

ARMONIZAREA CADRULUI LEGAL AL REPUBLICII MOLDOVA PRIVIND ACCIZELE LA PREVEDERILE LEGISLATIVE INTERNAȚIONALE ȘI APLICĂRI ALE ACESTORA ÎN EVIDENȚA CONTABILĂ A ENTITĂȚII

Viorica NACU

Academia de Studii Economice din Moldova

Accizele sunt larg răspândite în cadrul economiilor de piață și reprezintă taxe incluse în prețul de vânzare al produselor comercializate în interiorul unei țări. Reprezentând o sursă importantă de venituri pentru bugetul de stat, cu un grad ridicat de eficiență fiscală, accizele necesită calculări perfecte și reflectări adecvate ale acestora în evidența contabilă.

Din aceste considerente, în scopul perfectării modului de calculare și evidență contabilă a accizelor, au loc unele încercări de armonizare a cadrului legal al Republicii Moldova privind accizele la prevederile legislative internaționale.

Cuvinte-cheie: *accize, trecere în cont, valoare de bilanț, calcul, achitare, buget, livrări, procurări, încăpere de acciz.*

HARMONISATION OF THE LEGAL FRAMEWORK OF THE REPUBLIC OF MOLDOVA ON EXCISE DUTY TO THE INTERNATIONAL LEGAL PROVISIONS AND THEIR APPLICATION IN THE ACCOUNTS OF THE ENTITY

Excises are widespread in the market economies and represent taxes included in the selling price of products sold within a country. Representing an important source of revenue for the State budget, with a high degree of tax efficiency, excises duty requires perfect calculations and their adequate reflection in accounting.

Therefore, the purpose of perfecting the method for calculating and their accounting, there are have been some attempts for harmonization of the legal framework of the Republic of Moldova concerning excise duties to international legal provisions.

Keywords: *duty, imputed into account, balance value, calculation, payment, budget, supply, purchase, excise room.*

Accizele sunt un impozit general de stat stabilit pentru unele mărfuri de consum și servicii care au o rentabilitate impunătoare. Acestea sunt instituite asupra unor produse cu o pondere mare și asupra produselor care au o cerere inelastică, neputând fi substituite cu alte bunuri. Contabilitatea operațiunilor cu mărfuri supuse accizelor este organizată în dependență de destinația acestor bunuri. Din acest punct de vedere, entitatea procură mărfuri în scopul:

- comercializării (înstrăinării) lor ulterioare;
- consumului intern;
- prelucrării acestora sau producerii altor mărfuri supuse accizelor.

O tratare specială se acordă situației în care entitatea procură marfă supusă accizelor cu intenția de a o prelucra sau a produce o altă marfă:

- neimpozabilă cu accize;
- supusă accizelor.

La procurarea mărfii supuse accizelor în scopul prelucrării/producerii altor mărfuri supuse accizelor, conform Codului fiscal al Republicii Moldova (în continuare – CF RM), suma accizelor poate fi trecută la reducerea datoriei față de buget.

Trecerea în cont a accizelor poate avea loc doar cu respectarea condițiilor Titlului IV „Accizele” al CF RM, care sunt următoarele:

1. Dreptul de trecere în cont are numai producătorul/prelucrătorul mărfurilor supuse accizelor care a utilizat ca materie primă mărfuri supuse accizelor. De aici rezultă că la entitate trebuie să existe un flux de intrări și de ieșiri de mărfuri supuse accizelor, prin care are loc transformarea lor calitativă;

2. Suma accizelor trecute în cont este egală cu mărimea accizelor calculate din cantitatea mărfurilor supuse accizelor, care a fost utilizată la prelucrarea sau producerea altor mărfuri supuse accizelor, conform normelor tehnologice, cu condiția că această sumă a accizelor a fost achitată și a fost indicată în factura de expediție;

3. Data trecerii în cont este momentul livrării (transportării) mărfurilor din încăperea de acciz care reprezintă totalitatea locurilor ce aparțin subiectului impunerii.

