b) diminuarea unor posibile efecte negative asupra bugetului, provenite din armonizarea cu reglementările UE;
- c) combaterea posibilităților de fraudă privind accizele.

Accizele sunt taxe speciale de consumație care se adaugă la prețul unor bunuri ce se comercializează în interiorul țării și care sunt nominalizate prin Codul Fiscal. Fac parte

din categoria impozitelor indirecte care se percep în cadrul unui singur stadiu al circuitului și anume în sfera producției pentru bunurile de proveniență autohtonă și la intrarea în țară pentru bunurile de import. În afara produselor supuse accizelor ce trebuie armonizate, România aplică accize și pe alte produse care nu fac obiectul nici unei Directive a UE. Aceste accize nearmonizate trebuie reconsiderate, având în vedere eficiența lor scăzută, în termeni de venituri bugetare.

Principalele obiective ale tezei de doctorat se concentrează pe procesul de armonizare al accizelor, proces pe care trebuie să îl realizeze țara noastră în perioada 2007-2011, cât și consecințele armonizării, fapt pentru care studiul va urmări:

- analiza rolului și locului actual al accizelor în economia României;
- identificarea sectoarelor unde legislația și administrația sunt în contradicție cu aplicarea directivelor și regulamentelor UE privind mecanismul și sfera de aplicare a accizelor;
- realizarea unor analize privind impactul armonizării atât la nivel macroeconomic, cât și la nivel microeconomic.

Impactul armonizării va fi surprins pe mai multe planuri:

- ❖ pe plan bugetar și fiscal: prin influențele asupra veniturilor colectate ca urmare a aplicării accizelor armonizate;
- ❖ pe plan economic prin identificarea activităților unde armonizarea produce schimbări semnificative, de exemplu asupra producătorilor de băuturi sau țigări;
- ❖ pe plan social vom analiza cum se modifică consumul produselor dăunătoare sănătății ca urmare a creșterii accizelor și cât de puternică este această corelație;
- ❖ impactul asupra consumului va fi analizat prin prisma unor indicatori macroeconomici analizați în dinamică. Efectele asupra consumului ca urmare a creșterii accizelor nu se manifestă doar asupra bunurilor accizate, ci se extind și asupra celorlalte produse întrucât produse precum combustibili, energie sunt materii prime importante pe care le regăsim în costul multor produse.

Analiza la nivel bugetar se va baza în principal pe analiza indicatorilor din buget: ponderea încasărilor din accize în taxele de consumație, în veniturile din impozite indirecte sau în total venituri bugetare cât și în PIB (produsul intern brut). Analiza se va realiza atât la nivelul României cât și la nivelul Uniunii Europene pe baza datelor furnizate de Eurostat. Compararea și analiza indicatorilor se va face în cadrul UE între statele membre, mai ales între cele care traversează etape similare ale procesului de armonizare.

Motivația care stă la baza acestei cercetări este legătura directă a autorului cu fiscalitatea prin funcția ocupată în cadrul DGFP Alba și permanentul contact cu problematica accizelor, în special cele asupra produselor alcoolice dat fiind specificul viticol al zonei.

Armonizarea accizelor este un proces continuu pentru statele Uniunii Europene cu multiple implicații în special pentru noile state membre precum România. Ca atare considerăm deosebit de importantă o abordare a accizelor și a procesului de armonizare, cât și implicațiile acestui proces resimțite mai profund prin dese majorări de prețuri atât pentru combustibili cât și pentru produsele alcoolice sau tutun.

De subliniat că în literatura românească cât și străină acest subiect este relativ restrâns abordat, excepție doar studiile privind incidența și armonizarea accizelor. În literatura străină Cnossen (1977, 2003, 2005.), Giertz (1999), Beltrame (1979), Grubert H., Newlon T.S., (1997), Antonanzs, F. et al., (2008), Entin S.J., (2004), McKenzie R.B., (1991), Batina R. G., Ihori T., (2000), Kay, J., (1987), realizează cele mai ample studii, iar în literatura din țara noastră se remarcă Tulai (2003, 2004, 2005, 2007), Văcărel (1981, 1999, 2002, 2004), Bălănescu (1994) și Minea (2000, 2002), Tatoi (2008).

Un alt obiectiv major al cercetării de față este îndreptat spre analiza influenței accizelor și a taxei pe valoarea adăugate asupra consumului. Anticipăm existența unei corelații indirecte între impozitele asupra consumului și consum, dar există și excepții de la această corelație și vom analiza în acest sens **efectul Veblen**. Efectul Veblen relevă de

fapt că prețul ridicat al unui produs nu afectează cererea acestuia și nu determină o scădere a acesteia. Explicația are la bază considerente de ordin psihologic, faptul că la anumite produse nu calitatea este cea care îl orientează pe consumator, ci prețul produsului. Astfel că aplicarea accizelor asupra unor produse de lux nu face decât să stimuleze cererea acestora, iar cât despre rolul moralizator nu doar că este lipsit de efect, ci are efect advers chiar. Există un câștigător sigur de pe urma acestor paradoxuri, și anume statul care obține surse suplimentare de venituri la buget și poate să redistribuie aceste sume încasate ca urmare a taxării consumului de lux spre direcții și scopuri în care pot fi valorificate mult mai eficient.

