

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

DECIZIA nr.2401

Dosar nr..X./54/2012

Ședința publică de la 22 mai 2014

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

La data de 9 mai 2014 s-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. SRL prin Administrator Judiciar Cabinet Individual de Insolvență .X. împotriva Sentinței nr..X. din 28 mai 2013 a Curții de Apel .X.– Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a da părților posibilitatea să depună concluzii scrise, a amânat pronunțarea deciziei la data de 15 mai și ulterior, la 22 mai 2014.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Circumstanțele cauzei

1.1. Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X., la data de 04.05.2012, sub nr..X./54/2012, reclamanta S.C. .X. SRL a chemat în judecată pe pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală, Autoritatea Națională a Vămile, Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., solicitând instanței ca prin Hotărârea ce va pronunța să dispună:

- anularea Deciziei nr.182/ 09.04.2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care au fost respinse contestațiile fiscale formulate de S.C. .X. SRL împotriva actelor administrative-fiscale reprezentate de Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./03.03.2011, emisă de către Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X., Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .X./02.03.2011, emis de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală F-OT nr..X./ 15.04.2011, emisă de către D.G.F.P. .X., Raportul de inspecție fiscală F-OT nr..X./ 15.04.2011, emis de către D.G.F.P. .X., înregistrat la A.I.F. sub nr..X./ 15.04.2011;

- anularea actelor administrativ-fiscale reprezentate de: Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./03.03.2011, emisă de către Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X.; Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./ 02.03.2011, emis de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală F-OT nr..X./ 15.04.2011, emisă de către D.G.F.P. .X.; Raportul de inspecție fiscală F-OT nr..X./ 15.04.2011, emis de către D.G.F.P. .X., înregistrat la A.I.F. sub nr..X./ 15.04.2011, cu consecința exonerării S.C. .X. SRL de la plata sumei de .X.lei, compusă din .X.lei, reprezentând accize și .X.lei

reprezentând TVA (.X.lei, debit suplimentar; .X.lei, dobânzi și penalități de întârziere) și obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamata a arătat că:

- este o societate cu răspundere limitată care desfășoară activitatea principală de comerț cu ridicata al combustibililor lichizi, solizi și gazeși (cod CAEN 5151), fabricarea produselor obținute din prelucrarea țițeiului (cod CAEN 2320), comerț cu amănuntul al carburanților auto (cod CAEN 5050), fabricarea vopselurilor, lacurilor, cernelii tipografice (cod CAEN 2430);

- începând cu data de 19.06.2006, S.C. .X. SRL a obținut în vederea desfășurării activității comerciale autorizații de utilizator final după cum urmează: Autorizația de utilizator final nr. .X./19.06.2006, Autorizația de utilizator final nr. .X./19.06.2006, Autorizația de utilizator final nr. .X./21.08.2006, Autorizația de utilizator final nr. .X./10.10.2006, Autorizația de utilizator final nr. .X./06.11.2006, Autorizația de utilizator final nr. RO 28 .X./14.03.2007, Autorizația de utilizator final nr. RO .X./14.03.2007, Autorizația de utilizator final nr. RO .X./07.12.2007 și Autorizația de utilizator final nr. RO .X./10.03.2008;

- în perioada 15.05.2008 – 07.07.2008, inspectorii fiscali din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală și D.G.F.P. .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, în echipa comună, au efectuat un control fiscal la S.C. .X. SRL în vederea verificării modului de respectare a prevederilor legale referitoare la utilizarea produselor energetice;

- în urma controlului efectuat, ce a cuprins perioada 01.06.2006 -31.05.2008, inspectorii Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., precum și cei ai D.G.F.P. .X. au întocmit raportul de inspecție fiscală înregistrat la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr. .X./07.07.2008 și la D.G.F.P. .X. sub nr. .X./07.07.2008 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. .X./07.07.2008 la D.G.F.P. .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, prin care s-a dispus virarea la bugetul statului de către S.C. .X. SRL a sumei de .X.lei, compusă din .X.lei, reprezentând accize și .X.lei, reprezentând TVA (.X.lei debit suplimentar, .X.lei dobânzi și penalități de întârziere);

- împotriva actelor administrative-fiscale reprezentate de Raportul de inspecție fiscală, înregistrat la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. sub nr.1.X./ 07.07.2008 și la D.G.F.P. .X. sub nr. .X./07.07.2008 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, înregistrată sub nr.X / 07.07.2008 la D.G.F.P. .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, reclamanta a formulat, în temeiul art. 205 din CPF, contestație, înregistrată la S.C. .X. SRL sub nr. .X./16.07.2008 și la A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/ 29.07.2008;

- prin Decizia nr. 283/29.08.2008 pronunțată de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, organul cu activitate jurisdicțională a suspendat soluționarea contestației formulate de S.C. .X. SRL, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, cu privire la infracțiunile prevăzute de art.296¹ lit. b) din Codul fiscal, art. 9 pct. 1 lit. a), b), c) și f) din Legea nr. 241/2005;

- împotriva Deciziei nr. 283/29.08.2008 pronunțată de A.N.A.F. -Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a formulat contestație reclamanta ce a fost respinsă prin Sentința nr.X/ 17.02.2009 pronunțată de Curtenii de Apel .X. în Dosarul nr..X./54/2008;

