

DECIZIA nr. 12

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice asupra contestatiei formulata impotriva raportului de inspectie fiscala, a deciziei de impunere (pentru TVA neincasat cu accesorii), a deciziilor de impunere recalculat pentru anii 2000, 2001, 2002 si 2003 pentru fiecare notar public, a deciziilor de impunere din 18 nov.2005, precum si a rapoartelor de inspectie fiscala din 18.11.2005, prin care s-au stabilit in sarcina contribuabililor obligatii fiscale privind TVA, diferente impozit pe venit, precum si dobanzi si penalitati de intarziere calculate pana la 10.11.2005.

Prin contestatia formulata, pentru anul 2000, petenta sustine ca trebuia adaugata la cheltuieli deductibile si suma reprezentand pierdere fiscala produsa in anul 1999 de fiecare notar care trebuia, in opinia petentei, sa fie scazuta din veniturile societatii civile realizate in anul 2000, in baza art.58 lit.a) si b) din OG nr.73/1999 privind impozitul pe venit. Arata ca definitivarea fiscala a anului 1999 s-a realizat prin procesele verbale din 04 febr.2004, prin care organul fiscal a stabilit ca se reporteaza in anul 2000 cheltuieli pentru fiecare notar care participa la asociere.

Pentru anul 2001, petenta considera ca trebuia admisa la deducere si diferenta de cheltuieli privind amortizarea datorata reevaluarii sediului biroului. Astfel, petenta a calculat amortizare pentru anul 2001 la valoarea actualizata prin reevaluare iar organul fiscal a calculat amortizare la valoarea initiala de intrare a cladirii.

Petenta considera ca a actionat conform prevederilor legale privind reevaluarea mijloacelor fixe detinute in patrimoniu. Invoca art.1 alin.1 din HG nr.403/2000 care stabileste, de principiu, ca "reevaluarea imobilizarilor corporale aflate in patrimoniu la 31 decembrie a anului precedent se poate face pe baza ratei inflatiei comunicata de Comisia nationala pentru statistica astfel incat rezultatele reevaluarii sa fie cuprinse in bilantul contabil al anului respectiv".

Sustine ca scopul actiunii de reevaluare este prevazut atat de alin.4 art.1 din HG nr.403/2000, cat si de art.1 alin.2 din HG nr.1553/2003, care stipuleaza: "reevaluarea imobilizarilor corporale se efectueaza in vederea determinarii valorii juste a acestora, tinandu-se seama de inflatie, utilitatea bunului, starea acestuia si de pretul pietii atunci cand valoarea contabila difera semnificativ de valoarea justa".

Arata ca in anul 2001 a efectuat reevaluarea mijloacelor fixe existente in patrimoniu la 31 decembrie 2000, iar diferentele rezultate din reevaluare au fost inregistrate in contabilitate pe baza raportului de reevaluare, in temeiul art.1 pct.5 din HG nr.403/2000.

Sunt invocate si prevederile art.1 din HG nr.568/2000, ale normelor metodologice de aplicare a OG nr.73/1999, precum si art.9 din Legea nr.15/1994 (republicata in anul 1999). Subliniaza ca la art.10 din Legea nr.15/1994 este prevazut ca "prin valoare de intrare a mijloacelor fixe se intelege;

a) valoarea de intrare aferenta fiecarui mijloc fix reevaluat in conformitate cu prevederile legale".

Petenta considera ca organul fiscal impune conditia ca mijloacele fixe supuse reevaluarii sa se fi aflat in patrimoniul petentei pentru 3 ani anteriori acestei operatiuni, fara sa existe o reglementare legala a ei. Subliniaza ca alin.2 al art.1 din HG nr.403/2000 - pe care organul fiscal il invoca drept temelie legala - se refera la reevaluarea efectuata anual cand se cere ca rata inflatiei cumulate pe ultimii 3 ani sa depaseasca 100% si sustine ca in nici un caz nu se cere ca bunurile supuse reevaluarii sa fi fost in patrimoniu timp de 3 ani. Arata ca a efectuat reevaluarea o singura

data, in baza art.1(1) din HG nr.403/2000, si nu in baza art.1(2) care se refera la reevaluarea anuala.

