

DECIZIA NR. 177

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice-Activitatea de Inspectie Fiscala Brașov, privind soluționarea contestației depusă de SC X.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control, în raportul de inspectie fiscală si Decizia de impunere prin care s-a respins TVA solicitata la rambursare si s-a stabilit suplimentar de plata TVA, precum si majorari de intarziere in aferente TVA de plata.

Suma contestată se compune din:

- TVA colectata suplimentar de catre organul de inspectie fiscala
- majorari de intarziere aferente TVA de plata stabilita suplimentar

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.177 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.175,176 și 177 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea pe fond a contestației formulate de către SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva raportului de inspectie fiscală si Deciziei de impunere prin care s-a respins TVA solicitata la rambursare, s-a colectat TVA suplimentara, si s-a stabilit TVA de plata, precum si majorari de intarziere aferente TVA de plata.

In contestatia formulata petenta sustine ca, organul de inspectie fiscala in mod eronat a colectat TVA aferenta achizitiilor de resturi de cord gumat nevulcanizat potrivit prevederilor art.2 alin.(1) din OUG nr.16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile si art.160 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, intrucat considera ca achizitiile de resturi de cord gumat nevulcanizat inscrise in facturile emise de furnizori nu se incadreaza in definitia si enumerarea limitativa data deseurilor de OUG nr.16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, anexa nr.1.

Petenta sustine ca principalii furnizori ai societatii au comunicat ca obiectul vanzarilor il reprezinta "semifabricate" respectiv "cord gumat nevulcanizat" si placi din amestec de cauciuc nevulcanizat" dupa cum rezulta si din facturile de achizitie.Petenta precizeaza ca furnizorii de astfel de deseuri nu au aplicat masurile simplificate prevazute de art.160^1 din Codul fiscal, astfel ca petenta a achitat TVA aferenta acestor facturi.

Fata de cele precizate petenta solicita admiterea contestatiei pentru TVA colectata suplimentar, anularea partiala a raportului de inspectie fiscala si rambursarea TVA negativa din decontul de TVA.

II. Prin Decizia de impunere organul de inspectie fiscală din cadrul D.C.F.Brasov a colectat TVA suplimentara, a respins TVA solicita la rambursare de petenta si a stabilit suplimentar de plata TVA precum si majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Prin raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanelor publice Brașov, Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Inspeția fiscală s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA cu suma negativă prin care SC X a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă trimestrului I din anul 2007.

Urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat de la diverși furnizori -persoane juridice, deseuri de cauciuc nevulcanizat, astfel cum sunt definite în Anexa nr.1 a O.U.G. nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, pentru care avea obligația să aplice măsurile simplificate prevăzute la art.160 (1) și (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare coroborat cu prevederile pct.82 alin.(1), (5), (6) și (10) din H.G. nr.44/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Intrucât petenta avea obligația de a aplica măsurile simplificate respectiv taxarea inversă în ceea ce privește TVA aferentă achizițiilor de deseuri și să efectueze înregistrarea 4426=4427, organul de inspecție fiscală a colectat TVA aferentă acestor achiziții, pentru perioada 01.01.2007-31.03.2007.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada verificată:01.01.2007-31.03.2007.

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării decontului de TVA din luna martie 2007 cu opțiune de rambursare a sumei negative, înregistrat la A.F.P.Brașov .

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov prin Biroul de Soluționare a Contestărilor este dacă TVA solicitată la rambursare de SC X a fost respinsă în mod legal de organul de inspecție fiscală în condițiile în care petenta nu a aplicat taxarea inversă la achiziția de deseuri.

În fapt, SC X a solicitat rambursarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în Decontul de TVA din luna martie 2007.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că petenta a dedus TVA aferentă facturilor reprezentând contravaloare deseuri de cauciuc nevulcanizat, emise de SC C și SC P.

Intrucât petenta avea obligația ca pentru deșeurile de cauciuc achiziționate să aplice măsurile simplificate în sensul înregistrării 4426=4427 "TVA deductibilă" =4427 "TVA Colectată", pentru TVA aferentă facturilor de achiziție a deșeurilor de cauciuc nevulcanizate organul de inspecție fiscală a colectat TVA.

