

Cauza C-363/20**Rezumat al cererii de decizie preliminară potrivit articolului 98, alineatul (1),
din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii**

5 august 2020

Instanța de trimitere:

Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta—Capitală, Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

29 iunie 2020

Reclamantă:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Pârâtă:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Administrația Națională Fiscală și Vamală, Direcția de soluționare
a contestațiilor, Ungaria)**Obiectul procedurii principale**

Acțiune în contenciosul administrativ împotriva unei decizii administrative adoptate de Administrația Națională Fiscală și Vamală, Direcția de soluționare a contestațiilor

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Principii contabile aplicate tratamentului contabil al veniturilor din redevențe — Decizia autorității fiscale care a fost adoptată în contextul unui control *a posteriori* al unei declarații fiscale și care constată existența unei datorii fiscale — Dreptul la un proces echitabil în contextul unei procedurii de inspecție fiscală — Securitate juridică — Interzicerea abuzului de drept — Amendă fiscală — Proportionalitate — Compensarea datoriei fiscale declarate în anul în cauză cu impozitul plătit în plus determinat printr-o declarație suplimentară aferentă anului precedent — Extinderea examinării autorității fiscale la anul anterior sau ulterior anului în

cauză — Protecția încrederii legitime — Comportamentul autorității fiscale pe care se întemeiază o așteptare legitimă

Bază juridică: Articolul 267 TFUE

Întrebări preliminare

- 1) Este conformă cu dreptul la un proces echitabil, recunoscut ca principiu general de drept în articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „Carta”), și cu principiile generale ale securității juridice, proporționalității și protecției încrederii legitime, practica autorității fiscale a unui stat membru în virtutea căreia, în contextul controlului *a posteriori* a declarației contribuabilului – fără a se fi apreciat încălcarea de către contribuabil a unei dispoziții contabile concrete sau a unei norme juridice materiale aferente impozitului care face obiectul inspecției și fără să fi fost modificată valoarea impozitului datorat conform declarațiilor pentru anii la care se referă activitatea economică –, autoritatea fiscală apreciază, fără a prezenta o motivare, existența unei diferențe fiscale în sarcina contribuabilului pentru simplul fapt că acesta nu a completat declarația având în vedere, printre principiile contabile recunoscute în Legea contabilității din statul membru, două principii fiscale impuse de autoritatea fiscală, ci, și-a exercitat marja de apreciere și a completat declarația în baza altor principii pe care le-a considerat aplicabile activității sale economice?
- 2) Articolul 2 alineatul (3) și articolul 31 din Directiva 78/660/CEE (A patra directivă), în lumina dreptului la un proces echitabil consacrat la articolul 47 din Cartă și a principiilor generale ale securității juridice, proporționalității și protecției încrederii legitime, consacrate ca principii generale în dreptul Uniunii, pot fi interpretate în sensul că, în cazul unei activități economice care se referă la mai multe exerciții financiare, dacă autoritatea fiscală înlocuiește principiile contabile alese de contribuabil cu alte principii contabile și, în consecință, realizează o schimbare a înregistrării contabile care afectează deopotrivă declarațiile fiscale din anii adiacenți, autoritatea fiscală menționată trebuie să își extindă inspecția și asupra acelor exerciții financiare la care se referă activitatea economică și care sunt afectate, ca urmare, de concluziile autorității fiscale cu privire la perioadele care fac obiectul inspecției? Prin realizarea controlului *a posteriori* a declarației contribuabilului, autoritatea fiscală trebuie să ia în calcul, în ceea ce privește exercițiul financiar care face obiectul examinării, elementele modificate în baza unei declarații suplimentare aferente anului anterior având ca obiect plata excedentară efectuată de contribuabil ca rezultat al plății anticipate, sau este în conformitate cu principiile menționate și cu interzicerea abuzului de drept consacrat la articolul 54 din cartă o declarație în baza căreia autoritatea fiscală stabilește existența unei datorii fiscale în sarcina contribuabilului în ciuda existenței unei plăți excedentare?

