

Fraude of gewijzigd inzicht?

Merkt het communautaire douanerecht het terugkomen op een (bewuste) keuze door een belastingplichtige aan als een "frauduleuze handeling"?

D. Blum en mr G.J. van Slooten*

Op 20 oktober 2005 heeft het Hof van Justitie van de EG voor de tweede maal arrest gewezen in de procedure van Overland.¹ In deze procedure was de communautaire rechtsfiguur van herziening vervat in art. 78 van het Communautair Douanewetboek aan de orde.² De verwijzende rechter stelde in deze procedure vragen over de praktische gevolgen van deze herziening. Met name ging het om de vraag of herziening leidt tot een recht op teruggave ex art. 236 CDW. Dit blijkt niet steeds het geval te zijn. Zoals wij uiteen zullen zetten, lijkt art. 236 CDW namelijk een codificatie van het communautaire beginsel van misbruik van recht te bevatten. Daardoor kan teruggave pas aan de orde komen, indien sprake is geweest van een vergissing. Omgekeerd betekent dit dat bij herziening van een bewust gemaakte keuze geen recht bestaat op teruggave op grond van laatstgenoemde bepaling. Gevolg hiervan is allereerst dat het arrest van het HvJ EG inzake Unifert ook na de invoering van het CDW geacht kan worden zijn rechtskracht te hebben behouden. Meer algemeen betekent dit echter dat de mogelijkheden teruggave te verlenen ex art. 236 CDW in werkelijkheid beperkter zijn dan tot nog toe door de Nederlandse douanerechtspraak wordt vermoed.

1 De casus Overland

Overland Footwear Ltd (hierna: Overland) dat gevestigd is in het Verenigd Koninkrijk kocht schoenen bestemd voor de Europese Unie. Overland gebruikte een inkoopagent in het Verre Oosten en vergoedde de diensten van de inkoopagent met een inkoopcommissie van 4%. Als douanewaarde voor invoer gebruikte Overland de prijs met daarin begrepen de inkoopcommissie die niet afzonderlijk op de factuur vermeld stond.³ Teneinde deze commissies voor de bepaling van de douanewaarde buiten beschouwing te laten, verzocht Overland teruggave van rechten door middel een viertal op art. 236 CDW gebaseerde verzoeken omdat zij van mening was dat de douanerechten die over deze commissie waren berekend, niet wettelijk verschuldigd waren. De eerste drie verzoeken werden door de Engelse douaneautoriteiten ingewilligd. Naar aanleiding van nader onderzoek stelden de autoriteiten zich echter op het standpunt dat de betrokken douanerechten wel degelijk wettelijk verschuldigd waren en vorderden de terugbetaling ervan door Overland.

In de daaropvolgende beroepsprocedure verzocht de verwijzende rechter in *Overland I* in de prejudi-

ciële procedure om een antwoord op de vraag of de inkoopcommissie alsnog buiten de douanewaarde kon worden gelaten en zo ja, of Overland daardoor recht had op herziening op grond van art. 78 CDW en of Overland vervolgens ook recht had op terugbetaling ex art. 236 CDW.⁴ In antwoord stelde het HvJ EG dat de inkoopcommissie deel uitmaakt van de transactiewaarde en daardoor belastbaar is, maar dat de douaneautoriteiten niet kunnen terugkomen op een eerder genomen beschikking betreffende een teruggave van douanerechten die ingevolge art. 78 is genomen.⁵ Aan beantwoording van de vraag omtrent de verhouding tussen art. 78 en art. 236 CDW kwam het HvJ EG niet toe.

