



Datum van inontvangstneming : 20/05/2025

Zaak T-233/25

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

25 maart 2025

Verwijzende rechter:

Curtea de Apel Cluj (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

24 februari 2025

Verzoekende partij:

Mokoryte SRL

Verwerende partijen:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Ministerul Finanțelor – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Hoger beroep dat de vennootschap Mokoryte SRL (hierna ook: „verzoekster”) in het kader van een fiscaal-administratief geding heeft ingesteld tegen de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (dienst overheidsfinanciën van het district Cluj, Roemenië; hierna: „AJFP”), de Ministerul Finanțelor – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (ministerie van Financiën – algemene directie afhandeling van bezwaren, Roemenië) en de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (nationale belastingdienst – regionaal directoraat-generaal overheidsfinanciën Cluj-Napoca, Roemenië), tegen het vonnis van de Tribunal Cluj (rechter in eerste aanleg Cluj, Roemenië) houdende verwerping van haar vordering tot nietigverklaring van een naheffingsaanslag in de btw, een belastingcontroleverslag en het besluit op de klacht die tegen deze twee laatste handelingen was ingesteld.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Krachtens artikel 267 VWEU verzoekt de Curte de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg Cluj, Roemenië) ambtshalve om uitlegging van artikel 90 van richtlijn 2006/112.

Prejudiciële vraag

Staat artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG eraan in de weg dat in de contractuele betrekkingen betreffende een aannemingsovereenkomst, gevolgd door een onderaannemingsovereenkomst, in het kader waarvan cessie van schuldvorderingen tussen de aannemer en de onderaannemer plaatsvindt waardoor de onderaannemer een vordering op de eindafnemer van de werken verkrijgt, de maatstaf van heffing van de btw kan worden herzien door de onderaannemer die de schuldvordering heeft verkregen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, artikel 24, lid 1, artikel 25, onder a), en de artikelen 62, 63, 73, 78, 90, 185 en 273

Arresten van 7 november 2013, [REDACTED] (C-249/12 en C-250/12); 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19); 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18), en 29 februari 2024, Consortium Remi Group (C-314/22)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 inzake belastingen; hierna: „codul fiscal”), artikel 265 (definitie van btw), artikel 266 (betekenis van bepaalde begrippen en uitdrukkingen), artikel 268 (belastbare handelingen), artikel 269 (belastingplichtigen en economische activiteit), artikel 271 (diensten), artikel 280 (belastbaar feit en verschuldigdheid - definities), artikel 281 (belastbaar feit voor goederenleveringen en diensten) artikel 282 (verschuldigdheid voor goederenleveringen en diensten), artikel 286 (maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten op nationaal grondgebied), artikel 287 (herziening van de maatstaf van heffing), artikel 291 (tarieven) en artikel 304 (herziening van de aftrekbare belasting in geval van verwerving van andere diensten en goederen dan investeringsgoederen)

Artikel 282, lid 9, luidt als volgt: „In het geval van de in artikel 287 bedoelde gebeurtenissen is de belasting verschuldigd op de datum waarop een van deze gebeurtenissen zich voordoet, terwijl de belastingregeling, de toepasselijke

tarieven en de wisselkoers dezelfde zijn als die van de onderliggende transactie die tot deze gebeurtenissen heeft geleid.”

Artikel 287, onder d), bepaalt: „De maatstaf van heffing wordt in de volgende gevallen verlaagd:

