

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.558

Dosar nr.831/45/2012

Ședința publică de la 11 februarie 2015

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

La data de 28 ianuarie 2015, s-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. X S.A. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr.X din 16 septembrie 2013 a Curții de Apel X - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de 28 ianuarie 2015 și au fost consemnate în încheierea de la aceeași dată, pronunțarea deciziei fiind amânată succesiv, la data de 4 februarie 2015, respectiv pentru astăzi 11 februarie 2015.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii și procedura derulată în fața primei instanțe sesizate

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel X sub nr. X/2012 reclamanta S.C. X S.A a chemat în judecată pe pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili solicitând anularea în parte a Deciziei de impunere (privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală) nr. X din ...12.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. X din ...12.2011, acte administrative fiscale emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală (Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili) și Decizia nr. 356/2012 privind soluționarea contestației formulate de S.C. X S.A., emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală în ceea ce privește următoarele obligații X RON cu

titlu de impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente; X RON cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente; X RON cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; X RON cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; X RON cu titlu de T.V.A.; X RON cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente T.V.A.. precum și anularea Deciziei de soluționare a contestației cu privire la măsura dispusă în sensul ca "organele de Inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la reanalizarea TVA și a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente, pe aceeași perioadă".

Curtea de Apel X Secția de contencios administrativ și fiscal, prin sentința nr. X din 16 septembrie 2013 a admis în parte acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta S.C. X S.A., cu sediul în ... în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală.

A anulat în parte Decizia de impunere (privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală) nr. X din ...12.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. X din ...12.2011, acte administrative fiscale emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală (Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili) și Decizia nr. 356/2012 privind soluționarea contestației formulate de S.C. X S.A., emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală așa cum a fost modificată prin decizia X/...10.2012 în ceea ce privește următoarele obligații fiscale: X RON cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente; X RON cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente; X RON cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; x RON cu titlu de majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; X RON cu titlu de T.V.A. și X RON cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente T.V.A..

A respins cererea privind anularea măsurii dispusă în Decizia de soluționare a contestației constând în "organele de Inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la reanalizarea TVA și a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente, pe aceeași perioadă".

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut următoarele considerente:

În urma Raportului de inspecție fiscală nr. X din ...12.2011 s-a emis de pârâtă decizia de impunere nr. X din ...12.2011 prin care s-au stabilit în sarcina reclamantei cu titlu de obligații fiscale suplimentare aferente perioadei 01.07.2005-31.05.2010 suma de X lei reprezentând : X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară, X lei - majorări de întârziere la plată aferente TVA, X lei - impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, X lei - majorări de întârziere la plată aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, X lei - impozit pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente, X lei - majorări de întârziere la plată aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente.

S.C. X S.A. a formulat contestație la organul fiscal solicitând anularea parțială a Deciziei de impunere. Contestația sa a fost admisă în parte prin Decizia de soluționare a contestației nr. X /2012 așa cum a fost modificată prin decizia X/...10.2012 fiind respinsă în raport de următoarele obligații fiscale: X RON cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente; X RON cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente; X RON cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; X RON cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; X RON cu titlu de T.V.A.; X RON cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente T.V.A..

Totodată prin Decizia de soluționare a contestației s-a luat măsura ca "organele de Inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la reanalizarea TVA și a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente, pe aceeași perioadă".

În ceea ce privește suma de X RON reținută cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente curtea reține că, așa cum se arată în avizul de inspecție fiscală și chiar în raportul de inspecție fiscală, perioada vizată de această inspecție pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți este 01.07.2005-31.12.2009.

În atare condiții, obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe veniturile lui Y obținute de la societate care ar fi trebuit să devină exigibile în perioada dintre 12.04.2001 și 11.03.2005 nu puteau fi avute în vedere la emiterea deciziei de impunere, fiind în afara perioadei ce făcea obiectul inspecției fiscale stabilite prin avizul de inspecție fiscală (01.07.2005-31.12.2009).

Mai mult această sumă a fost deja achitată de societate cu O.P. nr. X/...02.2006 și O.P. nr. X/...03.2006, astfel că respectiva sumă nu mai putea fi înscrisă în decizia de impunere.

Cu privire la obligațiile fiscale accesorii stabilite aferent sumelor imputate cu titlu de obligații fiscale principale, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale* curtea constată că nici acestea nu pot fi datorate.