- împotriva sentinței menționate, a formulat recurs, cauza fiind înregistrată sub nr. .X./54/2008 la Înalta Curte de Casație și Justiție, care prin Decizia nr. .X./11.11.2009 a

- admis recursul formulat de către S.C. .X. SRL și a dispus soluționarea pe fond a contestației de către A.N.A.F. - Direcția de Soluționare a Contestațiilor;
- prin Decizia nr. 124/30.04.2010 emisă de către A.N.A.F. - Direcția de Soluționare a Contestațiilor a fost desființată Decizia de impunere nr. .X./07.07.2008, precum și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./07.07.2008, emis de D.G.F.P. .X., urmând ca organele de control să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații fiscale și aceeași perioadă;
 - în perioada 14.05.2010 – 05.08.2010, în baza Deciziei nr.124/ 30.04.2010, emisă de către A.N.A.F. - Direcția de Soluționare a Contestațiilor, inspectorii fiscali din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., au reanalizat cauza pentru aceleași obligații fiscale.
 - în urma reanalizării efectuate, inspectorii Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., au întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială înregistrat sub nr..X./ 12.08.2010 și au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr..X./12 .08.2010, prin care s-a dispus virarea la bugetul statului de către S.C. .X. SRL a sumei de .X.lei, compusă din .X.lei, reprezentând accize și .X.lei, reprezentând majorări de întârziere;
 - în motivare, organele fiscale au reținut ca societatea a comercializat uleiuri minerale neaccizabile cu punct de inflamabilitate sub 85°C către persoane juridice, care nu au calitatea de utilizatori finali și nici nu era autorizată ca antrepozit fiscal și, în consecință, datorează accize la bugetul de stat;
 - împotriva actelor administrativ-fiscale: Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr..X./12 .08.2010 și Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./12.08.2010, în temeiul art.7 din Legea nr.554/ 2004 privind contenciosul administrativ și art.205 din Codul de procedură fiscală, reclamanta a formulat contestație, înregistrată sub nr. X/ 20.08.2010 la A.N.A.F.;
 - în perioada 10.09.2010 – 17.09.2010, în baza Deciziei nr.124/ 30.04.2010, emisă de către A.N.A.F. - Direcția de Soluționare a Contestațiilor, dar și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./12 .08.2010 și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr..X./ 12.08.2010 ale Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., inspectorii fiscali din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au reanalizat cauza pentru obligații fiscale cu titlu de TVA aferent accizelor;
 - în urma reanalizării efectuate, inspectorii Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 17.09.2010 și au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./ 17.09.2010, prin care s-a dispus virarea la bugetul statului de către S.C. .X. SRL a sumei de .X.lei compusă din .X.lei, reprezentând TVA aferent accizelor și .X.lei, reprezentând majorări de întârziere aferent TVA;
 - împotriva actelor administrativ-fiscale reprezentate de Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 17.09.2010 și de Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./ 17.09.2010, prin care s-a dispus virarea la bugetul statului de către S.C. .X. SRL a sumei de .X.lei compusă din .X.lei, reprezentând TVA aferentă accizelor și .X.lei, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA și art. 205 din Codul de procedura fiscală, a formulat contestație, înregistrată sub nr. X/19.10.2010 la A.N.A.F.;
 - prin Decizia nr.352/ 30.11.2010 pronunțată de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a fost admisă contestația formulată și au fost desființate Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr..X./12 .08.2010 și Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./ 12.08.2010, precum și Raportul de inspecție fiscală nr..X.11/ 7.09.2010 și

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./ 17.09.2010, cu consecința refacerii controlului;

- în perioada 06.01.2011-17.02.2011, în baza Deciziei nr.352/ 30.11.2010 pronunțată de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, inspectorii fiscali din cadrul DRAOV .X. au reanalizat cauza pentru obligații fiscale cu titlu de accize aferente perioadei 01.06.2006 – 31.05.2008;

- în urma reanalizării efectuate, inspectorii DRAOV .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 02.03.2011 și au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./03.03.2011, prin care s-a dispus virarea la bugetul statului de către S.C. .X.SRL a sumei de .X.lei compusă din .X.lei, reprezentând accize și .X.lei, reprezentând majorări de întârziere aferente accizelor.

- împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.03.2011 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./ 03.03.2011, reclamanta a formulat contestație, în temeiul art.205 din Codul de procedură fiscală;

- în baza Deciziei nr.352/ 30.11.2010, emisă de către ANAF - Direcția de Soluționare a Contestațiilor, dar și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.03.2011 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./03.03.2011, inspectorii fiscali din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au reanalizat cauza pentru obligații fiscale cu titlu de TVA aferent accizelor;

- în urma reanalizării efectuate, inspectorii Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-OT nr..X./15.04.2011 și au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.F-OT nr..X./ 15.04.2011, prin care s-a dispus virarea la bugetul statului de către S.C. .X. SRL a sumei de .X.lei compusă din .X.lei, reprezentând TVA aferentă accizelor și .X.lei, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA;

- împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT nr..X./ 15.04.2011 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. F-OT nr. .X./ 15.04.2011, a formulat contestație, în temeiul art.7 din Legea nr.554/ 2004 privind contenciosul administrativ și art.205 din Codul de procedură fiscală.

