

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

D E C I Z I A nr.2243

Dosar nr./

**Ședința publică de la 2 iunie 2008**

Președinte: /	- judecător
/	- judecător
/	- judecător
/	- magistrat asistent

---

La 16 mai 2008 s-a luat în examinare recursul declarat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara împotriva sentinței civile nr./ a Curții de Apel /-/- Secția comercială.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea din data de /, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la /, la 26 mai 2008 și, ulterior, la 2 iunie 2008.

**C U R T E A**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la data de 11 aprilie 2007, reclamanta S.C. / a solicitat în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice /, anularea deciziei nr.210 / 2006 emisă de A.N.A.F. și, pe cale de consecință, anularea deciziei de impunere nr./ 2005 și a procesului verbal nr./ 2006 emise de D.G.F.P. /, precum și anularea procesului-verbal nr./ 2003 întocmit de Garda Financiară – Secția /.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că prin decizia nr.210/2006, pârâta ANAF – Direcția de Soluționare a Contestațiilor i-a respins contestația formulată împotriva actelor fiscale menționate, fără să țină cont de constatările organelor de

urmărire penală și de soluția pronunțată de acestea și anume, aceea de scoatere de sub urmărire penală a administratorului societății care a fost cercetat de către DIICOT – /, cu privire la săvârșirea unor fapte penale constând în necalcularea impozitului pe profit, deducerea TVA și plata unor redevențe către /, la baza cercetării penale stând procesul-verbal nr./ încheiat de D.G.F.P. / și procesul-verbal nr./ întocmit de Garda Financiară – Secția /.

A mai susținut reclamanta că, în cadrul urmăririi penale, pe lângă administrarea probei cu înscrisuri și martori, s-a efectuat și o expertiză contabilă, al cărui principal obiectiv a fost stabilirea veridicității cheltuielilor înregistrate contabil, considerate nedeductibile de către organele de control fiscal, expertiză și acte din care a rezultat că toate cheltuielile înregistrate au la bază operațiuni reale, fiind întocmite studii de fezabilitate, studii privind analiza concurenței, etc., iar plățile către firmele din Cipru au la bază achiziția drepturilor de proprietate intelectuală asupra studiilor puse la dispoziție de aceste firme și se regăsesc în sumele încasate de la beneficiarul consultanței, respectiv / astfel că toate cheltuielile înregistrate în baza contractelor de consultanță au la bază operațiuni reale și, ca urmare, sunt deductibile.

Prin urmare, a mai arătat reclamanta, cum organul de urmărire penală a stabilit fără dubiu că, în cauză, nu există faptele reținute de către organele fiscale, este evident că pârâta A.N.A.F. nu putea să treacă peste constatările organelor penale, în cauză fiind aplicabile prevederile art.22 din Codul de procedură penală.

Curtea de Apel / – Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal, prin sentința nr./ 2007, a admis acțiunea, a anulat decizia de impunere nr./2005 emisă de D.G.F.P. /și decizia nr.210/2006 emisă de A.N.A.F., precum și procesele-verbale nr./ întocmit de D.G.F.P. / și nr./ încheiat de Garda Financiară – Secția /.

Instanța de fond a reținut că soluția se impune, având în vedere Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală a administratorului societății, precum și concluziile raportului de expertiză contabilă administrat în cursul cercetării penale, faptului că toate operațiunile efectuate au fost justificate cu documente depuse la organele penale. Prin urmare, s-a apreciat că toate cheltuielile înregistrate fiind legal justificate și având la bază

operațiuni reale, sunt deductibile, astfel încât nu se justifică stabilirea unui impozit pe profit și a T.V.A. suplimentare în sarcina societății.

Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, instanța a considerat că, în cauză, sunt aplicabile prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri, încheiată între /, cota de impozitare fiind de 5%, iar nu de 15%, cum susțin autoritățile pârâte.

Împotriva sus menționatei sentințe a declarat recurs, în termen legal, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului /.

Recursul se fondează, sentința urmând a fi modificată în tot, în temeiul art.304 pct.9 Cod procedură civilă, pentru greșita aplicare a legii, din următoarele considerente:

În fapt

1. La solicitarea Parchetului Național Anticorupție nr.148/P/2002, Garda Financiară – Secția Hunedoara a efectuat un control la societatea reclamantă, concluziile acestuia fiind consemnate în *procesul verbal nr.787 din 14 aprilie 2002*.