Lucrarea este structurată pe șase capitole, din care primele patru capitole abordează aspecte teoretice privind accizele și procesul armonizării acestora la nivelul Uniunii Europene. Ultimele două capitole urmăresc o abordare pragmatică prin realizarea unor analize a cotelor accizelor, cât și a veniturilor încasate din acest tip de impozite în România și în Uniunea Europeană surprinzând și impactul procesului de armonizare a accizelor.

În primul capitol se tratează problematica taxării consumului vizavi de celelalte opțiuni de impozitare și se încadrează impozitul pe consum în cadrul opțiunii economice. Sunt abordate avantajele și dezavantajele taxării consumului prin prisma contribuabilului, dar și a plătitorului și bineînțeles al statului ca beneficiar al acestui impozit. De asemenea sunt analizate și aspectele ce țin de echitatea fiscală în cazul impozitării consumului prin prisma unui sistem proporțional versus diferențiat de taxare. Se trec în revistă principalele impozite asupra consumului pentru a se evidenția locul și rolul accizelor în taxarea diferențiată a consumului. Principalul obiectiv a acestui capitol este de a sintetiza aspectele privind taxarea consumului în raport cu venitul și reliefaarea aspectelor ce țin de echitate în cazul taxării veniturii când este cheltuit.

Capitolul al doilea are ca obiect de studiu analiza aspectelor teoretice privind accizele, prin definirea acestora și relevarea importanței crescute în viața economică și socială a unui stat. Sunt subliniate avantajele și dezavantajele accizelor comparativ cu celelalte

taxe de consumație. De asemenea, un spațiu important în economia lucrării este alocat rolului accizelor, rol evidențiat pe multiple planuri: de la cel fiscal până la cel moralizator. Este urmărit rolul accizelor atât pe plan fiscal –ca o importantă sursă de finanțare a bugetului de stat, cât și pe plan economic sau social.

Capitolul al 3-lea face o retrospectivă istorică a accizelor prin prezentarea reperelor istorice care le-au marcat apariția și evoluția pe plan internațional. Tot în acest capitol se face o analiză de detaliu a tuturor categoriilor de produse accizabile cât și cadrul legislativ care reglementează accizele în țara noastră, urmărindu-se mecanismul de aplicare, modul de calcul, regimul de antrepozitare și regimul suspensiv, conform prevederilor legislative și cerințelor procesului de armonizare.

Capitolul 4 face o sinteză a procesului de armonizare a accizelor în spațiul Uniunii Europene prin evidențierea importanței și necesității armonizării în spațiul Uniunii Europene. De asemenea, este prezentată situația actuală a accizelor aplicate asupra categoriilor de produse care fac obiectul armonizării. Ca obiective ale acestui capitol menționăm analiza procesului de armonizare distinct pe categoriile de produse accizabile pentru a se evidenția realizările și așteptările viitoare în cazul statelor membre. De asemenea se pune în valoare limitele acestui proces prin ecarturile existente între statele membre.

În capitolul 5 se realizează un studiu privind impactul armonizării accizelor la nivelul Uniunii Europene. Considerăm acest capitol ca urmând o succesiune logică întrucât procesul armonizării are efecte pe plan fiscal și studiul din acest capitol încearcă să surprindă aceste efecte la nivelul statele membre UE pentru accizele care fac obiectul armonizării. Pentru îndeplinirea acestui deziderat s-a realizat o analiză globală a veniturilor din accize, dar și o analiză structurală pe baza dinamicii datelor absolute, a ponderilor, indici cu bază fixă și în lanț. O analiză detaliată este alocată procesului de armonizare accizelor în România. Analiza debutează prin relevarea stadiului actual de armonizare, direcțiile de armonizare și realizările în acest proces. Procesul armonizării este urmărit pentru fiecare categorie de produse: din tutun, alcool sau energetice, prin

analiza cotelor aplicate în raport cu cerințele Uniunii Europene și a altor măsuri luate în direcția realizării armonizării fiscale. Țara noastră a făcut pași importanți în direcția armonizării accizelor pentru a se alinia la cerințele impuse de UE. Acest fapt s-a repercutat mai ales asupra prețurilor produselor accizate, care au înregistrat creșteri galopante, mai ales combustibilii și țigările. Din păcate aceste efecte sunt greu de suportat în condițiile în care nu s-a realizat concomitent și o creștere economică sustenabilă și o creștere a salariilor, iar criza economică a accentuat și mai mult aceste efecte prin reducerea drastică a puterii de cumpărare

Tot în acest capitol se regăsește o amplă analiză a veniturilor încasate din accize în România în perioada 2005-2010. Analiza este realizată atât în dinamică pentru a se vedea cum au evoluat încasările sub impactul armonizării cotelor, cât și structural pentru a se identifica care dintre produsele accizate aduc cele mai importante venituri la buget. Analiza regresională realizată urmărește impactul și influențele produsului intern brut și a consumului global asupra evoluției veniturilor aduse de accize. Se apreciază că ambele au o influență semnificativă și sunt pozitiv corelate, astfel că orice creștere a PIB și implicit a consumului antrenează o creștere semnificativă a încasărilor din accize. Avem însă și o excepție. Pe perioada crizei economice începând cu 2008 chiar dacă produsul intern brut și consumul au scăzut, încasările din accize în România au continuat să crească spre deosebire de toate celelalte impozite care au înregistrat importante reduceri. Explicația are la bază creșterea cursului euro și a cotelor accizelor.

