

Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 236/.....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. ... S.R.L.**, prin contestația înregistrată sub nr.../ 17.03.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../29.11.2010, comunicate petentei prin publicitate la data de 21.02.2011, potrivit Anunțului individual nr. .../03.02.2011, anexat în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând redevență minieră;
- lei reprezentând accesorii de întârziere pentru neplata la termen a redevenței miniere.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../ 17.03.2011 și prin completările aduse la aceasta, prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../05.05.2011, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- pe toată perioada verificată unitatea a calculat redevența minieră prin aplicarea procentului de 6%, în conformitate cu prevederile contractului de concesiune pentru exploatare nr. .../2002 eliberat de A.N.R.M. București;

- "Nu mi s-a calculat corect redevența minieră din facturile emise, pentru faptul că valoarea producției miniere a fost stabilită pe baza unui preț după livrarea din facturi, în perioada raportată conform licenței de exploatare nr. .../2002, nededucând nici cheltuieli de prelucrare, acestea nefiind în licența de exploatare.”;

- unitatea deține Licența de concesiune pentru exploatare nr.24.06.2002, care la art. 1.1 stipulează că *redevența* este "suma datorată

de concesionar bugetului de stat pentru resursele minerale extrase în vederea prelucrării și/sau comercializării de către titular”;

- în conformitate cu prevederile art. 11.1 din licență, S.C. S.R.L. datorează bugetului statului redevență minieră în cotă de 6% din valoarea producției miniere realizate anual, iar produsul minier realizat de titular, pentru care se plătește redevența minieră este **andezitul-piatră brută**;

- licența deținută nu permite deducerea cheltuielilor efectuate cu prelucrarea pietrei brute, procentul stabilit aplicându-se asupra produsului brut ce se extrage – **andezitul** – și nicidecum asupra nisipului, pietrei sparte sau sorturilor de orice fel;

- așa cum rezultă din Registrul Unic de Control, unitatea a făcut obiectul mai multor controale ale statului, fără a se identifica abateri pe această linie;

- suma de plată datorată la bugetul statului ar fi trebuit doar majorată cu procentul de 4% față de suma achitată de unitate, nefiind corectă calcularea redevenței la o nouă bază impozabilă;

- toate dispozițiile legale incidente în perioada verificată (Legea minelor nr. 85/2003, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 85/2003, aprobate prin H.G. nr. 1208/2003, Ordinul A.N.R.M. nr. 74/2004, O.U.G. nr. 101/2007, Ordinul A.N.R.M. nr. 211/2007 și Legea nr. 262/2009) stipulează că prevederile legale existente la data intrării în vigoare a licenței rămân valabile pe toată durata acesteia, cu excepția apariției unor eventuale dispoziții favorabile titularului, respectiv faptul că prevederile licențelor de exploatare rămân valabile pe întreaga lor durată, în condițiile în care au fost încheiate;

- aceste dispoziții legale nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală, organul de control ignorând și faptul că Decontul trimestrial privind redevența minieră trebuie să cuprindă în coloana “0” produsul minier realizat conform nominalizării din actul de dare în administrare sau de concesiune; ca urmare rezultatele verificării sunt alterate;

- matematic vorbind, valoarea producției se determină ca produs între cantitatea producției vândute și prețul de vânzare; “În cadrul S.C. S.R.L., produsul utilizat în calcul este **produsul minier nominalizat în licență**, adică **andezit – piatră brută** și nu alte produse finite rezultate în urma prelucrării”;

- “Pentru livrările de piatră brută nu am practicat un preț unitar, deoarece livrările către clienți se făceau la prețuri diferite, stabilite în urma negocierii, ținând seama de volumul de produs, de frecvența aprovizionărilor, de seriozitatea la plată, etc.”;

- “Valoarea producției miniere a fost stabilită pe baza unui preț mediu după livrarea din facturi, deoarece avem obligația de a raporta trimestrial Decontul privind redevența minieră datorată. În cazul practicării

unor prețuri de livrare diferite, în decont trebuie menționat un preț unitar, acest preț fiind determinat ca o medie a prețurilor pe trimestrul respectiv, prin formula:

$$(val. \text{ Fact.1} + val. \text{ Fact.2} + \dots + val. \text{ Fact. } n) / (\text{cant. Fact.1} + \text{cant. Fact.2} + \dots + \text{cant. Fact. } n) = \text{Preț unitar mediu}$$