În ceea ce privește suma de X RON cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; X RON cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente veniturilor a două societăți comerciale nerezidente: Z și Q curtea constată următoarele:

Q este societate comercială rezidentă a Marii Britanii. Reclamanta a depus la dosar la fila 248 Certificatul de rezidență fiscală emis de Regatul Unit al Marii Britanii care atestă că Q a fost rezidentă în Regatul Unit al Marii Britanii în perioada mai2004-octombrie2004.

În cauză, organul fiscal nu justifică în mod obiectiv desconsiderarea certificatului de rezidență fiscală al Q. Reclamanta nu a constituit, înregistrat și virat impozitul pentru această societate nerezidentă pentru că în lumina Convenției pentru evitarea dublei impuneri, nu datora acest impozit statului român, ci impozitul aferent veniturilor sale trebuie achitat de societatea britanică statului său.

Sub acest aspect, curtea a constatat că în cauză este pe deplin aplicabilă Convenția pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Marea Britanie, ratificată prin Decret nr. 26 din 3 februarie 1976, fiind aplicabil art. 7 alin. 1 din convenție conform căruia "beneficiile unei întreprinderi a unui stat contractant vor fi impozabile numai în acel stat, în afară de cazul când întreprinderea desfășoară activitatea sa în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent aflat în acel stat. Dacă întreprinderea exercita activitatea sa în modul mai sus arătat, beneficiile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat, dar numai în măsura în care aceste beneficii sunt atribuibile aceluia sediu permanent.

Susținerea părții că în cauză nu este aplicabilă Convenția pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Marea Britanie nu pot fi primite, situația de excepție invocată, de pârâta, respectiv, faptul că impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit, nu a fost dovedită în cauză.

Prin urmare curtea a apreciat că reclamanta nu datorează suma de X RON cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; X RON cu titlu de majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente

În ceea ce privește impozitul pe veniturile societății nerezidente Z curtea a reținut că, în cauză nu este aplicabilă convenției de evitare a dublei impuneri semnată de România cu Slovacia, având în vedere următoarele:

Înscrisurile depuse de reclamantă, respectiv factura și invoice nr.X/24.03.2009 emise de vânzătorul Z pentru intermediere operațiuni de export rulmenți, aflate la filele 171 și 172 din dosar, extras de pe portalul web al Direcției Fiscale din Republica Slovacă, din care reiese codul TVA SK X înregistrat pe Z, răspuns de validare a codului TVA pentru Z, urmare a solicitării din data de 07.02.2012, aflat la fila 168 din dosar, nu pot fi asimilate unui certificat de rezidență fiscală, în sensul prevederilor pct.13 (1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitete.

Chiar dacă această societate a fost și a continuat să fie rezidentă a Slovaciei, fiind tot timpul înregistrată ca plătitoare de TVA cu același cod în baza căruia s-au emis facturile de către partenerul slovac și s-au realizat plățile de către societatea reclamantă, în condițiile în care nu se prezintă certificat de rezidență fiscală sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidentei conform legislației interne a aceluia stat, reclamanta nu poate fi exonerată de plata impozitului aferent. Aplicarea Convenției de evitare a dublei impuneri presupune dovedirea îndeplinirii statului de persoană rezidentă, iar întrucât condițiile de obținere a unui asemenea certificat de rezidență fiscală respectă principiul neutralității fiscale, în absența acestuia, reclamanta nu are dreptul la scutirea de impozit.

Prin urmare întrucât înscrisul care atestă înregistrarea în țara de rezidență a societății nerezidente Z ca având cod de TVA nu reprezintă un certificat de rezidență fiscală, astfel că nu atrage aplicabilitatea Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate între România și Slovacia, curtea a apreciat că reclamanta datorează suma

de X lei din care X impozit, X majorări și X penalități, calculul acestor sume rezultând din raportul de expertiză fiscală întocmit de consultantul fiscal X, nefiind contestat.

În ceea ce privește suma de X ron cu titlu de T.V.A. și suma de X ron cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente, curtea a stabilit că contestatoarea a emis facturile externe nr. X din 29.01.2010 și nr. X din 30.04.2010 către W, indicându-se dintr-o eroare materială codul TVA DE X care nu mai era valabil începând cu data de 02.01.2010, fapt pentru care organul fiscal a considerat că societatea nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. 2 lit. a Cod fiscal și datorează TVA statului român.

De fapt, Codul TVA DE X a aparținut persoanei fizice V (și nu societății W) fiind o confuzie între codul societății și al reprezentantului acesteia. Astfel, conform certificatului de identificare fiscală emis de autoritățile germane la data de 25.08.2010, W avea codul TVA DE X, valabil de la data de 01.01.2010.

După consultarea acestor certificate de identificare fiscală emise de autoritățile germane, reclamanta a constatat eroarea existentă la emiterea facturilor și a procedat ulterior la corectarea facturilor conform art. 159 Cod fiscal, în sensul indicării corecte a codului TVA valabil al societății W, DE X.

