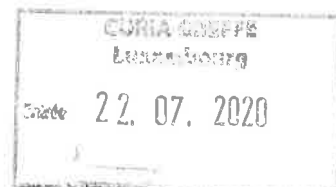


**R O M Â N I A**  
**CURTEA DE APEL BUCUREȘTI**  
**SECȚIA A VIII-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

**Dosar nr.6815/2/2018**

**ÎNCHEIERE**  
**ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN DATA DE 30.12.2019**  
**CURTEA CONSTITUITĂ DIN :**  
**PREȘEDINTE: RALUCA-ECATERINA TOMA**  
**GREFIER: CRISTINA DIANA LALE**



Pe rol se află cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta **BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL**, în contradictoriu cu pârâta **ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI-DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BUCUREȘTI** și intervenientul accesoriu **BERLIN CHEMIE AG**, având ca obiect anulare act administrativ fiscal.

Dezbaterile referitoare la sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere privind pronunțarea unei hotărâri preliminare privind interpretarea art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului au avut loc în cadrul ședinței publice din data de 26.11.2019, fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, ce face parte integrantă din prezenta, când Curtea, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat succesiv pronunțarea în cauză la data de 10.12.2019, 20.12.2019, respectiv 30.12.2019, când a decis următoarele:

**CURTEA,**

Cu privire la chestiunea referitoare la sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere privind pronunțarea unei hotărâri preliminare referitoare la interpretarea art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului, reține următoarele:

I.Obiectul litigiului:

1.Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București la data de 12.09.2018 sub nr.6815/2/2018 reclamanta **BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL**, o societate de drept român cu sediul în București, a solicitat, în contradictoriu cu pârâta **ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI-DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BUCUREȘTI**, anularea deciziei de impunere nr.F-MJ 150 din data de 29.11.2017 în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă de 42.461.424 RON (aproximativ 9.151.168 euro) cu titlul de taxă pe valoare adăugată, precum și a deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de 5.855.738 RON dobânzi (aproximativ 1.262.012 euro) și 3.289.071 RON penalități de întârziere (aproximativ 708.851 euro), restituirea sumei de 30.220.309 RON achitată de reclamantă cu titlu de taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere (aproximativ 6.512.997 euro) și 9.144.809 RON achitată de reclamantă cu titlu de obligații fiscale accesorii (aproximativ 1.970.864 euro).

2. În cadrul acestui dosar, BERLIN CHEMIE AG, o societate cu sediul în Germania, a formulat cerere de intervenție accesorie în favoarea reclamantei BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, solicitând admiterea cererii principale formulate de BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, și, pe cale de consecință, anularea actelor administrativ fiscale ce fac obiectul acțiunii principale.

BERLIN CHEMIE AG a susținut că justifică un interes personal de a interveni în cauză deoarece prin actele administrativ fiscale atacate de reclamantă s-a stabilit că BERLIN CHEMIE AG are sediu fix în România, aceasta afectând direct tratamentul fiscal aplicabil tranzacțiilor dintre reclamantă și intervenientă, BERLIN CHEMIE AG fiind interesată de înlăturarea acestor efecte.

3. Prin încheierea de ședință din data de 12.03.2019 Curtea de Apel București a încuviințat în principiu cererea de intervenție accesorie formulată în interesul reclamantei, în baza art.61 și 63 din Codul de procedură civilă, și astfel societatea germană BERLIN CHEMIE AG a dobândit calitatea de parte în dosar.

## II. Actul administrativ contestat

4. Actul administrativ contestat în cauză, respectiv decizia de impunere nr.F-MJ 150 din data de 29.11.2017, stabilește în sarcina reclamantei BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL obligația de plată a sumei de 41.687.575 RON (aproximativ 8.984.391 euro) reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar de organele fiscale, aferentă prestărilor de servicii efectuate de reclamanta BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL către intervenienta BERLIN CHEMIE AG Germania, stabilindu-se o bază impozabilă suplimentară de 183.763.182 RON (aproximativ 39.604.134 euro) pentru perioada 01.02.2014-31.12.2016, organele fiscale române apreciind că serviciile de marketing, promovare și autorizare produse facturate de reclamanta BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL intervenientei BERLIN CHEMIE AG Germania cu taxa pe valoarea adăugată zero sunt impozabile în România în baza art.271 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, care precizează că „...locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile”.

5. La baza emiterii deciziei de impunere contestate în cauză a stat constatarea organelor fiscale potrivit căreia societatea germană BERLIN CHEMIE AG dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a avea un sediu fix în România, respectiv în București, sector 1, Calea Floreasca nr.169 A, et.5 (unde se află sediul reclamantei BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL).

Organele fiscale române au apreciat că sunt îndeplinite condițiile impuse de art.125 ind.1 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art.266 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, aplicabil începând cu 01.01.2016 potrivit cărora „o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile”, coroborate cu prevederile Regulamentului nr.282/2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată potrivit căruia „sediul fix înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice, care se caracterizează printr-un suficient grad de permanență, o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească sa utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.”

6. Organele fiscale române au considerat că locul de prestare al serviciilor de marketing, promovare și autorizare produse prestate de BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL către BERLIN CHEMIE AG este în România, unde au apreciat că BERLIN CHEMIE AG ar avea un sediu fix în conformitate cu prevederile art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal (aplicabil până la data de 31.12.2015), respectiv art.278 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal (aplicabil începând cu 01.01.2016), potrivit cărora „Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

### III. Situația de fapt aflată la baza emiterii actelor administrative fiscale contestate:

7. BERLIN CHEMIE AG este o societate cu sediul în Germania ce face parte din grupul Menarini și care comercializează în România din 1996 în mod constant produse farmaceutice din depozitul SC Fildas Trading SRL, pentru aprovizionarea în mod curent a distribuitorilor angro de medicamente din România.

8. BERLIN CHEMIE AG are un reprezentant fiscal în România, respectiv societatea DLA PIPER TAX SRL, este înregistrată în România în scopuri de TVA, având codul de înregistrare TVA RO29403877, și este înregistrată ca plătitor al taxei clawback pe teritoriul României. Produsele farmaceutice (medicamente și dispozitive medicale) pe care le comercializează au obținut autorizații de punere pe piață în România, iar prețurile acestora se supun CANAMED (Catalogul Național al prețurilor medicamentelor de uz uman autorizate de punere în piață).