În contestația formulată petenta susține că organul de inspecție fiscală în mod eronat a colectat TVA, aferentă achizițiilor de resturi de cauciuc aplicând taxarea inversă potrivit prevederilor art.2 alin.(1) din OUG nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile și art.160 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare, întrucât achizițiile de resturi de cauciuc nevulcanizat, înscrise în facturile emise de furnizori nu se încadrează în definiția și enumerarea limitativă dată deșeurilor de OUG nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, anexa nr.1.

De asemenea petenta anexează în susținerea cauzei adresele emise de principalii furnizori ai societății respectiv SC P și SC C care au comunicat că obiectul vânzării îl reprezintă "semifabricate" respectiv "cord gumat nevulcanizat" și "placi din amestec de

cauciuc nevulcanizat" .Petenta sustine totodata ca, furnizorii de astfel de deseuri nu au aplicat masurile simplificate prevazute de art.160 alin.(1) din Codul fiscal, au facturat resturi de cauciuc gumat cu TVA, astfel ca petenta a achitat catre acestia si TVA aferenta acestor facturi.

In drept, sunt aplicabile prevederile Anexei 1 si 2 din OUG nr.16/2001, republicata, privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, care precizeaza:

-Anexa 1 din OUG nr.16/2001:

GRUPE de deșeuri industriale reciclabile:

Deșeuri metalice feroase

Deșeuri metalice neferoase

Deșeuri de hârtii-cartoane

Deșeuri de sticlă (spărturi de sticlă)

Deșeuri de mase plastice

Deșeuri de cauciuc (anvelope uzate, camere de aer și articole din cauciuc uzate)

Deșeuri textile

ANEXA 2

DEFINIREA termenilor specifici

"Deșeu - orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa nr. 1, pe care deținătorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze"

Totodata, prin Ordinul nr. 786/440 din 19 noiembrie 2004 pentru modificarea Ordinului ministrului industriei si resurselor si al ministrului administratiei publice nr. 265/503/2001, pct.5, deseurile de cauciuc sunt definite astfel:

"1. Prin deșeuri de cauciuc se înțelege deșeurile tehnologice provenite de la fabricarea anvelopelor, camerelor de aer, a articolelor tehnice din cauciuc etc., precum și produsele din cauciuc folosite sau scoase din uz, provenite de la agenți economici și de la populație."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate rezulta ca deseul este orice substanta sau produs pe care detinatorul nu-l mai utilizeaza sau are intentia sau obligatia de a nu-l mai utiliza. Printre aceste deseuri se numara si deseurile de cauciuc respectiv deseuri tehnologice provenind de la fabricarea anvelopelor, camerelor de aer, a articolelor tehnice din cauciuc precum si anvelope uzate, camere de aer, articole din cauciuc uzate.

Din documentele existente in copie la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

In Conventia incheiata intre SC C si SC X se precizeaza ca "obiectul conventiei il reprezinta vanzarea- cumpararea de resturi de cord gumat nevulcanizat, cauciuc amestecat sub forma de placi - foi si benzi nevulcanizat, cauciuc amestecat sub forma de placi - foi si benzi cu adaos de negru de fum si siliciu, nevulcanizat si resturi amestec de cauciuc partial vulcanizat, **provenite din procesul de productie.**

Preturile sunt dupa cum urmeaza:

-resturi de cord gumat nevulcanizat: 65 euro/tona

-cauciuc amestecat sub forma de placi- foi si benzi nevulcanizat : 400 euro/tona

-cauciuc amestecat sub forma de placi- foi si benzi cu adaos de negru de fum si siliciu: 265 euro/tona

-resturi amestec de cauciuc partial vulcanizat: 0,1 ron/kg"

Din facturile de achiziționare emise de SC C și SC P prezentate, în copie la dosar, de către petenta cu adresa, urmare a adresei D.G.F.P.Brasov, rezulta că acestea au înscrise la rubrica "Denumire produselor" - resturi de cord nevulcanizat cauciuc amestecat sub forma de plăci - foi și benzi nevulcanizat, cauciuc amestecat sub forma de plăci - foi și benzi cu adaos de negru de fum și siliciu, nevulcanizat și resturi amestec de cauciuc parțial vulcanizat.

