

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 964 din 15 aprilie 2016

Cu adresa nr./2016, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr./2016, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** - **Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2015* emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2015.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut la art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] Prin prezenta contestăm suma totală de lei stabilită prin prezentul RIF nr./2015 și Decizia de impunere nr./2015 pentru următoarele motive:

La stabilirea diferențelor de plată TVA și accesorii prezentate, organul de control fiscal a preluat aceleași constatări consemnate în PROCESUL VERBAL nr..... din2015 pe care îl anexăm în copie la prezenta.

Redăm selectat constatările consemnate în prezentul Raport de inspecție fiscală care coincid cu cele constatate în procesul verbal de control inopinat din2015:

S.C. S.R.L. primește materia primă livrată de către client pe care o înregistrează în Registrul nontransferurilor, materie primă pe care o folosește pentru comenzile lansate de către client rezultând produse finite (rochii, jachete, fuste, bluze etc) pe care le livrează clientului A din Marea Britanie facturând contravaloare manoperă executare produse și diferență țesătură.

Deoarece pe CMR-uri nu este ștampila și semnătura de recepție a produselor și adresa la care marfa a fost livrată, explicația administratorului societății cu privire la faptul că nu deține CMR-urile completate a fost aceea că acestea sunt deținute doar de către transportatori, având în vedere că sarcina transportului nu le revine lor în calitate de prestator, aceasta revenind clientului.

Au fost întocmite de către toți transportatorii care au efectuat transportul bunurilor și conform răspunsurilor primite de la aceștia (în afară de S.C. G S.R.L.) a CMR-urilor confirmate a rezultat că bunurile au fost recepționate de E din Marea Britanie, pentru care administratorul societății a explicat că acesta este depozitarul de materii prime și produse.

Din răspunsul primit de la S.C. G S.R.L. rezultă că acesta nu a efectuat nici un transport către firma A LTD, trecându-se pe un singur CMR, expeditor fiind S.C. O Romania iar destinatar O LTD LONDON.

La reverificare societatea a prezentat documentele care au fost solicitate de controlul inopinat, respectiv CMR având ca destinatar A LTD iar la rubrica recepția mărfii R din Marea Britanie fapt ce nu a fost confirmat de transportatorul S.C. G S.R.L. care figura la rubrica transportator.

Față de cele prezentate organul de control constată că S.C. S.R.L. nu poate face dovada că bunurile rezultate în urma prestărilor de servicii facturate în sumă de lei, au părăsit teritoriul României, deși facturile în cauză au fost încasate în lire sterline din Anglia prin virament bancar.

Prin NOTA EXPLICATIVĂ din2015, administratorul S.C. S.R.L. [...] a dat răspunsuri la întrebările puse de organul de control fiscal, după cum urmează:

La data efectuării controlului inopinat din data de2015 la solicitarea organelor de control nu au fost prezentate toate CMR-urile cu viza clientului deoarece S.C. G S.R.L. nu ne-a restituit CMR-urile confirmate. S-a solicitat la S.C. G S.R.L., telefonic și pe e-mail, să ne transmită exemplarul CMR semnat de R LTD și nu s-a putut comunica cu ei, spunându-ne să-l solicităm de la firma R LTD (client al lui A LONDON LTD). Mai mult decât atât, S.C. G S.R.L. nu a prezentat real CMR-urile aferente livrărilor în cauză ci alte livrări către firma O, firmă către care societatea noastră a întocmit facturi de manoperă în lei cu TVA, dezinformând organele fiscale. Am fost nevoiți în

ultimă instanță, datorită faptului că transportatorul a refuzat să ne dea CMR-urile în cauză, să le solicităm la firma R LTD Anglia (client al A LONDON LTD).

La punctul de vedere al contribuabilului privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar d-na N.V. asociat la S.C. S.R.L. a depus următoarele obiecțiuni:

S.C. G S.R.L. fiind unicul transportator acreditat pentru firma R LTD (client A) nu a restituit exemplarul de CMR confirmat de recepția mărfurilor, spunându-ne să ne adresăm firmei R (anexăm mail).

S.C. G S.R.L. a prezentat CMR-uri care nu au legătură cu livrările către R (client A) și a prezentat CMR-uri pentru firma O ca exportator, firmă pentru care noi am lucrat manopera și am întocmit facturi de manoperă în lei + TVA ceea ce nu are nici o legătură cu livrările noastre către firma A LONDON (respectiv R LTD).

Firma R LONDON (client A LONDON) a transmis CMR-urile în cauză cu confirmarea că marfa a ajuns în Anglia (copii mail).