În continuare este prezentată o regresie realizată cu ajutorul programului EViews 6 pentru România, pentru perioada 1995-2010. Ca variabilă dependentă am luat valoarea încasărilor din accize, iar variabila independentă este valoarea PIB-ului, ambele luate ca valori absolute în milioane euro. În ecuație am introdus inițial și o constantă însă aceasta s-a dovedit a fi ne semnificativă în acest model deoarece Prob. > 5%, iar apoi am estimat din nou ecuația conținând doar ACCIZE și PIB.

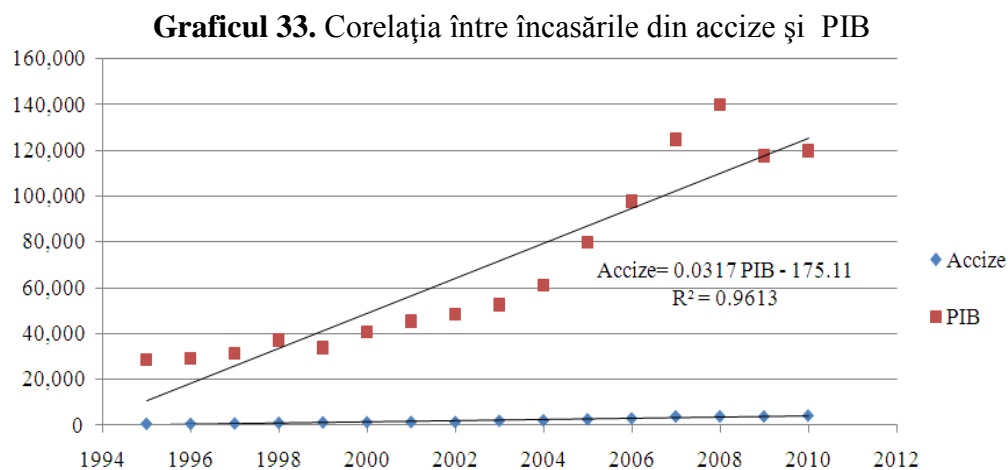
Astfel din datele de mai jos se observă faptul că Prob. < 5% => ipoteza nulă se respinge => variabila PIB este semnificativă și se păstrează în model.

Dependent Variable: ACCIZE
 Method: Least Squares
 Date: 06/05/11 Time: 16:05
 Sample: 1995 2010
 Included observations: 16

	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
PIB	0.029745	0.000848	35.07049	0.0000
R-squared	0.956473	Mean dependent var	1980.675	
Adjusted R-squared	0.956473	S.D. dependent var	1265.598	
S.E. of regression	264.0425	Akaike info criterion	14.05056	
Sum squared resid	1045777.	Schwarz criterion	14.09885	
Log likelihood	-111.4045	Hannan-Quinn criter.	14.05303	
Durbin-Watson stat	1.011789			

Avem astfel ecuația de regresie simplă: $ACCIZE = 0.029745 \times PIB \Rightarrow$ există o legătură directă între cele două variabile, astfel la o creștere cu 1% a valorii PIB-ului \Rightarrow valoarea accizelor crește cu 0.03%. Se observă faptul că acest coeficient de 0.03% $< 1 \Rightarrow$ accizele cresc într-un ritm mai încet decât PIB-ul.

Se poate observa și faptul că *R-squared* este 96.15%, adică în proporție de 96.15% accizele depind de nivelul PIB-ului. *Adjusted R-squared* arată mai corect legătura dintre aceste două variabile, însă se observă că *R-squared* este egal cu *Adjusted R-squared*.



Fiind o legătură directă între cele două variabile, coeficientul PIB-ului ne arată cu câte unități de măsură se modifică în medie accizele atunci când PIB-ul se modifică cu o unitate. În cazul de față, la o creștere a PIB cu o unitate, valoarea accizelor va crește cu 0,0317 unități.

Totodată, se poate remarca faptul că proporția în care nivelul accizelor depinde de nivelul PIB evidențiată prin valoarea lui R-squared este una semnificativă. Astfel, se poate observa că varianța nivelului accizelor este explicată în proporție de 96.13% de nivelul PIB.

Studiul realizat în ultimul capitol relevă o imagine globală a situației și evoluției încasărilor din accize în statele membre UE pe baza unor indicatori calculați la nivel macroeconomic. Corelația accize-consum care face obiectului de studiu al ultimului capitol vine să întregască imaginea privind legătura și interdependențele existente între accize și consum cât și impactul accizelor asupra deciziei de consum.

Lucrarea se încheie concluzionând rolul și importanța accizelor și a procesului de armonizare a acestora în contextul actual și implicațiile economice, sociale, dar mai ales fiscale ale acestui proces.