Petenta mentioneaza ca sediul biroului notarial se afla in evidenta sa din noiembrie 1998 si a fost reevaluat in decembrie 2001, perioada in care rata inflatiei a fost de peste 100% (conform adresei Directiei Judetene de Statistica Galati).

Pentru anul 2002, petenta sustine ca trebuie adaugate la cheltuieli deductibile diferenta dintre amortizarea calculata de petenta la valoarea actualizata prin reevaluare pentru sediul biroului notarial si amortizarea calculata de organul fiscal la valoarea istorica de intrare. Considera ca in mod nejustificat nu s-a apreciat ca deductibila aceasta cheltuiala, contrar dispozitiilor legale in materie de amortizare si reevaluare a mijloacelor fixe, invocate anterior.

Referitor la anii 2002 si 2003, pentru a combate obligatiile stabilite de organul fiscal, in sarcina societatii civile profesionale, cu titlu de TVA neincasata si accesorii, petenta aduce urmatoarele argumente:

La art.2(1) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se dispune:

“In sensul prezentei legi prin persoana impozabila se intelege orice persoana indiferent de statutul sau juridic care efectueaza - de o maniera independenta activitati economice de natura celor prezentate la alin.2”.

Petenta subliniaza ca la art.4(1) lit.s) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se considera prestare de servicii “prestatiile notarilor publici” si nu ale societatilor profesionale.

Potrivit art.2 din Legea nr.36/1995 (legea notarilor publici si a activitatii notariale), “activitatea notariala se realizeaza de notarii publici prin acte notariale si consultatii juridice notariale”. La art.37 din Regulamentul de aplicare a Legii nr.36/1995 se precizeaza ca: “in cazul in care, in cadrul biroului notarial functioneaza mai multi notari publici asociati, fiecare isi exercita personal profesiunea si raspunde individual pentru activitatea sa”, iar potrivit art.45 din Statutul Uniunii Nationale a Notarilor Publici “biroul notarului public si societatea civila profesionala nu sunt persoane juridice”.

Din textele de lege citate petenta concluzioneaza ca persoana impozabila este notarul public si nu societatea civila profesionala. Subliniaza ca activitatea notariala poate fi desfasurata numai de notarul public individual, care a fost autorizat individual de Ministerul Justitiei prin ordin de numire, si nu societatea civila profesionala care nu este autorizata in acest sens de vreun organ al statului. Arata ca in cazul societatii civile profesionale notarii publici asociati raman titulari individuali de obligatii fiscale pentru ca veniturile din activitatea notariala sunt realizate de catre ei, in mod nemijlocit, sub semnatura proprie pentru care raspund individual si onorariul perceput este incasat in nume propriu, de fiecare notar public asociat.

Solutia referitoare la taxa pe valoarea adaugata adoptata de Comisia centrala fiscala prin pct.2 al Deciziei nr.10/08.12.2003 aprobata de Ministerul Finantelor Publice, este ca orice asociat intr-o asemenea societate civila profesionala este considerat persoana impozabila pentru acele activitati care nu sunt desfasurate in numele asocierii. Petenta precizeaza ca niciodata notarii publici din societatea civila nu au desfasurat activitati notariale in numele asocierii, pentru ca Legea nr.36/1995 nu le permite.

Petenta arata ca in definirea “persoanei impozabile” a respectat intocmai indrumarea data prin adresa Ministerului Finantelor Publice, care face precizarea ca in cazul societatilor civile profesionale, intrucat notarii publici raman titulari individuali de obligatii fiscale, plafonul de 1,5 miliarde lei pentru anul 2002 se refera la activitatea fiecarui notar in parte.