d) indien de tegenprestatie voor de geleverde goederen of verrichte diensten niet kan worden geïnd wegens het faillissement van de afnemer of de uitvoering van een saneringsplan dat is goedgekeurd en bevestigd bij een rechterlijke beslissing waarbij de vordering van de schuldeiser is gewijzigd of tenietgegaan. Herziening is toegestaan vanaf de datum van de rechterlijke beslissing waarbij het saneringsplan is bevestigd en, in geval van faillissement van de afnemer, vanaf de datum van de rechterlijke beslissing of, in voorkomend geval, van de beschikking waarbij overeenkomstig de insolventieregeling het faillissement is uitgesproken. Herziening vindt plaats binnen een termijn van 5 jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin de rechterlijke beslissing tot bevestiging van het saneringsplan is gegeven of het jaar waarin het faillissement bij vonnis of, in voorkomend geval, bij beschikking is uitgesproken. Indien de faillietverklaring vóór 1 januari 2019 heeft plaatsgevonden en er vóór die datum geen definitieve/onherroepelijke rechterlijke beslissing is gegeven waarmee de procedure op grond van de insolventieregeling is afgesloten, dient de herziening binnen 5 jaar plaats te vinden, te rekenen vanaf 1 januari 2019. Herziening is ook toegestaan indien het voorbehoud van controle achteraf is opgeheven overeenkomstig het wetboek van fiscaal procesrecht. Door de herziening geldt het voorbehoud van controle achteraf weer voor het belastingtijdvak waarin de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is geworden voor de transactie waarop de herziening betrekking heeft. Indien na de herziening van de maatstaf van heffing bedragen betreffende de betrokken vordering worden geïnd, wordt de uitgevoerde herziening ongedaan gemaakt ten belope van de geïnde bedragen, door middel van de aangifte betreffende het belastingtijdvak waarin zij zijn geïnd.”

In artikel 304, lid 1, onder b), staat te lezen: „1) Voor zover de regels betreffende de levering aan of diensten voor zichzelf niet van toepassing zijn, wordt de oorspronkelijke aftrek herzien in de volgende gevallen:

b) indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, ook in de in artikel 287 bepaalde gevallen.”

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (regeringsbesluit nr. 1/2016 tot goedkeuring van de uitvoeringsbepalingen van titel VII van de Cod fiscal; hierna: „regeringsbesluit nr. 1/2016”)

Punt 8 tot uitvoering van artikel 271 codul fiscal:

„1) De in artikel 271 codul fiscal bedoelde diensten omvatten alle handelingen die niet worden beschouwd als goederenleveringen in de zin van artikel 270 codul fiscal, met inbegrip van de verkoop van immateriële vaste activa.

2) Voor de toepassing van artikel 271, lid 2, codul fiscal wordt, wanneer meerdere belastingplichtigen in eigen naam bij opeenvolgende handelingen bij eenzelfde dienstverrichting betrokken zijn, ongeacht de aard van de overeenkomst, elke belastingplichtige geacht afnemer en wederverkoper te zijn, dan wel de betrokken dienst in eigen naam te hebben afgenomen en verricht. Elke transactie wordt beschouwd als een afzonderlijke dienst en wordt afzonderlijk belast, ook indien de dienst rechtstreeks aan de eindafnemer is verleend.

Voorbeeld: vennootschap A verleent reclamediensten voor de producten van vennootschap B. De diensten worden gefactureerd aan vennootschap C en deze vennootschap factureert aan vennootschap B. Vennootschap C wordt geacht in eigen naam reclamediensten te hebben afgenomen en verleend”.

Punt 32 tot uitvoering van artikel 287 codul fiscal:

„1) In de situaties bedoeld in artikel 287 van het belastingwetboek corrigeren de leveranciers van goederen en/of de verrichters van diensten de maatstaf van heffing voor de btw na de goederenlevering/dienstverrichting of na het factureren van de levering/dienstverrichting, zelfs als de goederenlevering/dienstverrichting niet is uitgevoerd, maar zich na de facturering en de registratie van de btw in de boeken van de belastingplichtige de in artikel 287 van het belastingwetboek vastgestelde situatie voordoet. Met dit doel reiken de leveranciers/dienstverrichters facturen uit waarop de bedragen staan vermeld met het minteken wanneer de maatstaf van heffing wordt verlaagd, dan wel zonder minteken indien de maatstaf van heffing wordt verhoogd, en deze facturen zullen aan de afnemer worden toegezonden. De bepalingen van dit lid zijn ook van toepassing op intracommunautaire leveringen.

4) Afnemers zijn verplicht om het oorspronkelijk toegepaste recht op aftrek te herzien, in overeenstemming met de bepalingen van artikel 304, lid 1 onder b), en artikel 305, lid 4, onder e), codul fiscal, uitsluitend voor de handelingen genoemd in artikel 287, onder a) tot en met c) en e), codul fiscal. De bepalingen van dit lid zijn ook van toepassing op intracommunautaire leveringen.”