- 3) Sancționarea alegerii unei metode contabile posibil incorecte prin declararea existenței unei diferențe fiscale calificate drept datorie, ținând cont că se impune și plata unei amenzi – chiar dacă reprezintă doar un procent de 10% – și a unor penalități de întârziere, este proporțională în situația în care impozitul care face obiectul litigiului a fost plătit anticipat și a figurat în decursul procedurii și până la finalul acesteia ca o plată excedentară în contul curent fiscal al reclamantei, cu consecința că nu s-a produs nicio pierdere de venituri pentru autoritatea fiscală și că nu există indicii privind un abuz?

- 4) Poate fi principiul (protecției) încrederii legitime interpretat în sensul că baza sa obiectivă, și anume așteptarea contribuabilului în ceea ce privește tratamentul contabil, este fundamentată dacă autoritatea fiscală a realizat anterior o inspecție la sediul contribuabilului în urma căreia a apreciat că prezentarea și înregistrarea documentelor justificative, a evidențelor și a registrelor era conformă cu cerințele, deși nu a existat o declarație explicită din partea autorității fiscale sau se poate doar deduce implicit din comportamentul acesteia, sau contribuabilul poate invoca principiul încrederii legitime doar dacă autoritatea fiscală desfășoară un control *a posteriori* asupra declarațiilor fiscale care dă naștere unor perioade încheiate, aplicându-l oricărui tip de impozit și se pronunță expres, în mod favorabil, cu privire la practica contabilă a contribuabilului? Autoritatea fiscală acționează conform principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime dacă, invocând caracterul formal sau incomplet al inspecției anterioare sau lipsa unei declarații exprese favorabile, atribuie, în decizii ulterioare anumite consecințe juridice și fiscale neregulilor contabile și nu recunoaște că reclamanta putea avea în mod întemeiat încrederea deplină că practica sa contabilă anterioară era corectă?

Dispoziții de Drept al Uniunii invocate

- Directiva 83/349/CEE, A șaptea directivă a Consiliului din 13 iunie 1983 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile consolidate [JO 1983, L 193, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 58, denumită în continuare „A șaptea directivă”], articolele 16 și 17.

- Directiva 78/660/CEE, A patra directivă a Consiliului din 25 iulie 1978 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale [JO 1978, L 222, p. 11, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 21, denumită în continuare „A patra directivă”], articolele 2 și 31.

- Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, articolele 47 și 54.

Dispoziții naționale invocate

- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Legea LXXXI din 1996, privind impozitul pe profit și impozitul pe dividende, denumită în continuare „TAO”), articolele 1 și 7. Conform articolului 1, această lege trebuie interpretată prin raportare la dispozițiile számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Legea C din 2000 privind contabilitatea, denumită în continuare „Legea contabilității”) și în conformitate cu acestea. Îndepărtarea de la prevederile Legii contabilității care vizează asigurarea unei imagini de ansamblu fidelă și veridică nu poate conduce la modificări ale obligației fiscale. Conform articolului 7 alineatul 1 litera s), profitul înainte de impozitare va fi redus cu o sumă echivalentă cu 50 % din veniturile înregistrate ca profit înainte de impozitarea aferentă exercițiului financiar cu titlu de redevențe încasate.
- Legea contabilității, articolele 15 și 16. Dispozițiile invocate conțin principiile de bază pe care contribuabilul trebuie să le aplice la momentul întocmirii conturilor și ținerii contabilității, printre care se numără, pe lângă multe altele, principiile contabile bazate pe angajamente.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea XCII din 2003, privind procedura de impozitare; denumită în continuare „fosta LPGT”), articolele 44, 49, 87, 165, 170 și 171. Articolul 44 vizează modalitatea de întocmire a registrelor și a evidențelor contabile și la caracterul lor documentat. Articolul 49 se referă la posibilitatea contribuabilului de a modifica declarația prin intermediul rectificării fiscale. Articolul 87 enumeră modalitățile în care se poate efectua inspecția fiscală și prevede că inspecția care are ca obiect controlul *a posteriori* al declarațiilor dă naștere unei perioade încheiate printr-o inspecție. Articolul 165 se referă la penalitățile de întârziere aplicabile pentru plata cu întârziere a impozitului. Articolul 170 definește conceptul de datorie fiscală și prevede că sumele achitate în exces trebuie să fie considerate drept îndeplinire a obligației fiscale. Articolul 171 reglementează posibilitatea reducerii amenzii fiscale.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta, MARCAS MC Szolgáltató Zrt. (denumită în continuare „MARCAS MC”), a cedat societăților sale asociate dreptul de folosință a mărcii pe care o deținea în schimbul unei redevențe. Între părți, plata consta în faptul că MARCAS MC emitea facturi trimestriale pe baza cifrelor de vânzări estimate de societățile asociate pentru trimestrul în cauză. În aceste facturi, MARCAS MC corecta obligațiile de plată luând în calcul diferențele dintre datele estimate în trimestrul anterior și cifrele de afaceri reale, astfel încât deconta diferența din totalul facturilor aferente trimestrului în cauză sau o adăuga la acestea.
- 2 La 11 martie 2014, autoritatea fiscală de prim grad a inițiat o inspecție la sediul MARCAS MC cu privire la perioada cuprinsă între ianuarie 2010 și decembrie 2013. Conform procesului-verbal al inspecției, redactat la 24 iulie 2015, aceasta