In conformitate cu cele de mai sus, notarii publici asociati s-au inregistrat ca platitori de TVA din data de 7 octombrie 2003, atribuindu-li-se cod fiscal individual, fiecarui notar asociat, dar organul fiscal sustine ca obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA ar fi revenit Societatii Civile Profesionale si nu notarilor asociati, privati individual.

In baza acestei sustineri inspectorii fiscali au stabilit ca plafonul valoric de 1,5 miliarde rol s-a realizat cumulativ, de catre cei 2 notari, in luna noiembrie 2002 si ca ar fi trebuit sa incaseze TVA de la cetateni inca din 01 decembrie 2002, astfel ca a stabilit TVA pentru perioada 01 decembrie 2002 - 07 octombrie 2003, la care a calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

In anul 2003, petenta arata ca a inclus la cheltuieli deductibile aferente valorii neamortizate a cladirii, in limita venitului realizat din vanzare.

Considera ca organul fiscal mareste artificial cheltuielile care nu se deduc incluzand acolo si taxele de timbru pe care petenta le-a virat bugetului local. Mentioneaza ca taxele de timbru nu au fost virate din onorariile incasate de cei 2 notari, ci din alte sume care au avut aceasta destinatie, au fost inregistrate pe chitantiere proprii si au fost inregistrate in evidente separate.

Petenta solicita si suspendarea executarii masurilor stabilite prin actele contestate, in temeiul art.185(1) din Codul de procedura fiscala republicat, justificand cererea prin comportamentul de buni contribuabili si prin observatia ca stabilirea obligatiilor de plata in sarcina ei a avut la baza aplicarea gresita a legii si nu o atitudine fiscala neadecvata a contestatoarei.

Organul de control al Administratiei Finantelor Publice Galati, prin actele administrative fiscale atacate, a constatat fata de sumele contestate urmatoarele:

In baza prevederilor legale ale OG nr.82/1998, Societatea Civila Notariala are atribuit, in urma depunerii declaratiei de inregistrare fiscala, codul fiscal eliberat de organele fiscale in data de 27.01.2000. Concomitent cu depunerea declaratiei de inregistrare fiscala pentru asociatia civila fara personalitate juridica, s-au depus declaratii de mentiuni privind radierea cu data de 26.01.2000 a codurilor fiscale privind pe notarii publici asociati. Urmare a acestor documente depuse, platitor de impozite si taxe in evidentele organelor fiscale este Societatea Civila Notariala, subiect fiscal pentru impozite si taxe, cu exceptia impozitului pe venit. Astfel, in vectorul fiscal Societatea Civila este inscrisa ca platitor de impozit pe veniturile din salarii pentru perioada 01.01.2000 - 08.10.2003 si platitor de TVA in perioada 01.03.2000 - 15.03.2000.

La art.5 din contractul de asociere al celor 2 asociati se precizeaza ca scopul Societatii Civile Novitas este de a exercita in comun profesia de notar public. In acelasi contract se prevede ca participarea la venituri si la pierderi este in cota de 50% pentru fiecare asociat. Punctul 3 al Contractului de asociere specifica modalitatile de incetare a asocierii si obligatia anuntarii AFP in cazul anularii contractului de asociere. Se mentioneaza ca pana la data inceperii inspectiei fiscale nu a fost anuntata rezilierea acestui contract.

Contractul de asociere depus la organele fiscale a avut la baza Contractul de societate civila incheiat in temeiul art.14 din Legea 36/1995 - Legea notarilor publici si a activitatii notariale si art.1 din Regulamentul de punere in aplicare a acesteia, coroborate cu art.1491 si urmatoarele din Codul Civil, pentru constituirea unei societati civile profesionale.

Cu privire la impozitul pe venit:

Pentru exercitiul financiar 2000, comparand rezultatul financiar determinat de organul de inspectie fiscala, cu rezultatul financiar declarat de contribuabil, se constata o diferenta pe care organul de control nu o poate explica intrucat contribuabilul nu a putut prezenta modalitatea de determinare a venitului impozabil in scris in declaratiile speciale, nerespectand astfel prevederile art.50 din OMF nr.215/2000.