Prin acest act s-a constatat, pe de o parte, că reclamanta, în perioada martie 2000 – decembrie 2002, în baza unor contracte de consultanță cu clientul său / SRL, a încasat de la aceasta suma de / lei contravaloarea serviciilor prestate, constând în consultanță, studii de fezabilitate, urmărire și negociere, iar pe de altă parte, că reclamanta, în perioada iunie 2000 – decembrie 2002, a înregistrat o cheltuială în sumă de / lei, ca urmare a achitării unor servicii prestate de către două firme cipriote, în baza unor contracte și a unor facturi externe.

În vreme ce reclamanta a considerat această din urmă sumă ca pe o cheltuială deductibilă, care nu intră în calculul impozituri pe profit, Garda Financiară a considerat că suma nu e deductibilă fiscal, întrucât realitatea operațiunilor și serviciilor prestate de către terți reclamantei nu a fost dovedită cu documente justificative de natura celor prevăzute de legea specială în materie: O.G. nr.70/1994 și H.G. nr.402/2000; O.G. nr.40/1998; O.U.G. nr.217/1999, dar și Legea nr.414/2002 și H.G. nr.859/2002.

Ca urmare, considerând suma nedeductibilă, Garda Financiară a calculat la ea: un impozit pe profit de / lei, cu / lei dobândă de întârziere și / lei penalități de întârziere aferente.

Contestația reclamantei împotriva acestei constatări, înregistrată sub nr./ 2003 a fost suspendată în soluționarea ei prin Decizia nr./ 2003.

După emiterea ordonanței DIICOT din / (de neîncepere a urmăririi penale a administratorului societății reclamante), A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a reluat soluționarea contestației, iar prin decizia nr.210 din 26 octombrie 2006 a respins-o.

Prin acțiunea sa, reclamanta invocă netemeinicia și nelegalitatea soluției, cu următoarele argumente:

- că între relația sa comercială cu / privind prestarea unor servicii de consultanță către aceasta (în perioada martie 2000 – decembrie 2002) și relația comercială cu firma cipriotă care a prestat servicii de consultanță reclamantei (în perioada iunie 2000 – decembrie 2002) există o similitudine privind situația juridică și actele prin care cele două raporturi comerciale au fost dovedite. Ca urmare, apreciază reclamanta că organul de control era obligat să le aplice același regim juridic, astfel încât, în măsura în care primul raport contractual a fost considerat real, efectiv și dovedit, cel de-al doilea raport trebuia considerat la fel;

- că organul de urmărire penală a ridicat de la sediul societății toate actele și situațiile financiar-contabile și bancare înainte de controlul efectuat de Garda Financiară, astfel încât mențiunea acesteia că reclamanta nu a pus la dispoziție toate înscrisurile care au fundamentat contractele comerciale cu firma cipriotă nu este pe deplin corectă;

- că expertul judiciar care a efectuat expertiza contabilă în timpul urmăririi penale a avut la dispoziție toate actele ridicate de organele de urmărire penală de la sediul reclamantei, astfel încât raportul său este concludent și valabil cu privire la realitatea operațiunilor de consultanță prestate de firma cipriotă, cu efectul că și cheltuielile ocazionate de aceste servicii sunt deductibile fiscal.

Instanța de fond și-a însușit în totalitate concluziile expertizei contabile invocate (și depuse în cauză) de reclamantă și a

considerat că suma de / lei plătită de reclamantă firmei cipriote este deductibilă fiscal.

Dar din conținutul raportului de expertiză – punctul a.3 (fila 13 a expertizei, fila 40 a dosarului de fond) rezultă că singurele înscrisuri prezentate au fost cele 22 de facturi externe („invoice”) emise de firmele / și / către reclamantă și 12 studii tehnico-economice, ale căror teme și titluri sunt redate de expert în limba română, cu precizarea că ele i-au fost prezentate exclusiv în limba engleză, astfel încât nu a putut aprecia dacă sunt creațiile personale ale prestatorilor ori au fost achiziționate de către aceștia în scopul revânzării către reclamantă.

În aceste condiții, Curtea de față constată că raportul de expertiză, indiferent de înrâurirea pe care ar fi avut-o asupra scoaterii de sub urmărirea penală a administratorului societății reclamante – nu are valoare probantă cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor reclamantei, în raport cu dispozițiile legale în materie fiscală și contabilă incidente în cauză.

Astfel, la stabilirea caracterului nedeductibil al cheltuielii în cauză, atât Garda Financiară, cât și A.N.A.F. au avut în vedere dispozițiile art.4 alin.6 lit.r) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, introduse prin O.U.G. nr.217/1999, text incident în speță pentru perioada contractuală 1 iunie 2000 – 27 iunie 2002.