Preț unitar mediu x cantitatea livrată = baza de calcul redevență”;

- față de modalitatea de calcul corectă a redevenței, organele de inspecție fiscală au procedat greșit prin aplicarea cotelor de redevență la valoarea totală facturată;

- nu este posibil ca redevența calculată suplimentar să depășească tot profitul realizat de societate în perioada supusă controlului;

- potrivit expertizei contabile extrajudiciare, întocmită la solicitarea unității de către un expert contabil autorizat, “societatea nu datorează diferența de redevență stabilită suplimentar, deoarece prevederile cuprinse în licența de exploatare trasează atât drepturi cât și obligații pentru ambele părți contractante semnatare, drepturi și obligații care trebuie respectate pe toată perioada de valabilitate a licenței, aspect de altfel reglementat și prin legislația specifică, ce stabilește obligativitatea calculării și virării redevenței miniere”.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. S.R.L. din Stînceni**, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../29.11.2010 și Decizia de impunere nr...../ 29.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind constatate următoarele:

Din analiza facturilor fiscale emise de către S.C. S.R.L., la control a rezultat că în perioada 01.01.2006 – 30.06.2009 unitatea a comercializat mai multe sortimente de produse miniere – pentru care a practicat prețuri de livrare diferite – , fără a calcula redevența minieră, aceasta fiind calculată doar pentru piatra brută exploatată.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a calculat eronat redevența minieră, prin diminuarea nejustificată a bazei impozabile.

De asemenea, pentru perioada 01.10.2007 – 30.06.2009, societatea a aplicat asupra bazei impozabile cota de 6%, în condițiile în care, potrivit art. 45 din Legea minelor nr. 85/2003, modificată și completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 101/2007, cota aplicabilă în perioada respectivă era de 10%.

Ca urmare, în timpul controlului s-a procedat la recalcularea valorii producției miniere, luându-se în calcul cantitățile de produse miniere comercializate și prețurile de livrare practicate în perioada de raportare în baza facturilor emise, rezultând astfel o bază impozabilă de lei.

Prin aplicarea cotei de 6% asupra bazei impozabile recalculată pentru perioada 01.01.2006 – 30.09.2007, respectiv prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei impozabile recalculată pentru perioada 01.10.2007 – 30.06.2009, la control a rezultat o redevență minieră în cuantum de lei, cu lei mai mult decât obligația calculată și declarată de unitate pentru aceeași perioadă (...lei redevență minieră datorată de unitate – ... lei redevență minieră calculată de unitate). Situația privind redevența minieră stabilită suplimentar la control este prezentată în Anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru neplata la termen a redevenței miniere în sumă de lei, în temeiul prevederilor art. 47 alin. (2) din Legea minelor nr. 85/2003, coroborate cu art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit în sarcina unității obligații de plată accesorii în sumă de lei (majorări de întârziere de lei + penalități de întârziere de lei).

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

În fapt, din analiza facturilor fiscale emise de unitate în perioada 01.01.2006–30.06.2009, la control s-a constatat că S.C. S.R.L. a comercializat mai multe sortimente de produse miniere, cu diferite prețuri de comercializare, pentru care nu a calculat redevența minieră, aceasta fiind calculată doar pentru piatra brută exploatată.

De asemenea, pentru perioada 01.10.2007 – 30.06.2009, societatea nu a aplicat asupra bazei impozabile cota redevenței miniere majorată la 10%, în conformitate cu prevederile art. 45 din Legea minelor nr. 85/2003, modificată și completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 101/2007.

Ca urmare, în timpul controlului s-a procedat la recalcularea valorii producției miniere pentru perioada 01.01.2006 – 30.06.2009, luându-se în calcul cantitățile de produse miniere comercializate și prețurile de livrare practicate în perioada de raportare în baza facturilor emise, precum și la recalcularea redevenței miniere, prin aplicarea cotei de 6% asupra bazei impozabile recalculată pentru perioada 01.01.2006 – 30.09.2007, respectiv prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei impozabile recalculată pentru perioada 01.10.2007 – 30.06.2009

În contestație unitatea susține că nu este de acord cu modalitatea de calcul a bazei impozabile a redevenței miniere și cu cotele de calcul aplicate de organele de control.