Trecerea în cont a accizelor presupune o legătură reciprocă directă obligatorie între materia primă supusă accizelor și produsul fabricat din aceasta supus accizelor.

Vom reflecta un exemplu de calculare și trecere în cont a accizelor la producătorul de mărfuri accizate SRL „Armonie”.

Exemplu. În luna iulie 2014, SRL „Armonie” a procurat de la furnizorul-producător de pe teritoriul Republicii Moldova alcool etilic nedaturat cu o concentrație de alcool de 90% în cantitate de 600 litri la un preț de 25 lei/litru, fără TVA și accize, în scopul producerii lichiorului. De asemenea, la producerea lichiorului entitatea a procurat 3000 kg de fructe la prețul 16 lei/kg și 1200 kg zahăr la prețul de 8 lei/kg. Alcoolul etilic este o marfă supusă accizelor care, conform Anexei la Titlul IV al CF RM, prevede o cotă a accizelor egală cu 73 lei litrul.

Sumele calculate spre achitare și indicate în facturile fiscale sunt la:

- alcool etilic: valoarea procurării – 15000 lei, accizele – 43800 lei, TVA – 11760 lei;
- fructe: valoarea procurării – 48000 lei;
- zahăr: valoarea procurării – 9600 lei, TVA – 1920 lei.

În contabilitatea entității, la sumele indicate în documentele de însoțire se întocmesc formulele contabile:

✓ la valoarea de procurare a mărfurilor fără TVA și accize:

Debit contul „*Mărfuri*” – 72600 lei

Credit contul „*Datorii comerciale curente*” – 72600 lei;

✓ la suma accizelor calculate la alcoolul etilic procurat:

Debit contul „*Creanțe ale bugetului*”, subcontul „*Creanțe privind accizele*” – 43800 lei

Credit contul „*Datorii comerciale curente*” – 43800 lei;

✓ la suma TVA calculată aferentă procurărilor:

Debit contul „*Datorii față de buget*”, subcontul „*Datorii privind TVA*” – 13680 lei

Credit contul „*Datorii comerciale curente*” – 13680 lei.

Una din condițiile importante ale trecerii în cont a accizelor este achitarea datoriei comerciale, inclusiv a accizelor aferente mărfurilor supuse accizelor până la livrarea din încăperea de acciz. În acest caz pot apărea două situații:

– entitatea producător a achitat furnizorului suma totală a accizelor până la vânzarea mărfurilor supuse accizelor;

– entitatea producător a achitat accizele după vânzarea produselor supuse accizelor.

În condițiile primei situații, suma accizelor se trece în cont în momentul livrării din încăperea de acciz a produselor fabricate supuse accizelor. La calcularea sumei accizelor trecute în cont pot apărea trei cazuri legate de mărimea și forma de achitare a datoriei comerciale privind accizele: achitare cu mijloace bănești în mărime totală, parțială sau la schimb cu alte active.

În cazul în care datoria față de furnizorul mărfurilor supuse accizelor se achită total, suma accizelor trecută în cont este egală cu suma totală a accizelor aferentă materiei prime utilizate la producerea mărfurilor vândute supuse accizelor.

Astfel, ca urmare a operațiunilor descrise mai sus, în luna noiembrie 2014 entitatea a produs 2400 litri de lichior, pentru care, conform procesului tehnologic, s-a consumat toată cantitatea de alcool etilic, fructele și zahărul procurate.

La 20 noiembrie, din toată cantitatea de lichior produs s-au vândut 1000 de litri la un preț de 80 lei/litru, fără TVA. Cota accizelor la lichior este 73 lei/litru, valoarea de bilanț a lichiorului produs și vândut este 60500 lei. Suma datoriei comerciale a fost achitată complet. În luna noiembrie entitatea are dreptul la trecerea în cont a sumei accizelor în sumă determinată astfel:

1. Se calculează cantitatea de alcool etilic dublu rafinat de 90 grade utilizat la fabricarea lichiorului vândut, reieșind din faptul că, conform procesului tehnologic, pentru obținerea a 2,4 litri lichior se utilizează 600 ml alcool etilic.

