



Datum van  
inontvangstneming

:

27/10/2022

**Zaak C-606/22**

**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:**

20 september 2022

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

23 juni 2022

**Verzoekende partij tot cassatie:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

**Verwerende partij in cassatie:**

B. sp. j.

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Mogelijkheid tot het doorvoeren van een herziening van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) wanneer de verkoop van goederen en diensten aan consumenten tegen een te hoog btw-tarief is geregistreerd met behulp van een kasregister en uitsluitend is bevestigd door middel van fiscale kassabonnen, zonder dat daarbij de prijs wordt gewijzigd

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Btw-richtlijn; artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vraag**

Moeten artikel 1, lid 2, en artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, zoals gewijzigd) alsook de

beginselen van neutraliteit, evenredigheid en gelijke behandeling aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van de nationale belastingautoriteiten op grond waarvan, onder verwijzing naar het ontbreken van een nationale rechtsgrondslag en naar het bestaan van ongerechtvaardigde verrijking, geen herziening van de maatstaf van heffing en van de verschuldigde belasting wordt toegestaan wanneer de verkoop van goederen en diensten aan consumenten tegen een te hoog btw-tarief is geregistreerd met behulp van een kasregister en is bevestigd door middel van fiscale kassabonnen in plaats van door btw-facturen, zonder dat ten gevolge van die herziening de prijs (brutowaarde van de verkoop) wordt gewijzigd?

### **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 (hierna: „btw-richtlijn”): artikel 1, lid 2, alsmede artikelen 73 en 78

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

1. Ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2016, volgnr. 710, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

### **Juridische situatie tot en met 31 december 2013**

#### **Artikel 29, lid 4a**

De belastingplichtige kan de maatstaf van heffing die is vastgesteld in de uitgereikte factuur, verlagen mits hij vóór het verstrijken van de termijn voor de indiening van de btw-aangifte voor het belastingtijdvak waarin de afnemer van het goed of de dienst waarvoor de factuur is uitgereikt, een corrigerende factuur heeft ontvangen, de beschikking krijgt over de bevestiging dat de afnemer een dergelijke factuur heeft ontvangen. Wanneer de afnemer van het goed of de dienst de corrigerende factuur heeft ontvangen na afloop van de termijn voor de indiening van de btw-aangifte voor het betreffende belastingtijdvak, heeft de belastingplichtige het recht om de corrigerende factuur in aanmerking te nemen in het belastingtijdvak waarin hij de ontvangstbevestiging heeft ontvangen.

#### **Artikel 29, lid 4c**

Lid 4a is van overeenkomstige toepassing wanneer een fout in het btw-bedrag op de factuur wordt vastgesteld en een factuur wordt uitgereikt om de factuur te corrigeren waarop een hoger dan het verschuldigde btw-bedrag is vermeld.

### **Juridische situatie vanaf 1 januari 2014**

#### **Artikel 29a, lid 10**

Onder voorbehoud van lid 13 wordt de maatstaf van heffing verlaagd met:

- 1) het bedrag van de prijskortingen en –rabatten na de verkoop zijn toegekend;
- 2) de waarde van de geretourneerde goederen en verpakkingen, onder voorbehoud van de leden 11 en 12;
- 3) de volledige of gedeeltelijke terugbetaling aan de koper van de vóór de verkoop ontvangen tegenprestatie, indien de verkoop niet heeft plaatsgevonden;
- 4) de waarde van de terugbetaalde bedragen van de in lid 1 bedoelde premies, subsidies en soortgelijke toeslagen.

### **Artikel 29a, lid 13**

In de gevallen als bedoeld in lid 10, punten 1 tot en met 3, wordt de in de btw-factuur vastgestelde maatstaf van heffing verlaagd mits de belastingplichtige vóór het verstrijken van de termijn voor de indiening van de btw-aangifte voor het belastingtijdvak waarin de afnemer van het goed of de dienst waarvoor de factuur is uitgereikt, de corrigerende factuur heeft ontvangen, de beschikking krijgt over de bevestiging dat de afnemer een dergelijke factuur heeft ontvangen. Wanneer de afnemer van het goed of de dienst de corrigerende factuur heeft ontvangen na afloop van de termijn voor de indiening van de btw-aangifte voor het betreffende belastingtijdvak, heeft de belastingplichtige het recht om de corrigerende factuur in aanmerking te nemen in het belastingtijdvak waarin hij de ontvangstbevestiging heeft ontvangen.