Referitor la modul de calcul al bazei de impozitare a redevenței miniere, în speță sunt aplicabile dispozițiile cap. I lit. B pct. 2 lit. b) din

Instrucțiunile tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere datorate de către titularii actelor de dare în administrare sau de concesiune, aprobate prin Ordinul A.N.R.M. nr.74/2004, care precizează:

*„b) Pentru titularii de licențe și/sau de permise de exploatare încheiate după data intrării în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 47/2002, **valoarea producției miniere se calculează pe baza prețurilor de livrare practicate în perioada de raportare și a cantităților livrate**, cu scăderea cheltuielilor de prelucrare.*

În cazul produselor miniere prelucrate și comercializate, titularul va întocmi, pe propria răspundere, o situație a cheltuielilor de prelucrare pentru fiecare produs minier comercializat, care a fost supus prelucrării. Din valoarea producției miniere comercializate, calculată pe baza prețurilor de livrare și a cantităților livrate în perioada de raportare, se vor scădea cheltuielile de prelucrare, rezultând valoarea producției miniere, care stă la baza calculului contravalorii redevenței miniere datorate. Cota procentuală a redevenței miniere datorate este cea prevăzută în licențele sau permisele de exploatare, conform prevederilor legale în vigoare la data încheierii acestora.

Cheltuielile de prelucrare cuprind cheltuielile aferente operațiunilor pentru obținerea produselor miniere comercializabile, cum sunt: concasare, măcinare, flotare, filtrare, spălare, tăiere, lustruire, uscare, cioplire, sortare, separare magnetică și electrostatică, îmbuteliere ape minerale. Acestea se calculează de către titular, pe propria răspundere și sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice.”

În speță sunt aplicabile și dispozițiile articolului unic pct. 2 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 211/2007 pentru modificarea și completarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere datorate de către titularii actelor de dare în administrare sau de concesiune, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 74/2004, care precizează:

„a) Pentru titularii licențelor de exploatare și ai licențelor de explorare care efectuează exploatare experimentală, precum și pentru titularii permiselor de exploatare, conform prevederilor art. 45 din Legea nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare), **redevența este dată de valoarea producției miniere, care se calculează pe baza prețurilor de livrare practicate în perioada de raportare și a cantităților de produse miniere comercializate în această perioadă, indiferent de modul de comercializare (în stare brută sau prelucrate). Din valoarea producției miniere rezultate nu se vor scădea cheltuielile de prelucrare.**”*

În contestație unitatea susține că “Nu mi s-a calculat corect redevența minieră din facturile emise, pentru faptul că valoarea producției miniere a fost stabilită pe baza unui preț după livrarea din facturi, în perioada

raportată conform licenței de exploatare nr./2002, nededucând nici cheltuieli de prelucrare, acestea nefiind în licența de exploatare.”.

Din analiza raportului de inspecție fiscală atacat rezultă că organele de control au procedat la recalcularea valorii producției miniere în conformitate cu dispozițiile legale anterior citate, luând în calcul cantitățile de produse miniere comercializate și prețurile de livrare practicate în perioada analizată în baza facturilor emise.

În actul de control se precizează că pentru perioada 01.01.2006 – 30.09.2007 societatea nu avea întocmite situații privind cheltuielile de prelucrare pentru fiecare produs minier comercializat care a fost supus prelucrării. În aceste condiții se reține că, deși în perioada respectivă unitatea avea posibilitatea legală de a deduce la calculul valorii producției miniere cheltuielile cu prelucrarea produselor comercializate, în situația dată, nefiind întocmite situațiile cerute de legiuitor pentru justificarea cheltuielilor respective, aceasta nu a avut dreptul să-și diminueze valoarea producției miniere comercializate cu cheltuielile de prelucrare.

În ceea ce privește perioada 01.10.2007 – 30.06.2009, așa cum s-a reținut din textele legale anterior citate, unitatea nu avea dreptul legal de a deduce cheltuieli de exploatare, pentru că la calculul redevenței se ia în considerare valoarea producției comercializate, fără scăderea cheltuielilor de prelucrare.

Invocarea de către petentă a prevederilor art. 1.1 din Licența de concesiune pentru exploatare nr...../24.06.2002, deținută de către aceasta pentru exploatarea resurselor minerale din zăcămintul de andezit industrial și de construcții STÂNCENI-carieră, eliberată de Agenția Națională pentru Resurse Minerale, care stipulează că *redevența* este “suma datorată de concesionar bugetului de stat pentru resursele minerale extrase în vederea prelucrării și/sau comercializării de către titular”, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum rezultă din cuprinsul articolului mai-sus citat, prin licență s-a acordat concesionarului atât dreptul de a prelucra resursele minerale extrase, cât și de a comercializa aceste resurse. Totodată, la articolul unic pct. 2 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 211/2007 pentru modificarea și completarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere datorate de către titularii actelor de dare în administrare sau de concesiune, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 74/2004, se precizează că “redevența este dată de valoarea producției miniere, care se calculează pe baza prețurilor de livrare practicate [...] indiferent de modul de comercializare (în stare brută sau prelucrate)”.

