ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

21 maart 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Diensten op het gebied van vrijetijdsbesteding en verbetering van de fysieke conditie – Verkoop van abonnementen voor die diensten, die wordt bewezen aan de hand van een kasregister en kassabonnen – Maatstaf van heffing – Vergissing omtrent het geldende tarief van de belasting – Beginsel van fiscale neutraliteit – Herziening van de belastingschuld wegens wijziging van de maatstaf van heffing – Nationale praktijk waarbij zonder factuur het bedrag van de btw niet kan worden gecorrigeerd en de te veel betaalde btw niet kan worden terugbetaald – Geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten – Uitzondering inzake ongerechtvaardigde verrijking”

In zaak C-606/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), bij beslissing van 23 juni 2022, ingekomen bij het Hof op 20 september 2022, in de procedure

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

tegen

B. sp. z o.o., voorheen B. sp.j.,

in tegenwoordigheid van:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: N. Wahl (rapporteur), waarnemend voor de president van de Zevende kamer, J. Passer en M. L. Arastey Sahún, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Pools.

gelet op de opmerkingen van:

– de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, vertegenwoordigd door B. Kołodziej en T. Wojciechowski,

– B. sp. z o.o., vertegenwoordigd door R. Baraniewicz, T. Pabiański en J. Tokarski, doradcy podatkowi, en A. Zubik, radca prawny,

– de Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, vertegenwoordigd door P. Chrupek, radca prawny,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 november 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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 bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112”), gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur van de kamer van de belastingdienst Bydgoszcz, Polen) en B. sp.j. – die na de indiening van dit verzoek B. sp. z o.o. is geworden – over de weigering van de belastingdienst om bij het ontbreken van een factuur vast te stellen dat B. blijkens de door haar ingediende corrigerende btw-aangiften te veel belasting over de toegevoegde waarde (btw) heeft betaald.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 luidt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase."

4 Artikel 73 van deze richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

5 Artikel 78 van die richtlijn luidt:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf;

[…]"

6 Artikel 220, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[…]"

7 Artikel 226 van deze richtlijn luidt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[…]

6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;

7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is […], voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;

8) de maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, btw niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;

9) het toegepaste btw-tarief;

10) het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[…]”

8 Artikel 226 ter van die richtlijn, dat is ingevoerd bij richtlijn 2010/45 en van toepassing is sinds 1 januari 2013, luidt:

„Met betrekking tot de overeenkomstig […] artikel 220 bis en artikel 221, leden 1 en 2, uitgereikte vereenvoudigde facturen schrijven de lidstaten ten minste de volgende vermeldingen voor:

a) de datum van uitreiking van de factuur;

b) de identiteit van de belastingplichtige die de goederenlevering of de dienst verricht;

c) de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;

d) het te betalen btw-bedrag of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend;

e) wanneer de uitgereikte factuur een document of bericht is dat overeenkomstig artikel 219 als factuur geldt, een specifieke en ondubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, met specifieke vermelding van de aangebrachte wijzigingen.

Zij mogen geen andere dan de in artikel 226, 227 en 230 bedoelde vermeldingen op de factuur verlangen.”

Pools recht

9 Artikel 29 van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535) bepaalde in de tot en met 31 december 2013 geldende versie (Dz. U. nr. 177, volgnr. 1054):

„4a. Wanneer de maatstaf van heffing wordt verlaagd ten opzichte van die welke is vermeld op de uitgereikte factuur, kan de belastingplichtige 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 belastingplichtige na afloop van de termijn voor de indiening van de btw-aangifte voor het betreffende belastingtijdvak een bevestiging heeft gekregen dat de afnemer van het goed of de dienst een corrigerende factuur heeft ontvangen, kan hij de corrigerende factuur in aanmerking nemen in het belastingtijdvak waarin hij de ontvangstbevestiging heeft ontvangen.

[…]

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.”

10 Deze wet bevat in de versie die van toepassing is sinds 1 januari 2014 (Dz. U. van 2016, volgnr. 710) artikel 29a, waarvan de leden 13 en 14 als volgt luiden:

„13. In de [bedoelde gevallen] 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, beschikt over de bevestiging dat de afnemer een dergelijke factuur heeft ontvangen. Wanneer de belastingplichtige na afloop van de termijn voor de indiening van de btw-aangifte voor het betreffende belastingtijdvak een bevestiging heeft gekregen dat de afnemer van het goed of de dienst een corrigerende factuur heeft ontvangen, kan hij de corrigerende factuur in aanmerking nemen in het belastingtijdvak waarin hij de ontvangstbevestiging van de afnemer heeft ontvangen.

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.”

11 § 3 van de rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (besluit van de minister van Financiën betreffende de kasregisters) van 14 maart 2013 (Dz. U., volgnr. 363) bepaalt:

„[…]

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.