privea doar operațiunile legate de redevențe și, pe baza examinării documentelor și a declarațiilor colectate, a fost încheiată stabilind că practica MARCAS MC era conformă cu prevederile fostei LPGT.

- 3 La 18 septembrie 2014, autoritatea fiscală de prin grad a demarat o inspecție la sediul MARCAS MC cu privire la exercițiul financiar 2013 care avea ca obiect controlul *a posteriori* al declarațiilor. Această inspecție s-a extins asupra tuturor impozitelor și subvențiilor publice. Conform concluziilor autorității menționate, tratamentul contabil pe care MARCAS MC îl aplica decontării veniturilor din redevențe nu era conform cu principiile contabile bazate pe angajamente cuprinse în Legea contabilității pentru că, printre altele, în factura aferentă primului trimestru al anului 2013 au fost luate în considerare, ca element care a redus redevența, veniturile din redevențe deja incluse în factura aferentă trimestrului al patrulea al anului 2012 (care s-au dovedit a fi excesive prin raportare la cifrele reale). În decizia sa din 4 aprilie 2016, autoritatea fiscală de prin grad a stabilit existența unei diferențe fiscale în sarcina MARCAS MC și i-a aplicat o amendă de 50 % din datoria fiscală plus penalități de întârziere.
- 4 În urma adoptării deciziei de către autoritatea fiscală de prim grad, MARCAS MC a inițiat mecanismul de rectificare fiscală cu privire la obligațiile sale fiscale aferente anilor 2011 și 2012. Această rectificare a evidențiat faptul că datoria sa fiscală s-a ridicat la o sumă mai mică decât cea indicată în declarația corespunzătoare anului 2012, timp în care diferența a figurat ca o plată excedentară în contul curent fiscal al său.
- 5 Ca urmare a contestației formulate de MARCAS MC, autoritatea fiscală de gradul al doilea (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”) a redus cuantumul amenzii la un procent de 10 % din datoria fiscală.
- 6 MARCAS MC a contestat decizia de gradul al doilea. Instanța care a soluționat cauza a anulat decizia atacată și a solicitat Direcției de soluționare a contestațiilor să emită o nouă decizie de gradul al doilea. În noua procedură, decizia de gradul al doilea emisă la 22 august 2018 a modificat decizia de prim grad în sensul că a redus amenda la 10 % din datoria fiscală și a scăzut cuantumul penalităților de întârziere, însă a menținut toate celelalte aspecte din decizia atacată.