Prin urmare, organul fiscal a procedat la modificarea venitului net din deciziile anuale, rezultand diferente de impozit de plata.

Pentru exercitiul financiar 2001:

Intrucat nu au fost respectate termenele de plata, organul de inspectie fiscala a calculat majorari si penalitati de intarziere pentru fiecare asociat in parte, luand in calcul data de 28.06.2001, cand deciziile de plati anticipate au fost transmise contribuabililor.

Fata de rezultatul financiar declarat de contribuabil, organul de inspectie fiscala stabileste un rezultat financiar mai mare, suma stabilita in plus fiind formata din:

- dobanzi bancare, suma care nu a fost inclusa in venitul brut al exercitiului financiar 2001,
- diferenta dintre amortizarea calculata de catre contribuabil si cea calculata de catre organul fiscal, constand in nerespectarea prevederilor legale privind regimul de amortizare accelerata pentru bunurile intrate in patrimoniu in anul 2001, precum si in aplicarea necorespunzatoare a prevederilor HG 403/2000 privind reevaluarea imobilizarilor corporale. Invocand art.1(2) si art.2 din HG 403/2000, organul de inspectie fiscala a constatat ca procedura efectuata de contribuabil pentru actualizarea valorilor mijloacelor fixe detinute in patrimoniu nu a respectat dispozitiile legale deoarece perioada intre data intrarii in gestiune (08.1998 - 10.2000) si 31.12.2000 nu cumuleaza 3 ani si rata inflatiei nu depaseste 100%.

Mai mult, venitul impozabil se determina ca diferenta intre veniturile incasate si platile efectuate, la care se adauga sau se scad categorii de cheltuieli stabilite in actele normative ce reglementeaza impozitul pe venit. Din acest considerent nu se pot accepta cheltuieli cu amortizarea pentru diferentele de actualizare pentru care contribuabilul nu poate face dovada platii.

Prin urmare, organul fiscal a procedat la modificarea venitului net din deciziile anuale pentru ambii asociati, rezultand diferente de impozit de plata.

Pentru exercitiul financiar 2002, din documentele puse la dispozitia organului de inspectie fiscala s-a stabilit ca diferenta intre amortizarea calculata de contribuabil si amortizarea calculata de organul de control este cheltuiala nedeductibila.

De asemenea, organul fiscal a procedat la diminuarea venitului brut cu suma reprezentand TVA colectata precum si la diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma reprezentand TVA deductibila aferenta lunii decembrie 2002.

Fata de rezultatul financiar declarat de contribuabil, organul de inspectie fiscala stabileste un rezultat financiar mai mare, motiv pentru care a procedat la modificarea venitului net din deciziile anuale pentru ambii asociati, rezultand diferente de impozit de plata.

Pentru exercitiul financiar 2003, organul fiscal a procedat la diminuarea venitului brut cu suma reprezentand TVA colectata precum si la diminuarea cheltuielilor deductibile cu TVA deductibila aferenta perioadei 01.01.2003 - 07.10.2003.

Din totalul veniturilor inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati, s-au sczut veniturile realizate de catre fiecare notar public pentru perioada 08.10.2003 - 31.12.2003, cand acestia s-au declarat platitori individuali de impozite si taxe.

Amortizarea mijloacelor fixe calculata de catre organul de control aferenta anului 2003 este mai mica decat amortizarea calculata de catre contribuabil. In determinarea venitului net

impozabil contribuabilul a marit volumul cheltuielilor deductibile cu valoarea ramasa neamortizata a sediului urmare a evaluarii acestuia. Se precizeaza ca sediului i s-au intocmit, plecand de la costul istoric doua rapoarte de evaluare: unul in decembrie 2000 si al doilea in decembrie 2002, inaintea vanzarii. Se mentioneaza ca vanzarea sediului s-a facut catre unul din notarii asociati.

Organul de control a calculat valoarea ramasa neamortizata pornind de la valoarea de intrare a mijlocului fix, neluind in calcul rapoartele de evaluare.