Astfel, modul de calcul al bazei de impozitare a redevenței miniere aplicat de organele de control, prin luarea în considerare a tuturor produselor miniere comercializate este conform cu dispozițiile legale anterior citate și nu contravine cu prevederile licenței pentru exploatare întrucât, așa

cum s-a reținut mai sus, redevența se calculează pe baza prețurilor de livrare practicate, indiferent dacă produsele comercializate de către exploataitor sunt în stare brută sau au suferit prelucrări.

În Instrucțiunile de completare a decontului trimestrial privind redevența minieră, prevăzute în Anexa 3 la Ordinul președintelui A.N.R.M. nr. 74/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere datorate de către titularii actelor de dare în administrare sau de concesiune, modificate prin Ordinul președintelui A.N.R.M. nr.211/2007, prevederi care se regăsesc și în Ordinul președintelui A.N.R.M. nr. 198/2009 (valabil începând cu data de 01.10.2009), se precizează:

„Coloanele formularului de decont se completează după cum urmează:

- coloana 0 se completează cu produsele miniere realizate, conform nominalizării din actul de dare în administrare sau de concesiune;

- coloana 1 se completează cu cantitățile totale de produse miniere realizate în perioada de raportare;

- coloana 2 se completează cu unitățile de măsură corespunzătoare cantităților înscrise în coloana 1;

- coloana 3 se completează cu prețurile unitare în lei, practicate în perioada de raportare pentru produsele miniere respective;

- coloana 4 se completează cu valoarea produselor miniere realizate, corespunzătoare cantităților și prețurilor înscrise în coloanele 1 și 3;

- coloana 5 se completează trecându-se cota procentuală aplicată conform art. 45 din Legea nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare);*

- coloana 6 se completează cu sumele reprezentând redevența minieră datorată bugetului de stat, calculată prin aplicarea procentelor prevăzute la art. 45 din Legea nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare);*

- coloana 7 se completează cu sumele achitate, reprezentând redevența.

Cantitățile și prețurile înscrise în coloanele 1 și 3 se stabilesc în conformitate cu instrucțiunile Agenției Naționale pentru Resurse Minerale privind evidența, calculul, plata și raportarea redevențelor miniere.”

Din instrucțiunile de completare a decontului trimestrial privind redevența minieră rezultă indubitabil faptul că această declarație se completează pe baza unor valori realizate, nu estimate, reprezentând cantități totale de produse miniere realizate, prețuri medii practicate pentru produsele realizate și valoarea produselor miniere realizate.

Ca urmare, este neîntemeiată și critica adusă organelor de inspecție fiscală potrivit căreia acestea ar fi ignorat faptul că Decontul trimestrial privind redevența minieră trebuie să cuprindă în coloana “0”

produsul minier realizat conform nominalizării din actul de dare în administrare sau de concesiune. În același sens se reține că, așa cum afirmă unitatea însăși, este vorba de produsele miniere **“realizate” efectiv**, iar nu de produse miniere prevăzute a se realiza, redevența minieră fiind calculată în funcție de realizări și nu de estimări sau de programări.

În ceea ce privește susținerea unității potrivit căreia dispozițiile legale invocate de către aceasta nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală, aceasta este neîntemeiată întrucât aceleași dispoziții legale au stat la baza constatărilor organelor de control, acestea fiind totodată înscrise în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere atacată.

În ceea ce privește invocarea de către unitate a faptului că unitatea a făcut obiectul mai multor controale ale statului, fără a se identifica abateri pe această linie, aceasta nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât ipoteza lansată de petentă nu este de natură a conduce la concluzia că unitatea ar fi procedat corect în perioadele anterioare sau că celelalte instituții ale statului abilitate cu efectuarea de acțiuni de control ar fi procedat greșit la verificările precedente.