1.2. A menționat și că prin cererea de chemare în judecată formulată și înregistrată sub nr. .X./2011, a solicitat instanței de judecată anularea Deciziei nr. 352/30.11.2010 pronunțată de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, obligarea ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor ca în temeiul art. 216 alin. 1 și 2 din Codul de procedură fiscală, să soluționeze pe fond contestațiile formulate de S.C. .X. SRL împotriva actelor administrativ-fiscale reprezentate de Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr..X./12 .081.2010, emisă de către Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X.; Raportul de inspecție fiscală parțială înregistrat sub nr..X./ 12.08.2010, emis de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.; Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./17.09.2010, emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.; Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 17.09.2010, întocmit de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

1.3. Prin Sentința nr. .X./14.03.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. în Dosarul nr. .X./2011, instanța de judecată a admis contestația formulată de reclamantă, a anulat Decizia nr.352/ 30.11.2010 pronunțată de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, obligând-o pe aceasta să soluționeze pe fond contestațiile.

Împotriva Sentinței nr. .X./14.03.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. în Dosarul nr. .X./2011 a formulat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală, cauza fiind înregistrată sub nr..X./2011 la I.C.C.J.

Prin Decizia nr.217/ 08.06.2011 emisă de A.N.A.F., a fost suspendata soluționarea contestațiilor formulate de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./03.03.2011, a Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 02.03.2011, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.F-OT nr..X./ 15.04.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-OT nr..X./ 15.04.2011, până la soluționarea irevocabilă a Dosarului nr..X./ 2011.

1.4. Prin Decizia nr. X/26.01.2012 pronunțată de I.C.C.J. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în Dosarul nr. .X./2011, a fost admis recursul formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală, a fost modificată Sentința nr. .X./14.03.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. în Dosarul nr. .X./2011 și a fost respinsă acțiunea formulată de S.C. .X. SRL.

Ca efect al Deciziei nr. X/26.01.2012 pronunțată de I.C.C.J. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în Dosarul nr..X./ 2011, A.N.A.F. a reluat procedura de soluționare a contestațiilor formulate de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.06/ 3.03.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 02.03.2011, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală F-OT nr..X./ 15.04.2011 și a Raportului de inspecție fiscală F-OT nr..X./15.04.2011.

Astfel, prin Decizia nr. 182/09.04.2012 emisă de A.N.A.F. au fost respinse contestațiile formulate de S.C. .X. SRL împotriva actelor administrativ-fiscale reprezentate de Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./03.03.2011, emisă de către Direcția Regională de Accize și Operațiuni Vamale .X., Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .X./02 03.2011/ emis de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală F-OT nr. .X./15.04.2011, emisă de către DGFP .X., Raportul de inspecție fiscală F-OT nr..X./15.04-2011, emis de către DGFP .X., înregistrat la A.I.F. sub nr. .X./15.04.2011.

În opinia reclamantei, actele administrativ-fiscale reprezentate de Decizia nr. 182/09.04.2012, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./03.03.2011, Raportul de inspecție fiscală nr. .X./02.03.2011, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală F-OT nr. .X./15.04.2011 și Raportul de inspecție fiscală F-OT nr..X./ 15.04.2011, sunt netemeinice și nelegale.

S-a mai arătat că organul cu activitate jurisdicțională și organul de control fiscal au reținut o stare de fapt eronată, cu consecința stabilirii unor împrejurări de fapt neconforme cu realitatea, apreciind că S.C. .X. SRL ar datora accize pentru activitatea de preparare și comercializare a produselor .X., .X., în perioada iunie 2006 – mai 2008.

Astfel, s-a precizat că organul cu activitate jurisdicțională și organul de control rețin o stare de fapt eronată, în sensul că, produsele preparate și comercializate de societate sub denumirea de .X., .X. sunt uleiuri minerale/ produse energetice, purtătoare de accize, stabilind coduri tarifare ale produselor neconforme cu realitatea.

Organul cu activitate jurisdicțională și organul de control fiscal au reținut greșit că analizele efectuate pentru probele prelevate de DJAOV .X. pentru produsul .X., din rezervoarele producătorului, pentru care Laboratorul Vamal Central a emis Certificatul de analiza nr..X./07.04.2008, pentru probele prelevate de D.J.A.O.V. .X. împreună cu Garda Financiară .X., pentru care s-au emis Certificatele de analiză nr..X./ 12.05.2008,

nr..X./ 05.05.2008, nr..X./ 13.05.2008 și nr..X./ 12.05.2008 ar exprima realitatea, în sensul ca față de probele prelevate nu ar exista conformitate privind caracteristicile fizico-chimice între produsul prelevat ca probă și produsul care figurează în rapoartele de fabricație ca solvent, și că aceasta analiză ar fi definitivă și ar releva existența unui alt produs, anume păcura, în condițiile în care există probe contrarii administrate judiciar care stabilesc adevărata situație de fapt și care infirmă ceea ce a stabilit Laboratorul Vamal Central.

2. Soluția recurată în prezenta cauză

Prin Sentința nr..X. din 28 mai 2013, Curtea de Apel .X. a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. SRL.

Pentru a pronunța această hotărâre s-a reținut că din produsele finite fabricate de S.C. .X. SRL și anume .X., .X., au fost prelevate probe, transmise la Laboratorul vamal central.