Astfel, a reținut curtea, în contextul în care corectarea facturilor este un drept al reclamantei și a realizat această operațiune, se impune ca raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere să fie invalidate sub aspectul acestor livrări intracomunitare, în sensul menținerii scutirii de TVA conform art. 143 alin. 2 lit. a Cod fiscal și al anulării obligațiilor fiscale suplimentare.

Cu privire la obligațiile fiscale accesorii stabilite aferent sumelor imputate cu titlu de obligații fiscale principale, s-a apreciat se impune ca în contextul constatării inexistenței unor obligații fiscale suplimentare, raportul și decizia să fie anulate și cu privire la accesorii, în aplicarea principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

În ceea ce privește cererea reclamantei de anulare a deciziei de soluționare a contestației cu privire la măsura dispusă în sensul ca "organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la reanalizarea TVA și a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente, pe aceeași perioadă" curtea nu a primit susținerile reclamantei în sensul că în fapt, organul fiscal a dispus reverificarea sa pentru aceeași perioadă cu privire la TVA și la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente. Atâta timp cât situația de fapt nu a fost pe deplin lămurită și nu s-a stabilit cuantumul obligațiilor fiscale, verificarea nu poate fi considerată încheiată, astfel că, nu se poate susține că s-a dispus o reverificare.

Curtea a mai reținut că măsura luată de pârâtă este criticabilă și că, cu un minim de diligență situația de fapt putea fi lămurită, în condițiile în care, listă operațiunilor vamale s-a aflat tot timpul în cadrul ANAF, deci la organul fiscal, astfel că lipsa acestuia de la dosarul contestației se datorează chiar organului fiscal, propriilor săi funcționari. Însă, măsura luată nu poate fi considerată nelegală, în raport de dispozițiile art. 216(3) care prevede că „ Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou

act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare. Astfel, în situația desființării actului administrativ fiscal, urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, iar soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

3. Recursul declarat în cauză

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs reclamanta SC X SA și pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Prin recursul său întemeiat în drept pe dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă recurenta SC X SA solicită anularea Deciziei de impunere, a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de soluționare a contestației (modificată) și cu privire la suma de X RON reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente (relative la societatea slovacă Z);

-anularea Deciziei de soluționare a contestației (modificată) cu privire la măsura ca "organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la reanalizarea TVA, pe aceeași perioadă", cu motivarea că în mod greșit, prima instanță a respins pretenția noastră de anulare a Deciziei de impunere, a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de soluționare a contestației (modificată) și cu privire la suma de X RON cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente (relative la societatea slovacă Z).

În motivarea recursului s-a arătat că:

În ceea ce privește impozitul pe veniturile societății slovace Z, prima instanță a respins cererea de anulare a actelor administrative pentru faptul că înscrisurile care atestă înregistrarea în țara de rezidență a societății nerezidente Z ca având cod de TVA nu reprezintă certificat de rezidență fiscală (în sensul pct. 13 (1) și (2) din H.G. nr. 44/2004), astfel că nu atrag aplicabilitatea Convenției pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Slovacia.

Așadar, concluzia primei instanțe are la bază premiza că aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri se aplică în România doar dacă rezidența persoanei în statul cu care România a încheiat o astfel de convenție se dovedește numai formal prin certificatul de rezidență fiscală.

Totodată, s-a arătat că în mod greșit, prima instanță a respins cererea de anulare a Deciziei de soluționare a contestației (modificată) cu privire la măsura dispusă în sensul ca "organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la reanalizarea TVA, pe aceeași perioadă".

Prima instanță a considerat că "nu poate primi susținerile reclamantei în sensul că în fapt, organul fiscal a dispus reverificarea pentru aceeași perioadă cu privire la TVA și la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente".

Măsura de reanalizare a vizat finalmente doar TVA-ul și nu și impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente, căci Decizia nr. 356/2012 (privind soluționarea contestației formulate de S.C. X S.A.) a fost modificată tocmai în acest sens prin Decizia nr. X/...10.2012.

Conform art. 105 alin. 1 C.proc.fisc, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, iar conform alin. 3 și 5, aceasta trebuie să se realizeze pe baza principiului unicității, adică să se efectueze o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Așadar, organul fiscal era obligat să desfășoare activitatea de verificare a TVA în cadrul inspecției fiscale până la momentul în care lămurirea situației de fapt și abia ulterior să finalizeze inspecția fiscală. Astfel, dacă organele de inspecție fiscală nu au fost lămurite complet, trebuia ca acestea să nu fi încheiat inspecția fiscală.