9. În 2007 BERLIN CHEMIE AG a încheiat cu societatea comercială română Fildas Trading SRL un contract având ca obiect depozitarea produselor sale, articolul 2.1 din contract prevăzând că, pentru a se asigura ca produsele sale vor fi disponibile în mod continuu în teritoriu (în România), BERLIN CHEMIE AG va furniza SC Fildas Trading SRL un stoc de produse în conformitate cu lista curentă de prețuri. SC Fildas Trading SRL și-a asumat obligația de a depozita corespunzător produsele BERLIN CHEMIE AG, separat de produsele altor societăți, de a ține o evidență contabilă strictă a acestora, cu reflectarea intrărilor și ieșirilor, precum și o evidență a produselor în funcție de termenul de valabilitate al acestora, de a permite inspecția din partea BERLIN CHEMIE AG, de a elibera produsele către terții cumpărători, putând și să preia în nume propriu produse din stoc pentru a le revinde.

10. În anul 2011 a fost constituită societatea de drept român SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL cu sediul în București, asociatul unic al acesteia fiind BERLIN CHEMIE/MENARINI PHARMA GMBH, cu sediul în Germania, cu o cotă de 100% de participare la beneficii și pierderi. Potrivit actului constitutiv, domeniul principal de activitate al societății române constă în activități de consultanță în management, activitatea principală a societății este reprezentată de activități de consultanță în domeniul relațiilor publice și comunicării (cod CAEN 7021), iar societatea mai poate desfășura și următoarele activități secundare: comerț cu ridicata al produselor farmaceutice (cod CAEN 4646), activități de consultanță pentru afaceri și management (cod CAEN 7022), activități ale agențiilor de publicitate (cod CAEN 7311), activități de studiere a pieței și de sondare a opiniei publice (cod CAEN 7320).

11. BERLIN CHEMIE/MENARINI PHARMA GMBH, acționarul unic al reclamantei SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, este deținută în proporție de 95% de către intervenienta BERLIN CHEMIE AG.

12. La data de 1 iunie 2011 între BERLIN CHEMIE AG și SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL s-a încheiat „Contractul de marketing, publicitate și servicii de reglementare” prin care societatea română s-a obligat să se angajeze în toate activitățile de marketing necesare pentru a promova în mod activ produsele BERLIN CHEMIE AG în România, având drept scop extinderea cererii acestor produse în România, în conformitate cu strategiile și bugetele stabilite și dezvoltate de BERLIN CHEMIE AG (art.1.1 și 1.2 lit.b din contract). Potrivit art.6.2 din contract, acesta este guvernat de legea germană.

13. Prin art.1.2 lit a) al aceluiași contract, societatea română SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL s-a obligat să stabilească și să mențină un serviciu calificat legal pentru a se ocupa și rezolva problemele de publicitate, informare și promovare în contul și pentru BERLIN CHEMIE AG și să preia, în mod continuu și permanent, răspunderea locală pentru respectarea tuturor legilor din teritoriu și procedurile interne ale BERLIN CHEMIE AG ce guvernează publicitatea, promovarea și alte probleme și situații conexe.

14. Prin același contract SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL și-a asumat și obligația de a întreprinde toate acțiunile de reglementare necesare pentru a asigura autorizațiile pentru BERLIN CHEMIE AG pentru a distribui produsele în România, inclusiv intermediere în obținerea tuturor înregistrărilor, certificatelor și altor permise de natură administrativă, monitorizarea cazurilor de concurență neloială, încălcări de patent, alte evenimente cu impact negativ asupra activității, asistență în studii clinice și alte activități de cercetare și dezvoltare.

15. Potrivit contractului, SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL s-a obligat să asigure o livrare corespunzătoare de literatură medicală și materiale promoționale aprobate de societatea germană, pentru a fi utilizate de reprezentanții medicali în promovarea produselor.

16. BERLIN CHEMIE AG s-a obligat să pună la dispoziția SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL mostre gratuite ale produselor, în legătură cu publicitatea făcută de aceasta din urmă pentru produse, SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL urmând să asigure aceste mostre ale produselor pentru profesioniștii din asistența medicală din teritoriu, în numele BERLIN CHEMIE AG (art.1.2 lit.e din contract).

17. Art.3 din contractul mai sus menționat prevede dreptul BERLIN CHEMIE AG de a inspecta registrele și spațiile societății române, drept ce încetează după 3 ani după încheierea fiecărei luni calendaristice.

18. Pentru serviciile prestate de societatea română s-a stabilit plata unei remunerații lunare calculate pe baza sumei tuturor cheltuielilor suportate efectiv de BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL (denumită în contract Berlin Chemie RO), majorată cu un adaos de 7,5% pentru un an calendaristic (art.2 din contract).

19. Începând cu data de 14.03.2013 plățile și operațiunile dintre BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL și BERLIN CHEMIE AG se fac în baza unui „contract de sold de zero”, acesta fiind un contract de management de lichidități /effective cross border cash pooling contract, contul principal aparținând societății BERLIN CHEMIE Aktiengesellschaft din Germania, banca principală fiind Uni Credit Bank AG (Germania).

Contul reclamantei este cont participant, iar banca la care acesta este deschis, UniCredit Tiriac Bank (România), este bancă participantă.

20. În concret, plata serviciilor prestate de reclamantă intervenientei se realiza prin încheierea de protocoale de compensare între facturile de servicii emise de BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL societății germane și împrumutul purtător de dobândă acordat de BERLIN CHEMIE AG societății române, facturile și împrumutul având aceeași valoare. Un exemplar al protocolului de compensare se trimitea la Banca Națională a României.