Armonizarea accizelor

Procesul de armonizare a accizelor în spațiul Uniunii Europene a început din 1993 când primele produse vizate de Uniunea Europeană au fost cele alcoolice, cele prelucrate din tutun și uleiurile minerale, iar în 2003 aceste reglementări s-au extins și asupra produselor energetice. Există în continuare țări cu accize nearmonizate pe teritoriul Uniunii Europene, dar tendința predominantă este eliminarea completă a accizelor nearmonizate. Premisele pentru care au stat la baza armonizării accizelor au fost multiple, pornind de la limitarea consumului unor produse nocive sănătății (produsele prelucrate din tutun și cele alcoolice) până la colectarea cu ușurință a unor sume la bugetul statului.

Legislația UE este bazată pe un set de directive principale. În primul rând, directiva de bază a sistemului este Directiva 92/12/EEC, ce prevede reglementările generale pentru produsele supuse accizelor, deținerea și circulația acestor produse. Scopul acestei directive este de a armoniza la nivel comunitar reglementările generale pentru produsele supuse accizelor, cu scopul de a asigura libera circulație a acestora.

În al doilea rând, există trei directive structurale ce corespund celor trei categorii principale de produse supuse accizelor. Astfel, Directiva 95/59/EC are ca obiectiv armonizarea în spațiul comunitar a structurii accizelor pe produse din tutun. Directiva 92/83/EEC are ca obiectiv introducerea structurilor armonizate pentru accizele pe alcool și băuturi alcoolice, pentru a asigura bunul mers al pieței interne. Directiva 92/81/EEC are ca obiectiv armonizarea la nivel comunitar a structurii accizelor pe uleiuri minerale, precum și stabilirea excepțiilor și a reducerilor aplicabile.

În al treilea rând, există o serie de directive corespunzătoare, ce stabilesc nivelurile accizelor pentru cele trei categorii de produse. Directiva 92/79/EEC, amendată ulterior prin Directiva 99/81/EC prevede alinierea taxelor pe țigări. Pentru aceeași categorie de produse, Directiva 92/80/EEC stabilește alinierea taxelor pe produsele din tutun, altele decât țigările. Directiva 92/84/EEC se referă la alinierea nivelurilor accizelor pe alcool și băuturi alcoolice, iar Directiva 92/82/EEC prevede alinierea accizelor pe uleiuri minerale.

Pe 12 februarie 2002, un nou act legislativ a fost emis de Consiliul UE, și anume Directiva 2002/10/EC, amendând Directivele 92/79/EEC, 92/80/EEC și 95/59/EC cu privire la structura și nivelul accizelor pe produsele din tutun. În plus față de Directivele UE în vigoare, trebuie să ținem cont de importanța propunerilor legislative inițiate de Comisia Europeană pentru a amenda prezenta legislație. Propunerea Comisiei COM(97)0030—propunere pentru o Directivă a Consiliului pentru restructurarea cadrului comunitar privind impozitarea produselor energetice – ar putea înlocui Directivele 92/81/EEC și 92/82/EEC, consolidând legislația privind produsele energetice, incluzând uleiurile minerale. Unul dintre efectele directe ale propunerii ar fi creșterea substanțială a taxelor asupra produselor energetice, cum ar fi benzina cu și fără plumb, motorina și kerosenul. Propunerea ar aduce

modificări cadrului conceptual de aplicare a accizelor la produsele energetice folosite fie ca agent termic, fie pe post de combustibil.

Cum impactul bugetar al unificării accizelor ar fi fost extrem de diferit, Comisia a renunțat la soluția inițială, propunând ca începând cu 1 ianuarie 1993 să se introducă un sistem care să prevadă taxele minime și recomandând țărilor membre să încerce să se apropie de taxele ținta fără a se fixa o data limita pentru convergența finală. Regimul de accizare aplicat de la 1 ianuarie 1993 a fost codificat prin Directiva 92/12 din 25 februarie 1992 cu privire la deținerea, circulația și controlul produselor supuse accizelor. Este vorba despre cele trei accize armonizate: alcool și băuturi alcoolice, tutun și produse din tutun și uleiuri minerale. Spre deosebire de regimul tranzitoriu introdus de TVA cel referitor la accize a fost considerat definitiv și general. El a fost clădit pe două principii:

- taxarea se face la darea în consum;
- se introduce nivelul minim al accizelor revizibil din 2 în 2 ani pentru a se asigura buna funcționare a pieței interne.

Astfel că prima măsură în direcția armonizării accizelor la nivelul UE vine destul de târziu doar în anul 1993, odată cu inaugurarea Pieței Unice. Această întârziere se explică prin importanța limitată a accizelor ca sursă de venituri fiscale (aproximativ la jumătate față de TVA). De asemenea s-au înregistrat tendințe protecționiste ale unor state membre prin impunerea unor accize mai reduse la produse indigene comparativ cu cele din import mai ales în cazul băuturilor alcoolice care pot fi înlocuite cu unele similare din import.

Armonizarea poate folosi următoarele instrumente de armonizare:

- ❖ armonizarea obiectului impozabil
- ❖ armonizarea bazei de impozitare
- ❖ armonizarea cotelor
- ❖ armonizarea administrativă

Se poate aprecia că în cazul accizelor s-au făcut eforturi în direcția atingerii tuturor acestor ținte în realizarea armonizării, fapt relevat în următorul tabel.