Legea nr. 207/2015 - Codul de procedură fiscală (wet nr. 207/2015 houdende het wetboek fiscaal procesrecht), artikel 21 (ontstaan van de vorderingen en de belastingverplichtingen)

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil (wet nr. 287/2009 houdende het burgerlijk wetboek)

Artikel 1568, waarin is bepaald dat bij cessie van een vordering a) alle rechten van de cedent met betrekking tot de gecedeerde vordering en b) de zekerheidsrechten

en alle andere bijkomende rechten met betrekking tot de gecedeerde vordering, op de cessionaris overgaan.

Artikel 1851, waarin is bepaald dat de aannemer zich met de overeenkomst ertoe verbindt om, tegen betaling van een vergoeding, op eigen risico een bepaald materieel of intellectueel werk of een bepaalde dienst uit te voeren ten behoeve van de afnemer.

Artikel 1852, waarin is bepaald dat de aannemer door middel van een onderaannemingsovereenkomst de uitvoering van delen of elementen van het werk of de diensten kan uitbesteden aan een of meer onderaannemers, tenzij de overeenkomst is gesloten met het oog op de specifieke persoon; voorts is de aannemer jegens de afnemer aansprakelijk voor zijn eigen handelen en dat van de onderaannemer.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Op 7 november 2007 heeft Mokoryte SRL met Modern Bau SRL (hierna: „Modern Bau”) een onderaannemingsovereenkomst gesloten voor de isolatie, de montage van vliesgevels en aluminium kozijnen in het Global Plaza Integrated Business Centre in het Park Tetarom 1 in Cluj-Napoca, voor een totaalbedrag van 2 333 000 EUR, exclusief btw. Volgens de op 9 februari 2007 tussen Modern Bau en CBC gesloten aannemingsovereenkomst is CBC Development Design SRL (hierna: „CBC”) eindafnemer van de werken.
- 2 Aangezien hoofdaannemer Modern Bau in 2014 een uit de onderaannemingsovereenkomst voortvloeiende schuld aan verzoekster had, die niet was betaald omdat CBC de uit de aannemingsovereenkomst voortvloeiende schuld aan Modern Bau niet had betaald, heeft verzoekster beroep ingesteld bij de Tribunal specializat Cluj (bijzondere rechter Cluj, Roemenië) met het verzoek de schuldenaar Modern Bau te veroordelen tot betaling van de vordering van 1 970 819,76 RON (inclusief btw) met betrekking tot de facturen die bij de uitvoering van de onderaannemingsovereenkomst zijn uitgereikt. Verzoekster heeft de btw over deze facturen geïnd.
- 3 Naar aanleiding van de bemiddelingsovereenkomst van 24 juli 2015 is bij burgerlijk vonnis van 4 september 2015 van de Tribunal Specializat Cluj een bedrag van 270 819,76 RON, inclusief btw, betaald. Voor het bedrag van 1 700 000 RON, inclusief btw, is bij notariële akte een cessieovereenkomst gesloten, waarbij verzoekster de vordering van Modern Bau op CBC heeft verkregen, [bestaande in] een deel van een gewaarborgde vordering van in totaal 3 598 326,29 RON, en de cedent Modern Bau tevens een voorlopig in het kadaster ingeschreven pandrecht op onroerend goed heeft overgedragen tot zekerheid van de schuldvordering ten belope van 1 700 000 RON.
- 4 Op 12 november 2014 heeft de Tribunal specializat Cluj gelast dat een algemene insolventieprocedure tegen CBC werd ingeleid, op 10 december 2014 is de

schuldenaar CBC gelast faillissement aan te vragen, en op 28 april 2021 is de faillissementsprocedure tegen de schuldenaar CBC afgesloten en is de CBC uit de registers van het Oficiul Registrului Comerțului (Roemeens handelsregister) geschrapt.