21. Potrivit informațiilor furnizate de Oficiul Național al Registrului Comerțului societatea română BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a avut în anul 2016 un număr mediu de 201 de salariați. Conform organigramei societății române pentru anul 2016, aceasta este condusă de un Country Manager, căruia i se subordonează alți manageri în funcțiile de Field Force Manager, Finance Manager, Regulatory Affairs Manager, Customer Relationship Manager, Marketing Manager, Medical Manager, Business Development Manager, etc. Persoana desemnată în funcția de Field Force Manager are în subordine 170 de persoane dintre care 2 support specialists, 3 district managers, care au în subordine 13 Area Managers, care la rândul lor au în subordine 151 REPS (sales representatives-reprezentanți vânzări). Persoanei desemnate în funcția de Marketing manager i se subordonează 9 persoane, Finance Manager are în subordine 5 persoane, Customer Relationship are în subordine 3 persoane, Regulatory Affairs Manager are în subordine o singură persoană, în funcția de Regulatory Affairs Officer.

22. Organele fiscale au menționat că au identificat persoane care, deși nu erau angajați ai SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL ci ai unei alte societăți, ESCAPE SERVICES SRL, în baza unui contract care avea ca obiect executarea cu personal propriu specializat a serviciilor și lucrărilor solicitate de SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, care potrivit fișelor de post se subordonau Directorului Relații Clienți din cadrul SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL.

23. Organele fiscale au considerat că societatea germană ar avea acces la resurse tehnice în România referindu-se la resursele tehnice ale SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL (computere, sisteme de operare, autovehicule), acestea fiind achiziționate prin sumele de bani provenind de la societatea germană. Reclamanta a susținut însă că aceste resurse îi aparțin, fiind irelevant că au fost achiziționate prin folosirea unor sume de bani împrumutate de la societatea germană și pentru care plătește dobânzi.

24. BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a prestat către BERLIN CHEMIE AG serviciile de marketing, reglementare și publicitate menționate în contract, servicii pe care le-a apreciat ca nefiind taxabile în România, ci în Germania.

Din actele dosarului rezultă că BERLIN CHEMIE AG este unicul client al BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL.

25. Din faptul că prin contractul din 2011 reclamanta s-a obligat să presteze societății germane servicii de marketing și din faptul că potrivit organigramei BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL are angajați 151 de REPS (reprezentanți vânzări) ar rezulta că activitățile pe care angajații BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL le desfășoară preponderent au ca scop creșterea/obținerea comenzilor de produse farmaceutice comercializate de Berlin Chemie AG.

26. Activitatea desfășurată de angajații BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL include și preluarea și transmiterea comenzilor de produse farmaceutice de la distribuitorii angro din România către BERLIN CHEMIE AG, precum și prelucrarea facturilor și transmiterea lor de la BERLIN CHEMIE AG la clienții acesteia, angajații BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL menținând legătura și cu societatea Fildas, depozitară a produselor comercializate de BERLIN CHEMIE AG. Societatea reclamantă a subliniat în acțiune că decizia privind livrarea produselor farmaceutice este luată de către societatea germană și a susținut că activitățile pe care le desfășoară ar fi doar activități suport, administrative, ce ar avea scopul de a facilita comunicarea și depășirea barierelor lingvistice și că angajații săi nu ar avea puterea de a angaja societatea germană.

27. Expedierea de către cocontractanții români a comenzilor și facturilor emise pentru BERLIN CHEMIE AG la adresa BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, considerată relevantă de organele fiscale în ceea ce privește concluzia potrivit căreia societatea germană are sediu fix în România, a fost explicată de reclamantă ca fiind necesară pentru transpunerea documentelor în formatul agreat de societatea germană și pentru facilitarea comunicării, fiind apreciată de reclamantă ca reprezentând o activitate de secretariat/contabilitate fără relevanță pentru constituirea sediului fix, invocându-se și că folosirea unei adrese poștale nu ar fi suficientă pentru constituirea sediului fix.

Instanța observă totuși că art.10 alin.3 din Regulamentul (UE) nr. 282/2011 al Consiliului are în vedere sediul activității economice, iar nu sediul fix, atunci când statuează că „Simpla existență a unei adrese poștale nu poate fi considerată drept loc de stabilire a sediului activității economice a unei persoane impozabile”.

28. În cadrul dosarului nu s-a susținut că ar exista și comenzi adresate direct societății germane de către distribuitorii români ai produselor farmaceutice BERLIN CHEMIE AG.

29. Tot în baza contractului menționat mai sus SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a asigurat societății BERLIN CHEMIE AG servicii de reglementare referitoare la produsele farmaceutice vândute de BERLIN CHEMIE AG pe piața din România, acestea fiind apreciate de reclamantă ca fiind activități administrative suport, necesare pentru comercializarea oricăror medicamente, ce ar fi putut fi realizate și de către orice altă companie, fără relevanță pentru a se aprecia că societatea germană ar avea sediu fix în România.

30. Persoana desemnată de BERLIN CHEMIE AG pentru a se ocupa de probleme de farmacovigilență este angajată a SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL. Această situație a fost considerată irelevantă de reclamantă pentru a se aprecia că societatea germană ar avea sediu fix în România.

31. În legătură cu constituirea comisiilor de inventariere a produselor comercializate de BERLIN CHEMIE AG în România, aflate în depozitul Fildas Trading, organele fiscale române au susținut că au fost formate din angajați ai SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL. Reclamanta a susținut că inventarierea este efectuată în prezența unui angajat al BERLIN CHEMIE AG localizat în Germania și care călătorește în România cu scopul efectuării acestui inventar, iar prezența angajaților SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL la inventariere a avut ca unic scop facilitarea comunicării, dată fiind necunoașterea limbii engleze de angajații depozitarului Fildas Trading. Reclamanta a susținut și că inventarierea este o activitate pur administrativă, cerută de legislația contabilă, irelevantă din perspectiva constituirii unui sediu fix.

32. În ceea ce privește luarea deciziilor de distrugere a unor medicamente, poziția reclamantei a fost că SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a luat doar decizii referitoare la distrugerea propriilor mostre pe care le deține în depozitul Fildas (mostre ce i-au fost puse la dispoziție pentru promovarea produselor farmaceutice), iar nu referitoare la distrugerea produselor farmaceutice aparținând societății germane, astfel cum au considerat organele fiscale.

33. SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a contractat servicii de publicitate, merchandising în vederea promovării produselor comercializate de BERLIN CHEMIE AG pe piața din România, a organizat și a participat la evenimente pentru promovarea produselor farmaceutice BERLIN CHEMIE în cadrul cărora a acordat, către specialiști din domeniul sănătății, mostre din aceste produse.

34. SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL este reprezentant local al deținătorilor de autorizații de punere pe piață pentru produsele comercializate în România de BERLIN CHEMIE AG.

35. Evidența fiscală a SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL este organizată pe centre de cost ale celor 25 de produse comercializate de BERLIN CHEMIE AG în România, cu transpunerea acestora în conturi. Reclamanta a susținut irelevanța acestui mod de organizare a contabilității pentru existența sediului fix, arătând că acesta este justificat de existența unui buget de promovare pentru fiecare produs și de obligația legală a grupului Berlin Chemie Menarini de a pregăti situații financiare la nivel de grup potrivit standardelor internaționale de contabilitate IAS 27.

36. Actul administrativ fiscal contestat în cauză reține că SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL este membru activ al Asociației Române a Producătorilor Internaționali de Medicamente, deși nu este producător și nu comercializează medicamente pe teritoriul României. Relevanța acestui fapt este contestată de reclamantă, apartenența la o organizație non profit nefiind relevantă din punct de vedere fiscal, iar pentru calitatea de membru în respectiva organizație era suficientă derularea activităților în domeniul farmaceutic, indiferent de natura lor.

37. SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL a facturat serviciile de marketing, promovare și autorizare produse cu taxa pe valoare adăugată zero către BERLIN CHEMIE AG, apreciind că locul de prestare al acestor servicii este în Germania.

38. În urma inspecției fiscale ce a vizat societatea BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, organele fiscale române au apreciat că BERLIN CHEMIE AG dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a avea sediu fix în România, respectiv în București Calea Floreasca nr.169A, et.5 (unde se află sediul SC BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, n.n.), potrivit art.125 ind.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare până la 31.12.2015 și respectiv art.266 alin.2 lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu 1.01.2016, coroborate cu prevederile Regulamentului nr.282/2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE și a constatat că locul de prestare al serviciilor de marketing, promovare și autorizare produse este în România, conform art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 și art.266 alin.2 lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, fiind colectată suplimentar taxa pentru valoarea adăugată pentru serviciile mai sus menționate în suma totală de 41.687.575 RON pentru perioada 01.02.2014-31.12.2016.

39. Prin acțiunea formulată împotriva actelor administrative ce stabilesc aceste obligații fiscale s-a contestat faptul că BERLIN CHEMIE AG ar dispune în România de

suficiente resurse tehnice și umane pentru a avea sediu fix în România, reclamanta susținând că nu sunt îndeplinite cerințelor prevăzute pentru aceasta de Codul fiscal român ( art.266 al.2 lit.b din Legea 227/2015 privind Codul fiscal român în vigoare din 1 ianuarie 2016 și art 125 ind.1 a.2 lit b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2015) dar și ale art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

#### IV Cadrul juridic:

##### Dreptul Uniunii incident în cauză

40. Potrivit articolul 44 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată „Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice.

Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix.

În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită”.

41. Conform art.10 din Secțiunea 1 Capitolul V „Locul operațiunilor impozabile” din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

„(1) În aplicarea articolelor 44 și 45 din Directiva 2006/112/CE, locul în care o persoană impozabilă și-a stabilit sediul activității economice este locul în care se desfășoară funcțiile de administrare centrală a societății.

(2) Pentru determinarea locului menționat la alineatul (1) se iau în considerare locul în care se iau deciziile principale legate de managementul general al societății, locul în care se află sediul social al societății și locul în care se întâlnește conducerea societății.

În cazul în care aceste criterii nu permit determinarea cu certitudine a locului de stabilire a sediului unei activități economice, locul în care se iau deciziile principale legate de managementul general al societății este criteriul care prevalează.

(3) Simpla existență a unei adrese poștale nu poate fi considerată drept loc de stabilire a sediului activității economice a unei persoane impozabile.”

42. Art.11 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată stabilește:

„(1) În aplicarea articolului 44 din Directiva 2006/112/CE, un „sediul fix” înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 din prezentul regulament, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.

(2) În aplicarea articolelor indicate în continuare, un „sediul fix” înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 din prezentul regulament, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură



adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să furnizeze servicii a căror prestare o asigură:

- (a) articolul 45 din Directiva 2006/112/CE;
  - (b) de la 1 ianuarie 2013, articolul 56 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE;
  - (c) până la 31 decembrie 2014, articolul 58 din Directiva 2006/112/CE;
  - (d) articolul 192a din Directiva 2006/112/CE.
- (3) Faptul că dispune de un cod de înregistrare în scopuri de TVA nu este suficient pentru ca un sediu să fie considerat sediu fix.”

#### Normele de drept național aplicabil în cauză

43. Având în vedere că prin actul administrativ fiscal contestat în cauză au fost stabilite obligații fiscale în sarcina reclamantei aferente perioadei 01.02.2014-31.12.2016, în cauză sunt aplicabile dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite pentru perioada 01.02.2014-31.12.2015 și dispozițiile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016. Dispozițiile relevante pentru cauza de față ale acestor două legi care s-au succedat în timp au un conținut identic, urmând a fi redată în cele ce urmează.

44. Dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2015 (și care prezintă relevanță în cauză pentru obligațiile fiscale aferente perioadei anterioare datei de 31.12.2015) sunt art.133 alin.2 și art. 125 ind.1 alin.2 lit b.

Art.133 alin.2 Legea nr.571/2003 prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

45. Art. 125 ind.1 alin.2 lit b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stabilește:

„În înțelesul prezentului titlu:

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;

c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă.”

46. Dispozițiile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal român, în vigoare din 1 ianuarie 2016 și care prezintă relevanță în cauză pentru obligațiile fiscale aferente perioadei ulterioare datei de 1.01.2016 sunt art.278 alin.2 și art.266 alin.2.

Art.278 alin.2 din Legea nr.227/2015 prevede:

„(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul

activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

47. Art.266 alin.2 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal prevede:

„(2) În înțelesul prezentului titlu:

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;

c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă.”