Naar echter bleek was een van de verzoeken om teruggave niet ingewilligd, waarna de verwijzende rechter een tweede prejudiciële procedure inleidde. In deze procedure, die culmineerde in het hier besproken arrest van 20 oktober 2005 (hierna: het arrest *Overland II*), oordeelde het HvJ EG met betrekking tot een verzoek van contribuabelen om toepassing van art. 78 en art. 236 CDW, dat de douaneautoriteiten, behoudens de mogelijkheid van een beroep in rechte, verplicht zijn het verzoek bij een met redenen omklede beschikking af te wijzen, hetzij om tot herziening van de aangifte over te gaan. Daarnaast oordeelde het Hof dat wanneer de autoriteiten bij herziening vaststellen dat in een aangegeven douanewaarde een vergissing was begrepen, deze autoriteiten verplicht zijn om een en ander te regulariseren door over te gaan tot terugbetaling van de betrokken douanerechten. Een recht op herziening impliceert aldus een recht op terugbetaling.

2 Een "onbedoelde vergissing" is geen "keuze"

Opmerkelijk is dat het HvJ EG in het arrest *Overland II* bij het beantwoorden van de prejudiciële vragen over de toepassing van art. 78 CDW en de verhouding van dat art. tot art. 236 CDW, in r.o. 69 oordeelt dat: "een fout die bestaat in een onbedoelde vergissing, hoe dan ook niet kan worden aangemerkt als de uitoefening van een keuze, wat per definitie een bewuste handeling is". Volgens oordeelt de Gemeenschapsrechter dat in geval van een vergissing beide bepalingen toepassing kunnen vinden. Betekent dit nu dat in geval een belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van een door wettelijke bepalingen van communautair recht geboden keuzemogelijkheid,⁶ art. 78 en art. 236 CDW geen toepassing kunnen vinden, nu in dat geval immers sprake is van een "bewuste handeling"?

De cryptische opmerking van het Hof is des te opmerkelijker, nu noch in art. 78,⁷ noch in

⁴ HvJ EG 5 december 2002, Zaak nr. C-379/00, *Overland I*.

⁵ HvJ EG *Overland I*, r.o. 24.

⁶ HvJ EG 20 oktober 2005, Zaak nr. C-247/04, *Transport Maatschappij Traffic*, n.n.g. Blijkens dit arrest zijn (aanvullende) bepalingen van nationaal recht niet van invloed op de vraag of douanerechten al dan niet "wettelijk verschuldigd" zijn in de zin van art. 236 CDW.

⁷ Zie in deze zin r.o. 63. Overigens luidt art. 78, lid 3 CDW: "Indien uit de herziening van de aangifte of uit de controles achteraf blijkt dat de bepalingen die voor de betrokken douaneregeling gelden, op grond van onjuiste of onvolledige gegevens zijn toegepast, nemen de douaneautoriteiten, met inachtneming van de eventueel vastgestelde bepalingen, de nodige maatregelen om een en ander recht te zetten, rekening houdend met de nieuwe gegevens waarover zij beschikken".

* Beide auteurs zijn verbonden aan Baker & McKenzie Amsterdam N.V.

¹ HvJ EG 20 oktober 2005, Zaak nr. C-468/03, *Overland II*, n.n.g.

² Het Communautair Douanewetboek, verordening (EEG) nr. 2913/92 (het CDW).

³ Mits van de betaalde of te betalen prijs te onderscheiden, behoeven inkoopcommissies niet in de douanewaarde te worden begrepen.

art. 236 CDW⁸ over een "vergissing" of een "keuze" wordt gesproken. Laatst genoemde bepaling kent echter wel een belangrijke uitzondering. Geen teruggave wordt immers verleend in geval de teruggave het gevolg is van "een frauduleuze handeling van de zijde van de belanghebbende". Zou het HvJ EG hier werkelijk bedoelen te zeggen dat het terugkomen op een door de wettelijke bepalingen geboden keuze als fraude moet worden aangemerkt? Of introduceert het HvJ EG hier buitenwettelijke criteria voor de toepassing van beide bepalingen?