Principalele argumente ale părților în procedura principală

- 7 MARCAS MC, invocând încălcarea principiilor securității juridice și al dreptului la un proces echitabil, susține că principiile stabilite în Legea contabilității trebuie luate în considerare împreună, dar că Direcția de soluționare a contestațiilor s-a bazat doar pe principiile contabile bazate pe angajamente. Direcția de soluționare a contestațiilor trebuia să ia în considerare în ceea ce privește anul în cauză anumite elemente modificate prin declarația suplimentară aferentă anului anterior, și anume, că MARCAS MC își îndeplinise obligația de a plăti impozitul înainte de data scadentă a acestuia. În plus, MARCAS MC susține încălcarea principiului (protecției) încrederii legitime deoarece, având în vedere concluziile inspecțiilor

anterioare, putea avea în mod întemeiat încrederea că acțiunea sa a continuat să fie în conformitate cu normele legale, prin urmare nu se putea aștepta la modificarea practicii sale care nu fusese cenzurată anterior de autoritatea fiscală.

- 8 Conform Direcției de soluționare a contestațiilor, este necesară aplicarea tuturor principiilor contabile cuprinse în Legea contabilității iar contribuabilul, prin acțiunile sale, poate să fi încălcat toate aceste principii. În viziunea sa, MARCAS MC interpretează în mod greșit aceste principii. În plus, Direcția de soluționare a contestațiilor subliniază că declarațiile cuprinse în procesul-verbal aferent inspecției anterioare au fost strict formale, deoarece asemenea declarații se refereau doar la respectarea prevederilor fostei LPGT.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 9 Obiectul litigiului constă în stabilirea bazei impozabile și a tipului de impozit pe profit. În Ungaria, în conformitate cu TAO (în ceea ce privește impozitul pe profit), rezultatul contabil calculat conform Legii contabilității constituie baza impozabilă a impozitului respectiv deși TAO stabilește o serie de factori rectificativi cu privire la acest rezultat. În opinia instanței de trimitere, tratamentul contabil al operațiunilor economice aferente anului 2013 trebuie analizate prin prisma celei de A patra directive și a celei de A șaptea directive, încă în vigoare în exercițiul financiar care face obiectul inspecției, și prin prisma Legii contabilității care le-a transpus în dreptul ungar.
- 10 În ceea ce privește competența Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea”) de a răspunde întrebărilor preliminare adresate, instanța de trimitere afirmă că și-a întemeiat întrebările pe principiile generale ale dreptului Uniunii care au fost dezvoltate de jurisprudența Curții și care se regăsesc în prezent și în articolul 6 TUE.
- 11 Conform Hotărârii Curții din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C- 617/10, EU:C:2013:105), atunci când o instanță a unui stat membru este chemată să controleze conformitatea cu drepturile fundamentale a unei dispoziții sau a unei măsuri naționale pentru care se aplică dreptul Uniunii și, în acest context, trebuie să interpreteze dispozițiile cartei, aceasta are posibilitatea și, eventual, obligația de a sesiza Curtea cu titlu preliminar conform articolului 267 TFUE. Conform criteriului jurisprudențial al Curții consacrat în Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (C-283/81, EU:C:1982:335), acest lucru este necesar atunci când întrebarea formulată este pertinentă sau atunci când dispoziția comunitară în cauză nu făcut deja obiectul unei interpretări din partea Curții sau când aplicarea corectă a dreptului comunitar se impune cu o asemenea evidență încât nu mai lasă loc niciunei îndoieli rezonabile.
- 12 În ceea ce privește primele două cerințe, instanța de trimitere afirmă că aplicarea de către autoritatea fiscală a principiilor enumerate în Legea contabilității în conformitate cu prevederile articolului 2 alineatul (3) și articolului 31 alineatul (1) din A patra directivă, afectează fondul cauzei, motiv pentru care întrebările sunt

relevante. Curtea a dezvoltat o jurisprudență foarte extinsă în ceea ce privește principiile securității juridice, dreptului la un proces echitabil și proporționalității care se bazează însă pe chestiuni de fapt și de drept complet diferite, deci se poate spune că dispozițiile dreptului Uniunii în discuție nu au fost încă interpretate de Curte.