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

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 B. verricht diensten op het gebied van vrijetijdsbesteding en verbetering van de fysieke conditie. Zij verkoopt namelijk tickets voor de toegang tot een sportclub en voor het ongestoord gebruik van de infrastructuur daar. In 2016 heeft zij besloten om – overeenkomstig de nieuwe Poolse belastingdoctrine ter zake – een verlaagd btw-tarief toe te passen op die dienstverrichtingen (8 % in plaats van 23 %).

13 B. heeft dan ook op 27 januari 2016 corrigerende btw-aangiften ingediend voor de maanden januari tot en met maart, juni tot en met oktober en december 2012, alsmede voor de maanden januari, februari, november en december 2013 en voor de maanden januari, februari, april en mei 2014.

14 Bij besluit van 22 juni 2017 heeft de Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (hoofd van het tweede belastingkantoor van T., Polen) geweigerd om vast te stellen dat B. voor deze belastingtijdvakken te veel btw had betaald, en heeft hij onder meer opgemerkt dat zolang het document dat bevestigt dat een belastbare activiteit is verricht, niet overeenkomstig de wet betreffende de belasting over goederen en diensten was gecorrigeerd, de belastingplichtige haar registers en aangiften niet mocht corrigeren.

15 Bij besluit van 24 november 2017 heeft de directeur van de kamer van de belastingdienst Bydgoszcz dat besluit bevestigd en benadrukt dat er geen wettelijke bepalingen bestonden die de mogelijkheid regelden om de maatstaf van heffing en de verschuldigde belasting die in de btw-aangifte is vermeld, te corrigeren voor de belastbare tijdvakken waarop het verzoek tot vaststelling van te veel betaalde btw betrekking heeft, ingeval er toegangstickets of abonnementen voor de infrastructuren in kwestie worden verkocht zonder dat daarvoor facturen worden uitgereikt. B. kon namelijk geen corrigerende facturen opstellen omdat er bij die verkopen geen facturen waren uitgereikt. B. was volgens hem dan ook verplicht om, rekening houdend met de aftrekregeling, het volledige van de eindverbruikers ontvangen bedrag terug te storten aan de Poolse schatkist als verschuldigde belasting.

16 B. heeft tegen laatstgenoemd besluit beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bestuursrechter in eerste aanleg Bydgoszcz, Polen), die dat besluit nietig heeft verklaard bij vonnis van 7 maart 2018 en met name heeft geoordeeld dat § 3, leden 3 tot en met 6, van het besluit van de minister van Financiën betreffende de kasregisters geen uitputtende opsomming gaf van de gebeurtenissen die een reden voor correctie opleverden, zodat correctie ook in andere situaties mogelijk was. Die rechter was bijgevolg van oordeel dat de belastingplichtige het recht had om het bedrag te herzien van de belasting over verkopen waarvan de echtheid kon worden aangetoond met kassabonnen. Dat aan de koper geen originele kassabon wordt uitgereikt, vormt daarbij naar zijn oordeel geen beletsel. Het kasregister maakt het immers mogelijk om de daarin geregistreerde gegevens meer dan eens uit te lezen, zodat de raadpleging van het geheugen van dat register een betrouwbare manier is om te beschikken over het bewijs van de verrichting die wegens de fout van de belastingplichtige moet worden gecorrigeerd.

17 De directeur van de kamer van de belastingdienst Bydgoszcz heeft tegen het arrest van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter.

18 In die omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten artikel 1, lid 2, en artikel 73 van [richtlijn 2006/112] 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het Hof in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof tot taak heeft de nationale rechter een voor de oplossing van het bij hem aanhangige geding nuttig antwoord te geven. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vraag in voorkomend geval te herformuleren (zie in die zin arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Het Hof kan daartoe uit alle door de nationale rechter verschafte gegevens en met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing de normen en beginselen van het Unierecht putten die uitlegging behoeven gelet op het voorwerp van het hoofdgeding (arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de verwijzende rechter op goede gronden artikel 78, onder a), van richtlijn 2006/112 heeft aangehaald als onderdeel van het op het hoofdgeding toepasselijke juridische kader, aangezien deze bepaling preciseert welke elementen moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing die wordt bedoeld in artikel 73 van die richtlijn, dat de verwijzende rechter vermeldt in zijn vraag.

22 Die vraag moet dan ook in die zin worden begrepen dat de verwijzende rechter daarmee in wezen wenst te vernemen of artikel 1, lid 2, en artikel 73 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 78, onder a), van deze richtlijn, in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, het evenredigheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van een belastingdienst van een lidstaat waarbij de verschuldigde btw niet mag worden gecorrigeerd via een belastingaangifte wanneer er bij goederenleveringen en dienstverrichtingen een te hoog btw-tarief is toegepast, omdat er bij die handelingen geen facturen maar fiscale kassabonnen zijn uitgereikt.