S-a reținut că Laboratorul vamal central funcționează în baza Ordinului nr.9250/2006, cu completările și modificările aduse de Ordinul nr.356/2008, la art.2 lit.d) fiind prevăzut că efectuează analiza probelor din categoria mărfurilor accizabile, prelevate în condițiile legii de autoritatea vamala sau de alte autorități, pentru identificarea corespunzătoare a produselor în raport cu prevederile Titlului VII „Accize și alte taxe speciale” din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în prezent, cu completările și modificările aduse de Ordinul nr.615/2012, fiind acreditat RENAR.

Raportat la prevederile Ordinului nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu completările și modificările aduse de Ordinul nr.356/2008, ambele ordine fiind emise de Vicepreședintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală - art.5 alin.(4), s-a constatat că orice obiecții cu privire la prelevare și la reprezentativitatea probei trebuie formulate în momentul prelevării, prin semnarea procesului-verbal de prelevare, declarantul sau reprezentantul sau recunoscând reprezentativitatea, pentru întreaga partidă de marfă din care probele au fost prelevate.

S-a menționat că eșantioanele au fost prelevate conform normativelor în vigoare în România, Ordinul nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, cu completările și modificările aduse de Ordinul nr.356/2008.

Instanța a apreciat că pentru cauza supusă judecății relevant este faptul că:

- în cazul certificatelor de analiză nr..X./12.05.2008, nr. .X./ 05.05.2008, nr..X./ 12.05.2008 și nr..X./ 12.05.2008 emise pentru

produsul .X., în urma analizării probei 2, reprezentantul legal al firmei este de acord cu rezultatul analizelor de laborator, dar contestă concluziile acestora, respectiv că proba reprezintă păcură;

- în cazul certificatului de analiza nr..X.3/ 12.05.2008 emis pentru produsul .X., în urma analizării probei 2, reprezentantul legal al firmei este de acord cu toate celelalte rezultate înscrise în acesta;

- în cazul Certificatului de analiza nr..X./12.05.2008 emis pentru produsul .X., în urma analizării probei 2, reprezentantul legal al firmei este de acord cu toate celelalte rezultate înscrise în acesta. Concluzii: se mențin concluziile formulate inițial;

- în cazul certificatelor de analiza nr. .X./12.05.2008, nr..X. / 12.05.2008 emise pentru produsul .X. și nr..X./ 12.05.2008 emis pentru produsul .X., în urma analizării probei 2, reprezentantul legal al firmei este de acord cu rezultatele analizelor înscrise inițial în acestea.

Totodată, raportat la reglementările comunitare și la legislația națională, Curtea a reținut că Laboratorul Vamal Central are competența de a efectua în astfel de situații

prelevările de probe și modalitatea de efectuare a analizelor, dar și că este singura autoritate competentă să efectueze astfel de expertize.

Pe de altă parte, Curtea a reținut că expertul tehnic desemnat, .X. nu a luat în considerare nici rezultatele înscrise în certificatele de analiză, nici răspunsurile formulate în urma analizei probei 2 și nu a prezentat argumentele pentru care a apreciat corecte datele furnizate în rapoartele de expertiza tehnică judiciară efectuat în alte cauze având ca părți autoritatea vamală și S.C. .X. SRL și datele puse la dispoziție de societate.

Curtea a constatat că expertiza tehnică, având ca obiect cercetarea produselor .X., .X., .X., în condițiile în care termenul de valabilitate al acestora expirase la data efectuării expertizei, nu era în măsură să ofere informații relevante în dovedirea susținerilor societății reclamante.

Având în vedere ca termenul de valabilitate al acestor produse era expirat, în opinia instanței, experții tehnici nu mai puteau determina parametrii, caracteristicile fizico-chimice reale ale acestora, astfel încât și pentru aceste argumente se impunea respingerea concluziilor inserate de .X., care au la baza concluziile experților .X. și Ionascu Traian.

În plus, în opinia instanței, concluziile la obiectivele 1 și 4 formulate în raportul de expertiză tehnică judiciară referitoare la determinarea parametrilor fizico-chimici și a încadrării tarifare pentru produsele .X., .X., .X. și .X., se impun a fi înlăturate, deoarece rezultatele expertizei pentru produsul .X. nu conțin determinările tuturor parametrilor de care depinde clasificarea tarifară.

În consecință, în opinia instanței, clasificarea produsului .X. la codul tarifar NC 2710 19 91 nu ține cont de toți parametrii stipulați în Nota complementară nr. 2, lit. f) și încalcă prevederile legale care reglementează clasificarea uleiurilor petroliere. Fiind legal clasificat la unul din codurile tarifare aferente „păcurii”, produsul .X. intră sub incidența art. 175 alin. (1), (2) și (3), fiind necesară fabricarea lui numai într-un antrepozit fiscal autorizat și fiind necesară supravegherea deplasării produsului în conformitate cu prevederile Secțiunii V a Titlului VII din Codul fiscal, cu completările ulterioare și modificările ulterioare.

Astfel, clasificarea produselor finite obținute de S.C. .X. SRL la poziția 2710 este una legală, deoarece reprezintă preparate conținând în greutate minimum 70% uleiuri din petrol și pentru care aceste uleiuri constituie elementele de bază.