### **Artikel 29a, lid 14**

Lid 13 is van overeenkomstige toepassing wanneer een fout in het btw-bedrag op de factuur wordt vastgesteld en een factuur wordt uitgereikt om de factuur te corrigeren waarop een hoger dan het verschuldigde btw-bedrag is vermeld.

2. Ustawa Ordynacja podatkowa (wet houdende het belastingwetboek) van 29 augustus 1997 (Dz. U. 2017, volgnr. 201, zoals gewijzigd; hierna: „belastingwetboek”):

### **Artikel 72, § 1**

De volgende bedragen worden als te veel betaald beschouwd:

- 1) te veel betaalde of onverschuldigd betaalde belasting; [...]

### **Artikel 81**

§ 1. Tenzij in specifieke voorschriften anders is bepaald, kunnen belastingplichtigen, afdrachtplichtigen en belastingontvangers een eerder ingediende belastingaangifte corrigeren.

§ 2. De aangifte wordt gecorrigeerd door de indiening van een corrigerende aangifte.

3. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (besluit van de minister van Financiën betreffende de kasregisters) van 14 maart 2013 (Dz. U. 2013, volgnr. 363; hierna: „ministerieel besluit”):

### § 3

**lid 5** In het geval van een kennelijke fout in het register dient de belastingplichtige deze fout onverwijld recht te zetten door in een afzonderlijk register de hiernavolgende gegevens op te nemen:

- 1) de onjuist geregistreerde verkoop (brutowaarde van de verkoop en waarde van de verschuldigde belasting);
- 2) een korte beschrijving van de reden waarom en de omstandigheden waarin de fout is gemaakt, met toevoeging van de originele fiscale kassabon betreffende de verkoop waarbij de kennelijke fout is gemaakt.

**lid 6** In het geval als bedoeld in lid 5 registreert de belastingplichtige het juiste verkoopbedrag met gebruikmaking van een kassa.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure alsook voornaamste argumenten van partijen**

- 1 Op 27 januari 2016 heeft B. sp. j. (hierna: „verzoekster”) haar btw-aangifte voor bepaalde maanden in de jaren 2012-2014 gecorrigeerd wegens de toepassing van een btw-tarief van 8 %, in plaats van het eerder toegepaste basistarief van 23 %, op de verkoop van diensten op het gebied van vrijetijdsbesteding (toegang tot de ruimten van een club en ongestoord gebruik van de infrastructuur).
- 2 Bij besluit van 22 juni 2017 heeft de Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego (hoofd van het tweede belastingkantoor) geweigerd om te bevestigen dat verzoekster voor voornoemde belastingtijdvakken te veel btw had betaald.
- 3 De Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur van de kamer van de belastingdienst te Bydgoszcz; hierna: „DIAS”) heeft dat besluit bevestigd bij besluit van 24 november 2017.
- 4 De DIAS heeft vastgesteld dat de correctie van de btw-aangiften betrekking had op de waarde van in de detailhandel verrichte en met fiscale kassabonnen gestaafde verkoop van abonnementen voor fitnesscentra, en dat deze correctie tot doel had daarop een btw-tarief van 8 % in plaats van het eerder toegepaste tarief van 23 % toe te passen, waardoor btw-inkomsten zijn gederfd.
- 5 Hij heeft erop gewezen dat de bepalingen van de btw-wet slechts voorzien in de mogelijkheid tot herziening van de maatstaf van heffing wanneer de betreffende

transactie is bevestigd door middel van een btw-factuur. Naar zijn mening bestaan er in het geval van niet-gefactureerde verkooptransacties geen wettelijke regelingen die voorzien in de mogelijkheid om de maatstaf van heffing en de verschuldigde belasting te herzien. Bij gebreke van te corrigeren originele facturen kan verzoekster namelijk geen corrigerende facturen uitreiken.