După cum rezultă din analiza situației privind valoarea totală a producției comercializate (întocmită de organele de inspecție fiscală pe baza facturilor fiscale emise de unitate) comparativ cu sumele declarate de unitate în deconturile de redevență minieră întocmite și depuse de unitate la A.N.R.M., rezultă că aceasta nu a calculat corect baza de impozitare a redevenței. Ca urmare, susținerea de către unitate a faptului că nu a fost corectă calcularea redevenței la o nouă bază impozabilă nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește celelalte susțineri ale unității, referitoare la modul de calcul al valorii producției și la prețurile practicate de unitate, respectiv la modul de stabilire a prețului mediu, se rețin următoarele:

La control nu s-a constatat vreo deficiență în faptul că petenta a practicat prețuri diferite la livrarea produselor miniere, însă având în vedere că legiuitorul a prevăzut în mod fără echivoc faptul că redevența se calculează pe baza produselor comercializate (“pe baza prețurilor de livrare practicate în perioada de raportare și a produselor miniere comercializate în această perioadă”) și având în vedere că unitatea a evidențiat produsele comercializate și prețurile acestora în documentele de vânzare emise de către aceasta (facturi fiscale), cel mai simplu și corect mod de a determina valoarea totală a producției este însumarea acestor valori parțiale ale producției, evidențiate în facturile emise.

În speță, în condițiile în care fiecare factură emisă de petentă conține cantitățile livrate, prețurile practicate și valoarea totală a produselor comercializate, baza de calcul a redevenței miniere, care reprezintă

valoarea totală a producției comercializate, se determină prin simpla însumare a valorilor tuturor facturilor emise.

Ca urmare, este ilogic și inutil ca pentru determinarea valorii producției comercializate, în loc să se efectueze un simplu calcul matematic de însumare a valorilor facturilor să se procedeze la efectuarea unor calcule laborioase de determinare a valorii totale a producției, apoi a cantității totale livrate, apoi a prețului unitar mediu – prin raportarea valorii totale la cantitatea totală –, pentru ca în cele din urmă să rezulte baza de calcul a redevenței, ca și produs al factorilor preț unitar mediu și cantitate livrată, calculați anterior.

De altfel, formula de calcul prezentată de unitate în susținerea contestației are ca și termeni tot datele cantitativ-valorice conținute în facturile fiscale emise de către aceasta, astfel:

- la numărătorul formulei de calcul a Prețului unitar mediu petenta ar fi avut nevoie de valoarea totală a facturilor: “(val. Fact.1 + val. Fact.2 + ... + val. Fact. n)”;

- la numitorul formulei ar fi trebuit să fie cantitățile totale ale produselor comercializate în baza acelorași facturi fiscale emise de către aceasta: “(cant. Fact.1 + cant. Fact.2 + ... + cant. Fact. n)”.

În condițiile în care, potrivit formulelor matematice prezentate de unitate, Baza de calcul a redevenței (BC_{red}) = Preț unitar mediu (PU_m) x Cantitatea livrată (Q_{tot}), iar Prețul unitar mediu (PU_m) = (Suma valorică a facturilor emise) / (Cantitatea totală livrată), Cantitatea livrată (Q_{tot}) fiind în fapt suma cantităților livrate în baza acelorași facturi, deci “(cant. Fact.1 + cant. Fact.2 + ... + cant. Fact. n)” = ($Q_{F1} + Q_{F2} + Q_{F3} + \dots + Q_{Fn}$), în urma soluționării ecuației având ca necunoscută Baza de calcul a redevenței (BC_{red}), rezultă că valoarea totală a producției este tocmai totalul valoric al facturilor emise.

Astfel, transpunând sub forma unei singure formule matematice cele două formule indicate de unitate ca mod de calcul al bazei de calcul a redevenței, rezultă:

$$BC_{red} = PU_m \times Q_{tot}$$

Știind că $Q_{tot} = Q_{F1} + Q_{F2} + Q_{F3} + \dots + Q_{Fn}$,

rezultă că: $BC_{red} = PU_m \times (Q_{F1} + Q_{F2} + Q_{F3} + \dots + Q_{Fn})$

Întrucât $PU_m = (Val_{F1} + Val_{F2} + Val_{F3} + \dots + Val_{Fn}) / (Q_{F1} + Q_{F2} + Q_{F3} + \dots + Q_{Fn})$,

atunci: $BC_{red} = \frac{(Val_{F1} + Val_{F2} + Val_{F3} + \dots + Val_{Fn})}{(Q_{F1} + Q_{F2} + Q_{F3} + \dots + Q_{Fn})} \times (Q_{F1} + Q_{F2} + Q_{F3} + \dots + Q_{Fn})$,

ceea ce este echivalent cu $BC_{red} = Val_{F1} + Val_{F2} + Val_{F3} + \dots + Val_{Fn}$,
adică Baza de calcul a redevenței = “(val. Fact.1 + val. Fact.2 + ... + val. Fact. n)”.