#### V Motivele ce au determinat formularea întrebărilor preliminare

48. Pentru a soluționa cererea cu care este investită, Curtea de Apel București trebuie să stabilească locul de impozitare a serviciilor de marketing, publicitate și reglementare prestate de societatea română societății germane și să verifice dacă societatea germană are sediu fix în România, astfel cum s-a susținut de către organele fiscale, motiv pentru care soluția ce va fi dată în cauză depinde de interpretarea dispozițiilor art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

49. În ceea ce privește dispozițiile naționale incidente în cauză, ce definesc noțiunea de sediu fix al unei persoane impozabile, respectiv art.266 alin.2 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal român în vigoare din 01.01.2016 și art 125 ind.1 alin.2 lit b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2015, acestea condiționează existența sediului fix în România de dispunerea în această țară a unor suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile, în timp ce art.11 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 prevede că „sediul fix” este orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 din același regulament, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.

50. Instanța constată că dispozițiile naționale mai sus citate au o exprimare relativ diferită față de cele ale prevederilor art.11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere principiul priorității dreptului Uniunii precum și principiul potrivit căruia interpretarea dispozițiilor naționale care preiau dispoziții de drept al Uniunii trebuie făcută în conformitate cu aceste din urmă dispoziții (în speță nu este vorba despre o transpunere a prevederilor art.11 din Regulament deoarece acestea au efect direct, neavând nevoie de o transpunere), instanța consideră că este clar că în analiza pe care o va face

pentru a determina dacă în speță societatea germană are sediu fix în România trebuie să verifice îndeplinirea cerințelor prevăzute de dispozițiile art.11 din Regulamentul 282/2011 și respectiv articolului 44 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, interpretarea dreptului național urmând a fi făcută prin prisma dreptului Uniunii.

51. Hotărârile pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-605/12 Welmory, C-260/95 DFDS, C-318/11 și C-319/11 Daimler AG, Widex A/S împotri Skatterverket, C-16/17 TGE Gas Engeneering GmbH-Sucursal em Portugal, C-190/95 ARO Lease BV, C-452/03 RAL (Channel Islands) Ltd, C-419/14 WebMindLicenses kft, C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S, C-168/84 Gunter Berkholz, C-323/12 E.ON Global Commodities SE, C-73/06 Planzer Luxembourg, C-210/04 FCE Bank privesc situații juridice și factuale diferite de cele din speța de față, astfel încât instanța are o serie de îndoieli în legătură cu interpretarea care ar trebui dată acestor dispozițiilor art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și articolului 11 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

52. Mai mult, jurisprudența anterioară a Curții de Justiție a Uniunii Europene nu pare să trateze și relevanța prestării serviciilor de marketing pentru constituirea sediului fix, în contextul în care astfel de servicii, de marketing, presupun desfășurarea unor activități complexe și care au o legătură destul de strânsă cu activitatea de vânzare a bunurilor, fiind de natură să influențeze rezultatele activității economice.

53. Având în vedere dubiile referitoare la interpretarea care ar trebui dată acestor dispoziții în cauza de față, precum și rolul Curții de Justiție a Uniunii Europene de a asigura o interpretare uniformă a dreptului Uniunii, prezenta instanță a apreciat necesară adresarea unor întrebări preliminare, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, referitoare la interpretarea art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

54. O primă interpretare necesară pentru soluționarea cauzei cu care este investită prezenta instanță se referă la chestiunea dacă, pentru a aprecia că o societate care livrează bunuri pe teritoriul unui alt stat membru decât cel în care are sediul activității economice are, potrivit art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului, sediu fix în statul în care livrează bunurile, este necesar ca resursele umane și tehnice folosite de societate pe teritoriul acestui din urmă stat să-i aparțină, sau este suficient ca societatea să aibă acces imediat și permanent la astfel de resurse umane și tehnice prin intermediul unei alte societăți afiliate, pe care o controlează, deținând majoritatea părților sociale.

55. În cauza pe care prezenta instanță o are de soluționat, organele fiscale române au apreciat că societatea germană BERLIN CHEMIE AG are suficiente resurse umane și tehnice în România pentru a se putea considera că are sediu fix în această țară raportându-se în principal la resursele umane și tehnice pe care le are o societate de drept român BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL, afiliată societății germane, pe care BERLIN CHEMIE AG o controlează în termeni de capital social și cu care a încheiat un contract prin care îi sunt prestate în mod exclusiv servicii de marketing, publicitate și reglementare

strâns legate de activitatea economică pe care o desfășoară în România (livrare de produse farmaceutice).

56. Or, în contextul particular din speță, în care cel puțin scriptic/formal resursele tehnice și umane identificate de organele fiscale aparțin societății române, soluția care va fi pronunțată depinde de interpretarea care va fi dată art.44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art.11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului, respectiv de chestiunea dacă aceste norme impun ca resursele umane și tehnice să aparțină societății care ar face astfel sediu fix (în cazul speței de față societății germane), sau este suficient ca societatea să aibă acces imediat și permanent la astfel de resurse umane și tehnice prin intermediul unei alte societăți afiliate, pe care o controlează, deținând majoritatea părților sociale.

57. Această instanță consideră că este deosebit de relevant în cauza de față atât faptul că societatea română este controlată în termeni de capital de societatea germană, dar și faptul că se pare că societatea română a fost înființată tocmai în scopul de a pune la dispoziția societății germane, în mod exclusiv, serviciile de marketing, publicitate și reglementare de care aceasta are nevoie pentru a-și desfășura activitatea economică în România, respectiv livrarea de produse farmaceutice pe teritoriul României.

58. Deși este adevărată susținerea reclamantei potrivit căreia societatea germană ar fi putut recurge pentru prestarea serviciilor de publicitate, reglementare, contabilitate și la serviciile altor societăți, totuși se observă că aceasta a preferat să constituie o societate pe care să o controleze și care să-i presteze în exclusivitate aceste servicii, iar în contextul în care societatea română nu mai are și alți clienți, accesul societății germane la aceste resurse pare să fie imediat și permanent, contractele neputând fi reziliate în termen scurt.