În susținerea celor prezentate de administratorul societății, s-au prezentat în timpul controlului fiscal un dosar ce conține următoarele documente:

- E-mailurile de corespondență între firme;
- facturi emise de S.C. S.R.L. în calitate de expeditor, destinat A LONDON LTD Anglia și transportator S.C. G S.R.L. pentru mărfurile exportate, facturi ce poartă ștampila S.C. G S.R.L.
- Avize de însoțire mărfuri și facturi pentru livrări mărfuri la export emise de S.C. S.R.L. în calitate de furnizor și la cumpărător A LONDON.
- INVOICE întocmite de S.C. S.R.L. către A LONDON LTD Anglia cumpărător care s-au încasat în lire sterline (GBP).

Aceste documente au fost ignorate de organele de control și au procedat în mod tendențios la stabilirea în mod nelegal la diferențe suplimentare de plată în sumă totală de lei [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015 încheiat de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L. din, care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice **nr. din 2015**, s-au stabilit următoarele:

"[...] Având în vedere că de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, în baza Deciziei de reverificare nr...../....2015 și în conformitate cu prevederile art. 105¹, alin.1 din OG 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare s-a dispus reverificarea obligației fiscale TVA pentru perioada 01.03.2013-31.03.2014. [...]

Diferența TVA constatată la reverificare = lei [...]

..... SRL primește materia primă livrată de către client pe care o înregistrează în Registrul nontransferurilor, materie primă pe care o folosește pentru comenzile lansate de către client, rezultând produse finite (rochii, jachete, fuste, bluze, etc) pe care le livrează clientului A (London) Limited din Marea Britanie facturând contravaloare manoperă executare produse și diferența țesătură (țesătură achiziționată de către SC și facturată cu valoare pentru recuperarea acesteia).

Menționăm că au fost analizate tranzacțiile desfășurate între SC SRL și A (London) Limited din Marea Britanie pentru perioada 01.03.2013-31.03.2014 respectiv facturi interne privind livrările, avize de însoțire a mărfii, invoice și CMR-uri, extrase de bancă privind încasarea contravalorii serviciilor prestate. Deoarece pe CMR-uri nu este ștampila și semnătura de recepție a produselor și adresa la care marfa a fost livrată, explicația administratorului societății cu privire la faptul că nu deține CMR-urile completate a fost că acestea sunt deținute doar de transportatori, având în vedere că sarcina transportului nu le revine lor în calitate de prestator, aceasta revenind clientului.

Au fost întocmite adrese către toți transportatorii care au efectuat transportul bunurilor și conform răspunsurilor primite de la aceștia (în afară de SC G SRL), a CMR-urilor confirmate a rezultat că bunurile au fost recepționate de E din Marea Britanie pentru care a explicat că acesta este depozitul de materii prime și produse.

Din răspunsul primit de la SC G SRL rezultă că acesta nu a efectuat niciun transport către firma A London LTD, transporturile efectuate reprezentând marfa executată de SRL pentru O LTD, trecându-se pe un singur CMR, expeditor fiind SC O Romania SRL iar destinatar O LTD London.

Având în vedere cele menționate mai sus se constată că SC SRL nu poate face dovada că bunurile rezultate în urma prestărilor de servicii facturate, conform anexei în sumă totală de lei, au părăsit teritoriul României, fapt pentru care s-a procedat la reverificarea perioadei menționată mai sus. În timpul controlului inopinat au fost solicitate documente care să ateste că bunurile produse de SC SRL au părăsit teritoriul României (CMR-uri), documente care nu au fost prezentate până la data încheierii procesului verbal.

La reverificare societatea a prezentat documente care au fost solicitate la controlul inopinat, respectiv CMR având ca destinatar A London LTD iar la rubrica privind recepția mărfii R LTD din Marea Britanie, fapt ce nu a fost confirmat de transportatorul SC G SRL care figura la rubrica transportator, așa cum s-a arătat mai sus. Acesta transmite prin adresa nr...../....2015 că: "din lista dată de dumneavoastră nu am ce alte CMR-uri să trimit legat de SRL, deoarece marfa care o lucrau ei pentru O se ducea la P..... și se trecea pe un singur CMR de la exportatorul din România. După cum vedeți CMR-urile sunt confirmate la depozitele G și I din Londra-UK. Noi nu am avut nimic de-a face cu exporturile către firma A Ltd din UK."

În urma reverificării s-a procedat la colectarea TVA în sumă totală de lei aferentă livrărilor efectuate către A (London) Limited din Marea Britanie, transportator SC G SRL.

