

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

18 oktober 2012 (*)

„Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 183 – Nadere regels voor teruggave van btw-overschot – Nationale regeling waarbij teruggave van gedeelte van btw-overschot wordt uitgesteld tot onderzoek van jaarlijkse belastingaangifte van belastingplichtige – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-525/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Augsts tiesas Sensts (Letland) bij beslissing van 10 oktober 2011, ingekomen bij het Hof op 17 oktober 2011, in de procedure

Mednis SIA

tegen

Valsts iešmumu dienests,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), waarnemend president van de Derde kamer, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 juli 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- Mednis SIA, vertegenwoordigd door V. Gargažins, advoksts, en N. Krupeša,
- de Valsts iešmumu dienests, vertegenwoordigd door N. Jezdakova en M. Kuzenko als gemachtigden,
- de Letse regering, vertegenwoordigd door I. Kalniš en K. Freimanis als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Sauka en C. Soulay als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 183 van richtlijn

2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Mednis SIA, een vennootschap naar Lets recht (hierna: „Mednis”), en de Valsts ieštats dienests (nationale belastingdienst; hierna: „VID”) over een verzoek tot teruggave van een overschot aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 luidt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.”

4 Artikel 252, lid 2, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Het belastingtijdvak wordt door de lidstaten vastgesteld op een, twee of drie maanden.

De lidstaten kunnen evenwel andere belastingtijdvakken bepalen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn.”

Lets recht

5 Artikel 9, lid 1, van de likums „Par pievienotās vērtības nodokli” (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr. 49), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt dat het belastingtijdvak één maand bestrijkt. Overeenkomstig lid 5 van dat artikel bestaat een belastingjaar uit de som van de belastingtijdvakken van een burgerlijk jaar.

6 Artikel 11, lid 1, van de btw-wet bepaalt dat de belastingplichtige bij de VID een belastingaangifte met een berekening van de belasting voor een bepaald belastingtijdvak moet indienen binnen twee weken na afloop van dit belastingtijdvak, tenzij in deze wet anders is bepaald. Krachtens artikel 11, lid 6, van deze wet moet de belastingplichtige bij de VID een aangifte voor het belastingjaar indienen vóór 1 mei van het daaropvolgende jaar.

7 Ingevolge artikel 12, lid 1, van de btw-wet moet de belastingplichtige aan de Schatkist de voor een belastingtijdvak verschuldigde belasting betalen binnen 15 dagen na afloop van dit belastingtijdvak.

8 Artikel 12, lid 11, van deze wet bepaalt dat de VID de belastingplichtige binnen een termijn van 30 dagen na ontvangst van het gemotiveerde verzoek en de bewijsstukken het belastingoverschot – te weten het verschil tussen de berekende belasting en het aftrekbare voorschot – moet teruggeven.

9 Overeenkomstig artikel 12, lid 11 bis, van deze wet heeft de VID evenwel in drie gevallen het recht teruggave van het btw-overschot uit te stellen, namelijk wanneer wordt beslist tot een onderzoek naar de belasting die de belastingplichtige moet voldoen voor handelingen waarvan onderzoek extra inlichtingen noodzakelijk maakte, wanneer personen die worden geacht in betrekking te staan met de belastingplichtige in de zin van artikel 1, lid 18, van de likums „Par nodokliem un nodevēm” (algemene belastingwet), een btw-schuld jegens de Schatkist hebben,

en wanneer een belastingplichtige niet op basis van schriftelijk bewijs kan aantonen dat het verzoek tot toepassing van het nultarief gegrond is.

10 Artikel 36, lid 14, van de btw-wet verleent de ministerraad machtiging om het bedrag van teruggave van een btw-overschot te beperken en om de voorwaarden te bepalen waaronder deze teruggave niet kan worden beperkt.

