

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**

**DECIZIA Nr. 45 _____
din _____ 2007**

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SA din ...
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ...
sub nr. .../ 22.08.2007/ 20.09.2007

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. .../ 22.08.2007 cu privire la contestatia formulata de SC "X" SA din ... impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 12.07.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 12.07.2007.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... prin Decizia de impunere nr. .../ 12.07.2007 si Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 12.07.2007, cap. III pct. 2, privind plata la bugetului de stat a sumei de ... lei, reprezentand:

- ... lei - redeventa miniera;
- ... lei - majorari de intarziere si dobanzi aferente;
- ... lei - penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 12.07.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 12.07.2007 intocmite de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ..., SC "X" SA ... aduce urmatoarele argumente:

- precizeaza ca la stabilirea pretului de cost pentru calculul redeventei miniere datorate pentru produsele utilizate in cadrul aceleiasi activitati, unitatea a avut in vedere studiul de fezabilitate intocmit de experti din cadrul Agentiei Nationale pentru Resurse Minerale, organism care a emis Ordinul ANRM nr. 74/ 2004, prin urmare a calculat corect redeventa miniera datorata bugetului de stat potrivit prevederilor lit. B pct. 2.b) din ordinul mentionat;

- arata ca studiul de fezabilitate este anexa la licenta de exploatare nr. .../ 1999, care in afara explicitarii procesului tehnologic de extractie si prelucrare a balastrului natural mai determina si structura costurilor in functie de solutiile tehnice alese, respectiv costurile unitare pe fazele exploatarei, care sunt:

- A. extractia
- B. transportul
- C. prelucrare
- D. expeditie
- E. alte cheltuieli

si detaliaza analitic, costurile pentru fiecare etapa a exploatarei de la pct. A pana la pct. E;

- sustine ca nu este de acord cu opinia organelor de inspectie fiscala, potrivit careia legiuitorul a explicitat ca pretul de cost cuprinde cheltuieli de extractie si cheltuieli de prelucrare nu in sensul de a exclude din acestea anumite elemente cum ar fi de exemplu transportul tehnologic, ci pentru a preciza ca pretul de cost contine toate elementele de cheltuieli care concura la extractia si prelucrarea productiei miniere;

- considera ca legiuitorul, tocmai pentru a elimina orice alte concluzii sau interpretari ale actului normativ, a inserat in Instructiunile la Ordinul nr. 74/ 2004 ca pretul de cost calculat pentru stabilirea redeventei este

format numai din cheltuieli de extractie si de prelucrare si nu din toate cheltuielile de exploatare, asa cum fals interpreteaza organele de inspectie fiscala;

- mentioneaza ca nu contesta citatul dat de organele de inspectie fiscala privitor la definitia data de actele normative costului de productie, dar in situatia data nu este vorba despre costul de productie al unui strung, ci despre doua dintre elementele de cheltuiala care concura la calcularea costului pentru calculul redeventei miniere.

In consecinta, solicita anularea Deciziei de impunere nr. .../ 12.07.2007 emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii

II. Prin Decizia de impunere nr. .../ 12.07.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza constatarilor de la cap. III pct. 2 din Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 12.07.2007, comunicate societatii la data de 17.07.2007, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... au constatat urmatoarele:

In perioada iulie 2005 - decembrie 2006 SC "X" SA a calculat redeventa miniera pornind de la calculul preturilor de cost pe sortimente avizate de Directia Generala Ajutor de Stat Practici Neloiale si Preturi Reglementate precum si de la ponderea cheltuielilor de extractie si a celor de prelucrare in aceste preturi, din cheltuielile de extractie fiind excluse cele reprezentand transportul tehnologic de la malul lacului din care se extrage balastul pana la statia de sortare, diminuand astfel baza de impozitare la calculul redeventei aferente consumului propriu.

Prin urmare, folosind ponderile cheltuielilor de extractie si de prelucrare rezultate din analizele de preturi la nisipuri si pietrisuri sortate prezentate de SC "X" SA si care au stat la baza Listelor de preturi la pietrisuri si nisipuri aprobate de Directia Generala Ajutor de Stat Practici Neloiale si Preturi Reglementate din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, si anume 39,40% cheltuieli de extractie si 60,60% cheltuieli de prelucrare pe perioada 21.08.2005 - 28.10.2005, respectiv 45,15% cheltuieli de extractie si 54,85% cheltuieli de prelucrare pentru perioada 28.10.2005 - 31.12.2006, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea redeventei miniere datorate pe perioada iulie 2005 - decembrie 2006, stabilind o diferenta de plata in suma de ... lei.

Pentru neplata la termen a diferentei de redeventa miniera au calculat majorari de intarziere si dobanzi aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Avand in vedere cele constatate de organul de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SA cu sediul in ..., str. ... nr. ..., este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. J .../ .../ 1991 si are codul unic de inregistrare RO

Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte daca SC "X" SA datoreaza bugetului de stat obligatii fiscale in suma totala de ... lei, reprezentand redeventa miniera aferenta produselor rezultate din activitatea de exploatare a balastului natural si sortare a nisipului si pietrisului pe perioada iulie 2005 - decembrie 2006, livrate catre terti si utilizate pentru consum propriu, precum si obligatiile fiscale accesorii aferente.