Astfel, în urma calculelor efectuate, la 1000 litri de lichior s-au consumat 250 litri de alcool etilic.

2. Suma accizelor calculate de la cantitatea de alcool etilic utilizat la fabricarea lichiorului vândut constituie 18250 lei (250 litri x 73 lei).

Operațiunile de vânzare a lichiorului sunt înregistrate la entitate prin următoarele formule contabile:

✓ la suma datoriei achitate integral față de furnizorul materiei prime:

Debit contul „*Datorii comerciale curente*” – 130080 lei

Credit contul „*Conturi curente în valută națională*” – 130080 lei;

✓ la valoarea de vânzare a lichiorului, inclusiv TVA și accize:

Debit contul „*Creanțe comerciale*” – 169000 lei

Credit contul „*Venituri din vânzări*” – 80000 lei

Credit contul „*Datorii față de buget*”, subcontul „*Datorii privind TVA*” – 16000 lei

Credit contul „*Datorii față de buget*”, subcontul „*Datorii privind accizele*” – 73000 lei;

✓ la valoarea de bilanț a lichiorului produs vândut:

Debit contul „*Costul vânzărilor*” – 60500 lei

Credit contul „*Produse*” – 60500 lei;

✓ la suma accizelor trecută în cont:

Debit contul „*Datorii față de buget*”, subcontul „*Datorii privind accizele*” – 18250 lei

Credit contul „*Creanțe ale bugetului*”, subcontul „*Creanțe privind accizele*” – 18250 lei.

În cazul în care au loc decontări pentru marfa supusă accizelor procurată prin schimb de active, entitatea nu are dreptul la trecerea în cont a accizelor. Sub aspect economic, acest fapt nu este argumentat, deoarece, în opinia noastră, barterul poate fi ușor efectuat prin decontări bancare prin achitarea cu aceeași sumă care se restituie primului plătitor. Operațiunile analizate permit a concluziona că trecerea în cont defavorizează entitățile cu un ciclu tehnologic de lungă durată și stimulează pe cele cu o durată scurtă a acestui proces.

Dacă datoria comercială privind mărfurile supuse accizelor se achită parțial, în opinia noastră, suma accizelor este egală cu suma totală a accizelor aferentă materiei prime utilizate la producerea mărfurilor supuse accizelor vândute, dar nu mai mult decât suma accizelor achitată furnizorului.

În acest scop, este necesară calcularea sumei accizelor achitate în suma totală a datoriei plătite, în care scop se determină valoarea de vânzare a mărfurilor supuse accizelor, fără TVA și accize prin una din ecuațiile matematice, în funcție de faptul dacă cota este stabilită în procente sau sumă absolută.

În caz dacă apare sold debitor la contul „*Datorii față de buget*”, subcontul „*Datorii privind accizele*”, în legătură cu trecerea în cont a accizelor, suma acestuia nu e transferată pe perioadele viitoare când are loc achitarea datoriei, dar se trece la cheltuielile perioadei.

Calcularea și decontările privind accizele sunt efectuate în baza:

✓ metodei acumulării, referitor la calcularea datoriei privind accizele;

✓ metodei de casă, referitor la trecerea în cont a accizelor.

Astfel, calcularea și trecerea în cont a sumei accizelor nu au loc la expirarea dreptului de proprietate asupra mărfii supuse accizelor, în comparație cu contabilitatea taxei pe valoarea adăugată. Acestea sunt calculate la orice livrare de mărfuri supuse accizelor din încăperea de acciză, expediere care poate avea forma unei vânzări, donării, mișcări interne, transmiterii spre vânzare în comision și restituire, transmiterii în contul salariului.

În legătură cu cele sus-menționate, începând cu perioada anului 2015, în conformitate cu Anexa nr.1 la Procesul-verbal al ședinței Grupului Coordonator al Cadrului Bugetar pe Termen Mediu al Ministerului Finanțelor, nr.2 din 25 martie 2014, „Obiectivele politicii fiscale pe termen mediu 2015 – 2017”, are loc armonizarea cadrului legal privind accizele cu actele legislative ale Uniunii Europene, și anume cu:

✓ Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 de armonizare a structurilor accizelor asupra alcoolului și băuturilor alcoolice;

✓ Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității;

✓ Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CE.