- 6 Tegelijkertijd is de DIAS van mening dat de bepalingen van het ministerieel besluit in strikt omschreven gevallen voorzien in de mogelijkheid van een correctie, maar dat er geen regeling bestaat inzake de mogelijkheid of onmogelijkheid van een correctie in het geval dat de belastingplichtige een onjuist btw-tarief heeft toegepast bij door middel van fiscale kasregisters gestaafde verkopen aan natuurlijke personen die geen bedrijfsactiviteit verrichten.
- 7 Gelet op het voorgaande heeft de DIAS vastgesteld dat, aangezien verzoekster 23 % in plaats van 8 % btw aan de eindverbruikers in rekening heeft gebracht, zij het volledige geïnde bedrag – rekening houdend met de toepasselijke aftrekkeregeling – consequent als aan de staatsbegroting verschuldigde belasting had moeten afdragen. Hij heeft er tevens op gewezen dat de last van de btw over de verrichte diensten is gedragen door de eindverbruikers, dat wil zeggen de natuurlijke personen aan wie deze belasting in rekening is gebracht via de prijs voor de betreffende dienst. Indien de btw aan verzoekster werd terugbetaald, zou zij een ongerechtvaardigde gunst ontvangen vanwege de schatkist. In deze situatie moet het btw-bedrag worden terugbetaald aan degene die deze waarde heeft verloren, met andere woorden aan de genoemde natuurlijke personen.
- 8 Verzoekster heeft tegen het besluit van de DIAS beroep ingesteld. Bij vonnis van 7 maart 2018 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bestuursrechter in eerste aanleg Bydgoszcz, Polen; hierna: „WSA”) het besluit van de DIAS nietig verklaard.
- 9 Naar het oordeel van de WSA heeft een belastingplichtige het recht om ten aanzien van verkopen die met kassabonnen zijn gestaafd, de maatstaf van heffing en de verschuldigde belasting te herzien. De bepalingen van het ministerieel besluit bevatten geen exhaustieve opsomming van de gebeurtenissen die tot een herziening aanleiding kunnen geven, maar dat betekent niet dat in andere situaties geen herziening kan plaatsvinden. De mogelijkheid en zelfs de noodzaak van een dergelijke herziening vloeien namelijk rechtstreeks voort uit de bepalingen van de btw-wet waarin de maatstaf van heffing en de hoogte van de belasting worden vastgesteld. Het ontbreken van de aan de afnemer uitgereikte originele fiscale kassabon, die krachtens § 3, lid 5, van het ministerieel besluit vereist is bij het doorvoeren van correcties wegens „kennelijke fouten”, vormt daarbij geen beletsel. In het geval van fouten en vergissingen is het voor het doorvoeren van een gerechtvaardigde correctie niet nodig te beschikken over de originele kassabon als bewijs. Het is bijgevolg niet in strijd met de toepasselijke wettelijke voorschriften om het bestaan van een fout te bewijzen aan de hand van andere documenten. De rechter heeft benadrukt dat een fiscaal kasregister het mogelijk maakt om de daarin geregistreerde gegevens meer dan eens af te lezen, zodat het

voldoende is om het geheugen van een dergelijk register te raadplegen teneinde te beschikken over het bewijs dat wegens de door de belastingplichtige gemaakte fout moet worden gecorrigeerd.