Ori, în speță, organul fiscal a considerat încheiată verificarea, finalizând inspecția fiscală cu întocmirea raportului de inspecție fiscală. De altfel, conform art. 107 alin. 5 C.proc.fisc, "data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept".

Așadar, anterior dispunerii măsurii de reanalizare TVA prin decizia de soluționare a contestației, organul fiscal încheiase verificarea din inspecția fiscală, astfel că este total eronată aserțiunea primei instanțe că "verificarea nu poate fi considerată încheiată, astei că nu se poate susține că s-a dispus o reverificare". Orice altă activitate de verificare suplimentară a unei perioade de impozitare care a făcut deja obiectul inspecției fiscale nu poate fi decât o reverificare.

Această calificare a măsurii dispuse ar putea fi susținută de prevederile art. 105A1 C.proc.fisc. care statuează reverificarea ca o măsură cu totul excepțională, derogatorie de la principiul unicității inspecției fiscale reglementat de art. 105 alin. 3 C.proc.fisc. și confirmat de alin. 5 al aceluiași articol, precum și de dispozițiile pct. 102.5. din Normele metodologice de aplicare a C.proc.fisc. (H.G. nr. 1050/2004) conform cărora reverificarea unei perioade impozabile se efectuează de către o altă echipă de inspecție fiscală.

Dar dincolo de existența posibilității legale a unei reverificări pentru o anumită perioadă supusă impozitării, trebuia analizată efectiv de către prima instanță legalitatea acestei măsuri hotărâte de organul fiscal.

Însă în speță, nu putea fi dispusă o astfel de măsură de reverificare ("reanalizare"), întrucât nu sunt întrunite condițiile legale pentru reverificare.

Reverificarea este, potrivit art. 105A1 alin. 1 C.proc.fisc, o excepție de la principiul unicității inspecției fiscale. Fiind o excepție (cu regim de strictă interpretare și aplicare), reverificarea se poate dispune și efectua doar în condițiile strict prevăzute de art. 105^{A1} alin. 2 C.proc.fisc, ca urmare a apariției datelor suplimentare indicate la alin. 3 al aceluiași articol care erau necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor și care influențează rezultatele acestora.

Pe de altă parte, consecința procedurală directă a desființării unui act administrativ-fiscal (cum este decizia de impunere) ca urmare a admiterii contestației administrative este cea indicată la art. 216 alin. 3 și 3¹ C.proc.fisc. Astfel, în situația desființării actului administrativ fiscal, urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației, iar soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

Așadar, desființarea nu duce decât la emiterea unui nou act administrativ fiscal prin care să se transpună efectele desființării totale sau parțiale a actului administrativ atacat prin contestație.

Niciunui organ fiscal nu îi este permis ca după bunul său plac, să dispună o reverificare în afara limitelor art. 105¹ C.proc.fisc, iar când în exercitarea dreptului său de revocare a propriului act emis, organul fiscal constată că există temeiuri de fapt și de drept confirmând nelegalitatea actului, este obligat să desființeze total sau parțial actul și să procedeze la emiterea unui nou în baza deciziei de desființare.

Recursul ANAF întemeiat în drept pe dispozițiile art.304 pct.9 și art.304¹ Cod procedură civilă vizează respingerea în totalitate a acțiunii reclamantei.

În motivarea acesteia s-a arătat că în ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice ne rezidente în sumă de X lei, organul de soluționare a contestațiilor a fost investit să se pronunțe dacă această sumă trebuia înscrisă în decizia de impunere contestată ca obligație suplimentară, în condițiile în care deși a fost constituită și evidențiată în contabilitate cu acest titlu și achitată la bugetul de stat, nu a fost declarată și evidențiată în fișa pe plătitor.

Reclamanta a înregistrat cu nota contabilă nr. X/31.12.2005, dar nu a declarat impozitul în sumă de X lei aferent veniturilor achitate persoanei fizice nerezidente Q pentru prestări servicii reprezentând promovarea produselor societății, crearea imaginii, marketing pe piețele de export, dezvoltarea unei noi baze de clienți și a relațiilor de afaceri pe termen lung în străinătate.

În anul 2006, impozitul pe venitul persoanei fizice nerezidente a fost virat la bugetul statului astfel: suma de X lei cu OP nr.X/23.02.2006 și suma de X lei cu OP nr. X/07.03.2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează impozitul pe veniturile persoanei fizice nerezidente în sumă de X lei, conform prevederilor art.115 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și accesorii aferente în cuantum de X lei.

În drept, potrivit art.116 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință:

"(I) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care

s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la Scursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți."