Curtea a reținut că un produs care conține peste 70% uleiuri de petrol ar putea fi exclus de la poziția 2710 în favoarea poziției 3814 numai dacă ar corespunde cu textul poziției 3814, adică ar fi un diluant compozit, obținut prin amestecul unor compuse chimice clasificate la poziții tarifare diferite, fiecare având o pondere semnificativă în amestec, iar uleiurile petroliere conținute nu ar fi constituenții de bază ai produsului finit.

A mai reținut instanța că nici una dintre aceste două condiții nu este îndeplinită de produsele finite obținute de S.C. .X. SRL, iar clasificarea produselor constituite 98-100% din uleiuri petroliere la poziția 3814 încălca Regula generală nr.1 pentru interpretarea Nomenclaturii combinate.

Prin urmare, produsele finite obținute de S.C. .X. SRL se clasifică la poziția 2710, subliniind caracterul esențial de ulei mineral al produselor în cauză.

Cât privește regimul produselor finite .X., .X., .X. și .X. Curtea a reținut următoarele:

Produsele accizabile sunt definite de Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, prin coroborarea art. 162 și art. 175 din Titlul VII - Accize și alte taxe speciale.

Articolul 162 prevede că accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import: g) produse energetice .

Produse energetice sunt potrivit art.175: b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715.

Legiuitorul a stabilit că intră sub incidența prevederilor secțiunilor a 4-a (Regimul de antrepozitare) și a 5-a (Deplasarea și primirea produselor accizabile aflate în regim suspensiv) doar următoarele produse energetice: c) produsele cu codurile NC de la 2710 11 la 2710 19 69, iar pentru produsele cu codurile NC 2710 11 21, 2710 11 25 și 2710 19 29, prevederile secțiunii a 5-a se vor aplica numai circulației comerciale în vrac.

Titlul VII din Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, prevedea că este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal (art.168 alin.1 din Codul fiscal), iar art.178 alin.1 din același act normativ stipula că producția și/ sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost plătită, pot avea loc numai într-un antrepozit fiscal.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, Curtea a reținut că produsele care se clasifica la poziția 2710, poziție cuprinsă în Nomenclatura combinată între 2704 și 2715 reprezintă produse energetice, indiferent de utilizarea acestora.

Prin urmare, în mod corect s-a reținut de organele de control că societatea reclamantă a produs în afara antrepozitului fiscal, produse energetice - uleiuri minerale - și pentru care normele legale prevăd obligația autorizării în acest sens și plata accizelor la bugetul general consolidat.

În consecință, produsele finite .X., .X., .X. și .X. nu sunt exceptate de plata accizelor.

Prin urmare, Curtea a reținut că S.C. .X. SRL a produs în afara antrepozitului fiscal, produse energetice - uleiuri minerale - și pentru care normele legale prevăd obligația autorizării în acest sens și plata accizelor la bugetul general consolidat al statului.

Produsele energetice respective nu puteau fi produse și/ sau deținute în altă parte decât în incinta unui antrepozit fiscal de producție și nu puteau fi deplasate decât după plata accizei sau în regim suspensiv, cu document administrativ de însoțire și sigiliul organelor fiscale/ vamale.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat corect la calculul accizelor datorate de societate pe perioada verificată, rezultând accize de plată în valoare de .X.lei.

Pentru nevirarea la termenele legale de scadenta a accizelor stabilite de control, în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 Cod procedură fiscală, republicat, au fost calculate accesorii în valoare totală de .X.lei.

În concluzie, în raport de mijloacele de probă administrate în cauză, Curtea a reținut că numai Laboratorul Vamal Central, în raport de reglementările naționale și comunitare avea competența de a preleva probe și de a expertiza eșantioanele, iar expertiza efectuată în cauză a preluat concluziile unor experți ce au analizat materiale de probă expirate, al căror termen de valabilitate a expirat și a fost efectuată luând în considerare documente scriptice.

3. Recursul formulat de S.C. .X. SRL

3.1. Împotriva Sentinței nr..X./2013, pronunțată de Curtea de Apel .X., a formulat recurs recurenta-reclamantă, invocând motivele de recurs prevăzute la art.304 pct.7, art.304 pct.9, cu aplicarea art.304¹ din Codul de procedură civilă – 1865 și susținând că soluția dată este netemeinică și nelegală.

Astfel, hotărârea pronunțată de instanța de fond nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau cuprinde motive contradictorii (art.304 pct.7), ceea ce reprezintă o încălcare a prevederilor art.261 pct.5 Cod procedura civilă – 1865, soluția nefiind motivată în raport cu criticile formulate de reclamantă.

Instanța de fond a reținut o stare de fapt greșită, interpretând în mod eronat probele administrate în cauză (art.304¹), înlăturând nejustificat expertizele întocmite de

experții .X., .X.și .X.și ajungând, astfel, la concluzia nelegală că produsele .X., .X., .X. și .X. ar fi produse accizabile, pentru care reclamanta ar datora obligațiile fiscale suplimentare în perioada iunie 2006 – mai 2008.