- 10 De DIAS heeft tegen het vonnis van de WSA in zijn geheel beroep in cassatie ingesteld.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 11 In deze zaak is een belangrijke rechtsvraag gerezen die een uitlegging van de btw-richtlijn vereist, te weten de vraag of een belastingplichtige tegen de achtergrond van de bepalingen van deze richtlijn en de daaruit voortvloeiende beginselen het recht heeft om de maatstaf van heffing en de verschuldigde belasting te herzien wanneer een door hem verrichte verkoop aan een consument tegen een te hoog btw-tarief is geregistreerd met behulp van een kasregister en is bevestigd door middel van fiscale kassabonnen in plaats van door btw-facturen, zonder dat ten gevolge van die herziening de prijs (brutowaarde) wordt gewijzigd.
- 12 De praktijk van de nationale belastingautoriteiten staat in een dergelijke situatie geen herziening toe. Wat betreft verkopen die zijn gestaafd door middel van facturen, stellen de belastingautoriteiten het recht van belastingplichtigen om dergelijke facturen te corrigeren niet ter discussie. Zij wijzen er namelijk op dat dergelijke correcties mogelijk zijn krachtens artikel 29a, leden 13 tot en met 16, van de btw-wet. De autoriteiten rechtvaardigen hun weigering van een herziening in het onderhavige geval met twee argumenten:
- 1) het ontbreken van nationale regelgeving die een antwoord biedt op de vraag of te veel betaalde btw kan worden herzien en teruggevorderd in het geval van een niet-gefactureerde (gekwiteerde) verkoop van goederen en diensten;
  - 2) het bestaan van ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige wanneer het teveel aan btw voor de niet-gefactureerde (gekwiteerde) verkoop van goederen en diensten aan de belastingplichtige wordt terugbetaald.
- 13 Wat het eerste argument betreft, merkt de verwijzende rechter op dat uit artikel 1, lid 2, en artikel 73 van de btw-richtlijn volgt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat over goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, alsmede dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde. Volgens artikel 78, onder a), van de btw-richtlijn is de btw zelf niet in de maatstaf van heffing begrepen.
- 14 Uit de omstandigheden van de zaak volgt dat de belastingplichtige wegens het te hoge btw-tarief (23 % in plaats van 8 %) correcties op zijn aangiften heeft ingediend. Zonder een wijziging te hebben aangebracht in de brutowaarde (prijs)

van de betreffende dienstenverkoop – die is gestaafd met aan de consumenten uitgereikte fiscale kassabonnen – heeft hij daarbij de nettowaarde van de verkoop (maatstaf van heffing) verhoogd (en dus niet verlaagd) en heeft hij daarop een verlaagd btw-tarief toegepast.

- 15 Het is een feit dat de nationale wetgever in de artikelen 29 en 29a van de btw-wet in het geheel niet is ingegaan op de kwestie van de herziening wanneer bij verkooptransacties die ten aanzien van consumenten zijn geregistreerd met behulp van kasregisters, ten onrechte een hoger dan het verschuldigde tarief is toegepast. Dit lijkt evenwel niet te betekenen dat een dergelijke herziening onmogelijk is. Indien een belastingplichtige die goederen en diensten verkoopt aan consumenten, verplicht is om een dergelijke verkoop te registreren met behulp van kasregisters en om deze te staven met fiscale kassabonnen, doet de onmogelijkheid om een ten onrechte toegepast tarief te herzien namelijk twijfels rijzen over de vraag of in een dergelijke situatie:
- in strijd met artikel 1, lid 2, en artikel 73 van de btw-richtlijn geen btw wordt geheven die niet evenredig is aan de prijs, zonder dat deze fout kan worden rechtgezet (volgens artikel 1, lid 2, tweede volzin, dient de btw over de prijs van een goed of dienst te worden berekend op basis van het tarief dat op dat goed of die dienst van toepassing is en niet op basis van een willekeurig tarief),
  - geen inbreuk wordt gemaakt op de beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid, gelet op de schade die de belastingplichtige lijdt doordat hij een deel van de marge verliest die hij bij de berekening van de brutoprijs voor de consument zou hebben verkregen in geval van een verlaagd btw-tarief en een belasting die lager is dan het aan de schatkist afgedragen bedrag, dat is berekend op basis van het te hoge tarief,
  - geen inbreuk wordt gemaakt op het gelijkheidsbeginsel indien bij de verkoop aan belastingplichtigen op basis van btw-facturen de maatstaf van heffing kan worden herzien in het geval van de toepassing van een hoger dan het verschuldigde tarief, terwijl een dergelijke herziening uitgesloten is in het geval van een verkoop die wordt geregistreerd met behulp van kasregisters. Dat de mogelijkheid tot herziening bij een verkooptransactie in het geval van een belasting die hoger is dan de verschuldigde belasting, uitsluitend afhangt van de wijze waarop de verkoop wordt gestaafd, kan worden opgevat als discriminatie van belastingplichtigen die de verkoop van dezelfde of soortgelijke goederen/diensten registreren door middel van kasregisters, onder afgifte van fiscale kassabonnen in plaats van facturen. Het beginsel van neutraliteit (en bijgevolg het gelijkheidsbeginsel) verzet zich er met name tegen dat soortgelijke goederen (en dus ook diensten) die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld (arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 47, en 11 juni 1998, ██████████ C-283/95, EU:C:1998:276, punten 21 en 27).