✓ Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat;

Prin art.7 al Directivei 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 se stabilește momentul și locul exigibilității (termenului de plată) accizelor, și anume:

(1) Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

(2) În sensul prezentei Directive, „eliberare pentru consum” are unul dintre următoarele înțelesuri:

(a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv nereglementară, dintr-un regim suspensiv de accize;

(b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize în cazul în care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile aplicabile din dreptul comunitar și din legislația națională;

(c) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize;

(d) importul de produse accizabile, chiar și neregulamentară, cu excepția cazului în care produsele accizabile sunt plasate, imediat după import, în regim suspensiv de accize.

(3) Momentul eliberării pentru consum este:

(a) momentul primirii produselor accizabile de către destinatarul înregistrat;

(b) momentul primirii produselor accizabile de către destinatar din alt stat membru;

(c) momentul primirii produselor accizabile la locul de livrare directă situat pe teritoriul său, în cazul în care locul respectiv a fost indicat de antrepozitarul autorizat din statul membru de destinație sau de destinatarul înregistrat.

Prin momentul eliberării pentru consum nu se identifică încă noțiunea de procurare sau livrare, adică nu se stipulează trecerea dreptului de proprietate de la o persoană la alta. În această ordine de idei, se propune să fie pus accentul pe noțiunea de vânzare pe piața internă a mărfurilor supuse accizelor.

Luând în considerare prevederile Directivei curente, precum și ale legislației României și a Federației Ruse, se propun unele momente de exigibilitate a accizului, pe piața internă, și anume în:

– momentul vânzării pe piața internă a mărfurilor supuse accizelor de către persoanele care prelucrează/fabrică aceste produse;

– momentul eliberării pentru consum a mărfurilor (materiei prime) supuse accizelor de către persoanele care prelucrează/fabrică aceste produse altor producători/prelucrători ai acestor mărfuri;

– momentul eliberării pentru consum de către persoanele care prelucrează/fabrică aceste produse pentru necesități interne.

Momentul exigibilității accizului este atestat prin data facturii și/sau data bonului fiscal, emise de vânzător, indiferent dacă produsele provin din import sau producție internă.

Codul Fiscal al Republicii Moldova stipulează în art.125 că dacă suma accizului achitată la mărfurile supuse accizelor, utilizate în procesul de prelucrare și/sau de fabricare pentru obținerea altor mărfuri supuse accizelor, depășește suma accizului calculată la mărfurile supuse accizelor expediate din încăperea de acciz, diferența se reportează la consumuri sau la cheltuieli în perioada fiscală în care a avut loc expedierea mărfurilor supuse accizelor din încăperea de acciz.

În procesul de prelucrare și/sau de fabricare a mărfurilor supuse accizelor pentru obținerea altor mărfuri supuse, precum și în cazurile de depunere la maturare, depozitare, producătorii/prelucrătorii suportă pierderi intermediare de mărfuri accizabile. Accizul aferent acestor mărfuri ar trebui să fie trecut la cheltuieli sau consumuri, reieșind din faptul că Codul fiscal nu prevede careva operațiuni în cazul acestor momente.

În legătură cu cele menționate, având în vedere practica internațională, se propune trecerea în cont a accizelor achitate de producătorii/prelucrătorii aferent unor mărfuri (materii prime) trecute la pierderi în procesul de păstrare, transportare și prelucrare/producere a altor mărfuri.

Astfel, dacă o parte din mărfuri (materii prime) accizabile, procurate de către producătorii/prelucrătorii pentru producerea altor mărfuri accizabile, nu au fost utilizate pe deplin după destinație din anumite cauze, producătorii/prelucrătorii au dreptul la trecerea în cont a accizelor aferente acestor mărfuri, în limitele admisibile de perisabilitate, stabilite de către organul autorizat de stat.