23 In dit verband moet worden benadrukt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw onderworpen zijn (arrest van 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Hieruit volgt dat de belastingautoriteit van een lidstaat het beginsel van btw-neutraliteit onevenredig zou schenden door de btw waarvoor de belastingplichtige recht op teruggaaf heeft, te zijnen laste te laten, hoewel het gemeenschappelijke btw-stelsel tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (arrest van 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punt 55).

25 Om te beginnen moet dus worden uitgemaakt of een belastingplichtige die op de door hem verrichte btw-plichtige handelingen per vergissing, maar overeenkomstig de aanvankelijk door de belastingdienst van de betrokken lidstaat verstrekte richtsnoeren, het normale btw-tarief heeft toegepast – in casu een tarief van 23 %, terwijl het verlaagde tarief van 8 % het juiste tarief was – aanspraak kan maken op terugbetaling.

26 Aangezien het btw-stelsel overeenkomstig het in de punten 23 en 24 van het onderhavige arrest aangehaalde neutraliteitsbeginsel enkel de eindverbruiker beoogt te belasten (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak), moet de prijs die is overeengekomen tussen deze laatste en de goederenleverancier of de dienstverrichter worden geacht de btw over deze handelingen te omvatten, ongeacht of daarvoor een factuur is opgemaakt (zie in die zin arrest van 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punt 34).

27 Deze uitlegging vloeit voort uit artikel 78, onder a), van richtlijn 2006/112, waaruit blijkt dat de btw zelf niet in de maatstaf van heffing wordt opgenomen, wat impliceert dat de btw van rechtswege altijd in de overeengekomen prijs begrepen is, zelfs wanneer de belastingplichtige het toepasselijke tarief onjuist heeft bepaald.

28 Niettemin blijkt uit de rechtspraak dat deze overweging de belastingplichtige niet noodzakelijk het recht ontneemt om het btw-overschot dat hij ten onrechte bij de eindverbruiker heeft geïnd en heeft betaald aan de belastingdienst van de betrokken lidstaat, geheel of gedeeltelijk terugbetaald te krijgen van de belastingdienst. Hetzelfde geldt onder meer wanneer de belastingplichtige door toepassing van een verkeerd btw-tarief een financieel nadeel heeft geleden ten gevolge van een dalende verkoop (zie in die zin arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dat geen financieel verlies of nadeel is geleden, is dus niet noodzakelijk het logische gevolg van het feit dat de btw volledig is afgewenteld op de eindconsument, aangezien de handelaar zelfs in dat geval verlies kan hebben geleden door een dalende verkoop (arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 56).

29 Aangezien is vastgesteld dat de belastingplichtige in beginsel recht heeft op volledige of gedeeltelijke terugbetaling van het btw-overschot in kwestie, dient te worden onderzocht of de belastingdienst van de betrokken lidstaat dit recht afhankelijk kan stellen van het vereiste dat facturen met het onjuiste btw-tarief worden gecorrigeerd, wat impliceert dat terugbetaling systematisch wordt geweigerd wanneer er wegens de aard en het bedrag van de economische handelingen van de belastingplichtige geen factuur maar een fiscale kassabon is uitgereikt, zodat er geen factuur kan worden gecorrigeerd.

30 In dit verband dient te worden gepreciseerd dat richtlijn 2006/112 niet de kwestie regelt van de correctie van belastingaangiften van belastingplichtigen wanneer een onjuist btw-tarief is toegepast. Het staat dus aan de lidstaten om – met inachtneming van het doeltreffendheidsbeginsel en het gelijkwaardigheidsbeginsel – in hun nationale rechtsorde de mogelijkheid te scheppen om een onjuist belastingtarief te corrigeren.

31 Het doeltreffendheidsbeginsel wordt geschonden door een praktijk als die van de belastingdienst van de betrokken lidstaat, waarbij correctie onmogelijk is wanneer de economische activiteit van de belastingplichtige van dien aard is dat er geen facturen maar simpelweg fiscale kassabonnen worden uitgereikt en waarbij er wordt voorbijgegaan aan het feit dat de btw-aangiften voor de handelingen in kwestie op exhaustieve en betrouwbare wijze kunnen worden gecorrigeerd aan de hand van met name de gegevens die zich in het geheugen van voormeld kasregister bevinden.