- 5 Op 22 december 2014 heeft Modern Bau een verzoek tot opname van de vordering in het passief van CBC ingediend, dat de curator heeft aanvaard; een vordering van 9 401 352,39 RON is in het passief opgenomen, waarvan 3 598 326,29 RON was gedekt door een voorlopig in het kadaster ingeschreven pandrecht op onroerend goed.
- 6 Naar aanleiding van de cessie van de vordering is de definitieve lijst van vorderingen op schuldenaar CBC gewijzigd en is verzoekster ingeschreven in de lijst van door zekerheden gedekte vorderingen voor een bedrag van 1 700 000 RON, inclusief btw.
- 7 CBC was eindafnemer van de door verzoekster in onderaanneming uitgevoerde werken, de overeenkomst tot cessie van de vorderingen is gesloten in het kader van de bemiddelingsovereenkomst tussen verzoekster en Modern Bau voor de beslechting van het bij de Tribunal specializat Cluj aanhangig gemaakte geding, en de belastingdienst heeft geen aanwijzingen gevonden dat er bij de sluiting van de overeenkomst tot cessie van de van vorderingen fraude is gepleegd.
- 8 Vóór de gecontroleerde periode heeft verzoekster bij haar btw-aangifte voor het tweede kwartaal van 2021 teruggaaf van 265 358 RON verzocht. Dit verzoek is bij naheffingsaanslag van 31 augustus 2021 volledig afgewezen, wat ertoe heeft geleid dat aanvullende btw moest worden betaald ten bedrage van 4 249 RON. Aangezien tegen deze naheffingsaanslag geen bezwaar is ingediend, is hij definitief geworden.
- 9 Volgens deze naheffingsaanslag vloeit de btw waarvan teruggaaf is verzocht voort uit stornofacturen die op 30 juni 2021 zijn uitgereikt aan de afnemer Modern Bau (de geïnde btw is „minus” 265 358 RON) en is die btw opgenomen in de btw-aangifte voor juni 2021.
- 10 Het saldo van de sinds 2009 door Modern Bau verschuldigde bedragen bedroeg 1 700 000 RON, en na de registratie van de stornofacturen werd dit bedrag 0. Verzoekster heeft aldus gehandeld op grond van de bij notariële akte vastgelegde cessie van de vorderingen, waarmee zij een door zekerheden gedekte vordering ten bedrage van 1 700 000 RON op de gecedeerde schuldenaar CBC heeft verkregen die is opgenomen in het passief van CBC, en aangezien de faillissementsprocedure is beëindigd en de vennootschap van de schuldenaar [uit het handelsregister] is geschrapt, heeft zij recht op de btw-herziening per 30 juni 2021.
- 11 Volgens de belastingautoriteiten zijn de bepalingen van artikel 287, onder d), codul fiscal onjuist toegepast, aangezien niet is voldaan aan de voorwaarde dat de afnemer van de verrichte diensten – die volgens de

onderaannemingsovereenkomst Modern Bau is, en niet CBC – zich in een fase van bedrijfssanering/ faillissement bevindt, terwijl door de beëindiging van de faillissementsprocedure van de gecedeerde schuldenaar CBC – de afnemer van de door Modern Bau gefactureerde werken – de rechtstreekse leverancier van de werken, Modern Bau, het recht op btw-herziening verkreeg.