Conform art. 109 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal. (3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii: a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

h) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale ".

În Anexa 2 „INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" a OPANAF nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", cu modificările și completările ulterioare se prevede ca:

"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plata, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxa pe valoarea adăugată cu sume negative Cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare

"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală" se va completa la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la încheierea acesteia ".

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se reține că inspecția fiscală are ca obiect printre altele și verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile.

Organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei acțiuni, trebuie să procedeze la examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, care se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere.

Rezultatul inspecției fiscale și constatările organelor de inspecție fiscală vor fi consemnate prin întocmirea unui raport scris, care, la finalizarea inspecției fiscale, va sta la baza emiterii, după caz, a deciziei de impunere, pentru obligațiile fiscale

suplimentare de plată, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere sau a dispoziției privind măsurile I stabilite de organele de inspecție fiscală.

Decizia de impunere cuprinde diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale în baza celor constatate și consemnate prin raportul de inspecției fiscale.

Decizia de impunere fiscală trebuie să stabilească și să individualizeze obligația de plată suplimentară care este "creanța fiscală existentă la momentul inspecției fiscale".

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că pentru serviciile prestate de persoane nerezidentă Q în perioada 2001 -2005 societatea contestată a calculat evidențiat și plătit la bugetul statului impozit în cuantum de X lei aferent veniturilor achitate acestei persoane fizice, fără însă a declara acest impozit.

Prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit că potrivit prevederilor art. 115 alin. (1) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a celor constatate, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/...12.2011 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare ca obligație suplimentară datorată bugetului de stat suma de X întrucât societatea nu a declarat acest impozit aferent veniturilor achitate persoanei fizice nerezidente.

Având în vedere faptul că decizia de impunere cuprinde diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. se rețin cele stabilite de organele de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe veniturile obținute de persoane fizice nerezidente, evidențiat în contabilitatea societății contestatoare, dar nedeclarat și neînregistrat ca obligație fiscală a societății în fișa pe plătitor. întrucât pentru această sumă nu există titlu de creanță.

Prin includerea în decizia de impunere a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente achitat de societate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că nu există titlu de creanță și că trebuie evidențiată obligația de a plăti în evidența fiscală a organului fiscal care administrează contribuabilul.

Retine, neîntemeiat, instanța de fond faptul că „obligațiile fiscale nu puteau fi avute în vedere la emiterea deciziei de impunere, fiind în afara perioadei ce făcea obiectul inspecției fiscale”.

Prin efectuarea plății cu OP nr.X/23.02.2006 și OP nr. X/07.03.2006, contestată a efectuat o plată voluntară, recunoscând impozitul datorat, astfel că prescripția și-a întrerupt cursul, de la data efectuării plății începând să curgă un nou termen.

Din decizia de impunere supusă controlului judiciar reiese cu claritate că perioada supusă inspecției fiscale în ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane fizice este 01.07.2005 - 31.12.2009, iar reclamanta intimată a calculat și înregistrat impozitul pe veniturile obținute din România de

persoane fizice nerezidente la data de 31.12.2005, în perioada supusă inspecției fiscale.

2. Referitor la suma de X lei reprezentând impozit pe venituri obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei, organul de soluționare a contestațiilor a fost investit să se pronunțe dacă pentru plățile la extern derulate în perioada 2005-2009 către persoanele juridice Z din Slovacia și Q din Anglia reprezentând comisioane, pentru servicii de intermediere livrări produse, pentru care contestatara nu a constituit, înregistrat și virat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, sunt aplicabile prevederile Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Slovacia și respectiv Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, în condițiile în care, pe parcursul căii administrative de atac a fost prezentat certificatul de rezidență fiscală nr.X din data de 30.01.2012.

În fapt, reclamanta intimata a achitat în perioada 01.01.2005 - 31.12.2009 suma de X către firma Z din Slovacia reprezentând comisioane pentru servicii de intermediere livrări produse.

De asemenea, reclamanta intimata a efectuat în perioada 01.01.2005 - 31.12.2009 plăți în sumă de X lei reprezentând comision pentru intermediere livrări de produse către persoana juridică Q Anglia.

Deoarece societatea nu a calculat prin reținere la sursă, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.A. impozit pe veniturile obținute din România de persoana juridică nerezidentă în sumă de X lei, conform prevederilor art.115 alin.(1) lit.k) și ale art.116 alin.(1) și (2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat accesorii în sumă de X lei conform prevederilor Mart. 120 alin.(1) și alin.(7) și art.120A1 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Față de prevederile legale invocate, în situația în care impozitul datorat de persoanele juridice nerezidente se suportă de către contribuabilul rezident, așa cum a procedat S.C. X S.A., atunci aceasta operațiune iese de sub incidența prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri, fiind o cheltuială proprie în care intră sub incidența legislației românești.