Potrivit constatarilor inscrise in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate, pentru perioada iulie 2005 - decembrie 2006 organele de inspectie fiscala au calculat o redeventa miniera in suma totala de ... lei aferenta produselor miniere livrate catre terti si utilizate in cadrul unitatii folosind ponderile cheltuielilor de extractie si de prelucrare rezultate din situatiile de preturi la nisipuri si pietrisuri sortate prezentate de SC "X" SA si care au stat la baza Listelor de preturi la pietrisuri si nisipuri aprobate de Directia Generala Ajutor de Stat Practici Neloiale si Preturi Reglementate din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, si anume 39,40% cheltuieli de extractie si 60,60% cheltuieli de prelucrare pe perioada 21.08.2005 - 28.10.2005, respectiv 45,15% cheltuieli de extractie si 54,85% cheltuieli de prelucrare pentru perioada 28.10.2005 - 31.12.2006, impartind procesul tehnologic doar in 2 faze.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, societatea contesta redeventa de plata stabilita in sarcina sa si prezinta situatia de calcul a preturilor de cost pornind tot de la preturile pe produs aprobate de directia de specialitate, dar defalcate pe 5 faze, si anume extractie si transport la mal, transport tehnologic, prelucrare, expeditie si alte cheltuieli, potrivit Studiului de fezabilitate privind exploatarea si valorificarea nisipului si pietrisului din

perimetrul de exploatare - dezvoltare ..., intocmit in anul 2005 la prelungirea licentei de exploatare.

De precizat este faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de toate fazele procesului tehnologic privind extractia balastului natural si obtinerea sorturilor de nisipuri si pietrisuri, stabilind cheltuieli de prelucrare inclusiv la balastul natural si nu au facut analiza pretului de cost pe elemente de cheltuieli in functie de succesiunea fazelor tehnologice in procesul de exploatare.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 44 alin.(1) si art. 45 alin.(1) lit.c) din Legea minelor nr. 85/ 2003, care prevede ca:

"Art. 44 - (1) Titularii licentelor/ permiselor sunt obligati la plata catre bugetul de stat a unei taxe pentru activitatea de prospectiune, explorare si exploatare a resurselor minerale, precum si a unei redevente miniere.[...]"

Art. 45. - (1) Redeventa miniera cuvenita bugetului de stat se stabileste la o cota procentuala din valoarea productiei miniere, dupa cum urmeaza:

[...]

c) o cota de 6% pentru roci utile, [...]"

coroborate cu cele ale art. 118 si art. 119 alin.(1) si (3) din Normele pentru aplicarea Legii minelor nr. 85/ 2003, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1.208/ 2003, unde se specifica:

"Art. 118 - Titularii licentelor/ permiselor, care realizeaza productie miniera, sunt supusi la plata catre bugetul de stat a redeventei miniere, conform art. 45 din Legea minelor, din ziua inceperii realizarii productiei.

Art. 119 - (1) Baza de calcul al redeventei miniere o constituie valoarea productiei miniere realizate, stabilita in conformitate cu preturile practicate si cu cantitatea de produse miniere rezultate, pentru perioada pentru care se calculeaza, fara valoarea rezultata din activitatea de prelucrare a produselor extrase, [...]"

Prevederile legale de mai sus se completeaza cu cele de la lit. B pct. 2.b) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale pentru Resurse minerale nr. 74/ 2004 pentru aprobarea Instructiunilor tehnice privind modul de raportare si de calcul al valorii productiei si redeventei miniere datorate de catre titularii actelor de dare in administrare sau de concesiune, care precizeaza:

"In cazul produselor miniere prelucrate si comercializate, titularul va intocmi, pe propria raspundere, o situatie 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. [...]

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

Pentru produsele miniere care se utilizează în cadrul aceleși unități și, ca urmare nu au preț de livrare practicat, acesta se va stabili, pe propria răspundere și sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, prin luarea în considerare a prețului de cost (cheltuieli de extracție și prelucrare) al produselor respective, amendat cu un factor de creștere de 7%."

Asadar, pornind de la faptul ca regula generala pentru baza de calcul a redevenței miniere o constituie valoarea producției miniere realizate din care se scade valoarea rezultata din prelucrarea produselor extrase, potrivit dispozițiilor legale citate, redevența miniera aferenta produselor care se utilizează în cadrul aceleși unități se calculează având ca baza impozabila **valoarea la preț de cost a producției miniere consumate înmulțita cu factorul de creștere de 7%**, din care se scad cheltuielile de prelucrare, calculata de societate **analitic pe etapele procesului tehnologic pentru fiecare sortiment de produs.**

Ca atare, pornind de la prețul de livrare al balastului natural extras care constituie materia primă și pentru celelalte sortotipodimensiuni de produse de balastiera, prețul de cost al acestui produs reprezintă de fapt baza de calcul pentru cheltuielile de extracție, la care se adaugă potrivit fluxului tehnologic celelalte cheltuieli de exploatare, pentru fiecare produs final pe fazele activității de exploatare.