32 Wat het gelijkheidsbeginsel betreft, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat er van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit – dat op het gebied van de btw de uitdrukking vormt van het gelijkheidsbeginsel – alleen sprake kan zijn tussen concurrerende handelaren, terwijl schending van het algemene beginsel van gelijke behandeling in belastingzaken de vorm kan aannemen van

andere soorten van discriminatie jegens handelaren die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden (arrest van 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 In casu kan worden volstaan met de constatering dat de belastingplichtige, die overeenkomstig de aanvankelijk door de belastingdienst van de betrokken lidstaat voorgestane uitlegging het btw-tarief van 23 % heeft toegepast, noodzakelijkerwijs is benadeeld ten opzichte van directe concurrenten die het verlaagde btw-tarief van 8 % hebben toegepast, doordat ofwel dat tarief geheel of gedeeltelijk is doorberekend in haar prijzen, waardoor haar concurrentiepositie ten opzichte van de door de betrokken concurrenten gehanteerde prijzen en dus mogelijkerwijs ook de omvang van haar verkopen is aangetast, ofwel haar winstmarge is verkleind waardoor zij niet in staat is competitieve prijzen te behouden. De door de verwijzende rechter beschreven praktijk van de belastingdienst van een lidstaat druist bijgevolg ook in tegen het beginsel van fiscale neutraliteit.

34 Tot slot blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat het Unierecht toestaat dat in het kader van een nationaal rechtsstelsel de teruggaaf van ten onrechte geheven belastingen wordt geweigerd in omstandigheden waarin teruggaaf leidt tot een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden (zie in die zin arrest van 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punt 48).

35 De bescherming van de door de rechtsorde van de Unie op dit gebied gewaarborgde rechten noopt dus niet tot terugbetaling van de belastingen, rechten en heffingen die zijn geïnd in strijd met het Unierecht, wanneer vaststaat dat de betalingsplichtige deze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld (arrest van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Aangezien er op het niveau van de Unie geen regeling inzake verzoeken om teruggaaf van belastingen bestaat, is het een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat om te bepalen onder welke voorwaarden die verzoeken kunnen worden gedaan, zij het dat deze voorwaarden moeten stroken met het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel (arrest van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Enkel indien de economische last die de belastingplichtige ten gevolge van de onrechtmatig geheven belasting heeft ondervonden volledig is geneutraliseerd, mag een lidstaat dus weigeren om de onrechtmatige, te veel geheven btw terug te geven, omdat die teruggaaf ertoe zou leiden dat de belastingplichtige ongerechtvaardigd zou worden verrijkt (zie in die zin arrest van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 28). Het staat aan de verwijzende rechter om zich daarvan te vergewissen.

38 Het Hof heeft in dit verband immers verduidelijkt dat het bestaan en de omvang van de ongerechtvaardigde verrijking die de terugbetaling van een volgens het Unierecht onterecht geheven belasting zou meebrengen voor een belastingplichtige, feitenkwesties zijn die tot de kennisneming van de nationale rechter behoren. Die rechter beoordeelt immers vrijelijk de hem overgelegde bewijsstukken na een economische analyse waarbij rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden (zie in die zin arrest van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 1, lid 2, en artikel 73 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 78, onder a), van deze richtlijn, in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van een belastingdienst van een lidstaat waarbij de verschuldigde btw niet mag worden gecorrigeerd via een belastingaangifte wanneer er bij goederenleveringen en dienstverrichtingen een te hoog btw-tarief is toegepast, omdat er bij die handelingen geen facturen maar fiscale kassabonnen zijn uitgereikt. Zelfs in dat geval heeft de belastingplichtige die ten onrechte een te hoog btw-tarief heeft toegepast, het recht om een verzoek tot terugbetaling in te dienen bij de belastingdienst van de betrokken lidstaat, die zich enkel kan beroepen op ongerechtvaardigde verrijking van die belastingplichtige indien zij na een economische analyse waarbij rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden, aantoont dat de economische last die de betrokken belastingplichtige ten gevolge van de ten onrechte geheven belasting heeft ondervonden volledig is geneutraliseerd.

Kosten

40 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, gelezen in samenhang met artikel 78, onder a), van de aldus gewijzigde richtlijn, moeten in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, het doeltreffendheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel

aldus worden uitgelegd dat

zij zich verzetten tegen een praktijk van een belastingdienst van een lidstaat waarbij de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw) niet mag worden gecorrigeerd via een belastingaangifte wanneer er bij goederenleveringen en dienstverrichtingen een te hoog btw-tarief is toegepast, omdat er bij die handelingen geen facturen maar fiscale kassabonnen zijn uitgereikt. Zelfs in dat geval heeft de belastingplichtige die ten onrechte een te hoog btw-tarief heeft toegepast, het recht om een verzoek tot terugbetaling in te dienen bij de belastingdienst van de betrokken lidstaat, die zich enkel kan beroepen op ongerechtvaardigde verrijking van die belastingplichtige indien zij na een economische analyse waarbij rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden, aantoont dat de economische last die de betrokken belastingplichtige ten gevolge van de ten onrechte geheven belasting heeft ondervonden volledig is geneutraliseerd.

ondertekeningen