Totodată, nu se poate face trimitere la Convenția de evitare a dublei impuneri, așa cum susține contestatoarea, deoarece aceasta se referă la impozitele și taxele cu reținere la sursă din sumele brute convenite cu partenerii nerezidenți.

Reclamanta intimată nu a constituit impozit pe venit pentru sumele de X lei și X lei, achitate la extern în perioada 2005-2009, nu a reținut la sursă acest impozit din sumele achitate, respectiv prin deducerea din plățile la extern de natura comisiunelor, ci prin suportarea acestuia pe cheltuieli proprii.

Astfel, în cazul în care plătitorul de venit este rezident român care suportă impozitul, acesta nu poate pretinde să-i fie aplicate prevederile Convențiilor de evitare a dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și câștiguri de capital, încheiate de România cu Slovacia și respectiv cu Regatul

Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, deoarece prin respectivele acorduri s-a stabilit că prevederile lor sunt aplicabile numai persoanelor nerezidente.

Documentele anexate contestației administrative nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, deoarece niciunul din aceste documente nu reprezintă certificat de rezidență fiscală, în sensul prevederilor pct. 13 (1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată.

Nici prezentarea certificatului de rezidență fiscală nr.X din data de 30.01.2012 emis de Departamentul Britanic - Taxe vamale și accize, aflat la fila 176 din dosarul cauzei din care reiese că Q "are rezidența în Regatul Unit al Marii Britanii, în perioada mai 2004-octombrie 2009, conform convenției cu privire la evitarea dublei impuneri încheiată între Regatul Unit și România", nu prezintă relevanța, deoarece în cazul în speță, respectivul impozit, nu a fost constituit, înregistrat și virat, conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. X/...12.2011.

3. Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei organul de soluționare a contestațiilor a fost investit să se pronunțe dacă S.C. X S.A. poate beneficia de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă exporturilor de rulmenți efectuate în lunile ianuarie și aprilie 2010 către un partener intracomunitar, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că nu deținea iun cod valid de TVA la data emiterii facturilor fiscale, iar documentele suplimentare prezentate în justificarea operațiunilor pe parcursul căii administrative de atac, nu sunt de natură să contrazică, constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în lunile ianuarie și aprilie 2010, S.C. X S.A. a efectuat livrări de rulmenți către partenerul W din Germania.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările efectuate de S.C.X S.A. în lunile ianuarie și aprilie 2010 către partenerul cu cod de TVA DE X în sumă totală de X lei, sunt indicate următoarele erori : "2I0 – În perioada indicată codul de TVA a fost invalid temporar" pentru luna ianuarie 2010 și "209 Codul TVA nu este activ în perioada indicată" pentru luna aprilie 2010, conform pct.4 Livrări românești suspecte" din adresa Autorității Naționale a Vămilei nr.X/02.05.20U. 1

Conform răspunsului primit de la Compartimentul de Schimb Internațional de Informații. în baza de date constituită în conformitate cu prevederile art.22 din Regulamentul Consiliului (CE) nr. 1798/2003 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA, codul DE X al operatorului intracomunitar W, nu mai este valabil începând cu data de 02.01.2010, motiv pentru care au fost calculate în sarcina contestatarei, TVA în sumă de X lei, conform prevederilor art.143'; alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și accesorii suplimentare în sumă de X lei.

Societatea invocă în susținere prevederile art.159 din Codul fiscal și ale pct.81A2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, arătând că nu era vorba despre "livrări suspecte românești", ci despre o eroare de întocmire a facturilor.

Contestatoarea susține că, potrivit certificatului de identificare fiscală emis de autoritățile germane la data de 25.08.2010, W avea codul TVA X, iar urmare verificării portalului european VIES, acest cod era valabil de la data de 01.01.2010.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/...12.2011 au fost verificate invoice nr.X/29.01.2010 și nr.X/30.04.2010, aflate în copie la filele 324 și 317 din dosarul pauzei, pe care este specificat la rubrica cumpărător W cu adresa Germany și codul TVA DE X.

În urma verificării valabilității acestui cod de înregistrare TVA a operatorului intracomunitar, Compartimentul de schimb internațional de formații din cadrul DGAMC a comunicat cu adresa nr.X/03.06.2011, aflată la fila 310 din dosarul Cauzei, faptul că : "în conformitate cu art.22 din Regulamentul Consiliului (CE) nr. 1798/2003 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA, codul DE X al operatorului intracomunitar W nu mai este valabil începând data de 02.01.2010".