În raport cu aceste prevederi legale, organele de inspecție fiscală au calculat eronat redevența miniera pentru produsul balast natural (brut) livrat către terți cu prețul de livrare de ... lei/ mc și ... lei/ mc, întrucât au luat ca baza de calcul nu prețul de livrare înmulțit cu 6% ci au scăzut cheltuieli de prelucrare de ... lei/ mc și ... lei/ mc, stabilind redevența datorată prin aceeași metodologie ca și pentru consumul propriu, în baza unor ponderi de 39,40% cheltuieli de extracție și 60,60% cheltuieli de prelucrare pe perioada 21.08.2005

- 28.10.2005 si 45,15% cheltuieli de extractie si 54,85% cheltuieli de prelucrare in perioada 28.10.2005 - 31.12.2006.

Deoarece rationamentul de baza a fost gresit si pentru produsele derivate obtinute prin prelucrarea balastului (nisip 0-3mm, pietris 0-7mm, pietris 7-15mm si pietris 15-30mm), pastrand aceleasi ponderi de cheltuieli atat pentru livrarile catre terti cat si pentru produsele utilizate in cadrul unitatii, fara a face analizele de pret a produselor si cheltuielilor legate de obtinerea acestora pe elemente de cheltuieli si a tine cont de toate fazele procesului tehnologic (extractie, transport, prelucrare, expeditie si alte cheltuieli) si succesiunea acestora, rezulta ca redeventa miniera nu a fost calculata potrivit reglementarilor legale: pret de livrare x 6% sau pret de cost ajustat cu 7% x 6% - cheltuieli de prelucrare (concasare, macinare, filtrare, spalare, uscare, sortare, etc.).

Totodata, se retine ca organele de control nu au tinut cont de procedura de stabilire a preturilor de livrare, si anume: balast natural ... lei/ mc si ... lei/ mc, nisip 0-3mm si pietris 0-7mm ... lei/ mc si ... lei/ mc, pietris 15-30mm ... lei/ mc si ... lei/ mc, implicit a costurilor pe unitate de produs pentru fiecare sortiment in parte, limitandu-se sa preia ca baza de pornire unele date prezentate de societate fara a intra in structura acestora ca mod de calcul.

In speta, sunt incidente si dispozitiile cap. 2 sectiunea 3 pct. 3.1 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 306/ 2002 pentru aprobarea reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, mentinute si completate ulterior prin art. 127 alin.(1) si (2) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.752/ 2005, unde se mentioneaza:

"(1) Costul stocurilor trebuie sa cuprinda toate costurile aferente achizitiei si prelucrarii, precum si alte costuri suportate pentru a aduce stocurile in forma si in locul in care se gasesc.

(2) Costul de productie sau de prelucrare al stocurilor, precum si costul de productie al imobilizarilor cuprind cheltuielile directe aferente productiei, si anume: materiale directe, energie consumata in scopuri tehnologice, manopera directa si alte cheltuieli directe de productie, precum si cota cheltuielilor indirecte de productie alocata in mod rational ca fiind legata de fabricatia acestora."

Pe cale de consecinta, pentru considerentele aratate in prezenta decizie se impune desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. .../ 12.07.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a cap. III pct. 2 din Raportul de inspectie fiscala nr. .../

12.07.2007 pentru redeventa miniera in suma de ... lei, majorari de intarziere si dobanzi aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

In sustinerea concluziei noastre sunt si Procedurile de stabilire si de ajustare a preturilor pentru produsele de balastiera rezultate din activitatile care intra sub incidenta legislatiei administrata de Ministerul Economiei si Finantelor, elaborate potrivit Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 36/ 2001 privind regimul preturilor si tarifelor reglementate, aprobata prin Legea nr. 205/ 2002, cu modificarile si completarile ulterioare, privind preturile de livrare practicate pentru care se impune aprobarea de catre organele de specialitate ale Directiei Generale Ajutor de Stat, Practici Neloiale si Preturi Reglementate.

In drept, la art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

Ca urmare, in termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de solutionare organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... vor proceda la incheierea unui nou act administrativ fiscal pentru recalcularea redeventei miniera datorata de societate pe perioada iulie 2005 - decembrie 2006 in functie de analiza preturilor de cost pe elemente de cheltuieli pentru balast si produse rezultate din prelucrarea balastului, potrivit celor mentionate in cuprinsul deciziei, tinand seama si de dispozitiile pct. 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul nr. 519/ 2005 al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, unde se specifica:

"Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1) si 216(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. .../ 12.07.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 12.07.2007, cap. III pct. 2, privind suma totala de ... lei reprezentand redeventa miniera, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, urmand ca, dupa caz, organele de inspectie fiscala, prin alta echipa, sa emita o noua decizie de impunere potrivit prevederilor legale aplicabile in materie si a considerentelor precizate in prezenta decizie.

DIRECTOR EXECUTIV,

4ex./