59. Or, în contextul în care livrarile de produse farmaceutice în România ale societății germane nu sunt ocazionale și sporadice, ci îndelungate și au un caracter stabil, BERLIN CHEMIE AG având clienți constanți și un stoc permanent de produse farmaceutice într-un depozit închiriat încă din anul 1996, vânzarile sale pe teritoriul României fiind constante și substanțiale, iar prin intermediul contractelor încheiate de societatea germană în România aceasta are acces la resurse tehnice și umane într-un mod care poate fi considerat comparabil cu cel în care sediul dispune de resurse proprii, instanța își pune întrebarea dacă o atare situație reprezintă un indiciu suficient pentru constituirea sediului fix, sau dacă totuși este necesar ca resursele tehnice și umane de care se folosește pentru a-și realiza activitatea economică în România (livrarea de produse farmaceutice) să aparțină direct, nemediat, societății germane.

60. O atare întrebare este justificată atâta timp cât ar putea fi încurajate abuzurile în situația în care o persoană ar putea să transfere impozitarea serviciilor dintr-un stat membru în alt stat membru prin simplul fapt că și-ar acoperi necesarul de resurse umane și tehnice prin intermediul unor contracte încheiate cu societăți care ar fi constituite tocmai în scopul de a presta astfel de servicii, necesare desfășurării activității economice în cel de-al doilea stat membru.

61. Prezenta speță prezintă o serie de puncte comune cu cea din cauza C-260/95 DFDS, în special în ceea ce privește controlul capitalului social, însă în cauza de față societatea română nu este o filială a societății germane, activitatea desfășurată de societatea română nu este identică cu cea desfășurată de cea germană, cum era situația în cauza C-260/95 DFDS, ci prezintă un strâns raport de complementaritate cu aceasta. În plus, hotărarea din cauza C-260/95 privea interpretarea unor texte speciale de drept al Uniunii ce reglementau cazul particular al agențiilor de voiaj, respectiv art.26 din Directiva a șasea

77/388/CEE a Consiliului, astfel încât instanța are îndoieli că această jurisprudență ar putea fi extrapolată în speța de față.

62. Există de asemenea asemănări între prezenta cauză și cea din cauza C-605/12 Welmory, în acea cauză societatea cipriotă utilizând resurse puse la dispoziție de o altă societate, poloneză, pentru desfășurarea activității de comerț electronic. Însă, în perioada în litigiu, cele două societăți din cauza C-605/12 Welmory erau independente una de cealaltă în termeni de capital social. Aceasta nu este situația în speța de față, în care putem vorbi de un control al societății germane, cel puțin din perspectiva deținerii capitalului social. La acesta se adaugă exclusivitatea serviciilor prestate, societatea germană fiind singurul client al societății române, dreptul BERLIN CHEMIE AG de a inspecta registrele și spațiile societății române, prevăzut de art.3 din contractul încheiat între cele două societăți.

63. De asemenea, în cauza C-605/12 Welmory resursele puse la dispoziție de societatea poloneză erau de natură tehnică și nu erau puse la dispoziția exclusivă a societății cipriote, fiind vorba despre o platformă electronică, pe când în cauza de față, în situația în care ar fi validă teza potrivit căreia ar fi suficient ca resursele să fie puse la dispoziție prin intermediul unor contracte, ar fi vorba nu doar de resurse tehnice, ci în special de resurse umane, ce sunt puse la dispoziție în mod exclusiv societății germane (existând peste 200 de angajați, din care mai mult de 150 în funcțiile de REPS - sales representatives). Având în vedere deosebirile dintre prezenta cauză și cauza C-605/12 Welmory, interpretarea dată în acea hotărâre nu soluționează problemele de interpretare ridicate în cauza de față.

64. O a doua întrebare preliminară se referă tot la dispozițiile art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului și anume dacă, în sensul ce trebuie dat acestor articole, pentru a se aprecia că o societate care livrează bunuri pe teritoriul unui alt stat membru decât cel în care are sediul activității economice are sediu fix în statul în care livrează bunurile, este necesar ca presupusul sediu fix să participe direct la deciziile privind livrarea bunurilor, sau este suficient ca societatea să dețină, în statul în care efectuează livrarea de bunuri, resurse tehnice și umane care îi sunt puse la dispoziție prin intermediul unor contracte încheiate cu terțe societăți, contracte care au ca obiect activități de marketing, reglementare, publicitate, depozitare, reprezentare, activități ce sunt în măsură să influențeze în mod direct rezultatele activității economice.

65. Referitor la această chestiune, s-a susținut de către reclamanta din litigiul principal că serviciile pe care le prestează societății germane reprezintă doar activități administrative, suport, ce nu ar fi relevante potrivit art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului pentru a se aprecia că societatea germană are sediu fix în România, accentul fiind pus pe faptul că decizia de livrare a medicamentelor este luată exclusiv de reprezentanții societății germane. Pe parcursul judecării cauzei s-a făcut referire la hotărârile pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-190/95 ARO Lease BV, C-168/84 Gunter Berkholtz, C-605/12 Welmory, C-73/06 în care, în esență s-a stabilit că resursele sau serviciile analizate în acele hotărâri nu erau suficiente pentru a se aprecia în sensul existenței unui sediu fix.

66. Situația din această cauză diferă totuși de ipotezele din cauzele anterior menționate, societatea germană având acces în România la o multitudine de resurse tehnice și umane prin intermediul unor contracte încheiate cu alte societăți, contracte care au ca obiect activități de marketing, reglementare, publicitate, depozitare, reprezentare, resurse ce-i sunt necesare pentru desfășurarea activității economice (livrarea de produse farmaceutice) în România și care influențează rezultatele economice pe care le obține în acest stat.

67. În plus, serviciile de marketing prestate de societatea română BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL par să prezinte o legătură intrinsecă cu activitatea economică desfășurată de societatea germană în România, respectiv vânzarea de produse farmaceutice și influențează direct livrarea acestor produse în România, fiind dificilă segregarea aportului adus de marketing procesului de vânzare a produselor farmaceutice.

68. De asemenea, serviciile de marketing nu pot fi confundate cu serviciile de publicitate, iar prezenta instanță are îndoieli cu privire la faptul că serviciile de marketing ar putea fi considerate ca reprezentând simple activități administrative și de suport.