- 12 De dienstverrichting op basis van de met Modern Bau gesloten onderaannemingsovereenkomst heeft plaatsgevonden, en de vordering van verzoekster op Modern Bau staat vast, aangezien de uitgereikte facturen zijn gebaseerd op door de afnemer aanvaarde prijsopgaven of voortgangsverslagen.
- 13 Voordat op 31 augustus 2021 de naheffingsaanslag werd opgelegd, heeft verzoekster op 1 augustus 2021 vijf aan Modern Bau uitgereikte facturen geregistreerd voor een totaalbedrag van 1 700 000 RON, waarover 265 358,45 RON aan btw is geïnd. Op 31 augustus 2021 is de cessie van de vordering van 24 juli 2015 in de boekhouding geregistreerd en na deze registratie was het saldo van de klant Modern Bau weer 0.
- 14 Op 9 december 2021 zijn stornofacturen uitgereikt aan CBC (de vennootschap die reeds uit het handelsregister was geschrapt) met de vermelding „artikel 287, onder d)”. In de toelichting bij deze boekingen is verwezen naar de annulering van de oorspronkelijke facturen voor werken die aan Modern Bau waren uitgereikt.
- 15 In een ander vonnis van de Tribunal specializat Cluj van 10 december 2014, dat in hoger beroep is bevestigd door de Curte de Apel Cluj, is verklaard dat er een vordering bestond van een andere schuldeiser, Transilvania Construcții SA, die hoger in rang was dan het pandrecht op het onroerend goed tot zekerheid van de vordering die Modern Bau aan verzoekster had gecedeerd, met als gevolg dat het onroerend goed waarop het pandrecht was gevestigd na afloop van de faillissementsprocedure van CBC aan Transilvania Construcții SA is toegekend.
- 16 Bij de belastingcontrole die bij verzoekster is verricht met het oog op de afwikkeling van de negatieve btw-aangifte met mogelijkheid tot teruggaaf van 25 januari 2022, is gebleken dat de btw waarvan verzoekster teruggaaf heeft verzocht, voortvloeide uit de stornofacturen met de vermelding „artikel 287, onder d)” die verzoekster op 9 december 2021 heeft uitgereikt aan CBC (vennootschap die reeds uit het handelsregister was geschrapt). De belastingdienst was daarom van mening dat de verlaging van de door verzoekster geïnde btw met 265 358 RON niet gerechtvaardigd was en niet viel onder het geval van herziening van de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 287, onder d), codul fiscal, zoals verzoekster had aangevoerd.
- 17 Bij naheffingsaanslag van 2 maart 2022 van de AJFP Cluj is aan verzoekster aanvullende btw voor een totaalbedrag van 265 358 RON opgelegd en is tevens de negatieve btw-aangifte met mogelijkheid tot teruggaaf van 25 januari 2022 afgewikkeld, in die zin dat de teruggaaf van het gevorderde bedrag van 260 006 RON is geweigerd en aanvullende btw ten bedrage van 5 352 RON is vastgesteld.

- 18 Tegen deze naheffingsaanslag heeft verzoekster bezwaar ingediend, dat bij besluit van 25 april 2023 van de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor is afgewezen.
- 19 Bij verzoekschrift dat zij op 1 augustus 2023 heeft ingediend bij de Tribunal Cluj, heeft Mokoryte SRL tegen de verwerende partijen Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca, Ministerul Finanțelor - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor en Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj een vordering ingesteld strekkende tot (i) nietigverklaring van het besluit van 25 april 2023 van de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, (ii) nietigverklaring van de naheffingsaanslag van 2 maart 2022 en veroordeling van de Administrația Județene a Finanțelor Publice Cluj tot toewijzing van het verzoek om volledige teruggaaf van de btw ten bedrage van 265 358 RON, en (iii) verwijzing van de verwerende partijen in de kosten van het geding.
- 20 Ter ondersteuning van dit beroep heeft Mokoryte SRL aangevoerd dat artikel 287, onder d), codul fiscal van toepassing is en dat het standpunt van de belastingautoriteiten dat het recht op herziening van de maatstaf van heffing door de met Modern Bau overeengekomen cessie van de schuldvordering niet overgaat zolang de afnemer van de diensten Modern Bau, en niet CBC is, onjuist is. Het begrip „afnemer” moet worden geanalyseerd in de algehele feitelijke context van de zaak en mag niet worden beperkt tot de onderaannemingsovereenkomst tussen verzoekster en Modern Bau.
- 21 Hoewel aannemings- en onderaannemingsovereenkomsten verschillende rechtsverhoudingen tot stand brengen, kan niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de cessie van de schuldvordering tot stand is gebracht met de hoofdaannemer Modern Bau, en dat de diensten die in het kader van de onderaannemingsverhouding daadwerkelijk zijn verricht, zijn verricht ten behoeve van de eindafnemer CBC, de gecedeerde schuldenaar.
- 22 Ten gronde hebben verweersters de volgende argumenten aangevoerd: a) artikel 287, onder d), codul fiscal is slechts van toepassing indien de tegenprestatie voor de geleverde goederen of verrichte diensten oninbaar is wetens faillissement van de afnemer; tussen verzoekster en CBC heeft er echter geen rechtstreekse rechtsbetrekking bestaan, de in het kader van de onderaannemingsovereenkomst verrichte diensten zijn geleverd aan Modern Bau, waarbij verzoekster geen facturen rechtstreeks aan de eindafnemer CBC heeft uitgereikt; b) volgens het belastingrecht is het recht op herziening van de maatstaf van heffing van de btw voor goederen/diensten waarvoor geen tegenprestatie is ontvangen, een bijzonder recht van de belastingplichtige die de levering/dienst heeft verricht, dat de juridische status heeft van een persoonsgebonden, niet-overdraagbaar recht; c) het beginsel van btw-neutraliteit is in de onderhavige zaak niet van toepassing, aangezien het daarbij niet gaat om de aftrekbaarheid van de btw, maar om de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw; d) met betrekking tot punt 26, lid 8, onder b), van regeringsbesluit nr. 1/2016 heeft verzoekster ingestemd met het tenietgaan van haar vorderingen op Modern Bau door een vordering van