Astfel, în mod greșit instanța de fond a înlăturat din probe Raportul de expertiză judiciară întocmit de expertul .X.în Dosarele nr..X./2008 al Judecătorei .X.și nr..X./2009 al Judecătorei .X., cu motivarea că acesta nu este în măsură să ofere informații relevante în dovedirea susținerilor societății reclamante, în condițiile în care termenul de valabilitate al produselor expirate la data efectuării lucrării.

La fel, instanța de fond a înlăturat în mod eronat din probe rapoartele de expertiză întocmite de expert .X.în Dosarele nr..X./2008 și nr..X./2008 ale Judecătorei .X., susținând că acestea ar avea la bază numai analiza fizico-chimică efectuată de expert .X..

De asemenea, în mod greșit instanța de fond a apreciat că probele analizate de experții .X.și .X.(și implicit .X.) ar fi fost în afara termenului de garanție, deoarece chiar experta .X.a concluzionat că în cauză caracteristicile probelor nu s-au modificat, iar produsele se află în termenul de garanție.

Totodată, s-a reținut o stare de fapt greșită atunci când pe baza constatărilor secțiilor teritoriale ale Gărzii Financiare .X., .X., .X., .X., .X. și .X. a apreciat că S.C. .X. SRL ar fi avut raporturi de comercializare cu societăți comerciale inexistente, inactive din punct de vedere fiscal sau cu societăți comerciale care ar fi utilizat produsele obținute de la S.C. .X. SRL în alte scopuri decât cele reale.

Instanța de fond nu a avut în vedere puterea de lucru judecat a hotărârilor judecătorești reprezentate de Decizia nr. .X./03.06.2010, pronunțată de Tribunalul .X. în Dosarul nr..X./2008, dar și de Sentința nr..X./CAF/ 11.05.2009 pronunțată de Judecătoria .X. în Dosarul nr. .X./2008, care între părți au caracter absolut, aducând în fața instanței constatări ale unor raporturi juridice făcute cu ocazia judecării anterioare și care nu pot fi ignorate.

Caracterul neaccizabil al produselor fabricate de S.C. .X. SRL a fost reținut prin Decizia nr. .X./03.06.2010, pronunțată de Tribunalul .X. în Dosarul nr..X./2008, unde s-a apreciat că produsele nu fac parte din produsele prevăzute de art.175 alin. 1, 2 și 3 din Legea nr.571/2003, ci sunt produse exceptate de la plata accizelor, astfel că S.C. .X. SRL nu a săvârșit contravenția prevăzută de art. 220, alin.1, lit. a) din Codul de procedură fiscală (a se vedea fila nr.4, paragraful nr.3 din Decizia nr..X./03.06.2010, pronunțată de Tribunalul .X. în Dosarul nr..X./2008), dar și prin Sentința nr..X./CAF/ 11.05.2009, pronunțată de Judecătoria .X. în Dosarul nr. .X./2008, în care se reține că produsul .X. este exceptat de la plata accizelor, iar produsul .X. face parte din categoria produselor neaccizabile (a se vedea în acest sens filele nr.5 și nr.6 din Sentința nr..X./CAF/ 11.05.2009, pronunțată de Judecătoria .X. în Dosarul nr..X./2008).

Pentru aceleași motive, s-a mai apreciat în mod eronat că S.C. .X. SRL ar datora TVA pentru activitatea de preparare și comercializare a produselor .X., .X., .X. și .X. în perioada iunie 2006 - mai 2008.

Hotărârea pronunțată de instanța de fond a fost dată cu interpretarea și aplicarea greșită a prevederilor legale incidente în cauză.

Astfel, a susținut că instanța de fond a interpretat greșit următoarele dispoziții legale: art.17 alin.(2) din Norma din 11.02.2008 aprobată prin Ordinul A.N.A.F. nr.356/2008; art.168 și 178 din Codul fiscal; art.175 din Codul fiscal; art.186 din Codul fiscal; Regulamentul (CE) nr.1214/2007 de verificare a Anexei I la Regulamentul (CEE) nr.2658/87; art.240 din Codul fiscal.

În concluzie, societatea comercială recurată a solicitat admiterea recursului și, în principal, trimiterea cauzei pentru rejudecare aceleiași instanțe și, în subsidiar, modificarea în totalitate a sentinței pronunțate, admiterea acțiunii și anularea actelor

administrative fiscale atacate, cu consecința exonerării de la plata sumei de .X. lei reprezentând obligații fiscale suplimentare.

3.2. Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. au depus întâmpinare, în numele și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., respectiv Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., prin care au răspuns criticilor recursului și au susținut, în esență, că soluția instanței de fond este legală și temeinică, solicitând respingerea recursului ca nefondat.

3.3. Agenția Națională a Administrare Fiscală a depus Concluzii scrise solicitând respingerea recursului ca nefondat și susținând, în esență, că soluția recurată este legală și temeinică.

3.4. Societatea comercială recurentă a depus Concluzii scrise, prin care, în esență, a rezumat și reluat susținerile formulate în cererea de recurs, solicitând admiterea recursului așa cum a fost formulat.

4. Soluția instanței de recurs

Recursul este nefondat pentru considerentele care vor fi prezentate în continuare.

4.1. În ceea ce privește criticile subsumate motivului de recurs prevăzut la art.304 pct.7 Cod procedura civilă - 1865, instanța reține că sunt nefondate.