- 13 Cu privire la încălcarea principiului (protecției) încrederii legitime a contribuabililor, conform jurisprudenței Curții, posibilitatea de a invoca acest principiu depinde de caracterul întemeiat al așteptărilor (aspectul obiectiv) și de aspectul dacă partea are încredere în caracterul permanent al situației existente (aspectul subiectiv). Astfel, Curtea analizează în primul rând aspectul dacă, pe de o parte, așteptările părții au o bază obiectivă pe care acestea se pot întemeia și, pe de altă parte, dacă această încredere a fost manifestată în vreun fel. În acest sens, jurisprudența instanțelor maghiare nu este uniformă. Conform instanței de trimitere, nu poate exista așteptarea ca, fără modificări de reglementare relevante, contribuabilul să își schimbe practica contabilă în legătură cu tranzacțiile atât timp cât autoritatea fiscală nu a cenzurat o astfel de practică după o inspecție amănunțită. Kúria (Curtea Supremă, Ungaria), pe de altă parte, a subliniat că este posibil să se invoce un drept în temeiul principiului încrederii legitime, care garantează protecția împotriva modificărilor viitoare, sau să se valorifice un tratament mai favorabil, doar invocând o declarație sau o circumstanță de fapt pozitivă. Astfel, faptul că autoritatea fiscală nu a emis o declarație nu înseamnă că a calificat practica contabilă a contribuabilului ca fiind corectă. Prin urmare, în ceea ce privește cerințele obiective și subiective ale principiului protecției încrederii legitime, practica urmată în statul membru menționat nu se încadrează în doctrina actului clar stabilit în Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335), și anume, nu există o aplicare corectă a legii care să nu lase loc la nicio îndoială rezonabilă. Problema interpretării juridice care apare în aplicarea principiului încrederii legitime afectează, fără îndoială, soluționarea cauzei pe fond, deci este una relevantă și nu poate fi soluționată fără o procedură preliminară.
- 14 În considerațiile sale referitoare la primele două întrebări preliminare, instanța de trimitere subliniază că Legea contabilității nu stabilește o subordonare ierarhică între principiile contabile. Toate reglementările sunt supuse unui singur principiu conform căruia păstrarea registrelor trebuie realizată astfel încât informațiile financiare care sunt elaborate pe baza acestora să ofere o imagine fidelă și reală a situației patrimoniale, financiare și a veniturilor societății. Pornind de la aceasta, baza impozabilă a impozitului pe profit nu poate fi decât rezultatul efectiv al activității. În acest scop, contribuabilul are dreptul de a alege, dintre diferitele opțiuni, metoda contabilă cea mai potrivită pentru atingerea scopului declarat, respectiv care se potrivește cel mai bine operațiunilor lui. Indiferent de metoda contabilă aplicată, aceasta trebuie să fie adecvată pentru a reflecta rezultatul real al activității.
- 15 Autoritatea fiscală și-a întemeiat aprecierile exclusiv pe principiile contabile bazate pe angajamente, fără a ține seama de setul de principii, strâns

interconectate, enumerate în Legea contabilității și în A patra directivă și nici de politica contabilă a MARCAS MC, însă nu a dezvăluit nicio altă neregulă. Instanța de trimitere face referire la practica autorității fiscale naționale în temeiul căreia, în cazul unei activități economice care se extinde și în exercițiul financiar anterior sau următor, aceasta întemeiază declarația ca regulă generală, pe alte principii contabile, îndepărtându-se de cele alese de contribuabil, și anume, modifică o înregistrare ceea ce generează o diferență fiscală calificată drept datorie fiscală în anul examinat, în timp ce în anul anterior sau în cel posterior celui examinat există un impozit plătit în exces fără să schimbe însă valoarea impozitului față de cei doi ani consecutivi menționați, întrucât autoritatea fiscală nu contestă valoarea totală a impozitului. În ciuda faptului că autoritatea fiscală poate, din punct de vedere juridic, să își extindă examinarea asupra anilor imediat anteriori sau ulterioari celui supus examinării, care, de asemenea, sunt afectați de principiul ales, aceasta nu procedează astfel. Dacă s-ar examina mai mulți ani fiscali, nu ar putea fi declarată existența unei diferențe fiscale.