hetzelfde bedrag te aanvaarden die Modern Bau had op CBC, die failliet was verklaard, waarbij de betaalde btw is teruggevorderd bij het tenietgaan van de betalingsverplichtingen van Modern Bau jegens verzoekster op de datum van de overdracht van de vordering; e) voor de uitreiking op 9 december 2021 van de stornofacturen door verzoekster aan CBC is geen concrete rechtvaardiging, aangezien de betrokken transacties niet vielen onder de rechtsbetrekkingen tussen verzoekster en CBC, die op de datum van uitreiking van die facturen [uit het handelsregister] was geschrapt en geen rechtsbevoegdheid had.

- 23 Na de verwerping van dit beroep door de Tribunal Cluj heeft verzoekster beroep in cassatie ingesteld bij de Curte de Apel Cluj, de verwijzende rechter.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 24 In de motivering van de verwijzingsbeslissing herinnert de Curte de Apel Cluj allereerst aan de rechtspraak van het Hof in de punten 33 en 34 van het arrest Tulică en Plavoşin en in de punten 17, 21, 22 en 26 van het arrest A-PACK CZ. In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat de lidstaten weliswaar de verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, maar die afwijkingsmogelijkheid niet kan inhouden dat de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaling uitsluiten wanneer, indien er geen sprake is van fraude, de vordering van de aannemer op de eindafnemer van een aannemingsovereenkomst is gecedeerd om de schuld van de aannemer jegens zijn onderaannemer te voldoen, en de onderaannemer cessionaris objectief en definitief niet meer in staat is om de gecedeerde vordering te innen bij de gecedeerde schuldenaar die de eindafnemer van de aannemingsovereenkomst is omdat die eindafnemer failliet is verklaard en [uit het handelsregister] is geschrapt.
- 25 Verzoekster heeft diensten verricht op basis van de met Modern Bau gesloten onderaannemingsovereenkomst, waarbij zij een vorderingsrecht op Modern Bau heeft verworven, aangezien de uitgereikte facturen waren gebaseerd op door de afnemer aanvaarde prijsopgaven en voortgangsrapporten. Het belastbare feit voor de diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende voorschotten of betalingen, zoals bouw- en montagediensten, wordt bijgevolg geacht te hebben plaatsgevonden op de datum van afgifte van de voortgangsrapporten, werkverslagen en andere soortgelijke documenten aan de hand waarvan de verrichte diensten kunnen worden vastgesteld of, in voorkomend geval, afhankelijk van de contractuele afspraken, op de datum waarop zij door de afnemers zijn aanvaard (artikel 281, leden 1 en 7, codul fiscal). De belasting wordt verschuldigd op de datum waarop het belastbare feit plaatsvindt [artikel 282, lid 1, codul fiscal], terwijl de maatstaf van heffing van de btw wordt gevormd door de volledige tegenprestatie die de koper, de afnemer of een derde aan de leverancier of dienstverrichter verstrekt of moet verstrekken, met inbegrip van subsidies die

rechtstreeks verband houden met de prijs van deze handelingen (artikel 286, lid 1, onder a), codul fiscal).