11 Op 14 november 2006 heeft de ministerraad decreet nr. 933 tot uitvoering van de wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde vastgesteld (Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumi Nr. 933 „Likuma ‚Par pievienotās vērtības nodokli’ normu piemērošanas kārtību”, *Latvijas Vēstnesis*, 2006, nr. 191; hierna: „decreet nr. 933”).

12 Artikel 285 van dat decreet luidt:

„Voor de toepassing van artikel 12, lid 11, van de wet kan de [VID] het gedeelte van het btw-overschot dat meer bedraagt dan 18 % van het totale bedrag van de belastbare handelingen die zijn verricht in de loop van deze maandelijkse belastingtijdvakken (het reeds over deze belastingtijdvakken reeds teruggegevene meegeteld), niet teruggeven [...]. Het saldo van het btw-overschot zal door de Schatkist worden teruggegeven op basis van de jaarlijkse belastingaangifte.”

Aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vraag

13 Op 7 en 14 december 2007 heeft Mednis bij de VID verzoeken ingediend tot teruggave van een btw-overschot voor november 2007 voor een totaalbedrag van 2 081,79 LVL.

14 De VID heeft geweigerd een bedrag van 1 455,82 LVL terug te geven. Op grond van artikel 285 van decreet nr. 933 heeft deze dienst op 22 april 2008 besluit nr. 19/11599 (hierna: „bestreden besluit”) genomen, waarin als reden voor deze weigering werd aangegeven dat in het tijdvak waarin het btw-overschot was ontstaan, een gedeelte van dat overschot meer bedroeg dan 18 % van de totale waarde van de belastbare handelingen van de betrokken maanden.

15 Mednis heeft bij de Administratīvā rajona tiesa (regionale administratieve rechtbank) beroep tot nietigverklaring van het bestreden besluit ingesteld.

16 Bij vonnis van 7 juli 2009 heeft de Administratīvā rajona tiesa dat beroep verworpen op grond dat de weigering van de VID om Mednis het volledige btw-overschot terug te geven in overeenstemming met artikel 285 van decreet nr. 933 was.

17 Bij arrest van 3 juni 2010 heeft de Administratīvā apgabaltiesa [regionale administratieve rechtbank (administratieve appelrechter)] het hoger beroep van Mednis verworpen. Deze rechterlijke instantie heeft de motivering van de rechter in eerste aanleg gevolgd en daaraan toegevoegd dat de latere vervaldag voor teruggave door de VID van het btw-overschot aan de belastingplichtige een legitieme doelstelling vormt, die tegemoetkomt aan het belang van de Schatkist om het recht van de belastingplichtige op teruggave van btw te beperken wanneer wordt vastgesteld dat de aan de Schatkist betaalde btw duidelijk minder bedraagt dan de btw die de Schatkist moet teruggeven.

18 Mednis heeft bij de Augstākās tiesas Senāts beroep in cassatie tegen dat arrest ingesteld.

19 De verwijzende rechter merkt op dat overeenkomstig artikel 285 van decreet nr. 933, zoals dat door de VID in de praktijk wordt toegepast, wanneer blijkt dat het btw-overschot meer bedraagt dan het in dat artikel bepaalde percentage, het gedeelte dat dit percentage overschrijdt, niet aan de belastingplichtige wordt teruggegeven zolang de VID zijn jaarlijkse belastingaangifte niet heeft

onderzocht. Afhankelijk van de omstandigheden van het concrete geval moet de belastingplichtige meer dan een jaar wachten op teruggave van een btw-overschot om de eenvoudige reden dat dit overschot meer bedraagt dan het algemene btw-tarief.

20 De verwijzende rechter betwijfelt of deze regeling en praktijk in overeenstemming zijn met het neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel zoals die voortvloeien uit artikel 183 van richtlijn 2006/112, gelet op het feit dat zij impliceren dat de beslissing om teruggave van het btw-overschot uit te stellen, wordt genomen zonder dat de omstandigheden van het concrete geval worden onderzocht en zonder dat rekening wordt gehouden met de wachttijd die verloopt tot het onderzoek van de jaarlijkse belastingaangifte.