La dosarul cauzei se afla anexată în copie, adresa emisă de petenta către Agenția de Protecție a Mediului în care SC X precizează în mod clar faptul că societatea cumpără resturi de cord gumat nevulcanizat denumite **deseuri de cauciuc nevulcanizat, încadrate în cod vamal 400400.**

De asemenea, la dosarul cauzei petenta a anexat copia Autorizație de comercializare a **deseurilor de cauciuc nevulcanizat** emisă de Ministerul Mediului și a Gospodării Apelor, Agenția Națională pentru Protecția Mediului, în baza art.7 alin.(6) din Anexa la Ordinul nr.2225/1371/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Regulamentului Consiliului 259/93, privind supravegherea și controlul transporturilor de deseuri, înspre și dinspre CE.

Din factura rezulta că petenta a exportat **resturi de cord gumat nevulcanizat** în cantitate de 21,44 tone.

Având în vedere prevederile legale invocate în speta și faptul că, din documentele mai sus enumerate rezulta că petenta a achiziționat deseuri de cauciuc rezultate din procesul de producție a furnizorilor de astfel de deseuri în vederea exportării, se constată că, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că resturile de cord nevulcanizate reprezintă deseuri de cauciuc care se încadrează în prevederile Ordinului nr.786/2004 și OUG nr.16/2001, republicată, privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile și au aplicat prevederile art.160 alin.(1) și (2) potrivit cărora:

"(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

Potrivit prevederilor legale în speta atât furnizorul cât și beneficiarul înregistrați în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, aveau obligația de a aplica măsurile simplificate pentru deșeurile de cauciuc comercializate.

Din documentele existente în copie la dosarul cauzei rezulta că atât furnizorii SC C și SC P cât și beneficiarul SC X sunt platitori de taxă pe valoarea adăugată astfel încât condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor simplificate este îndeplinită în acest caz.

De asemenea, atât furnizorul **cât și beneficiarul** aveau obligația de a aplica prevederile art.160 alin.(3) și (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare coroborat cu prevederile pct.82 alin. (5) și (6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

-160 alin.(3) și (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”

-pct.82 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

“(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.

Din cadrul legislativ mai sus enunțat rezulta ca petenta avea obligația ca pentru achizițiile de deseuri de cauciuc sa aplice taxarea inversa, sa nu efectueze plata taxei catre furnizor, sa inscrie taxa aferenta, pe care o evidentiaza pe factura, atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colectata in decontul de TVA.

Din raportul de inspectie fiscala intocmit de organele de inspectie fiscala, din evidentele contabile ale societatii, jurnalele de cumparari si decontul de TVA rezulta ca petenta a in scris taxa pe valoarea adaugata doar ca deductibila fara a colecta TVA la nivelul taxei deductibile.

Organul de inspectie fiscala in mod legal a colectat taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei deductibile in scrisa de petenta in jurnalul de cumparari si decontul de TVA si a lasat ca masura stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea inregistrarilor contabile 4426=4427 si inregistrarea in decontul de TVA la rubrica “regularizari” a taxei aferente .

In drept, sunt aplicabile prevederile pct.82 alin (9) si (10) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. “

Referitor la sustinerile petentei conform carora materialele aprovizionate nu reprezinta deseuri de cauciuc, ci semifabricate, respectiv resturi de cord nevulcanizat, precizam ca acestea sunt contrazise de insasi demersurile efectuate de petenta intrucat SC X a solicitat Agentiei de Protectie a Mediului Brasov eliberarea unei autorizatii de comercializarea deseurilor de cauciuc in vederea ridicarii acestora de la SC C si SC P din Romania si a exportarii lor.

Resturile de cord gumat nevulcanizat se incadreaza in cod vamal 400400 denumita "Deseuri, bavuri, resturi de cauciuc nedurificat, chiar in pulbere sau in granule" .