- 16 Uiteraard is het in een dergelijke situatie niet mogelijk om – net zoals facturen – de registers van een verkoop die is geregistreerd met behulp van kasregisters en aan de consumenten uitgereikte fiscale kassabonnen te corrigeren, maar voor de doeltreffendheid van een dergelijke correctie van een niet-gefactureerde (gekwhiteerde) verkoop lijkt dat niet nodig te zijn, aangezien:
- de afnemers van dergelijke verkooptransacties consumenten zijn, die de op fiscale kassabonnen vermelde btw niet kunnen aftrekken, zodat het niet nodig is om aan dergelijke afnemers kassabonnen uit te reiken die uitsluitend zijn gecorrigeerd wat betreft het daarop vermelde btw-bedrag,
  - de brutowaarde van de verkoop (prijs) voor dergelijke consumenten in het geval van een correctie ongewijzigd blijft (alleen het btw-bestanddeel van de prijs verandert),
  - de correctie wordt doorgevoerd bij het corrigeren van de btw-aangifte, namelijk doordat de waarde van de gecorrigeerde verkooptransactie wordt omgezet van een verkoop tegen het basistarief (23 %) in een verkoop met een verlaagd tarief (8 %) en doordat bijgevolg de maatstaf van heffing in het kader van de toepassing van dit tarief wordt verhoogd en het btw-bedrag wordt verlaagd ten opzichte van het bedrag dat aanvankelijk met een tarief van 23 % werd vermeld; opgemerkt dient te worden dat de mogelijkheid van een dergelijke correctie van een aangifte in de nationale wetgeving is vastgesteld in artikel 81 van het belastingwetboek, waarin is bepaald dat, tenzij in specifieke voorschriften anders is bepaald, belastingplichtigen een eerder ingediende belastingaangifte kunnen corrigeren door een corrigerende aangifte in te dienen.
- 17 Het Hof heeft op grond van artikel 203 van de btw-richtlijn met betrekking tot de terugbetaling van ten onrechte gefactureerde btw weliswaar geoordeeld dat de btw-richtlijn geen enkele bepaling bevat over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de opsteller van de factuur, maar dat het aan de lidstaten staat om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun nationale recht te voorzien in de mogelijkheid om, wanneer de opsteller van de factuur aantoonbaar te goeder trouw is, alle ten onrechte op de factuur vermelde belastingen te herzien (arresten van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 18 maart 2021, P (Tankkaarten), C-48/20, EU:C:2021:215). Dat arrest had betrekking op de herziening van btw die ten onrechte is gefactureerd door een te goeder trouw handelende belastingplichtige, maar het lijkt des te passender om de mogelijkheid tot herziening te bieden aan belastingplichtigen die een verkoop aan consumenten op betrouwbare wijze staven door middel van kasregisters en die daarop – zonder frauduleuze of onrechtmatige bedoelingen – een hoger dan het verschuldigde btw-tarief hebben toegepast.
- 18 De belastingplichtige in deze zaak heeft betoogd dat het feit dat hij het basistarief (23 %) heeft toegepast op de verrichte diensten, te verklaren is doordat de

belastingautoriteiten in hun rulings hebben aangegeven dat dergelijke diensten tegen dat btw-tarief moeten worden belast. Pas toen de belastingautoriteiten hun standpunt wijzigden en vaststelden dat deze diensten moesten worden belast tegen een verlaagd tarief (8 %), besloot de belastingplichtige om de in zijn aangiften vermelde verkoop te herzien. Dit bewijst dus dat deze belastingplichtige moet worden geacht te goeder trouw te hebben gehandeld.