21 Daarop heeft de Augst?k?s tiesas Sen?ts de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staat artikel 183 van [richtlijn 2006/112] een lidstaat toe om zonder specifieke analyse alleen op basis van een rekenkundige berekening de teruggave te weigeren van het gedeelte van een btw-overschot dat meer bedraagt dan 18 % (of het algemene btw-tarief) van de totale waarde van de belastbare handelingen in de betrokken maandelijkse belastingtijdvakken, zolang de nationale belastingdienst de jaarlijkse belastingaangifte van de belastingplichtige in de [btw] niet heeft ontvangen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 183 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het de belastingoverheid van een lidstaat toestaat om zonder specifieke analyse alleen op basis van een rekenkundige berekening teruggave van een btw-overschot dat in een belastingtijdvak is ontstaan, uit te stellen totdat deze dienst de jaarlijkse belastingaangifte van de belastingplichtige heeft onderzocht.

23 De vrijheid waarover de lidstaten krachtens de bewoordingen van artikel 183 van richtlijn 2006/112 beschikken bij de vaststelling van de nadere regels voor teruggave van een btw-overschot, impliceert niet dat deze regels niet aan toetsing aan het recht van de Unie zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije, C-274/10, Jurispr. blz. I-7289, punten 39 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Deze nadere regels mogen geen afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. Deze regels moeten met name de belastingplichtige in staat stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggave binnen een redelijke termijn moet geschieden door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggave in geen geval voor de belastingplichtige enig financieel risico mag meebrengen (zie met name arresten van 25 oktober 2001, Commissie/Italië, C-78/00, Jurispr. blz. I-8195, punten 33 en 34; 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punt 17, en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Jurispr. blz. I-3873, punt 33, en arrest Commissie/Hongarije, reeds aangehaald, punt 45).

25 Weliswaar is overbrenging van de teruggave van een btw-overschot naar verschillende belastingtijdvakken volgend op dat waarin dit overschot is ontstaan, niet noodzakelijk onverenigbaar met artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Enel Maritsa Iztok 3, punt 49, en Commissie/Hongarije, punt 55).

26 Toch kan in het hoofdgeding, hoewel het belastingtijdvak ingevolge artikel 9, lid 1, van de btw-wet in de regel één kalendermaand bedraagt, toepassing van artikel 285 van decreet nr. 933

ertoe leiden, zoals zowel de verwijzende rechter als de Europese Commissie heeft benadrukt, dat een belastingplichtige pas één jaar na het belastingtijdvak waarin een btw-overschot is ontstaan, of zelfs nog later volledige teruggave van dat overschot krijgt.

27 Deze termijn, waarin de belastingplichtige voor het gedeelte dat meer bedraagt dan het in dat artikel 285 bedoelde percentage de financiële last van de btw moet dragen, kan niet als redelijk worden beschouwd (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Sosnowska, punten 20 en 27, en Enel Maritsa Iztok 3, punt 55). Bijgevolg wordt door deze termijn afbreuk gedaan aan het in punt 24 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte beginsel van fiscale neutraliteit.

28 De VID en de Letse regering voeren aan dat artikel 285 van decreet nr. 933 beoogt het gevaar voor belastingontduiking of -ontwijking in te dammen en in de praktijk slechts wordt toegepast wanneer kan worden aangetoond dat dit gevaar bestaat. Dat gevaar bestaat met name wanneer het soort door de belastingplichtige uitgeoefende economische activiteiten gewoonlijk geen btw-overschot doet ontstaan of het bedrag aan door de belastingplichtige aan de Schatkist betaalde btw beduidend lager is dan het bedrag aan eventueel terug te geven btw.

29 De VID en de Letse regering betogen dat toepassing van dat artikel 285, in het hoofdgeding, juist gerechtvaardigd was omdat de VID gevaar voor btw-fraude op het spoor was gekomen daar de VID na onderzoek van het verzoek tot teruggave van Mednis had vastgesteld dat toepassing van het nultarief grotendeels oorzaak was van het aanzienlijke overschot aan door deze vennootschap betaalde btw.