În consecință, susținerile unității nu contrazic în niciun fel constatările organelor de control cu privire la modalitatea de calcul a bazei de impozitare a redevenței miniere, ci din contră, susțin cele stabilite la control întrucât, “matematic vorbind”, rezultatul aplicării formulelor de calcul precizate de către aceasta ca fiind utilizate la calculul producției este același cu rezultatul însumării valorilor facturilor emise de petentă. Cu alte cuvinte, chiar în situația ipotetică în care la stabilirea bazei impozabile a redevenței miniere unitatea ar fi aplicat formulele de calcul menționate în contestație, aceasta ar fi trebuit să obțină aceleași rezultate ca și organele de control, matematica fiind o știință exactă.

Ca modalitate tehnică de completare a decontului de redevență minieră se reține că, în condițiile în care prețurile produselor au variat – așa cum precizează și unitatea în contestație, “pentru livrările de piatră brută nu am practicat un preț unitar, deoarece livrările către clienți se făceau la prețuri diferite, stabilite în urma negocierii, ținând seama de volumul de produs, de frecvența aprovizionărilor, de seriozitatea la plată, etc.” –, și întrucât datele certe sunt **producția totală și valoarea totală** (stabilite în baza facturilor emise de unitate), rezultă că singura variabilă din decontul în cauză ar fi trebuit să fie prețul unitar, care se stabilește ca raport între valoarea totală și producția totală, așa cum susține unitatea că ar fi procedat.

Ca urmare, unitatea nu avea altă posibilitate de a completa corect decontul redevenței miniere decât pornind de la valoarea totală a produselor miniere realizate, și nu de la prețul mediu, care a fost calculat de fapt tot pe baza valorii totale. Astfel, se reține ca neîntemeiată afirmația unității potrivit căreia organele de control au procedat greșit prin aplicarea cotelor de redevență la valoarea totală facturată.

De asemenea, afirmația unității potrivit căreia noua bază impozabilă nu ar fi reală este neîntemeiată întrucât societatea însăși a emis facturile fiscale ce reflectă valoarea producției comercializate, documente în baza cărora organele de control au stabilit baza de calcul a redevenței miniere și au constatat alte cantități și alte valori ale resurselor naturale exploatate de unitate decât cele declarate de către aceasta în deconturile trimestriale de redevență minieră.

În contestație unitatea mai afirmă că “Valoarea producției miniere a fost stabilită pe baza unui preț mediu după livrarea din facturi”. Din această afirmație rezultă că unitatea ar fi calculat baza de impozitare pentru redevența minieră tot pe baza facturilor emise de către aceasta, deci ar fi trebuit avute în vedere aceleași date cantitativ-valorice care au fost avute în vedere și de organele de inspecție fiscală. Ori, dacă unitatea ar fi determinat prețul mediu ca raport între suma valorică a tuturor facturilor emise și cantitatea totală a producției livrate (așa cum afirmă în contestație), aceasta ar fi aplicat același raționament ca și organele de control și ar fi trebuit să obțină aceleași rezultate ca și inspecția fiscală.

În contextul celor anterior prezentate se reține că, indiferent de metoda de calcul utilizată – metoda stabilirii prețurilor medii pe fiecare sortiment de produs (pe baza cantităților parțiale și a prețurilor practicate pentru fiecare cantitate livrată din sortimentul respectiv și apoi de determinare a valorii totale pe fiecare sortiment comercializat, urmată de însumarea acestor valori în vedere calculării producției totale comercializate, pe sortimente) sau metoda însumării valorii tuturor facturilor –, rezultatele ar fi trebuit să fie aceleași. În soluționarea contestației se reține că, așa cum a rezultat și din actul de control și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, unitatea nu a luat în considerare toate produsele comercializate, așa cum prevăd dispozițiile legale citate în cuprinsul prezentei decizii de soluționare a contestației, și din acest motiv au rezultat diferențe între sumele calculate și evidențiate de unitate cu titlu de redevență minieră și sumele stabilite la control cu același titlu, întrucât matematic este imposibil ca prin aplicarea aceluiași procent asupra a două baze de calcul diferite să se ajungă la același rezultat.