Tabelul nr. 1

Nivel de armonizare	Explicații	Rezultate
Obiectul impozabil	Definirea produselor impuse: tutun, băuturi alcoolice, uleiuri minerale și energie (doar din 2003): gaz, electricitate.	Statele membre au dreptul să impună accize și asupra altor produse, dar sub condiția că acele accize nu implică formalități vamale. Însă acest tip de accize este descurajat întrucât colectarea lor în cazul importurilor este redusă.
Baza impozabilă	Definirea bazei impozabile. Precizarea scutiilor acordate.	Baza impozabilă a fost stabilită prin prețul maxim de vânzare cu amănuntul în cazul țigărilor, grade Plato pentru bere, hectolitri de alcool pur pentru băuturi alcoolice (definire care face imposibilă discriminarea în favoarea produselor indigene). Scutiile acordate sunt menționate pentru fiecare categorie, de ex. pentru produsele energetice folosite ca materii prime.
Cotele de impozitare	Deși cotele minime comune au fost introduse în 1992, gama de variație este încă foarte mare.	Pentru anumite țări (este și cazul României) s-a stabilit un calendar pentru majorarea cotelor în vederea ajungerii la cotele minime impuse.
Proceduri administrative	Evenimentul impozabil este în principiu producția sau importul în UE a bunurilor accizabile. Sarcina fiscală este suspendată până în momentul consumului.	Astfel că s-a stabilit regimul de antrepozit fiscal sub administrarea agenților autorizați și a autorităților fiscale naționale.

În ce privește metodologia cercetării, aceasta a fost realizată în mai multe etape:

- analiza stadiului cunoașterii, ocazie cu care s-au trecut în revistă principalele studii pe această tematică și s-a sintetizat istoricul accizelor în România și pe mapamond;
- analiza legislativă a accizelor în România și a Directivelor care reglementează situația la nivelul Uniunii Europene;

- studiul etapelor procesului de armonizare și a implicațiilor acestui proces la nivel bugetar;
- analiza încasărilor din accize s-a realizat pe bază mai multor indicatori: ponderi în PIB, ponderi în totalul veniturilor bugetare și totalul veniturilor fiscale, ponderi în total impozite indirecte;
- indicatorii au fost analizați în dinamică pe baza indicilor cu bază fixă și baza în lanț;
- s-a realizat și o analiză structurală a încasărilor din accize în funcție de baza impozabilă, respectiv de categoriile principale de produse accizate;
- s-a urmărit o analiză regresională a accizelor în raport cu consumul.

Datele folosite în analiză au fost preluate și prelucrate de pe Eurostat, Comisia Europeană, Ministerul Finanțelor Publice, Anuarul statistic, Organizația Mondială a Sănătății.

CONCLUZII

Apariția accizelor este explicată prin rațiunile de ordin financiar ca de altfel în cazul oricărui impozit. În timp însă se constată o aplicare pe scară largă a acestor taxe de consumație, aplicare ce vizează și obiective de ordin moral și social. Ca atare considerăm accizele un important impozit atât din punct de vedere al veniturilor pe care le aduce bugetului de stat cât și ca o potențială pârgie care poate fi activizată în vederea realizării unor considerente sociale.

Studiul de față a surprins problematica complexă a accizelor din mai multe perspective: din cea a statului ca beneficiar al veniturilor aduse de accize, din perspectiva consumatorului al cărui comportament este influențat într-o oarecare măsură de accize, din perspectiva agentului economic, care chiar dacă nu este afectat de plata acestor impozite suportate, fiind de consumatori, resimte un impact în urma modificării cotelor accizelor și nu în ultimul rând din perspectiva societății care va suporta costurile directe și indirecte a consumului nociv de produse accizabile.

Analiza accizelor din perspectiva financiară a pus în evidență rolul și locul accizelor în cadrul sistemului fiscal. Veniturile aduse din accize se situează în statele UE în medie la 2.5% din PIB, înregistrând maxim 5,5% din PIB în anumite state. Dacă raportăm această valoare la presiunea fiscală globală care oscilează în UE în jurul valorii de 40% , valoarea veniturilor aduse din accize nu este una chiar atât de semnificativă în comparație cu alte impozite, însă aceste venituri sunt relativ stabile. Această caracteristică face din accize un impozit important din perspectiva rațiunilor financiare. Este un impozit mult mai stabil comparativ cu TVA sau cu impozitele pe venit. Explicația se bazează pe aplicarea accizelor în special asupra produselor cu cerere inelastică fără posibilitatea de substituție.