Întru reflectarea celor menționate, prezentăm următorul exemplu:

Exemplu. SRL „Armonie” în luna octombrie a fabricat 700 litri de lichior. Pentru aceasta au fost procurate:

– 500 litri de băuturi alcoolice la valoarea de 12000 lei, pentru care a fost achitat accizul în sumă de 36500 lei (500 litri x 73 lei). Cota accizului este de 73 lei/litru;

– 800 litri alcool denaturat la valoarea de 10000 lei, pentru care a fost achitat accizul în sumă de 58400 lei (800 litri x 73 lei). Cota accizului este de 73 lei/litru.

În procesul de producere s-au trecut la pierderi 10 litri de materie primă. Perioada de fabricare a lichiorului constituie 25 zile. Fie normele de perisabilitate (evaporare) constituie 0,015% pe zi.

Stabilim suma accizului aferent trecerii în cont a materiilor prime pentru producerea lichiorului. Pentru aceasta:

1) stabilim suma accizelor aferentă materiei prime pierdute: 10 litri x 73 lei = 730 lei;

2) determinăm volumul pierderilor de materie primă în limitele perisabilității naturale: (500 litri + 800 litri) x 0,015% x 25 zile = 4,75 litri;

3) determinăm suma accizelor aferentă materiei prime pierdute în limitele perisabilității naturale: 4,75 litri x 73 lei = 346,75 lei;

4) determinăm suma accizelor aferentă materiei prime, peste limitele perisabilității naturale: 730 lei – 346,75 lei = 383,25 lei;

În aceeași lună a fost expediat lichior în cantitate de 1290 litri. Suma accizului calculat la acest volum de lichior expediat constituie 94170 lei (1290 litri x 73 lei).

Suma accizelor pentru trecere în cont constituie: 94170 lei – 383,25 lei = 93786,75 lei.

Prin urmare, suma accizelor la intrare fiind mai mare decât suma accizelor aferent mărfurilor expediate, diferența accizelor se trece la cheltuieli sau consumuri în mărime de:

36500 lei + 58400 lei - 93786,75 lei = 1113,25 lei.

Operațiunile economice care au avut loc la entitatea „Armonie” SRL în luna octombrie vor fi reflectate în conturile contabile astfel:

1) suma accizelor calculate pentru materia primă procurată 94900 lei (36500 lei + 58400 lei)

Debit contul „*Creanțe ale bugetului*”, subcontul „*Creanțe privind accizele*” – 94900 lei

Credit contul „*Datorii comerciale curente*” – 94900 lei;

2) suma accizelor calculate pentru marfa expediată:

Debit contul „*Creanțe comerciale*” – 93786,75 lei

Credit contul „*Datorii față de buget*”, subcontul „*Datorii privind accizele*” – 93786,75 lei;

3) trecerea în cont a sumelor accizelor calculate:

Debit contul „*Datorii față de buget*”, subcontul „*Datorii privind accizele*” – 93786,75 lei

Credit contul „*Creanțe ale bugetului*”, subcontul „*Creanțe privind accizele*” – 93786,75 lei;

4) suma accizelor trecute la cheltuieli constituie:

Debit contul „*Cheltuieli administrative*” – 1113,25 lei

Credit contul „*Creanțe ale bugetului*”, subcontul „*Creanțe privind accizele*” – 1113,25 lei.

În concluzie, relatăm că s-a întreprins o încercare de a face unele modificări în cadrul administrării accizelor cu scopul de a facilita modalitatea de plată a accizului de către entități, mai ales de către cele producătoare de mărfuri supuse accizelor.

Reieșind din faptul că producerea produselor vinicole și a băuturilor alcoolice reprezintă una din ramurile de bază de producere ale republicii, crearea condițiilor corespunzătoare pentru producerea/prelucrarea, păstrarea și comercializarea mărfurilor respective, respectarea regulilor de transportare și recepționare a acestora după cantitate și calitate reprezintă o condiție indispensabilă pentru reducerea pierderilor de mărfuri, lucru în care agenții economici sunt extrem de interesați.