Referitor la susținerea unității potrivit căreia redevența calculată suplimentar depășește tot profitul realizat de societate în perioada supusă controlului, cu toate că aceasta nu are relevanță în speță, se reține că, potrivit situațiilor financiare anuale depuse de S.C. S.R.L. la organul fiscal teritorial, profitul net realizat de unitatea verificată în perioada 2006 – 2009 este în cuantum total de lei, iar redevența minieră stabilită suplimentar în sarcina societății este de lei.

Față de cele reținute mai sus, rezultă că în mod corect și legal organele de control au procedat la recalcularea bazei impozabile a redevenței miniere, stabilită la suma totală de lei.

În ceea ce privește cota redevenței miniere ce se aplică asupra bazei de impozitare a redevenței miniere, în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 44 alin. (1) din Legea minelor nr.85/2003, în vigoare la data de 01.01.2006, potrivit căreia *“(1) Titularii licențelor/permiselor sunt obligați la plata către bugetul de stat a unei taxe pentru activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale, precum și a unei **redevențe miniere**.”*, iar la art. 45 alin. (1) lit. c) din același act normativ se precizează:

*“(1) **Redevența minieră cuvenită bugetului de stat se stabilește la o cotă procentuală din valoarea producției miniere**, după cum urmează: [...]*

c) o cotă de 6% pentru roci utile, cu excepția rocilor ornamentale, la care cota este de 10%;”

Începând cu luna octombrie 2007, la art. I alin. 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 101/2007 pentru modificarea și completarea Legii minelor nr.85/2003 și a Legii petrolului nr. 238/2004, se precizează: „5. La articolul 45, alineatele (1) și (2) se modifică și vor avea următorul cuprins:

(1) **Redevența minieră** convenită bugetului de stat se stabilește, la încheierea licenței ori la eliberarea permisului de exploatare, **la o cotă procentuală din valoarea producției miniere**, după cum urmează: [...]

c) **10% pentru roci utile**, cu excepția rocilor ornamentale și a pietrelor prețioase și semiprețioase, la care cota este 15%;”.

Iar potrivit articolului unic pct. 2 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 211/2007 pentru modificarea și completarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de raportare și de calcul al valorii producției și redevenței miniere datorate de către titularii actelor de dare în administrare sau de concesiune, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 74/2004, „[...] Cotele procentuale ale redevenței miniere datorate sunt cele prevăzute la art. 45 din Legea nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare*). [...]”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că taxa pentru activitatea de exploatare a fost modificată începând cu trimestrul IV al anului 2007, prin publicarea în Monitorul Oficial al României nr. 684/09.10.2007 a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 101/2007, astfel că societatea avea obligația să calculeze și să achite la bugetul statului redevența minieră pentru trim. IV 2007, în procentul majorat, de 10%.

Din conținutul raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 29.11.2010 rezultă că organele de control au constatat că la calculul redevenței miniere efectuat pentru perioada 01.10.2007 – 30.06.2009 societatea nu a aplicat cota de 10% asupra valorii producției comercializate, ci au aplicat cota de 6%.

În nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală de către reprezentantul societății, dl., acesta menționează că la calculul redevenței miniere pentru perioada 01.10.2007 – 30.06.2009 societatea a aplicat cota de 6%, prevăzută în licența de exploatare, întrucât nu au fost încheiate acte adiționale cu Agenția Națională pentru Resurse Minerale.

La art. IV alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 101/2007 pentru modificarea și completarea Legii minelor nr.85/2003 și a Legii petrolului nr. 238/2004, se precizează în mod foarte clar următoarele: „(1) Licențele de concesiune/administrare și acordurile petroliere încheiate și neintrate în vigoare, precum și **licențele de concesiune/administrare și acordurile petroliere intrate în vigoare se renegociază în conformitate cu prevederile prezentei ordonanțe de urgență.**”

Potrivit art. 115 alin. (5) din Constituția României, ordonanța de urgență intră în vigoare după publicarea ei în Monitorul Oficial al României, iar prevederile acesteia sunt aplicabile de îndată atât agenților economici, cât și instituțiilor implicate.