Din analiza certificatului de identificare fiscală emis de Oficiul federal central german pentru impozite, aflat în copie la fila 166 din dosarul cauzei, reiese că pentru firma W cu sediul are cod de identificare fiscală DE X valabil de la data de 01.01.2010.

Perioada de valabilitate a codului german de identificare fiscală depinde de înregistrarea companiei în scop de TVA la autoritatea fiscală locală, iar din notificarea din data de 27.01.2010, reiese că d-lui X, i-a fost alocat codul de identificare fiscală DE X, valabil în perioada 18.10.1992 -02.01.2010, așa cum reiese din certificatul emis de Oficiul federal central german pentru impozite, aflat în copie la fila 164 din dosarul cauzei, deci până la data emiterii facturilor verificate.

Ca urmare, codul de TVA X înscris în cele două facturi era alocat persoanei fizice germane X, valabil până la data de 02.01.2010, codul de TVA al beneficiarului german fiind de X, valabil de la data de 01.01.2010. Întrucât pe facturile verificate nr.X/29.01.2010 și nr.X/30.04.2010, nu este înscris un cod de TVA valabil, societatea contestatoare nu poate beneficia de scutirea de la plata TVA aferentă exportului către W.

Având în vedere cele de mai sus, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarei TVA aferentă unor facturi de livrare emise către un operator intracomunitar al cărui cod de TVA nu mai era valabil în perioada emiterii facturilor.

4. Apărările intimatelor

În cauză a formulat întâmpinare doar reclamanta-recurentă solicitând respingerea recului ANAF ca nefondat.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

1. Argumentele de fapt și de drept relevante

Analizând recursul reclamantei, Înalta Curte constată că acesta nu este întemeiat:

-referitor la suma de X lei reprezentând impozit pe venit persoane juridice nerezidente, majorări și penalități de întârziere aferente, cu privire la societatea Z din Slovacia, recurenta invocă inaplicabilitatea dispozițiilor interne – în speță HG

nr.44/2004 – pct.13, ci pe cele ale Convenției pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Slovacia.

Nu se contestă inexistența certificatului de rezidență fiscală a Z, însă se afirmă că acesta ar avea doar un rol formal.

Certificatul atestă/dovedește statutul de persoană rezidentă, ori doar acestor persoane li se poate aplica invocata Convenție de evitare a dublei impuneri.

În lipsa acestor documente, nu există temeiul pentru aplicarea Convenției, și astfel nedovedindu-se că impozitul a fost plătit de persoana juridică slovacă, recurenta nu are dreptul de a fi scutită de impozit în România.

Cât privește solicitarea de anulare a măsurii de a se proceda la reanalizarea TVA de către o altă echipă a organelor de inspecție cu referire la dispozițiile art.105 și art.105¹ Cod procedură fiscală, instanța nu reține incidența în aceste dispoziții legale a interdicției pentru organul fiscal de a reanaliza o situație particulară, pentru care nu a emis o decizie finală.

De altfel argumentele invocate de către reclamantă sunt apte, cum de altfel reține și instanța de fond să ridice semne de întrebare asupra modalității concrete de verificare a organului fiscal, aspect ce poate fi eventual criticabil pe formă, însă nicicum nu poate fi vorba despre nelegalitatea măsurii dispuse.

Analizând recursul pârâtei ANAF care critică soluția instanței de fond de anulare a mai multor obligații fiscale, se rețin următoarele:

În ceea ce privește suma de X lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente precum și penalități de întârziere aferente acestora, acesta se referă la impozitul datorat de persoana X, în perioada 12.04.2001 – 13.09.2005.

Ori, perioada vizată de inspecție fiscală a fost 1.07.2005-31.12.2009, deci nu cuprinde și perioada mai sus amintită.

Rezidă de aici întrebarea, de ce s-a înscris suma în Decizia nr.X/...08.2012 câtă vreme plata se realizase ceea ce înseamnă că recurenta ANAF solicită o plată dublă nedatorată.

Cum suma reprezentând impozitul pe venitul persoanelor fizice nerezidente nu apare ca datorată mai mult sumele fiind plătite cu OP nr.X/29.02.2000 și nr.X/7.03.2004 în virtutea principiului accessorium sequitur principale nici majorările și penalitățile de întârziere aferente acestuia nu au fost datorate.

2.Referitor la suma de X lei reprezentând TVA și X lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente TVA, sumele rezultate din livrările de mărfuri (rulmenți) realizate de reclamantă în lunile ianuarie și aprilie 2010, către W din Germania livrări în scriptele cărora s-a consemnat un cod de TVA invalid al acestui operator economic, instanța de fond a anulat obligațiile de plată accesorii cu motivarea că a fost vorba doar despre o eroare materială fiind o confuzie între codul societății și al reprezentantelor acesteia.