În legătură cu acest fapt, se propune aprobarea unor norme privind perisabilitățile naturale la producerea/prelucrarea produselor vinicole și a altor băuturi alcoolice pentru entitățile producătoare/prelucrătoare din Republica Moldova, în scopul calculării corecte a stocurilor de mărfuri, veniturilor reale în urma vânzării acestor stocuri.

Din alt punct de vedere, introducerea acestor norme va permite entităților calcularea corectă a impozitelor și taxelor, precum și a accizelor aferente mărfurilor accizabile.

Concluzii

Achitarea accizelor la scoaterea mărfurilor supuse accizelor din încăperea de acciz reprezintă una din pârgăniile politicii fiscale a statului în scopul acumulării mijloacelor bănești la buget, indiferent de urmările care le pot lăsa asupra activității entităților. Odată cu scoaterea mărfurilor supuse accizelor din încăperea de acciz, vânzătorul este obligat să achite accizul la buget, indiferent de faptul dacă a fost sau nu efectuată livrarea acestor mărfuri la cumpărător.

În cazul de față se pune accentul nu pe prosperarea activității entităților, ci pe volumul acumulărilor de mijloace la bugetul de stat.

Conform practicii fiscale internaționale, obligația de plată a accizelor apare în cazul livrării mărfurilor supuse accizului, adică transmiterii dreptului de proprietate asupra acestora, ca în cazul TVA. În legătură cu aceasta ar fi benefic ca politica fiscală din Republica Moldova să ia în vizor și experiențele țărilor vecine, care acordă unele avantaje sau pârgăni în dezvoltarea economică a entităților.

Introducerea unor norme privind perisabilitățile naturale la producerea/prelucrarea, păstrarea, comercializarea și transportarea produselor vinicole și a altor băuturi alcoolice este binevenită pentru entitățile pro-

ducătoare/prelucrătoare din Republica Moldova din punctul de vedere al calculărilor corecte ale impozitelor și taxelor la buget. Deși, din alte puncte de vedere, normele menționate nu întotdeauna sunt în favoarea acestora.

Bibliografie:

1. BUCUR, V., ȚURCANU, V., GRAUR, A. *Contabilitatea impozitelor*. Chișinău, 2005.
2. CONDOR, I. *Drept fiscal și financiar*. București: Tribuna Economică 1996, p.158-161.
3. CORDINEANU, C. *Sistemul Fiscal în știința finanțelor*. București: Codecs, 1998, p.76.
4. COSTEL, I. *Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei*. Iași: Polirom, 2000, p.23.
5. GRAUR, A. Aspecte ale contabilității trecerii în cont a accizelor. În: *Materialele Conferinței internaționale „Problemele contabilității și auditului în condițiile globalizării”* (15-16 aprilie 2005). Chișinău. ASEM 2005. ISBN 9975-75-289-6
6. Codul fiscal al Republicii Moldova. Accesibil: www.fisc.md (Accesat: 11.05.2015)
7. Codul fiscal al României. Accesibil: http://contabilul.manager.ro/codul_fiscal_actualizat_la_zi.html (Accesat: 08.05.2015)
8. Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE. Accesibil: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02008L0118-20140101&from=RO> (Accesat: 10.05.2015)
9. *Notă informativă la proiectul de lege cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative*. Accesibil: http://particip.gov.md/public/documente/121/anexe/ro_1680_Nota-informativa.doc (Accesat: 10.05.2015)
10. *Obiectivele Politicii Fiscale și Vamale pe termen mediu 2015-2017*. Accesibil: <http://www.mf.gov.md/files/files/CBTM/CBTM%202015-2017/sedinta%2025%20mart/Obiectivele%20politicii%20fiscale%20si%20vamale%202015-2017%2010%2003%202014.pdf> (Accesat: 10.05.2015)
11. *Налоговый кодекс* (НК РФ 2015). Accesibil: <http://www.assessor.ru/zakon/nk/> (Accesat: 10.05.2015)
12. *Суммы акциза, подлежащие вычетам*. Accesibil: <http://www.nkodeks.ru/comments/1525/5175/> (Accesat: 11.05.2015)

Prezentat la 13.05.2015