- 16 Deși contribuabilul are posibilitatea de a utiliza rectificarea fiscală pentru a invoca suma plătită în exces generată în anul neexaminat, acest lucru îl exceptează doar de la plata diferenței de impozit de două ori, dar nu și de la plata amenzii și a penalităților de întârziere.
- 17 În considerațiile sale referitoare la a treia și la a patra întrebare adresate, instanța de trimitere constată că suma stabilită ca datorie fiscală a fost plătită autorității fiscale chiar înainte de scadență. În același timp, în cursul inspecției efectuate în raport cu anul în cauză, autoritatea fiscală nu a luat în considerare faptele conținute și aspectele cuprinse în declarația suplimentară și nici modificările aferente exercițiului financiar la care aceasta se referă. Prin urmare, în prezenta cauză, rezultatul inspecției nu reflectă rezultatele reale ale activității MARCAS MC, deoarece această societate nu a putut compensa plata în exces din anul 2012 cu datoria aferentă anului 2013.
- 18 În ceea ce privește principiul încrederii legitime, instanța de trimitere constată că, în urma inspecției prealabile efectuate la sediul MARCAS MC, autoritatea fiscală a consemnat în procesul-verbal că MARCAS MC a ținut contabilitatea în conformitate cu prevederile fostei LPGT. În consecință, autoritatea fiscală nu numai că a aflat implicit despre practica contabilă a MARCAS MC, dar s-a și pronunțat în favoarea conformității acesteia cu legea. În plus, inspecția menționată anterior a avut ca obiect expres și exclusiv o activitate economică identică cu cea care face obiectul prezentei proceduri.
- 19 În același timp, fosta LPGT asociază efecte juridice distincte diferitor controale: în timp ce controlul *a posteriori* al declarațiilor fiscale dă naștere unei perioade încheiate, al cărei efect juridic este acela că, odată inițiat controlul, contribuabilul nu mai poate recurge la rectificarea fiscală, iar autoritatea fiscală nu poate efectua controale suplimentare, alte tipuri de control nu produc un astfel de efect juridic și, în cazul detectării unei nereguli, autoritatea fiscală poate iniția un control *a posteriori*.

- 20 În acest context, diferențele de opinie existente între instanțele maghiare pot fi rezumate afirmând că, în timp ce, potrivit instanței de trimitere, cerința obiectivă necesară pentru a putea aplica principiul protecției încrederii legitime este îndeplinită dacă, în cursul oricărei inspecții fiscale efectuate în raport cu anii anteriori, autoritatea fiscală nu cenzurează practica contabilă a contribuabilului, în legătură cu un aspect pe care îl consideră ulterior contrar legii, Kúria nu consideră drept temeiuri pentru o așteptare legitimă nici măcar concluziile unui control *a posteriori* care dă naștere unei perioade încheiate. În aceste condiții, instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă, în cazul în care autoritatea fiscală nu s-a pronunțat asupra practicii contabile a contribuabilului, respectiv, nu a cenzurat respectiva practică, aceasta poate fi considerată ca fiind cerința obiectivă care stă la baza așteptării legitime a contribuabilului că practica sa care nu este cenzurată de autoritatea fiscală este conformă cu normele juridice sau, dacă este necesar, în orice caz, să existe din partea autorității fiscale un act, o măsură sau o decizie pozitivă. În plus, trebuie soluționată de asemenea întrebarea dacă, din perspectiva aplicabilității principiului protecției încrederii legitime, este relevantă forma sau natura juridică a acțiunii sau a tăcerii administrației care generează așteptarea legitimă a contribuabilului, și dacă, pentru a putea aplica acest principiu, este necesar ca persoana impozabilă să întreprindă o acțiune pozitivă bazându-se pe un mediu juridic invariabil sau dacă, pentru a fi îndeplinită cerința subiectivă, este de asemenea suficient ca persoana impozabilă să nu își modifice practica, având încrederea că aceasta este corectă.