Organul de control consideră că locul prestării serviciilor facturate de SC SRL, ca fiind pe teritoriul României, conform prevederilor art.126, art.129 și art.140, alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de TVA în sumă de lei s-au calculat dobânzi de întârziere în sumă totală de lei și penalități de plată în sumă totală de lei, conform OG nr.92/2003 cu modificările și completările ulterioare, art.120 alin.1 și art.120¹ alin.1 [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L. din, a avut ca obiectiv reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01 martie 2013 - 31 martie 2014, în baza Deciziei de reverificare nr. din2015.

Urmare reverificării, au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sumă totală de lei, din care lei TVA de plată și lei dobânzi și penalități de întârziere aferente (..... lei + lei).

TVA de plată în sumă de lei reprezintă TVA colectată suplimentar aferent prestărilor de servicii facturate, pentru care societatea comercială nu a dovedit că produsele a căror contravaloare a manoperei a fost facturată, au părăsit teritoriul României.

Constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. din 2015, act administrativ fiscal contestat de societatea comercială.

Precizăm că societatea comercială a contestat și Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015, însă acesta nu este un act administrativ fiscal, deci nu este susceptibil a fi contestat.

* Societatea comercială sustine următoarele:

- la stabilirea diferențelor de plată cu titlu de TVA și accesorii, organul de inspecție fiscală a preluat aceleași constatări consemnate în Procesul verbal nr..... din2015;

- S.C. G S.R.L., fiind unicul transportator acreditat pentru firma R Ltd (client A), nu a restituit exemplarul de CMR confirmat de recepția mărfurilor;

- S.C. G S.R.L. a prezentat CMR-uri care nu au legătură cu livrările către firma R (client A) și a prezentat CMR-uri pentru firma O ca exportator, firmă pentru care societatea contestată a facturat manopera în lei + TVA, ceea ce nu are legătură cu livrările către firma A (respectiv R LTD);

- firma R (client A) a transmis CMR-urile în cauză cu confirmarea că marfa a ajuns în Anglia.

În susținerea contestației au fost anexate e-mail-uri de corespondență între firme, facturi emise de S.C. S.R.L. în calitate de expeditor, destinatar A Ltd Anglia și transportator S.C. G S.R.L. pentru mărfurile exportate, avize de însoțire mărfuri și facturi pentru livrări mărfuri emise de S.C. S.R.L. în calitate de furnizor și A în calitate de cumpărător, invoice întocmite de S.C. S.R.L. către A, care s-au încasat în lire sterline.

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă următoarele:

În fapt, în perioada verificată (martie 2013 - martie 2014) S.C. S.R.L. a prestat servicii - manoperă confecții pentru beneficiarul intracomunitar A (London) Limited din Marea Britanie. Materia primă a fost primită de la client, a fost înregistrată în Registrul nontransferurilor și a fost folosită pentru comenzile lansate de client, rezultând produsele finite (rochii, jachete, fuste, bluze) livrate clientului A (London) Limited. S.C. S.R.L. a facturat contravaloarea manoperei produselor executate, precum și diferența de țesătură achiziționată de aceasta. Transportul bunurilor finite a fost în sarcina beneficiarului.

În drept, legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin.(1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Art.143. - [...]

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...]."

- **Instrucțiunile** de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 2.222/2006**, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 10. - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, precum și actele și documentele anexate dosarului contestației, rezultă următoarele:

Ca și operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, livrarea intracomunitară de bunuri este definită și reglementată de art.128 alin.(9) din Codul fiscal. Din analiza textului legal mai sus citat rezultă că este livrare intracomunitară operațiunea constând în livrarea de bunuri care îndeplinește cumulativ condițiile:

- să existe transferul dreptului de a dispune de bunuri (corporale) ca și proprietar;
- bunurile să fie expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru;
- livrarea să se realizeze de furnizor sau beneficiar ori de altă persoană care acționează în numele și în contul unuia dintre aceștia.

Art.143 din Codul fiscal reglementează scutirile de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrările intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar. În aplicarea prevederilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-au emis Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006, modificate și completate.

Din textul art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, mai sus citat, rezultă că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările intracomunitare de bunuri pentru care se îndeplinesc două condiții:

- transmiterea (comunicarea) codului de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată al beneficiarului din celălalt stat membru;

- transportul bunurilor dintr-un stat membru către alt stat membru al Comunității Europene.

Modalitatea de justificare, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru asemenea operațiuni sunt reglementate de art.10 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006, mai sus citat.

Din documentele anexate dosarului contestației rezultă următoarele:

Pentru justificarea livrărilor intracomunitare, S.C. S.R.L. a prezentat la inspecția fiscală următoarele documente: facturi privind livrările, avize de însoțire a mărfii, invoice și CMR-uri. Pe CMR-urile prezentate la inspecția fiscală nu era aplicată ștampila și semnătura de recepție a mărfurilor și nici adresa la care marfa a fost descărcată.