- 26 Op soortgelijke wijze heeft ook Modern Bau diensten verricht op basis van de met CBC gesloten aannemingsovereenkomst, waardoor zij een vordering op CBC heeft verkregen. Punt 8, paragraaf 2, van regeringsbesluit nr. 1/2016 bepaalt dat wanneer voor dezelfde dienstverrichting verschillende belastingplichtigen die in eigen naam handelen betrokken zijn bij opeenvolgende handelingen van die dienst, ongeacht de aard van de overeenkomst, elke belastingplichtige wordt geacht koper en wederverkoper te zijn, dat wil zeggen dat hij de betrokken dienst in eigen naam heeft ontvangen en geleverd. Elke transactie wordt beschouwd als een afzonderlijke dienst en wordt afzonderlijk belast, ook indien de dienst rechtstreeks aan de eindafnemer is verleend.
- 27 Gelet op het specifieke karakter van aannemings- en onderaannemingsovereenkomsten kunnen verzoekster en Modern Bau worden geacht binnen de contractuele grenzen te hebben samengewerkt om werkzaamheden voor CBC te verrichten.
- 28 De verwijzende rechter merkt ten eerste op dat Modern Bau en verzoekster de vergoeding voor de verrichte diensten niet hebben ontvangen, aangezien de eindafnemer CBC hen niet heeft betaald. Ten tweede bevond verzoekster zich, na de toewijzing van het met het pandrecht bezwaarde onroerend goed aan de hypothecaire schuldeiser Transilvania Construcții SA, op 9 december 2021, de datum waarop stornering plaatsvond door aan CBC facturen uit te reiken met de vermelding „artikel 287, onder d), codul fiscal”, in een situatie waarin het volstrekt onmogelijk was om de gecedeerde vordering te innen, waarbij de belastingdienst geen frauduleuze bedoeling bij het overeenkomen van de cessie van de vordering heeft vastgesteld.
- 29 In artikel 90 van de btw-richtlijn wordt het concept van verlaging van de maatstaf van heffing gebruikt zonder dat evenwel wordt gespecificeerd welke belastingplichtigen deze handeling kunnen verrichten, dat wil zeggen, of de herziening van de maatstaf van heffing uitsluitend kan worden verricht door de belastingplichtige in wiens vermogen de maatstaf van heffing rechtstreeks is gevormd, de belastingplichtige die de leverancier van de goederen/dienstverrichter is (*eerste stelling*), of dat de maatstaf van heffing ook kan worden herzien door een derde belastingplichtige die een vordering verkrijgt van een belastingplichtige cedent die het recht zou hebben gehad om de maatstaf van heffing te verlagen, na met die cedent een cessie van de vordering te zijn overeengekomen (*tweede stelling*).
- 30 Gesteld zou kunnen worden dat louter het feit dat cessie van een schuldvordering is overeengekomen niet automatisch met zich brengt dat ook het recht op herziening van de maatstaf van heffing wordt overgedragen, aangezien de belastingregeling afwijkt van het burgerlijk recht (artikel 1568, lid 1, codul civil) gelet op het feit dat een persoon voor btw-doeleinden belastingplichtig moet zijn.

Met andere woorden, wanneer cessie van een schuldvordering wordt overeengekomen, kan de verkrijger die is vrijgesteld van btw of een consument is, geen gebruik maken van herziening van de maatstaf van heffing op grond van de verwerving, door middel van de cessie van de vordering, van de rechten die de cedent met betrekking tot de gecedeerde vordering had.