Pentru perioada 28 iunie – 31 decembrie 2002 erau aplicabile dispozițiile Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit și anume art.9 alin.7 lit.s).

Potrivit primului text menționat, sunt „cheltuieli nedeductibile”, în înțelesul alin.1 al art.4, cele cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestora.

Fraza a doua a literei r) se referă expres la serviciile persoanelor juridice nerezidente – cum este în speță prestatorul – arătând că nu sunt deductibile serviciile facturate de acestea, în situația în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exercițiu financiar sau în situația în care aceste servicii nu sunt aferente activității entității din România.

Instrucțiunile de aplicare a O.G. nr.70/1994 (republicată în 1997), aprobate prin H.G. nr.402/2000 prevăd, în legătură cu art.4

alin.6 lit.r): „Sunt nedeductibile cheltuielile cu serviciile facturate de persoane fizice sau juridice nerezidente, inclusiv cele de management și consultanță, care determină pierdere și nu se regăsesc în costul complet al produselor, lucrărilor și serviciilor realizate, potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991”.

În speță, în urma controlului efectuat, Garda Financiară a constatat că societatea reclamantă a înregistrat pierderi în perioada supusă verificării (2000 – 2002), astfel încât cheltuiala în discuție a fost considerată în mod legal ca nedeductibilă, pe temeiul textului mai sus redat.

Pe de altă parte, potrivit „Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale”, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr.403/1999, situațiile financiare ale unei întreprinderi – ca parte a procesului de raportare financiară – pentru a fi credibile pentru utilizatorii lor externi, inclusiv instituțiile statului de natura autorităților fiscale (conform Vol.II pct.9 lit.f) din Norme), trebuie ca informația furnizată de ele să nu conțină erori semnificative, să nu fie părtinitoare, iar utilizatorii lor să poată avea încredere că reprezintă corect ceea ce informația și-a propus să reprezinte.

Aceleași norme prevăd principiul prevalenței economicului asupra juridicului, în sensul că, pentru ca o informație să prezinte credibil tranzacția pe care o reprezintă e necesar ca ea să fie *contabilizată* și prezentată în concordanță cu fondul ei și cu realitatea juridică, iar nu doar cu forma lor juridică.

În speță, reclamanta a prezentat contractele cu partenerul cipriot, ca forme juridice neconcretizate într-un conținut economic credibil al prestațiilor, iar facturile externe au fost întocmite chiar de administratorul reclamantei beneficiare a serviciilor facturate, pe baza unor împuterniciri ale furnizorului, ceea ce face ca operațiunea comercială respectivă să fie foarte puțin credibilă, și, din punct de vedere fiscal, generatoare de cheltuieli nedeductibile.

În fine, în legătură cu observația reclamantei că organul de control a aplicat un regim juridic diferit unor raporturi contractuale identice în formă și conținut (pe de o parte contractul reclamantei de servicii de consultanță către OMV, iar pe de altă parte cel prin

care firmele cipriote au oferit servicii de consultanță reclamantei), Curtea de față se limitează a constata că nici organul fiscal de control (A.N.A.F.) și nici instanța nu au fost investite prin contestația reclamantei a se pronunța asupra legalității înregistrării în contabilitate a veniturilor obținute din prestările reclamantei către OMV.

Pe de altă parte, câtă vreme cele două operațiuni comerciale nu sunt legate cauzal, în sensul în care cheltuiala reclamantei cu serviciile furnizate de firma cipriotă să se fi efectuat „pentru realizarea” venitului obținut din prestația reclamantei către OMV, conform sintagmei din art.4 alin.1 din O.G. nr.70/1994 republicată în 1997, ele nu pot fi analizate împreună și comparativ.

De altfel, îndoiala expertului asupra „paternității” firmei cipriote pentru studiile de fezabilitate prezentate de reclamantă poate conduce doar la ipoteza că reclamanta a plătit pentru cumpărarea lor și apoi le-a revândut clientului ei – O.M.V., ceea ce, teoretic, ar încadra operațiunile succesive respective în situația prevăzută de art.4 alin.1, coroborată cu alin.4 fraza I din același articol din O.G. nr.70/1994.

Dar reclamanta însăși nu a invocat un asemenea temei pentru a pretinde deductibilitatea cheltuielilor rezultate din contractele cu furnizorul cipriot.

2. La solicitarea DIICOT, D.G.F.P. / a efectuat un nou control la societatea reclamantă, fiind întocmit procesul-verbal din 20 iunie 2005 pentru perioada controlată: 1 mai 2001 – 31 ianuarie 2005, dar și pentru cea anterioară.

Pe baza acestui raport a fost emisă, ulterior, decizia de impunere nr.247/10455 din 29 iunie 2005.