- 19 In deze omstandigheden kan de redenering van de nationale belastingautoriteiten dat er voor een herziening geen rechtsgrondslag bestaat, twijfels over de juistheid ervan oproepen in het licht van artikel 1, lid 2, en artikel 73 van de btw-richtlijn alsook van de beginselen van neutraliteit, evenredigheid en gelijke behandeling.
- 20 Met betrekking tot het tweede argument merkt de verwijzende rechter allereerst op dat twijfels rijzen over de juistheid van de redenering van de belastingautoriteiten dat de toepassing van een te hoog btw-tarief de belastingplichtige in de litigieuze omstandigheden niet het recht geeft om een passende herziening door te voeren, omdat dit voor de belastingplichtige een ongerechtvaardigde gunst vanwege de schatkist zou inhouden. Deze redenering gaat namelijk voorbij aan het feit dat het in de omstandigheden van het geval objectief gezien de schatkist is die wegens een dergelijke verkoop meer dan de verschuldigde btw heeft ontvangen, zodat het de schatkist is die een voordeel heeft genoten doordat de belastingplichtige een te hoog btw-tarief heeft toegepast.
- 21 Bovendien lijkt de aan de orde zijnde situatie geen schade te berokkenen aan de consumenten wanneer de belastingplichtige de belasting herziert zonder dat de met de consument overeengekomen prijs voor de verkoop van de betreffende dienst of het betreffende goed. Aangezien de consument de door de belastingplichtige voor de verkochte dienst aangeboden prijs heeft aanvaard en deze dienst tegen die prijs heeft genoten, betekent het feit dat het bedrag van de in die prijs begrepen belasting wordt verlaagd (terwijl de prijs ongewijzigd blijft), niet dat de consument daardoor schade lijdt. Integendeel, in een dergelijk geval lijkt veeleer het vermogen van de belastingplichtige te worden aangetast, aangezien hij van de ontvangen verkoopprijs meer belasting aan de schatkist heeft afgedragen dan hij verschuldigd was. Het Hof heeft hierop gewezen in zijn arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 42, waarin het heeft aangegeven dat zelfs indien de heffing volledig in de berekende prijs is verdisconteerd, de belastingplichtige een financieel nadeel kan lijden als gevolg van een dalende verkoop [zie in die zin ook arresten [...], punten 29 en 30, en Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punten 34 en 35).
- 22 In deze situatie rijst twijfel over de vraag of het niet in strijd is met de beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid dat in de litigieuze omstandigheden de herziening van de te hoge btw wordt geweigerd omdat de belastingplichtige op ongerechtvaardigde wijze zou worden verrijkt indien het teveel aan btw werd terugbetaald.

- 23 Doordat aan de belastingplichtige de teruggaaf van btw wordt geweigerd, drukt deze belasting op hem en int de belastingdienst meer btw dan normaal verschuldigd is, aangezien het nationale recht in het geval van een met kasregisters geregistreerde verkoop geen herziening van de btw toestaat (zie in die zin beschikking van het Hof van 23 november 2017, C-314/17, Geocycle Bulgaria, EU:C:2017:901, punt 34).
- 24 In dit verband zij opgemerkt dat indien de herziening van de verkoop werd toegestaan in die zin dat de maatstaf van heffing wordt verhoogd en het belastingbedrag wordt verlaagd ten gevolge van de toepassing van een verlaagd tarief, de verhoging van de op basis daarvan vermelde verkoopwaarde tot gevolg zou hebben dat de belastingplichtige inkomstenbelasting over het vermelde verschil verschuldigd is.
- 25 Gelet op de hierboven uiteengezette twijfels moet het Hof worden verzocht om een prejudiciële beslissing over de aan het begin weergegeven vraag.