30 Ter terechtzitting hebben de VID en deze regering tevens verklaard dat slechts in een beperkt aantal gevallen, waarin aanwijzingen van belastingontduiking of -ontwijking bestonden, de VID teruggave van het btw-overschot dat meer bedroeg dan het in dat artikel 285 bedoelde percentage had uitgesteld tot het onderzoek van de jaarlijkse belastingaangifte van de belastingplichtige.

31 Stellig hebben de lidstaten er rechtmatig belang bij, passende maatregelen te nemen om hun financiële belangen te beschermen en is de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd (zie in de zin arrest Sosnowska, reeds aangehaald, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, punt 41).

32 Niettemin moeten de lidstaten in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel middelen aanwenden waarmee dat doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling, zoals het fundamentele beginsel van het recht op aftrek van de btw, zo min mogelijk aantasten (zie arrest Sosnowska, reeds aangehaald, punt 23, en arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punt 69).

33 In casu verklaart de verwijzende rechter, die bij uitsluiting bevoegd is om zowel het nationale recht uit te leggen als de feiten van het hoofdgeding vast te stellen en te beoordelen, met name de wijze waarop dit recht wordt toegepast door de belastingoverheid (zie in die zin arresten van 16 februari 2012, Van Laarhoven, C-594/10, punt 36, en 14 juni 2012, Banco Español de Crédito, C-618/10, punt 76), dat de VID artikel 285 van decreet nr. 933 op algemene en preventieve wijze toepast op basis van een zuivere rekenkundige vaststelling dat het betrokken btw-overschot meer bedraagt dan het in dat artikel bedoelde percentage, zonder over te gaan tot een specifieke analyse van het concrete geval waarbij de betrokken belastingplichtige zou kunnen aantonen dat geen gevaar voor belastingontduiking of -ontwijking bestaat.

34 Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft benadrukt, blijkt niet dat deze aanwijzingen van de verwijzende rechter niet te rijmen zijn met de bewoordingen van artikel 285 van decreet nr.

933, volgens welke toepassing van dat artikel namelijk niet afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat er aanwijzingen van belastingontduiking of -ontwijking bestaan.

35 Evenmin blijkt uit hetgeen de verwijzende rechter aan het Hof heeft uiteengezet dat het bestreden besluit, dat is genomen op grond van artikel 285 van decreet nr. 933, door de VID is vastgesteld na afloop van een onderzoek dat dergelijke aanwijzingen in het hoofdgeding aan het licht zou hebben gebracht.

36 Vastgesteld moet worden dat deze algemene en preventieve toepassing van artikel 285 van decreet nr. 933 indruist tegen het evenredigheidsbeginsel, zoals dat in de in punt 32 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak is geformuleerd (zie in die zin arrest Sosnowska, reeds aangehaald, punten 24-26).

37 Deze toepassing lijkt des te minder gerechtvaardigd door de rechtmatige doelstelling belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden daar de belastingdienst op grond van artikel 12, lid 11 bis, van de btw-wet de teruggave van dat overschot kan uitstellen, met name wanneer is besloten een onderzoek te openen naar de belasting die de belastingplichtige heeft betaald over handelingen waarvan de controle extra inlichtingen noodzakelijk heeft gemaakt, of wanneer de betrokkene belastingplichtige niet op basis van schriftelijk bewijs kan aantonen dat zijn verzoek tot toepassing van het nultarief gegrond is (zie naar analogie arrest Sosnowska, reeds aangehaald, punt 28).

38 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 183 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het de belastingoverheid van een lidstaat niet toestaat om zonder specifieke analyse alleen op basis van een rekenkundige berekening de teruggave van een gedeelte van een btw-overschot dat is ontstaan tijdens een belastingtijdvak van één maand, uit te stellen totdat deze overheid de jaarlijkse belastingaangifte van de belastingplichtige heeft onderzocht.