Din perspectiva consumatorului accizele sunt la fel de indezirabile ca orice impozit și efectele asupra modelului de consum sunt semnificative. În acest caz apare un paradox, deși accizele se aplică asupra unor produse nocive sănătății și mediului, nu consumul acestora se reduce, întrucât un fumător mai degrabă va renunța la mâncare sau îmbrăcăminte decât la țigări. Deși statul susține că principalul rol al accizelor este cel moralizator și de rezolvare a unor externalități negative, efectele reale nu sunt în concordanță cu intențiile. Chiar dacă există o reducere a consumului acestor produse apar și efecte secundare care adeseori sunt mult mai grave precum creșterea contrabandei și a produselor contrafăcute sau de slabă calitate care pot fi și mai dăunătoare atât pentru consumator cât și pentru stat. Deci, o simplă majorare a accizelor s-ar putea să nu reducă consumul întrucât acesta va fi alimentat de piața neagră și ca urmare nici încasările la buget nu vor crește. Impactul asupra agenților economici este adesea minimalizat întrucât consumatorii sunt cei care suportă povara fiscală a accizelor, însă în anumite situații această povară fiscală este împărțită între consumator și producător sau comerciant și duce la o reducere a profiturilor. Din perspectiva societății accizele sunt văzute ca un preț care va fi plătit pentru costurile pe care societatea trebuie să le suporte în urma consumului de alcool, tutun sau produse energetice. Costurile se reflectă pe multe planuri, apar costuri directe – un fumător se îmbolnăvește și va fi spitalizat, deci apar anumite costuri pentru refacerea sănătății lui, cât și costuri indirecte. Un șofer sub influența alcoolului poate cauza decesul altor persoane. Problema care se pune este de a cunșifica aceste costuri, însă acest lucru devine dificil mai ales în cazul costurilor

intangibile. Însă studiile care au făcut o analiză a acestor costuri relevă faptul că ele nu sunt acoperite integral de accizele plătite de consumatori, ca urmare rămân costuri destul de importante pe care le vor plăti în definitiv și cei care nu consumă aceste produse. Concluzionând putem spune că vicioșii plătesc pentru viciul lor doar o parte, obligându-i indirect și pe ceilalți să le suporte costul viciului lor.

Ratele minime impuse de UE au fost armonizate în toate statele membre, astfel încât țările dețin nivele ale accizelor pe tutun și alcool care depășesc ratele minime, sau cel puțin care sunt egale. Directivele cu caracter obligatoriu pentru toate statele membre nu au rolul de a îngreuna situația economică și socială a țărilor, ci chiar dimpotrivă au fost țări pentru care s-au acordate anumite excepții și perioade de tranziție mai îndelungate.

Acest lucru înseamnă că armonizarea accizelor la nivelul Uniunii Europene reprezintă un proces îndelungat, însă scopul rămâne același: definirea categoriilor de produse care se supun accizării, respectarea cotelor minime de către statele membre și respectarea unor reguli care țin de producerea, depozitarea și circulația între statele membre de produse accizabile.

Ca elemente de noutate aduse de această lucrare putem sintetiza:

- Realizează o amplă analiză teoretică și practică a accizelor bazându-se pe studii de pe plan național și internațional surprinzând aceste taxe speciale de consumație de la apariția acestora și până la procesul armonizării care are loc în prezent. Elementul de noutate apare în contextul în care analiza este realizată pe multiple planuri ținând cont atât de rațiunile care justifică aplicarea accizelor cât și de efectele procesului de armonizare.
- Analiza realizată surprinde nu doar accizele ca un impozit, ci și efectele aplicării acestora asupra prețurilor, consumatorilor, contribuabililor, agenților economici, dar mai ales asupra bugetului de stat. Plecând de la aceste rațiuni studiul a atins obiectivul de a realiza o analiză a impactului accizelor – impact evidențiat sub dublu aspect –se relevă planurile pe care se resimt efectele accizelor, dar și efectele urmărite diferențiat în funcție de tipul accizelor practicate pentru diferite categorii

de produse, având în vedere că avem un mecanism diferențiat de aplicare ținând cont de baza impozabilă.

- Studiul privind procesul de armonizare este realizat prin prisma unei analize a evoluției cotelor aplicate cât și prin prisma impactului acestor modificări asupra încasărilor bugetare. Analiza regresională urmărește sublinierea corelației dintre evoluția economică –dată de evoluția PIB-ului – și încasările din accize, cât și corelația dintre consum și veniturile încasate din accize. Rezultatele obținute sunt în acord cu ceea ce susține teoria economică, dacă avem o evoluție economică favorabilă, avem o creștere a consumului și implicit a încasărilor din accize. Studiul acesta include în perioada analizată și perioada de criză economică marcată de o scădere a PIB-ului și implicit a consumului, totuși încasările din accize se mențin aproximativ constante, fapt explicabil dacă luăm în considerare că produsele accizate sunt cu cerere inelastică, ca atare nu se înregistrează o diminuare a cantității tranzacționate.

Ca limite ale studiului precizăm faptul că lipsa unor cote procentuale aplicate produselor accizabile nu permite simulări ale impactului modificării cotelor asupra consumului. De asemenea, aplicarea unor accize specifice în funcție de categoriile de produse nu permite o analiză diferențiată a impactului armonizării asupra consumului. La aceste aspecte se mai adaugă pierderea de accize datorită economiei subterane. Ca o direcție viitoare de studiu ar fi o analiză a aspectelor ce țin de circuitul produselor accizabile prin economia subterană pentru a se evidenția și impactul creșterii cotelor de accize induse de procesul armonizării asupra consumului. Ca o idee finală din toate cele analizate în această lucrare putem spune că întradevar accizele pe consumul vicios reprezintă o importantă sursă de venit, mai ales în țările care se află în curs de dezvoltare, în România, ca de exemplu, aceste venituri reprezintă aproximativ 3% din PIB.

pra economiei subterane.