- 31 Door verlaging van de maatstaf van heffing van de btw daarentegen te weigeren, zou in de feitelijke context van de onderhavige zaak kunnen worden gesteld dat de grenzen die strikt noodzakelijk zijn om de in artikel 273 van richtlijn 2006/112 neergelegde doelstellingen te verwezenlijken, worden overschreden indien elke mogelijkheid om deze maatstaf van heffing te verlagen wordt uitgesloten, waardoor de schuldeiser, de belastingplichtige cessionaris, wordt verplicht een bedrag aan btw te betalen dat hij in het kader van zijn economische activiteiten niet zou hebben ontvangen. Dit zou ook in strijd kunnen zijn met het beginsel van neutraliteit van de btw, waaruit met name voortvloeit dat de ondernemer volledig moet worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten die zelf aan de btw zijn onderworpen, aangezien de maatstaf van heffing wordt gevormd door de werkelijk ontvangen tegenprestatie. In de onderhavige zaak kan de vordering definitief oninbaar.
- 32 Onder verwijzing naar de punten 44 en 45 van het arrest Consortium Remi Group merkt de verwijzende rechter op dat, indien er geen aanwijzingen zijn dat bij het sluiten van de overeenkomst tot cessie van de schuldvordering fraude is gepleegd, de beperking van artikel 287, onder d), codul fiscal ter zake van de herziening van de maatstaf van heffing wegens het niet ontvangen van de tegenprestatie voor de geleverde goederen of verrichte diensten in geval van faillissement van de afnemer, buiten toepassing moet worden gelaten op grond van de rechtstreekse werking van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn.
- 33 Indien de tweede stelling werd aanvaard zou dit evenwel kunnen leiden tot een duidelijke tegenstrijdigheid tussen artikel 90 en artikel 73 van de btw-richtlijn, aangezien de maatstaf van heffing volgens zijn definitie alles omvat wat de *leverancier of dienstverrichter* als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen. Bijgevolg zou kunnen worden gesteld dat alleen de leverancier of dienstverrichter de maatstaf van heffing kan verlagen, aangezien de belastingplichtige cessionaris niet het recht heeft om de maatstaf van heffing te herzien in de plaats en voor rekening van de belastingplichtige leverancier/dienstverrichter die de vordering heeft gecedeerd, ongeacht de mate van onzekerheid over de definitieve aard van de gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de vergoeding, aangezien dit een persoonsgebonden, niet-overdraagbaar recht is.
- 34 Gesteld zou kunnen worden dat de cessionaris na de cessie van de betrokken vordering niet de hoedanigheid heeft van leverancier van de diensten die aanleiding hebben gegeven tot de gecedeerde vordering, en de maatstaf van heffing niet kan verlagen indien de verkregen vordering definitief niet kan worden betaald. Wat de door middel van cessie verkregen vordering betreft, is en blijft Modern Bau de verrichter van de diensten waarvoor het CBC een vergoeding

moest betalen; Modern Bau is belastingplichtig op het tijdstip waarop de levering van goederen of diensten heeft plaatsgevonden, de datum waarop het belastbare feit heeft plaatsgevonden en de belasting verschuldigd is geworden, zodat Modern Bau gehouden blijft de btw te voldoen die zij voor rekening van de Staat heeft geïnd. Alleen het recht om de vordering te innen, dat Modern Bau voorheen op CBC had, is op verzoekster overgegaan, maar niet tevens de bijbehorende maatstaf van heffing die is vastgesteld met betrekking tot het vermogen van Modern Bau. Modern Bau was en is de schuldeiser die verplicht is de btw voor rekening van de Staat te innen over de vergoeding die is of moet worden verkregen voor de aan CBC geleverde diensten, en is derhalve de schuldeiser die het recht heeft de maatstaf van heffing achteraf aan te passen.

- 35 Volgens de verwijzende rechter zou een dergelijke redenering echter inhouden dat de maatstaf van heffing in de onderhavige zaak niet meer kan worden verlaagd, met als gevolg dat de belastingdienst btw blijft heffen over een bedrag dat niet meer kan worden geïnd.
- 36 De verwijzende rechter verwijst voorts naar de punten 37 en 38 van het arrest van het Hof in zaak C-335/19 met betrekking tot de correlatie tussen de herziening van de maatstaf van heffing en de herziening van de aftrek die oorspronkelijk is toegepast, en naar punt 42 van dat arrest, waarin het heeft geoordeeld dat deze twee herzieningen niet op hetzelfde tijdstip kunnen plaatsvinden, en wijst erop dat indien CBC [uit het handelsregister] is geschrapt en de aanvankelijke aftrek niet kan worden gecorrigeerd, het risico bestaat dat belastinginkomsten verloren gaan.
- 37 In het Roemeense recht heeft de Roemeense wetgever artikel 304, lid 1, onder b), codul fiscal herzien, maar in de uitvoeringsvoorschriften van regeringsbesluit nr. 1/2016 is de herziening van de door de afnemers verrichte belastingaftrek uitgesloten met betrekking tot het geval bedoeld in artikel 287, onder d), codul fiscal (punt 32, lid 4, van regeringsbesluit nr. 1/2016 met betrekking tot artikel 287 codul fiscal en punt 78, lid 5, onder a), van regeringsbesluit nr. 1/2016 met betrekking tot artikel 304, lid 1, onder b), codul fiscal).