Tinand cont de cele mentionate mai sus, organul fiscal a stabilit un venit net pentru anul 2003 care a fost repartizat in cote egale celor 2 asociati, venituri care se vor adauga celor obtinute de catre fiecare notar in parte pentru perioada 08.10.2003 - 31.12.2003.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata se fac urmatoarele precizari:

Contribuabilul a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.03.2000, prin depasirea plafonului, in conformitate cu OG nr.215/1999 care reglementeaza ca activitatea notariala nu mai reprezinta operatiune scutita de TVA. Prin aparitia OG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, activitatea notariala devine din nou scutita incepand cu 15.03.2000, fapt pentru care contribuabilul a solicitat scoaterea din evidenta ca platitor de TVA incepand cu 15.03.2000.

Din 16.03.2000 si pana la data de 31.05.2002 activitatea notariala a fost operatiune scutita de TVA conform legislatiei in vigoare.

Incepand cu 01.06.2002 activitatea notariala devine operatiune taxabila conform Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit pct.II din Solutiile privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata aprobate prin Decizia nr.10/08.12.2003, publicata in MO 65/26.01.2004, ale carei prevederi sunt aplicabile de la data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002, respectiv 01.06.2002, o asociere sau alta organizatie care nu are personalitate juridica, precum societatile civile profesionale si cabinetele asociate de avocati sau notari, se considera a fi persoana impozabila pentru acele activitati economice desfasurate de asociati sau parteneri in numele asociatiei ori al organizatiei respective, cu exceptia asociatiilor in participatiune. In aceasta situatie se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata asociatia sau organizatia, care trebuie sa respecte toate prevederile legale in domeniul taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat Societatea Civila Novitas a depasit plafonul de scutire a taxei pe valoarea adaugata de 1.5 miliarde lei (vechi) in data de 05.11.2002, organul de inspectie fiscala a stabilit ca data de la care operatiunile desfasurate sunt supuse taxei pe valoarea adaugata este 01.12.2002.

In conformitate cu prevederilor art.67(5) din HG nr.598/2002 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, pentru operatiunile impozabile realizate de Societatea civila notariala Novitas in perioada 01.12.2002 - 07.10.2003, organul de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de TVA datorata bugetului de stat, cu majorari de intarziere si penalitati.

Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca diferentele de impozit pe venit si TVA au fost stabilite corect pentru cei 3 contribuabili.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.70 si art.86 din OG nr.73/1999 privind impozitul pe venit, care stipuleaza:

“**Art.70** - Prezenta ordonanta intra in vigoare la 1 ianuarie 2000 [...]”;

“**Art.86** - Pe data intrarii in vigoare a prezentei ordonante se abroga [...]”

- O.U.G. nr.85/1997 privind impunerea veniturilor realizate de persoane fizice [...]”.

În consecință, rezulta că organul de inspecție fiscală a procedat corect neacceptând la deducerea din venitul net realizat în anul 2000 de către Societatea civilă profesională a investițiilor realizate în anul 1999 de către contribuabilii asociați, astfel ca se justifică modificarea venitului net din deciziile anuale ale celor 2 asociați ai Societății profesionale și implicit diferențele de impozit de plată, la care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, fapt pentru care contestatia a fost respinsă la acest capăt de cerere.

Cu privire la diferențele de impozit pe venit determinate ca urmare a diferenței de cheltuieli privind amortizarea datorată reevaluării sediului biroului, **în drept**, scopul reevaluării este prevăzut la art.1 din Anexa 1 la HG nr.403/2000, unde se stipulează: “Prin operațiunea de reevaluare a imobilizărilor corporale existente în patrimoniul persoanelor juridice prevăzute la art.1 din hotărâre *se realizează actualizarea valorii elementelor patrimoniale* din raportările contabile întocmite la data de 31 decembrie a anului precedent”.

În conformitate cu art.7 din HG nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale, persoanele fizice și asociațiile fără personalitate juridică care desfășoară activități în scopul realizării de venituri pot aplica prevederile HG nr.403/2000.