Echipa de inspecție fiscală a întocmit adrese către toți transportatorii care au efectuat transportul bunurilor. Cu excepția transportatorului S.C. G S.R.L., toți ceilalți transportatori au confirmat livrările intracomunitare, prezentând CMR-uri conform cărora mărfurile au fost

recepționate de firma E din Marea Britanie, firmă care, potrivit explicațiilor administratorului societății verificate, este depozitarul de materii prime și produse.

Conform răspunsului primit de la S.C. G S.R.L., acesta nu a efectuat niciun transport către firma A LTD, transporturile efectuate reprezentând marfa executată de S.C. S.R.L. pentru firma O LTD, expeditor fiind S.C. O Romania S.R.L. iar destinatar O LTD.

În legătură cu transporturile efectuate de S.C. G S.R.L., la reverificare societatea comercială a prezentat CMR-uri având ca destinatar firma A LTD, iar la rubrica privind recepția mărfii având înscris firma R din Marea Britanie, fapt care nu a fost confirmat de transportator. Astfel, prin adresa înregistrată la A.J.F.P. Ialomița sub nr./.....2015, S.C. G S.R.L. precizează: "[...] din lista dată de dumneavoastră nu am ce alte CMR-uri să trimit legat de SRL, deoarece marfa care o lucrau ei pentru O se ducea la P.... se trecea pe un singur CMR de la exportatorul din România. După cum vedeți CMR-urile sunt confirmate la depozitele G si I din Londra-UK. Noi nu am avut nimic de-a face cu exporturile către firma A Ltd din UK."

Din analiza documentelor anexate contestației de către societatea comercială, rezultă următoarele:

- facturile au înscris la rubrica "*cumpărător*": A LTD, cu sediul în, Enfield; la rubrica "*date privind expediția*" sunt înscrise mijloace de transport cu numerele de înmatriculate sau

- invoice-urile au înscris atât la rubrica "*destinatar*", cât și la rubrica "*cumpărător*": A LONDON LTD, cu sediul în, Enfield, Anglia; la rubrica "*locul de descărcare*" este înscris Harlow;

- CMR-urile au înscris la rubrica "*destinatar*": A LONDON LTD, cu sediul în, Enfield; la rubrica "*locul prevăzut pentru descărcarea mărfii*": Enfield (6 cazuri), respectiv Harlow (4 cazuri), respectiv Londra (1 caz); la rubrica "*recepția mărfii*" este aplicată ștampila firmei R LTD, Eastbury;

- documentul intitulat "*R.... packing list*" are înscris la rubrica "*portul de descărcare*": Londra.

Din aceste documente nu rezultă că bunurile (confecții) înscrise în facturile emise de S.C. S.R.L. pentru beneficiarul A LONDON LTD au fost livrate beneficiarului, locurile de descărcare a mărfii înscrise în documentele care însoțesc facturile fiind diferite. De asemenea, deși în contestație se susține că firma R (care a vizat de primire CMR-urile prezentate ulterior de societatea verificată) este client al firmei A LONDON LTD (partenerul de afaceri al societății comerciale), totuși nu au fost prezentate documente care să certifice această afirmație.

Transportatorul S.C. G S.R.L. a declarat organelor de inspecție fiscală că nu a avut vreo legătură cu "*exporturile*" către firma A LONDON Limited din Marea Britanie.

E-mail-urile listate și anexate contestației nu pot fi reținute ca și documente justificative, în cuprinsul acestora făcându-se referire la confecții pentru firma R, fără nicio trimitere la partenerul de afaceri al societății contestatate - firma A LONDON.

Din probatoriul administrat în cauza de față rezultă că societatea comercială contestată nu face dovada transportului bunurilor din România în Comunitatea Europeană, deci livrările intracomunitare consemnate în cele 11 facturi având ca beneficiar firma A LONDON Ltd din Marea Britanie nu au fost justificate.

În raport cu cele prezentate și cu dispozițiile art. 128 alin. (9), art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal coroborat cu art. 10 alin. (1) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că pentru operațiunile cuprinse în cele 11 facturi înscrise în anexa la raportul de inspecție fiscală societatea comercială nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată, întrucât nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul României.

Având în vedere că nu a fost îndeplinită cea de a doua condiție imperativă a livrării intracomunitare, respectiv nu a fost justificat transportul bunurilor din România în Comunitatea Europeană, rezultă că societatea comercială nu a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă totală de **lei**, sumă legal datorată bugetului general consolidat.

În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de lei (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere), precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere cele prezentate mai sus și în virtutea principiului de drept "*accessoriul urmează principalul*", acestea sunt legal datorate bugetului general consolidat.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2015 emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,