În realitate înscrierea greșită a codului de TVA în facturi, profită societății străine care s-a înregistrat în scop de TVA la autoritatea fiscală unde își are rezidența, autoritate care nu poate urmări existența și îndeplinirea obligațiilor acestei companii.

Mai mult, confuzia între codul TVA al societății și cel al persoanei fizice X ridică semne de întrebare legat de faptul că aceasta nu s-ar fi realizat în mod intenționat.

Dacă pentru invoice-ul din 29.01.2010 s-ar putea pretinde necunoașterea codului, după încă patru luni - în 30.04.2010, o astfel de scuză nu mai poate fi primită nici în ceea ce-l privește pe reclamant ca emitent al actului, și nici pe partenerul german care mai primise anterior produse de gen.

Astfel se apreciază că obligația de plată a TVA și a majorărilor și penalităților aferente acestora, stabilit prin decizia de impunere, subzistă în sarcina reclamantei.

3.Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente de X lei respectiv penalități de întârziere de X lei aferent plățile către Q din Anglia, apreciat de instanța de fond ca nedatorat, Înalta Curte reține următoarele - motivul pentru care ANAF a stabilit prin Decizia de impunere plata acestor sume este acela că reclamanta nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală a firmei din Anglia.

-instanța de fond a apreciat că depunerea în cursul soluționării cauzei a acestui certificat (X) este suficientă pentru a înlătura obligații de plată.

Înalta Curte apreciază că față de data emiterii acestor certificate de rezidență fiscală - 30 ianuarie 2012, în raport de decizia de impunere privind obligațiile de plată suplimentare – datată 21.12.2011, nu poate avea efecte juridice.

4.Raportat la Decizia nr.X/2012 privind soluționarea contestației împotriva deciziei de impunere, respingerea acestui capăt de cerere (f.147 dos.fond vol.1) s-a făcut în considerarea chiar a conținutului adresei de certificat de rezidență care se referă la perioada mai 2004 – octombrie 2009, impozitul nefiind constituit, înregistrat și virat în această perioadă.

Ori, reclamanta nu a reținut la sursă impozitul aferent în perioada: -2005-2009 iar la momentul verificării fiscale în anul 2011, firma britanică nu mai era înregistrată ca și rezident. În aceste condiții cu raportare la anul 2011, nu se poate pune problema aplicării Convenției pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Marea Britanie, ci legislația națională, în speță art.115 alin.1 , art.116 alin.1 și 2 și art.118 alin.1 și 2 din Legea 57/2003 (Codul fiscal).

2.Temeiul de drept al soluției adoptate în recurs

Față de motivele mai sus arătate recursul reclamantei S.C. X S.A. întemeiat pe dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă apare ca neîntemeiat astfel că va fi respins în conformitate cu dispozițiile art.312 alin.1 Cod procedură civilă. Recursul pârâtei ANAF, apare ca întemeiat în ceea ce privește impozitul aferent persoanelor juridice nerezidente și al TVA de achitat motiv pentru care, în conformitate cu dispozițiile art.304 pct.5 Cod procedură civilă Înalta Curte îl va admite, modificând în parte, în conformitate cu dispozițiile art.312 Cod procedură civilă, sentința recurată, în sensul de a înlătura dispozițiile cu privire la anularea deciziei de impunere nr. X din ...12.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. X din ...12.2011 și decizia nr.

X/...08.2012 privind soluționarea contestației, astfel cum a fost modificată prin decizia nr. X/...10.2012, în ceea ce privește următoarele obligații fiscale: X lei cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente; X lei cu titlu de majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; X lei cu titlu de T.V.A. și X lei cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente T.V.A, va menține celelalte dispoziții ale sentinței.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de S.C. X S.A. împotriva Sentinței nr.X din 16 septembrie 2013 a Curții de Apel X – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat.

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr.X din 16 septembrie 2013 a Curții de Apel X – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Modifică în parte sentința recurată, în sensul că înlătură dispozițiile cu privire la anularea deciziei de impunere nr. X din .12.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. X din ...12.2011 și decizia nr. X/..08.2012 privind soluționarea contestației, astfel cum a fost modificată prin decizia nr. X/...10.2012, în ceea ce privește următoarele obligații fiscale: X lei cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente; X lei cu titlu de majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente; X lei cu titlu de T.V.A. și X lei cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente T.V.A.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 11 februarie 2015

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X

x