Controlul a constatat două aspecte esențiale:

a) reclamanta a efectuat operațiuni comerciale generatoare de cheltuieli considerate deductibile de către ea, dar nedeductibile de către organul fiscal și rezultând din plata a trei facturi:

- factura / 2002 emisă / pentru suma de / lei;
- factura / 2002 emisă de S.C. / pentru suma de / lei;
- factura din / 2002 emisă de / pentru suma de / lei.

Toate aceste plăți au fost efectuate de către reclamantă pe temeiul unor raporturi juridice comerciale pretinse cu cei trei

furnizori de servicii, având ca obiect studii și consultanță, fără a exista însă contracte în formă scrisă între părți.

Organul fiscal a constatat caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli în considerarea neîndeplinirii condițiilor legale pentru deductibilitate.

Ca urmare, a fost calculat un impozit pe profit suplimentar în valoare de / lei, cu / lei dobânzi de întârziere și / lei penalități de întârziere aferente impozitului.

De asemenea, organul fiscal a calculat și TVA datorată de reclamantă la valoarea acestor operațiuni: / lei, cu / lei dobânzi de întârziere și / lei penalități.

Reclamanta a contestat aceste obligații fiscale, considerând că factura este documentul justificativ suficient pentru dovedirea existenței serviciilor prestate de beneficiarii plății.

Instanța de fond a admis contestația contribuabilei pe acest capăt de cerere respins prin decizia A.N.A.F., considerentele sale bazându-se exclusiv pe concluziile raportului de expertiză întocmit în faza actelor premergătoare urmăririi penale.

Soluția este nelegală, având în vedere următoarele:

-În speță, pentru factura din / sunt incidente dispozițiile art.4 alin.6 lit.r) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit care, în forma textului valabilă la data emiterii facturii, prevedeau: „În înțelesul alin.(1) cheltuielile nedeductibile sunt (...): r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestora”.

În executarea acestei ordonanțe și Instrucțiunile de aplicare a ei, aprobate prin H.G. nr.402/2000, în comentariul la litera r) a alin.6 din art.4, prevăd: „În baza acestor prevederi este necesar cu serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”.

- Pentru celelalte două facturi sunt aplicabile dispozițiile art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 (M.Of. nr.456 din 27 iunie 2002) care prevăd: „Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt (...): s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări servicii sau asistență, în situația în care nu



sunt încheiate contracte în forma scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată”.

Și în acest caz, Instrucțiunile de aplicare a legii, aprobate prin H.G. nr.859/2002 prevăd, în comentariul la textul sus-menționat, că existența unui contract în formă scrisă e obligatorie pentru deductibilitatea cheltuielii și că verificarea prestației, ca realitate faptică, se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor, fiind enumerate – cu titlu de exemplu – situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață.

În cauză, reclamanta nu a depus nici contracte în formă scrisă și nici alte documente, de natura celor mai sus enumerate, astfel încât nu va putea beneficia de deductibilitatea acestor cheltuieli, textul prohibitiv fiind imperativ și foarte explicit formulat.

În speță se pune problema sferei noțiunii de „document justificativ” pentru dovedirea nu doar a existenței unui raport juridic comercial pur și simplu, ci a existenței acestui raport ca temei al acordării unui anumit regim fiscal comercianților care îl încheie.

Ca urmare, simpla dovadă a existenței raportului comercial cu o factură emisă de prestator, opozabilă și suficientă între părțile acestui raport, nu va fi opozabilă și nici suficientă autorității fiscale.

Aceasta deoarece raportul de drept fiscal este unul de autoritate, supus unei rigori formale impuse de lege și care este de esența acestui raport, în vreme ce raportul juridic comercial este unul între persoane juridice de drept privat, în care convenția părților este legea și supus principiului relativității efectelor actului juridic.

b) D.G.F.P. / a constatat că reclamanta, în calitate de beneficiară a unor servicii de consultanță ale firmei „/”, a calculat și achitat un impozit pe venit de 5% în sumă de / lei, calculat la un venit realizat de acest nerezident în România în valoare de / lei, pe temeiul Convenției de evitare a dublei impuneri existentă între România și /

Organul fiscal a apreciat că acest calcul este eronat, întrucât beneficiul unui impozit mai redus, bazat pe convenție, era

condiționat de dovada cu certificatul de rezidență fiscală din partea firmei cipriote, dovadă care nu a fost făcută în cauză.