De asemenea, precizam ca din adresa transmisa de SC C si SC P, rezulta ca resturile de cord gumat nevulcanizat respectiv placile din amestec de cauciuc nevulcanizat nu mai corespund din punct de vedere calitativ cerintelor impuse de normele tehnologice de fabricare a anvelopelor, ceea ce demonstreaza ca acestea se incadreaza in definitia data deseurilor de cauciuc prin Ordinul 786/440 din 19 noiembrie 2004 pentru modificarea Ordinului ministrului industriei si resurselor si al ministrului administratiei publice nr.265/503/2001, anterior enuntata.

Sustinerile petentei conform carora furnizorii nu au aplicat masurile simplificate, iar TVA evidentiata pe facturi a fost achitata catre acestia nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei intrucat TVA achitata in mod nejustificat poate fi recuperata de la acestia.

Dupa cum am precizat si mai sus obligatia aplicarii masurilor simplificate prevazute de art.160 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal revine atat furnizorilor de astfel de deseuri cat si beneficiarilor, care sunt platitori de taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit prevederilor art.160 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, SC C si SC P aveau obligatia ca pe facturile emise pentru livrarile de deseuri de cauciuc sa inscrie mentiunea "taxare inversa" fara sa inscrie taxa aferenta. Pe facturile primite de la furnizorii mai sus mentionati SC X avea obligatia de a inscrie taxa aferenta pe care trebuia s-o evidentieze atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa iar plata taxei intre furnizor si beneficiar nu se face.

Totodata, potrivit pct.82 alin.(10) din H.G. nr.44/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, daca organele de inspectie fiscala cu ocazia verificarilor efectuate , constata ca pentru bunurile prevazute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate masurile de simplificare prevazute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 si înregistrarea în decontul de taxa pe valoarea adaugata întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la randurile de regularizari.

Avand in vedere prevederile legale in vigoare mai sus enuntate, documentele existente in copie la dosarul cauzei din care rezulta ca petenta a achizitionat si a exportat deseuri de cauciuc (resturi de cord nevulcanizat, cauciuc amestecat sub forma de placi - foi si benzi nevulcanizat, cauciuc amestecat sub forma de placi - foi si benzi cu adaos de negru de fum si siliciu, nevulcanizat si resturi amestec de cauciuc partial vulcanizat), faptul ca atat furnizorii cat si beneficiarul de deseuri de cauciuc sunt platitori de taxa pe valoarea adaugata si intrucat petenta nu aplicat prevederile art.160 "Masuri de simplificare" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul taxarii inverse (4426=4427) si colectarii taxei pe valoarea adaugata, la nivelul taxei deduse in baza facturilor fiscale de achizitionare a deseurilor de cauciuc, in perioada 01.01.2007-31.03.2007, de la furnizorii de astfel de deseuri urmeaza a se mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar.

In consecinta, referitor la taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare prin Decontul de TVA din luna martie 2007 si respinsa de organul de inspectie fiscala prin Decizie, precizam :

Intrucat organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar taxa pe valoarea adaugata rezulta ca petenta nu poate beneficia de rambursarea TVA avand in vedere prevederile art.147.3”Rambursarile de taxa catre persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA conform art.153” alin.(5), (6) si (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Decizie organul de inspectie fiscala a stabilit in mod legal taxa pe valoarea adaugata de plata..

Fata de cele prezentate urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia petentei referitoare la taxa pe valoarea adaugata, solicitata la rambursare prin Decontul de TVA din luna martie 2007 si totodata se va respinge contestatia si pentru suma reprezentand TVA de plata stabilita suplimentar prin Decizie.

Majorarile de intarziere sunt aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata si au fost calculate pe perioada 25.03.2007-29.05.2007 potrivit prevederilor art.116 alin.(1) si (5) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala care precizeaza:

“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(5) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Ca urmare,suma stabilita cu titlu de majorari de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar si potrivit principiul de drept conform caruia "accesoriul urmeaza principalul", se va respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Anexei 1 si 2 din OUG nr.16/2001, republicata, privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, pct.5 din Ordinul nr. 786/440 din 19 noiembrie 2004 pentru modificarea Ordinului ministrului industriei si resurselor si al ministrului administratiei publice nr. 265/503/2001, art. 160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.82 alin.(5), (6), (9) si (10) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si art 116 si 186 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestației formulate de către SC X.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevăzut de Legea 554/2004 privind Conteciosul administrativ.