Werking van het onderhavige arrest in de tijd

39 De Letse regering heeft het Hof verzocht de werking van het onderhavige arrest in de tijd te beperken mocht het artikel 183 van richtlijn 2006/112 aldus uitleggen dat het zich verzet tegen een nationale regeling en praktijk zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn.

40 Ter onderbouwing van haar verzoek vestigt deze regering de aandacht op, ten eerste, het gevaar dat deze uitlegging ernstige gevolgen heeft voor de nationale begroting, en, ten tweede, de goede trouw van de Letse belastingoverheid.

41 In dit verband zij eraan herinnerd dat de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid geeft aan een voorschrift van Unierecht, de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden verstaan en toegepast, verklaart en preciseert. Hieruit volgt dat de rechter het aldus uitgelegde voorschrift zelfs kan en moet toepassen op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand zijn gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht (zie met name arrest van 10 mei 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11–C-347/11, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Slechts in zeer uitzonderlijke gevallen kan het Hof uit hoofde van een aan de rechtsorde van de Unie inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid besluiten om beperkingen te stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende om met een beroep op een door het Hof uitgelegde

bepaling of uitgelegd beginsel te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw in geding te brengen. Tot een dergelijke beperking kan slechts worden besloten indien is voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar voor ernstige verstoringen (zie met name arrest Santander Asset Management SGIIC e.a., reeds aangehaald, punt 59).

43 Meer bepaald heeft het Hof slechts in zeer specifieke omstandigheden van deze mogelijkheid gebruikgemaakt, namelijk wanneer er gevaar bestond voor ernstige economische gevolgen, inzonderheid gezien het grote aantal op basis van de geldig geachte wettelijke regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en wanneer bleek dat particulieren en de nationale autoriteiten tot een met de regeling van de Unie strijdig gedrag waren gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van bepalingen of beginselen van Unierecht, aan welke onzekerheid het gedrag van andere lidstaten of van de Commissie eventueel had bijgedragen (zie met name arrest Santander Asset Management SGIIC e.a., reeds aangehaald, punt 60).

44 Verder is het vaste rechtspraak dat de mogelijke financiële gevolgen van een prejudicieel arrest voor een lidstaat op zich geen rechtvaardiging vormen voor een beperking van de werking van dit arrest in de tijd (zie met name arrest Santander Asset Management SGIIC e.a., reeds aangehaald, punt 62).

45 In casu heeft de Letse regering het Hof geen gegevens verstrekt op basis waarvan het kan beoordelen of er wegens het onderhavige arrest voor de Republiek Letland gevaar voor ernstige economische gevolgen bestaat.

46 Bovendien kan niet worden aangenomen dat de Letse belastingoverheid bij de toepassing van artikel 285 van decreet nr. 933 te goeder trouw tot een met het Unierecht strijdig gedrag is gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van artikel 183 van richtlijn 2006/112. Uit rechtspraak die reeds vóór dat decreet tot stand is gekomen, blijkt immers dat overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit, dat een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt, de in dat artikel bedoelde nationale regels voor teruggave van een btw-overschot de belastingplichtige in staat moeten stellen, op passende wijze en binnen een redelijke termijn de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, zonder dat dit voor de belastingplichtige enig financieel risico meebrengt (zie in die zin arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punten 33 en 34).

47 Derhalve hoeft de werking van het onderhavige arrest niet in de tijd te worden beperkt.

Kosten

48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het de belastingoverheid van een lidstaat niet toestaat zonder specifieke analyse alleen op basis van een rekenkundige berekening de teruggave van een gedeelte van een overschot aan belasting over de toegevoegde waarde dat is ontstaan in een belastingtijdvak van één maand, uit te stellen totdat deze overheid de jaarlijkse belastingaangifte van de belastingplichtige heeft onderzocht.

ondertekeningen

* Procestaal: Lets.