Bibliografie selectiva

1. Adams, Ch., (1993), *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Madison Books
2. Anderson, P., Baumberg, B.: (2006) *Alcohol in Europe* (Institute of Alcohol Studies). A Report for the European Commission,
3. Antonanzs, F. et all, (2008), *Alcohol consumption in the EU: health economics and policy issues under a permanent debate*, Health Econ 9:1-6, Springer Verlag
4. Aslan, Th. C., (1925), *Tratat de finanțe*, Tipografiile Române Unite, București,
5. Banc Pamfil, (2003), *Introducere în teoria finanțelor*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca
6. Bastable, C. F. , (1917), *Public Finance*, Editura Macmillan, 3rd Edition
7. Batina R. G., Ihori T., (2000), *Cosumption tax policy ad the taxatio of capital income*, Oxford University Press, disponibilă online www.googlebooks.com
8. Beltrame, P., (1979), *Les Systemes Fiscaux*, Presses Universitaires de France
9. Bistriceanu, Gh. D., Demetrescu, C.G., E. I., Macovei, (1981), *Lexicon de Fiananțe-Credit, Contabilitate și Informatică Financiar-Contabil*, vol. I, Finanțe și Credit, Editura Didactică și Pedagogică, București
10. Bosi , Guerra M. Cecilia, (1998), *I tributti nell ' economia italiana*, Ed. il Mulino, Bologna
11. Breanda Yelvington, 1997, “Excise Taxes in Historical Perspective,” in WilliamF. Shughart II, ed., *Taxing Choice*, 31–56.
12. Brezeanu, P. (2005), *Fiscalitate europeană*, Editura Economică, București,
13. Buchanam, J. M., (1969), *External Diseconomies, Corrective Taxes and Market Structure*, 59 American Economic Review,
14. Chaloupka F et al. *The taxation of tobacco products*. In: Jha P, Chaloupka F. Tobacco control in developing countries. Washington, DC: The World Bank. 2000. <http://www1.worldbank.org/tobacco/tcdc/237TO272.PDF>
15. Chong, H. S., Kudret, T. (2011), *The effect of alcoholic beverage excise tax on alcohol-attributable injury mortalities*, Eur J Health Econ, vol. 12, no.2:103–113;

16. Cnossen S., (1977), *Excise Systems: A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*, Baltimore, M.D: Johns Hopkins University Press
17. Cnossen S., (2003), *How Should Tobacco be Taxed in EU-Accession Countries?* CESifo
18. Cnossen S., (2005), *Theory and Practice of Excise Taxation, Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving*, Oxford University Press, USA
19. Cohn G., (1895), *The Science of Finance*, Chicago, The University of Chicago Press
20. Comstock Alzada, (1936), *Excises in Modern Times, Annals of the American of Political and Social Science*, Vol . 183, Government finance in the Modern Economy
21. Corduneanu, C., *Sistemul fiscal în știința finanțelor*, Editura Codecs, București, 1998
22. Davie, B., update by D. Zimmerman, (2005), *Luxury taxes*, în J. Cordes, R. Ebel, J. Gravelle, *Eyclopedia of taxation and tax policy*, Washington, DC: Urban Innstitute Press
23. Dăianu, D., Doltu, C., Pîslaru, D., Roberts P., (2003), *Transpunerea în România a normelor UE în domeniul impozitării indirecte (TVA și accize)* – Institutul European din România
24. Emilio Barco et alții (2008) – Alcohol consumption in the EU: health economics and policy issues under a permanent debate, *The European Journal of Health Economics*, Vol. 9, Nr. 1, 1-6, Ed. Editorial, disponibil on line pe www.springerlink.com
25. Entin S.J., (2004), *Tax Incidence, Tax Burden, and Tax Shifting: Who Really Pays the Tax?*, Center for Data Analysis Report
26. Eurostat, 2008, *Food: from farm to fork*, Pocketbooks statistics, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities,
27. Evans, W. N., M.C. Farrelly, The compensating behavior of smokers: taxes, tar and nicotine, *Rand Journal of Economics*, vol. 29, No. 3, 1998, p. 578-595
28. Gabriela Anghelache și colab. “Finanțele publice ale României”Editura Economică, București, 2003

29. Gaudemet, P.M., Molinier, J., *Finances publiques, tome 2, Fiscalité*, Ed. Monchrestien, Paris, 1997
30. Gautier, J.F., *Taxation optimale et réformes fiscales dans les PED, Une revue de littérature tropicalisée*, Developpement Institutions & Analyse de Long terme (DIAL), Document de travail DT/2001/02, 2001
31. Giertz J.F., (1999), *Excise Taxes*, originally published in the NTA Eyclopedia of Taxation ad Tax Policy, Second Edition, edited by Joseph Cordes, Robert D. Ebel, J.G., Gravelle, disponibil la www.uipress.org
32. Grubert H., Newlon T.S., (1997), *Taxing consumption in a global economy*, AEI Studies on Tax Reform
33. Gudrun, P., Felix, S., , Xiang, D. W., Helmut, K. S. (2004), *Alcohol and cancer: genetic and nutritional aspects*, Proceedings of the Nutrition Society, vol. 63, no. 01: 65–71;
34. Gusti, D., (1943), *Enciclopedia Română: Economia Națională: circulație, distribuție și consum*, Editura Imprimeria Națională, Vol. IV,
35. Hall J.K., (1942), *Excise Tax Incidence and the Postwar Economy*, The American Economic Review, vol. 32, No. 1, Part 2, Supplement, Papers and Proceedings of the Fifty-fourth Annual Meeting of the American Economic Association
36. Hartwell, R. M., (1981), *Taxation in England during the Industrial Revolutiuiion*, Cato Journal, Vol.1, No.1
37. Hildreth B. W., Richardson J. A., Bowman J. H., (1999), *Handbook on Taxation*, New York
38. Ian W. H. Parry (2003), *On the Costs of Excise Taxes and Income Taxes in the UK*, International Tax and Public Finance, vol. 10, no. 3: 281–304;
39. Inceu A., M., Lazar D. T., (2006), *Finanțe și bugete publice*, Editura Accent, Cluj-Napoca, 2006
40. Jean Knodel, 2008, *Indirect Taxation within the EU –Harmonisation vs Competition*, GRIN, Verlag
41. Kay, J., (1987), *Indirect taxes*, The New Palgrave: a Dictionary of Economics, Vol. II, Macmillan, London