Într-adevăr, potrivit art.304 pct.7, o hotărâre poate fi recurată când nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau cuprinde motive contradictorii.

Nemotivarea hotărârii judecătorești este sancționată de legiuitor, pornind de la obligația statului de a respecta dreptul părții la un proces echitabil, drept consacrat de art.6 paragraful 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

Astfel, conform jurisprudenței instanței de la Strasbourg, noțiunea de proces echitabil presupune ca o instanță internă, care nu a motivat decât pe scurt hotărârea sa, să fi examinat totuși, în mod real, problemele esențiale care i-au fost supuse și nu doar să reia pur și simplu concluziile unei instanțe inferioare.

Pe de altă parte, dreptul la un proces echitabil include, printre altele, dreptul părților de a prezenta observațiile pe care le consideră pertinente pentru cauza lor.

Întrucât Convenția Europeană a Drepturilor Omului nu are ca scop garantarea unor drepturi teoretice sau iluzorii, ci drepturi concrete și efective, acest drept nu poate fi considerat efectiv decât dacă aceste observații sunt în mod real „ascultate”, adică în mod corect examinate de către instanța sesizată.

Cu alte cuvinte, art.6 paragraful 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului implică, mai ales în sarcina instanței, obligația de a proceda, la un examen efectiv al mijloacelor, argumentelor și al elementelor probatorii ale părților, cel puțin pentru a le aprecia relevanța.

Înalta Curte apreciază că motivarea hotărârii judecătorești înseamnă, în sensul strict al termenului, precizarea în scris a raționamentului care îl determină pe judecător să admită sau să respingă o cerere de chemare în judecată.

În speța de față, instanța de control judiciar consideră că hotărârea recurată îndeplinește cerințele impuse de art.261 alin.(1) pct.5 Cod procedură civilă, întrucât instanța de fond a expus în mod corespunzător argumentele care au condus la formarea convingerii sale.

În cauză, judecătorul fondului a analizat în mod corespunzător susținerile părților, în raport cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu materialul probator administrat în cauză.

Cu alte cuvinte, motivarea soluției s-a făcut în concret, prin raportare la dispozițiile legale incidente în cauză și la situația de fapt rezultată din materialul probator administrat, în raport cu obiectul cauzei și actele administrative atacate.

4.2. În ceea ce privește criticile subsumate dispozițiilor art.304¹ Cod procedura civilă – 1865, instanța de recurs reține că sunt neîntemeiate.

Astfel, așa cum s-a arătat și la pct.3.1. al acestor considerente, recurenta-reclamantă a susținut, în esență, că soluția instanței de fond este netemeinică bazându-se pe o stare de fapt greșită, ca urmare a interpretării eronate a materialului probator și înlăturării nejustificate a concluziilor expertizelor efectuate în cauză.

Instanța de fond a reținut că în perioada supusă controlului: 2006 - 2008, societatea comercială recurentă a avut ca obiect de activitate „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate” – cod CAEN 5151, fiind înregistrată la D.G.F.P. .X. ca utilizator final de produse energetice, cu autorizații de utilizator final pentru cantitățile și produsele specificate în Raportul de inspecție fiscală și în celelalte acte fiscale pe baza cărora, din cu luna iunie 2006, a început activitatea de fabricație a mai multor produși înregistrați cu denumirile: .X., .X., .X., .X., pe baza cantităților de produse energetice cu care s-a aprovizionat în regim de scutire de la plata accizelor: white spirit ST3/2001; NC 27101121; white spirit ST 59/2004; NC 27101121, white spirit rafinat NC 27101121; .X. SE 30/60 NC 27101125, .X. SE 80/115 NC 27101125, dilustar NC 27101929, component DANC 27101125.

Astfel, începând cu luna iunie 2006, în diverse formule de fabricație, au fost obținute produsele finite, cu compozițiile:

1. .X., demulator, antifungic și anticarie, obținut în amestec, astfel: white spirit sau dilustar 150 40-60%, component DA sau .X. SE 80/115,10%, ulei industrial 30-50%;

2. .X., solvent dizolvant, degresant, obținut în amestec, astfel: a) white spirit 70-95% și .X. 80/115 5-30% sau component DA 5-30%; b) dilustar 150 70-95% și .X. 80/115 5-30% sau component DA 5-30%; c) white spirit sau dilustar 150 70-85% și ulei industrial 15-30%;

3. .X., solvent, dizolvant, degresant, obținut în amestec: a) .X. SE80/115 80-90% sau component DA 80-90% și .X. SE 30/60 10-20%; b) .X. SE80/115, 85% și white spirit sau dilustar 150 15%; c) component DA 85% și white spirit sau dilustar 150 15%; d) .X. SE 30/60, 85% și white spirit sau dilustar 150 15%;

4. .X., solvent diluant, obținut în amestec astfel: a) dilustar 150 25-35%, .X. SE 80/115 15-20%, white spirit 45-55% și ulei industrial 5-10%; b) .X. SE 30/60 70-90% și .X. SR 80/115 10-30% sau component DA 10-30%.

În cauză, nu au fost contestate nici cantitățile de produse energetice achiziționate de societatea comercială și nici cele produse și valorificate, aspectul litigios fiind în legătură cu încadrarea în codul NC ca produse energetice accizabile.