69. Deși se pare că activitățile desfășurate de angajații societății române BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL nu includ decizia propriu-zisă de vânzare a produselor farmaceutice pe teritoriul României (aceasta este teza avansată în apărare de cele două societăți și trebuie luată în calcul de instanță), totuși instanța observă că organigrama societății române prevede mai mult de 150 REPS (sales representatives), dar și un „sales manager”, aceasta părând să indice că activitățile de marketing realizate de aceștia sunt strâns legate de obținerea de comenzi pentru produsele vândute de societatea germană în România. De asemenea, angajații români sunt implicați în preluarea și transmiterea comenzilor de la clienții români la societatea germană, menținând totodată legătura și cu depozitul din România în care sunt păstrate produsele farmaceutice aparținând societății germane, activitatea lor este dedicată acestui scop economic, respectiv vânzarea produselor farmaceutice în România, resursele societății române sunt utilizate în mod specific pentru desfășurarea activității de livrare a medicamentelor în România.

70. Totuși, în contextul în care din actele de la dosar ar rezulta că decizia de vânzare a produselor farmaceutice ar fi luată de personalul din Germania, soluționarea cauzei depinde răspunsul la întrebarea dacă, pentru a reprezenta un sediu fix în sensul 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului, este necesar ca presupusul sediu fix să participe direct la deciziile privind livrarea bunurilor, sau acest aspect nu este relevant, fiind suficient ca societatea să dețină în statul în care efectuează livrarea de bunuri resurse tehnice și umane care îi sunt puse la dispoziție prin intermediul unor contracte încheiate cu terțe societăți, contracte care au ca obiect activități de marketing, reglementare, publicitate, depozitare, reprezentare, activități ce sunt în măsură să influențeze în mod direct rezultatele activității economice.

71. Instanța are îndoieli cu privire la răspunsul care ar trebui dat la această întrebare, în contextul în care în prezent activitățile economice pe care le desfășoară societățile comerciale au devenit din ce în ce mai complexe, nefiind limitate la un singur tip de activitate sau operațiune și nici la un singur domeniu de activitate economică. În plus, serviciile de marketing prezintă o legătură strânsă cu activitatea de livrare de produse și nu se identifică cu prestarea unor simple servicii de publicitate.

72. De asemenea, dat fiind că art.11 din Regulament se referă la sediul fix ca fiind „orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 ” din același Regulament, instanța își pune întrebarea dacă activitățile economice desfășurate de sediul fix trebuie să fie în mod necesar identice cu cele ale sediului activității economice pentru ca acesta să fie considerat ca atare și dacă este necesar să fie verificată realizarea activității celei mai „caracterizante”, sau este suficient ca activitățile economice desfășurate de sediul fix să aibă o strânsă legătură /influență asupra realizării scopului activității economice.

73. Cea de-a treia întrebare preliminară privește aspectul dacă, în interpretarea art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului, posibilitatea unei persoane impozabile de a avea acces imediat și permanent la resursele tehnice și umane ale unei alte persoane impozabile afiliate pe care o controlează, exclude posibilitatea ca aceasta din urmă societate afiliată să fie considerată prestator de servicii pentru sediul fix astfel constituit.

74. Astfel cum s-a arătat în precedent, organele fiscale române au apreciat că societatea germană ar avea sediu fix în România și că din acest motiv serviciile prestate de societatea română societății germane ar fi taxabile în România, această apreciere fiind făcută în principal prin raportare la resursele tehnice și umane pe care societatea germană le-ar avea în România prin intermediul societății române afiliate, pe care o controlează față de structura capitalului social, mergându-se până la a se afirma, de către organele fiscale, că acestea ar forma un tot economic.

Organele fiscale au mai avut în vedere pentru a aprecia că societatea germană are sediu fix în România și faptul că aceasta a încheiat cu o societate de profil din România un contract de depozit încă din 1996, în acest depozit deținând un stoc constant, permanent de produse, faptul că are în România un reprezentant fiscal și că e înregistrată în scop de TVA în România, că plătește taxa claw back, că are produsele autorizate spre comercializare în România, precum și faptul că livrează produse farmaceutice în mod constant și de o lungă durată de timp în România către distribuitori angro care sunt în mare parte aceiași.

75. În speță s-a susținut însă de către reclamantă și intervenientă că ar fi persoane juridice distincte și că nu ar forma un tot economic, negându-se relevanța tuturor aspectelor reținute de organele fiscale române, societățile arătând că serviciile prestate de societatea română celei germane ar fi impozabile în Germania.

76. Instanța reține că societatea română nu a fost constituită ca o filială și nici ca o sucursală a societății germane, dar în același timp că este controlată în termeni de capital de către societatea germană, iar serviciile prestate de societatea română, și în special cele de marketing, sunt strâns legate de activitatea de vânzare a produselor farmaceutice de către societatea germană în România. La acestea se adaugă exclusivitatea serviciilor prestate, societatea germană fiind singurul client al societății române, precum și dreptul BERLIN CHEMIE AG de a inspecta registrele și spațiile societății române, prevăzut de art.3 din contractul încheiat între cele două societăți).

În acest context, instanța are îndoieli cu privire la faptul că acestea ar trebui considerate ca reprezentând o unică persoană juridică (iar cele două societăți au susținut că nu pot fi considerate astfel).

77. Situația din dosarul cu care este investită această instanță se deosebește de cea din cauza C-260/95 DFDS A/S, în care era vorba despre o filială ce acționa ca agent al societății din Danemarca, prestând același tip de servicii către clienți ca și societatea mamă, în timp ce în speța de față societatea română, deși controlată în termeni de capital de societatea germană, nu a fost înregistrată ca o filială a acesteia, și, deși desfășoară activități de marketing, publicitate și reglementare, pare că nu ia decizia propriu-zisă de vânzare a produselor farmaceutice, deși din actele de la dosar rezultă că este implicată în procesul de vânzare prin prestarea serviciilor de marketing, prin transmiterea comenzilor, a facturilor de la distribuitorii angro de produse farmaceutice din România către societatea germană. În plus, în speța de față este în litigiu chestiunea referitoare la impozitarea serviciilor prestate de chiar presupusul sediu fix către societate, în timp ce în cauza C-260/95 DFDS A/S se pune problema impozitării serviciilor prestate de sediul fix către terți, astfel încât nu pare ca interpretările din acea cauză ar putea fi valabile în cauza de față.