Având în vedere că prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../05.05.2011 unitatea depune o completare la contestație, organul emitent al actului atacat, prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. / 16.05.2001, își exprimă punctul de vedere cu privire la noile

susțineri ale petentei, precizând următoarele: „**Fapta A.N.R.M. de a nu renegocia licențele de concesiune/administrare, așa cum prevede art. IV din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 101/2007, nu implică nerespectarea prevederilor ordonanței de urgență sau suspendarea aplicării acestora.** Faptul că redevența minieră este datorată în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 101/2007 este dovedit și de anexa nr. 2 la O.P.A.N.R.M. nr. 211/2007, deci inclusiv modificările și completările aduse prin O.U.G. nr. 101/2007”.

Astfel, în Instrucțiunile de completare a decontului trimestrial privind redevența minieră, prevăzute în anexa nr. 2 la O.P.A.N.R.M. nr. 211/2007, se precizează: „**coloana 5 se completează trecându-se cota procentuală aplicată conform art. 45 din Legea nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare**”, iar „**coloana 6 se completează cu sumele reprezentând redevența minieră datorată bugetului de stat, calculată prin aplicarea procentelor prevăzute la art. 45 din Legea nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare**”

În contextul celor anterior prezentate, susținerea unității potrivit căreia în actele normative incidente în perioada supusă verificării se precizează că „prevederile legale existente la data intrării în vigoare a licenței rămân valabile pe toată durata acesteia, cu excepția apariției unor eventuale dispozițiile favorabile titularului”, respectiv că “prevederile licențelor de exploatare rămân valabile pe întreaga lor durată, în condițiile în care au fost încheiate”, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației întrucât dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.101/2007, referitoare la modificarea cotei procentuale de stabilire a redevenței miniere, sunt de imediată aplicare, majorarea cotei neînsemnând o modificare a licenței de exploatare în derulare, ci numai o actualizare a cotei instituite prin Legea minelor nr. 85/2003, celelalte clauze rămânând nemodificate.

În soluționarea contestației se reține faptul că, în completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, organul de control face precizarea că la efectuarea de către organele de inspecție fiscală a verificării modului de calcul al redevenței miniere la S.C. S.R.L. a fost avută în vedere Circulara nr. 854.538/05.11.2009 a Direcției Generale de Control Financiar din cadrul A.N.A.F., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.35.867/13.11.2009, emisă în scopul aplicării unitare a prevederilor Legii minelor nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, din cuprinsul circularei mai sus menționate, emisă de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, se reține că „**De la data intrării în vigoare a O.U.G. nr.101/2007 și până la aprobarea acesteia prin Legea nr. 262/2009 se folosesc cotele procentuale din această ordonanță de urgență la valoarea producției miniere.**”

În contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere dispozițiile legale anterior citate, se reține că, în vederea calculării

redevenței miniere datorată pentru perioada 01.01.2006 – 30.09.2007, unitatea avea obligația aplicării cotei de 6% asupra bazei impozabile, iar în vederea calculării redevenței miniere datorată pentru perioada 01.10.2007 – 30.06.2009, unitatea avea obligația aplicării cotei de 10% asupra bazei impozabile, astfel în mod legal organele de control au procedat la recalcularea redevenței miniere datorate de petentă pentru perioada 01.01.2006 – 30.06.2009, prin aplicarea cotei de 6% asupra bazei impozabile recalculate pentru perioada 01.01.2006 – 30.09.2007, respectiv prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei impozabile recalculate pentru perioada 01.10.2007 – 30.06.2009.

Ca urmare, unitatea avea obligația calculării și declarării unei redevențe miniere în cuantum total de lei (....lei x 6% + lei x 10%).

În consecință, având în vedere că este legal datorată de către S.C. S.R.L. redevența minieră în sumă delei, stabilită la control în sarcina acesteia, rezultă că, față de obligația evidențiată de unitate, în sumă de lei, unitatea mai datorează la bugetul statului o obligație de plată cu același titlu în sumă totală de lei (..... lei – lei), **contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.**

Pentru neplata la termen a redevenței miniere în sumă de lei, în temeiul prevederilor art. 47 alin. (2) din Legea minelor nr. 85/2003, coroborate cu art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit în sarcina unității obligații de plată accesorii în sumă de lei (majorări de întârziere de lei + penalități de întârziere de ... lei).

În ceea ce privește accesoriile de întârziere în sumă de lei (majorări de întârziere de lei + penalități de întârziere de lei), calculate la control pentru neplata la termen a redevenței miniere în sumă delei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. este reținută ca datorată redevența minieră în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru accesoriile de întârziere în sumă de lei, aferente redevenței miniere.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și

art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.R.L din Stânceni.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,