Pe baza certificatelor de analiză emise de Laboratorul Vamal Central, instanța de fond a reținut că produsele fabricate și valorificate de societatea comercială reclamantă sunt produse energetice în sensul prevederilor art.162 și art.175 din Codul fiscal referitoare la produsele accizabile, ceea ce impunea ca fabricarea/ producerea acestora să se realizeze în condițiile existenței/ obținerii unei autorizații de antrepozit fiscal.

Recurenta a susținut că instanța de fond era datoare să-și însușească concluziile experților .X., .X. și .X., critică nefondată, în opinia instanței de recurs.

Astfel, în cauză este necontestat că organele de control au prelevat 3 probe, iar rezultatul analizei primei probe efectuată de Laboratorul Central Vamal a fost contestat în condițiile Ordinului nr.9250/2006 al Vicepreședintelui A.N.A.F., iar analiza/ expertiza celei de-a doua probe a confirmat rezultatele inițiale.

Or, având în vedere că expertul .X. nu a avut la dispoziție nicio probă, iar expertul .X. a avut probe puse la dispoziție de societatea comercială, în timp ce proba a treia, avută la dispoziție de expertul .X. era expirată în condițiile Ordinului nr.9250/2006, instanța de recurs reține că instanța de fond a optat în mod legal pentru rezultatele celor două analize ce au fost efectuate de organul competent legal: Laboratorul Vamal

Central, potrivit art.16 și art.19 din Normele anexă la Ordinul nr.9250/ 2006, rezultatele celei de-a doua analize fiind definitive potrivit art.22 din aceleași norme.

Recurenta a mai susținut că instanța de fond a ignorat puterea/ autoritatea de lucru judecat, dată e hotărârile judecătorești irevocabile prin care procesele-verbale de contravenție privind fapte/ contravenții referitoare la aceleași produse au fost anulate, susținere care, în opinia instanței de recurs este lipsită de temei legal, fiind vorba de litigii având cauză diferită de prezenta cauză și fiind vorba de forme de răspundere juridică distinctă și care pot coexista, dar pot și exista în mod autonom.

4.3. Referitor la criticile subsumate motivului de recurs prevăzut la art.304 pct.9 Cod procedura civilă – 1865, instanța de recurs reține că sunt nefondate.

Astfel, printr-o primă critică, recurenta susține că instanța de fond a interpretat greșit dispozițiile art.17 alin.(2) din Normele aprobate prin Ordinul ANAF nr.356/2008, apreciind că numai Laboratorul Vamal Central are competența de a prevala probele și de a expertiza eşantioanele.

Într-adevăr, potrivit art.17 alin.(2) din Normele anexă la Ordinul nr.9250/2006, modificate și completate prin Ordinul nr.356/2006: „în luarea deciziilor prevăzute la alin.(1), rezultatele cuprinse în certificatul de analiză emis de Laboratorul Vamal Central prevalează în fața informațiilor sau datelor cuprinse în documentele de analiză emise de alte laboratoare, precum și în alte documente care conțin informații privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfii, când acestea sunt contradictorii”.

Or, așa cum s-a arătat la pct.4.2. al acestor considerente, instanța de fond a dat prevalență certificatelor de analiză emise de Laboratorul Central Vamal, nu doar ca urmare a aplicării art.17 alin.(2) din Normele citate mai sus, ci și în raport de condițiile în care au fost efectuate expertizele invocate.

Oricum, în cauză nu a fost invocată nelegalitatea Anexei (art.17 alin.2 din anexă) la Ordinul nr.9250/2006, așa cum a fost modificată și completată prin Ordinul nr.356/2008.

În ceea ce privește celelalte susțineri, privind o pretinsă interpretare greșită a prevederilor art.168 și art.178 din Codul fiscal, a art.175 și art.240 din Codul fiscal și a Regulamentului (CEI) nr.1214/ 2007, de modificare a Anexei 1 la Regulamentul (CEE) nr.2658/87, instanța de recurs constată că acestea nu sunt veritabile critici ale soluției date de instanța de fond, recurenta rezumându-se la enunțarea unor simple afirmații neargumentate.

De altfel, instanța de fond, interpretând și aplicând dispozițiile legale la care se referă recurenta, nu a făcut altceva decât să rămână consecventă situației de fapt pe care a reținut-o ca fiind reală, cu consecința constatării legalității și temeiniciei actelor administrative și fiscale.

Pe de altă parte, reținând că recurenta-reclamantă datorează accizele calculate pentru operațiunile economice în litigiu, pe cale de consecință, instanța de fond a făcut și aplicarea prevederilor art.137 alin.(2) din Codul fiscal, reținând ca legală stabilirea TVA pentru aceleași operații, în sumă de .X.lei, cu accesoriile aferente, prin Decizia de impunere nr.F-OT .X./2011.

În concluzie, instanța de fond reține că soluția instanței de fond și actele administrative fiscale sunt legale și temeinicie, recursul fiind nefondat, urmând a fi respins.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de S.C. .X. SRL prin Administrator Judiciar Cabinet Individual de Insolvență .X.împotriva Sentinței nr..X. din 28 mai 2013 a Curții de Apel .X.– Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.
Pronunțată în ședință publică, astăzi 22 mai 2014.

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X

X