Din acest motiv, organul fiscal a stabilit o diferență de impozit pe venit, rezultată din aplicarea procentului de 15% stabilit de O.G. nr.83/1998, în sumă de / lei, la care a fost calculată o dobândă penalizatoare de / lei și penalități de întârziere de /lei (de 0,5%) și / lei (de 10%).

Reclamanta a contestat această diferență de impozit și temeiul legal în baza căruia a fost calculată, considerând că beneficiul Convenției de evitare a dublei impunerii este direct, efectiv și necondiționat.

Prin decizia sa, A.N.A.F. a respins contestația pe acest capăt de cerere, dar instanța de fond a admis-o, concluziile sale limitându-se la și bazându-se pe afirmațiile expertului contabil din raportul efectuat în cauza penală.

Soluția instanței este nelegală, având în vedere următoarele:

O.G. nr.83/1998 a reprezentat, până la 31 martie 2004, regula în materie de stabilire a impozitului pe veniturile nerezidenților realizate în România și plătibile de către comerciantul român, ca urmare a raporturilor sale comerciale cu nerezidentul.

Art.12 din ordonanță prevede și excepția: existența unei Convenții de evitare a dublei impunerii între România și statul de rezidență al comerciantului nerezident în România, dar și condiția obligatorie pentru aplicarea excepției: prezentarea de către nerezident și depunerea la partenerul român plătitor de impozit pe venit a certificatului de rezidență fiscală în original sau în copie tradusă și legalizată.

Neîndeplinirea acestei condiții, prin interpretarea «per a contrario» a dispozițiilor art.12 alin.2 din O.G. nr.83/1998, are ca efect pierderea beneficiului aplicării Convenției.

Iar „Precizările” aprobate prin Ordinul M.F.P. nr.635/2002 (M.Of. nr.390 din 7 iunie 2002) nu fac decât să consacre această întoarcere la regulă prin dispozițiile Pct.II subpunctele 1 și 2, conform cărora 1. „Beneficiarii veniturilor din România, persoane rezidente ale celuilalt stat contractant, vor depune anual la plătitorul de venit originalul sau copia de pe certificatul de rezidență fiscală, tradusă și legalizată de organul autorizat din România, în momentul plății venitului, dar nu mai târziu de o lună

calculată de la data plății acestuia. Copia legalizată de pe certificatul de rezidență fiscală va fi contrasemnată și de persoana autorizată care a semnat documentul de plată a venitului la extern.

2. În cazul în care beneficiarul venitului, persoană rezidentă a celuilalt stat contractant, nu prezintă originalul sau copia de pe certificatul de rezidență fiscală, tradusă și legalizată, se aplică cotele de impozit prevăzute în Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și persoane juridice nerezidente și nu cele stabilite prin convenție”.

Potrivit art.12 alin.2 din O.G. nr.83/1998. certificatul de rezidență fiscală este actul administrativ eliberat de organul fiscal din țara de rezidență (în speță /) prin care trebuie atestate două situații privind beneficiarul venitului: că el este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.

În speță, expertul numit în dosarul DIICOT pretinde – în raportul său (fila 45, dosar fond) – că administratorul reclamantei i-ar fi prezentat «certificatul nr./ prin care se probează (...) înmatricularea companiei / începând cu / 1999», înscris pe care, de altfel, l-a invocat și reclamanta în cererea introductivă.

Înscrisul respectiv (aflat la filele 90-92 din dosar în copie simplă, în limba /, în engleză și în limba română) este însă doar o adeverință din / 1999 emisă de Registrul Companiilor din /, atestând înregistrarea, la acea dată a firmei /”, iar nu un certificat de rezidență fiscală în sensul art.12 alin.2 din O.G. nr.83/1998.

În raport cu această probă și sub incidența dispozițiilor art.12 din O.G. nr.83/1998, concluziile expertului sunt eronate atât sub aspect factual, cât și în ceea ce privește considerațiile juridice pe care și-a permis să le exprime.

Instanța de fond, în mod greșit, a dat valoarea juridică a unui certificat de rezidență fiscală unui înscris care nu întrunea niciuna dintre condițiile de formă (emitent, data emiterii) și de fond prevăzute de lege, astfel că urmează a se admite recursul declarat de D.G.F.P. / și cu privire la acest aspect.

PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII

**DECIDE:**

Admite recursul declarat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului / împotriva sentinței civile nr./ 2007 a Curții de Apel Alba-Iulia – Secția comercială.

Modifică în tot sentința atacată și, în fond, respinge acțiunea reclamantei S.C. /SRL /, ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi / 2008.

**JUDECATOR,                      JUDECATOR,                      JUDECATOR,**

/

/

/

**MAGISTRAT ASISTENT,**

/

/