În Anexa 1 la HG nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale sunt redată “Normele privind reevaluarea imobilizărilor corporale”, iar în anexa 2 la norme, intitulată “INREGISTRAREA ÎN CONTABILITATE a diferențelor rezultate în urma reevaluării imobilizărilor corporale” se menționează că în contabilitatea agenților economici înregistrarea atât a diferențelor rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale, cât și a diferenței dintre amortizarea actualizată și cea înregistrată până la data reevaluării, se înregistrează prin intermediul contului 105.06 “Diferențe din reevaluarea mijloacelor fixe” și nu afectează conturile de cheltuieli. În aceeași anexa 2 la norme, la punctul 2, se precizează:

“Persoanele fizice care desfășoară activități independente vor evidenția în fișa mijlocului fix diferențele rezultate din reevaluarea bunurilor amortizabile, respectiv a mijloacelor fixe înregistrate în Registrul-inventar cod 14-1-2/a”.

Din textele de lege citate mai sus rezulta că efectuarea reevaluării nu justifică înregistrarea la cheltuieli deductibile a diferenței dintre amortizarea la valoarea actualizată și cea calculată pe baza valorii stabilite până la data reevaluării în contabilitatea agenților economici și a persoanelor fizice și asociațiilor fără personalitate juridică.

De asemenea, în HG nr.1066/1999 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea OG nr.73/1999 privind impozitul pe venit, la punctul 2 din Normele metodologice date în aplicarea art.16 din ordonanță se precizează:

“Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt: [...]

b) să corespundă unor cheltuieli efective [...]”.

Având în vedere actele normative citate, rezulta că organul fiscal a procedat corect neadmitând la cheltuieli deductibile decât amortizarea calculată prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea de cumpărare a mijloacelor fixe, deci se justifică modificarea venitului net din deciziile anuale pentru ambii asociați și implicit diferența de impozit pe venit de plată, la care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, fapt pentru care contestatia a fost respinsă ca neîntemeiată și la acest capăt de cerere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile pct.II din Solutiile privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata aprobate prin Decizia nr.10/08.12.2003, cu aplicabilitate de la 01.06.2002, o asociere sau alta organizatie care nu are personalitate juridica, precum societatile civile profesionale si cabinetele asociate de avocati sau notari, se considera a fi persoana impozabila pentru acele activitati economice desfasurate de asociati sau parteneri in numele asociatiei ori al organizatiei respective, cu exceptia asociatiilor in participatiune. In aceasta situatie se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata asociatia sau organizatia, care trebuie sa respecte toate prevederile legale in domeniul taxei pe valoarea adaugata.

Societatea civila notariala s-a incadrat in prevederile alin.(3) si (4) ale art.9 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care stipuleaza:

“(3) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata activitatile persoanelor impozabile cu venituri din operatiuni taxabile declarate sau, dupa caz, realizate anual, de pana la 1,5 miliarde lei (ROL) inclusiv. In situatia realizarii unor venituri superioare plafonului de impozitare de 1,5 miliarde lei (ROL) in cursul unui an fiscal, persoanele impozabile au obligatia sa solicite inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata [...].

(4) Plafonul de impozitare de 1,5 miliarde lei (ROL) stabilit la alin.(3) este valabil pentru anul fiscal 2002 [...].”

Intrucat Societatea civila notariala nu s-a declarat platitor de TVA conform legii, organul de inspectie fiscala a stabilit pentru perioada 01.12.2002 - 07.10.2003 diferenta dintre taxa pe valoarea adaugata pe care petenta ar fi avut obligatia sa o colecteze si taxa pe valoarea adaugata la care persoana impozabila ar fi avut drept de deducere, conform documentelor justificative, aplicand prevederile art.67(5) din HG nr.598/2002 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, fapt pentru care contestatia a fost respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere privind TVA datorata bugetului de stat, cu majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