42. Lever, E. A., (1922), *A primer of taxation; an introduction to public finance*, London, P.S. King & Son, Ltd.
43. Mara, E.R., (2009), *Finanțele publice între teorie și practică*, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca
44. Margairaz, A., 1973, *La fraude fiscale et ses succédanés*, Geneva
45. Matei, Gh., (1998), *Finanțe Publice*, Editura Universitaria, Craiova
46. McGee, Robert W. , *The Political Economy of Excise Taxation: Some Ethical and Legal Issues*. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, Vol. 1, No. 4, pp. 558-571, Fall 1998. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=251483> or doi:10.2139/ssrn.251483
47. McKenzie R.B., (1991), *Rational addiction, lagged demands and the efficiency of excise taxes: Revision of standard theory*, *Public Choice*
48. Moșteanu N. R., (2001), *Impozite și taxe 2000-2001*, Ed Economică, București
49. Negrescu Dragoș, Comănescu Anton, (2007), *Fiscal Harmonisation Trends in the European Union. Challenges for Romania*, Study no. 5, Project SPOS 2007 – Strategy and Policies Studies, European Institute of Romania, București
50. Osman O., (2004), *Drumul către fisc este pavat cu reguli noi*, *Ziarul Capital*, 15 noiembrie 2004
51. Paula A. Gant and Robert B. Ekelund, Jr., 1997, “Excise Taxes, Social Costs, and the Consumption of Wine,” in William F. Shughart II, ed., *Taxing Choice*, 247–269
52. Peter, J., Hendrik, V., Henrik, T. S. (2008), *Alcoholic cirrhosis in Denmark population-based incidence, prevalence, and hospitalization rates between 1988 and 2005: A descriptive cohort study*, *BMC Gastroenterology*, vol.8, no.1:3;
53. Plehn, C. C., (1914), *Introduction to public finance*, New York, Macmillan
54. Raluca Dracea, Radu Buziarnescu. Excises harmonization stage within the European Union. *Journal of Administrative Sciences (JAS)*, *Canakkale Onsekiz Mart University, Biga Faculty of Economics and Administrative Sciences, Turkey*, 5, pag. 229-2, 2007
55. Richard Williams, Katelyn Christ, *Taxing Sin*, Jul 2009 , Mercatus Center, George Mason University

56. Robert D.Lee , Ronald Wayne Johnson, Philip G.Joyce, (2007), *Public Budgeting Systems*, 8 th edition, USA
57. Rodica Bălănescu și colaboratorii – „Sisteme de impozite“, Editura Economică, București, 1994
58. Roiban I., Mara E.R., Chirculescu M., 2010. "*Excises Harmonization In The Context Of Economic Crisis In Romania*," Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics, vol. 1(2), pages 589-595, December.
59. Shughart, W. F. (1997), *Taxing Choice-The Predatory of Fiscal Discrimination*,
60. Sieri, S., Agudo, A., Kesse, E. (2007), *Patterns of alcohol consumption in 10 European countries participating in the European Prospective Investigation into Cancer and Nutrition (EPIC) project*, Public Health Nutrition, vol. 5, no. 6b: 1287–1296;
61. Sijbren Cnossen (2007), *Alcohol taxation and regulation in the European Union*, International Tax and Public Finance, vol.14, no.6: 699–732;
62. Tulai C., Altman I. S. , Tulai H., Bizo D., (2004), *Consumul și fiscalizarea lui*, Editura Eurodidact,
63. Tulai C., Serbu S., (2005), *Fiscalitate comparată și armonizări fiscale*, Ed. Eurodidact, Cluj-Napoca,
64. Tulai, C., (2003), *Finanțele Publice și Fiscalitatea*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
65. Tulai, C., (2007), *Finanțe*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
66. Văcărel I., și colaboratorii, (1999), *Finanțele Publice*, Ed. Economică și Pedagogică, București
67. Văcărel, I., Anghelache, G., (2002), *Finanțe publice*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2002
68. Văcărel, I., ș.a., (2004), *Finanțe publice*, Ed. IV, Ed. Didactică și Pedagogică, București
69. Viscusi, K. W., (2003), *Principles for Cigarette Taxation in Africa*, The Center for Law, Economics and Business