78. Există deosebiri și între acesta cauză și cauzele C-210/04 FCE Bank și C-16/17 TGE Gas Engineering GmbH -Sucursal em Portugal, unde era vorba despre sucursale, în timp ce reclamanta din acest dosar nu este o sucursală a BERLIN CHEMIE AG, motiv pentru care este posibil ca acea jurisprudență să nu poată fi transpusă în cauza de față.

79. Situația din cauza de față se deosebește și de cea din cauzele conexe C-318/11 și C-319/11 Daimler AG, Widex A/S împotri Skatterverket în care era vorba de filiale, și în care nu se făcuseră operațiuni impozabile în statul membru unde se aflau respectivele filiale, astfel încât interpretările date în acele cauze este posibil să nu fie aplicabile în cauza de față.

80. De asemenea, situația se deosebește și de cauza C-605/12 Welmory, în care în perioada relevantă în litigiu cele două societăți erau independente în termeni de capital una de cealaltă, în timp ce în speța de față societatea germană controlează în termeni de capital social societatea română.

81. Pe de altă parte, teza susținută de organele fiscale, în sensul că societatea germană ar avea sediu fix în România fiind avute în vedere în principal resursele tehnice și umane la care aceasta are acces prin intermediul contractului de marketing, publicitate și reglementare produse încheiat cu societatea română afiliată și pe care o controlează în termeni de capital social ar presupune totuși o suprapunere între resursele celor două societăți, iar instanța are o serie de îndoieli în legătură cu faptul că o persoană juridică ar putea să reprezinte în același timp sediul fix al unei alte persoane juridice dar și prestator de servicii pentru sediul fix astfel constituit.

82. Prin urmare, instanța ar dori să știe dacă în interpretarea art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului, în situația în care o persoană juridică ar avea acces imediat și permanent la resursele tehnice și umane ale unei alte persoane impozabile afiliate pe care o controlează, ar fi exclusă posibilitatea ca societatea afiliată să fie considerată prestator de servicii pentru sediul fix astfel constituit.

83. Instanța apreciază că aplicarea corectă în speță a dreptului Uniunii nu se impune cu o asemenea evidență încât să nu lase loc nici unei îndoieli rezonabile și, în consecință, să permită acesteia să nu adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene chestiunile de interpretare a dreptului Uniunii expuse mai sus, motiv pentru care, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, va sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu întrebările preliminare referitoare la interpretarea art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului având conținutul din dispozitivul acestei încheieri.

84. În baza art.267 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene și art.412 alin.1 pct.7 Cod procedură civilă va dispune suspendarea judecării cauzei până la pronunțarea hotărârii preliminare.

Pentru aceste motive,

#### **DISPUNE:**

În cauza privind pe reclamanta **BERLIN CHEMIE A. MENARINI SRL** cu sediul în București, Calea Floreasca nr.169 A sector 1 și sediul ales în vederea comunicării actelor de procedură la SCA Reff și Asociații, în București, Calea Griviței nr.84-98, Clădirea The Mark, etaj 13, sector 1, pe pârâta **ADMINISTRAȚIA FISCALĂ PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII BUCUREȘTI-DIRECȚIA GENERALĂ**



**REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI** cu sediul ales în București, str.Speranței nr.40, sector 2, și pe intervenientul accesoriu **BERLIN CHEMIE AG** cu sediul în Germania, Berlin, strada Glienicke Weg nr.125-127, și sediul ales în vederea comunicării actelor de procedură la SCA Reff și Asociații, în București, Calea Griviței nr.84-98, Clădirea The Mark, etaj 13, sector 1,

în temeiul articolului 267 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare referitoare la interpretarea art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului:

1) Pentru a se aprecia că o societate care livrează bunuri pe teritoriul unui alt stat membru decât cel în care are sediul activității economice are, potrivit art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului, sediu fix în statul în care livrează bunurile, este necesar ca resursele umane și tehnice folosite de societate pe teritoriul acestui din urmă stat să-i aparțină, sau este suficient ca societatea să aibă acces imediat și permanent la astfel de resurse umane și tehnice prin intermediul unei alte societăți afiliate, pe care o controlează, deținând majoritatea părților sociale?

2) Pentru a se aprecia că o societate care livrează bunuri pe teritoriul unui alt stat membru decât cel în care are sediul activității economice are, în sensul art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului, sediu fix în statul în care livrează bunurile, este necesar ca presupusul sediu fix să participe direct la deciziile privind livrarea bunurilor, sau este suficient ca societatea să dețină în statul în care efectuează livrarea de bunuri resurse tehnice și umane care îi sunt puse la dispoziție prin intermediul unor contracte încheiate cu terțe societăți, contracte care au ca obiect activități de marketing, reglementare, publicitate, depozitare, reprezentare, activități ce sunt în măsură să influențeze în mod direct volumul vânzărilor ?

3) În interpretarea art. 44 teza a doua din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și art. 11 din Regulamentul 282/2011 al Consiliului, posibilitatea unei persoane impozabile de a avea acces imediat și permanent la resursele tehnice și umane ale unei alte persoane impozabile afiliate pe care o controlează, exclude posibilitatea ca aceasta din urmă societate afiliată să fie considerată prestator de servicii pentru sediul fix astfel constituit?

Dispune suspendarea judecării cauzei până la pronunțarea hotărârii preliminare de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene.

Cu drept de recurs pe toată perioada suspendării cauzei în ceea ce privește măsura suspendării judecării. Recursul se depune la Curtea de Apel București, Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților prin intermediul grefei instanței, azi, 30.12.2019.

**PREȘEDINTE,**  
Raluca - Ecaterina Toma

red.RET/th.red.RET

**GREFIER,**

**PROCES VERBAL**

Pentru grefier, aflat în concediu  
semnează  
**Grefier șef de secție**