Dit laatste zou allereerst in strijd zijn met het ook in het communautaire recht erkende legaliteitsbeginsel.⁹ Daarnaast moet worden opgemerkt dat deze aangehaalde overweging gelijkenis vertoont met het oordeel van het HvJ EG in de procedure *Deutsche Babcock*.¹⁰ In deze procedure overwoog het Hof: "Hieruit volgt, dat (art. 2, lid 1, tweede streepje) in gevallen van vergissing moet worden toegepast. Zij kan geen toepassing vinden om terugbetaling van douanerechten mogelijk te maken wanneer iemand in zijn vergunningaanvraag opzettelijk valse aangifte doet met betrekking tot de prijzen der goederen, zodat een hoger douanerecht wordt vastgesteld dan hij had moeten betalen".¹¹

Ontzegt de Gemeenschapsrechter degene die zich schuldig heeft gemaakt aan het opzettelijke indienen van een valse aangifte het recht zich op het gemeenschapsrecht te beroepen,¹² dan vormt dit oordeel van het HvJ EG een zuivere toepassing van het communautaire *beginsel van misbruik van recht*.¹³ Dit beginsel vertoont overeenkomsten met het adagium dat in het Romeinse recht opgesteld werd: "*ex turpi causa non oritur actio*".¹⁴ Tegelijkertijd vertoont dit beginsel enige overeenkomst met het Angelsaksische *estoppel-beginsel*, zij het dat het communautaire beginsel verder gaat.¹⁵ Het *estoppel-beginsel* blijft namelijk beperkt tot situaties waarin een onjuiste verklaring is afgelegd of een partij een onjuiste voorstelling van zaken bij

zijn wederpartij heeft laten voortbestaan en deze wederpartij op basis hiervan heeft gehandeld.¹⁶ Het beginsel van misbruik van recht vereist echter niet noodzakelijkerwijs een dergelijke handelen van de wederpartij. Daarnaast vertoont het beginsel van misbruik van recht ook enige overeenkomst met de, overigens door het HvJ EG verworpen, "*exceptio non adimpleti contractus*".¹⁷ Dit verweer werd door het Hof verworpen omdat een lidstaat zich niet aan zijn uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende verplichtingen kan onttrekken. Echter, net als bij de *exceptie* het geval is, kan het communautaire beginsel van misbruik van recht de lidstaat die zijn verdragsverplichtingen niet is nagekomen bepaalde verweren ontzeggen of bepaalde vorderingen onthouden.¹⁸ Anders dan uit de *exceptie* zou kunnen voortvloeien, vindt het beginsel bovendien toepassing in communautaire rechtsbetrekkingen waarbij particulieren partij zijn. Dit lijkt aan de orde te zijn geweest in het arrest *Top Hit Holzbetrieb*.¹⁹ In dit arrest oordeelde de Gemeenschapsrechter dat de aangever de verplichting had de ten invoer aangegeven goederen juist te omschrijven. Nu hij het juiste karakter van de goederen had verdoezeld, kon dat niet of bezwaarlijk door de Douane worden vastgesteld. In overeenstemming met het beginsel van misbruik van recht kon onder die omstandigheden niet gezegd worden dat de aangever "aan alle voorschriften van de geldende regeling inzake de douaneaangifte had voldaan" en moest zijn beroep op toepassing van de regeling die thans vervat is in art. 220, lid 2, aanhef en letter b van het CDW worden afgewezen.

Met het voorgaande is echter nog niet de vraag beantwoord hoe arrest *Deutsche Babcock* zich verhoudt tot art. 236 CDW. Want hoewel het CDW het karakter heeft van een codificatie van het voordien geldende communautaire douanerecht,²⁰ kan dit arrest toch geen onverkorte toepassing vinden onder de vigeur van art. 236 CDW. De in deze laatste bepaling opgenomen beperking dat de teruggave niet het gevolg mag zijn van een "frauduleuze handeling van de zijde van de belanghebbende", was namelijk niet opgenomen in art. 2, lid 1, tweede streepje Verordening (EEG) 1430/79.

Zo bezien noopt het door het HvJ EG in het arrest *Overland II* gemaakte onderscheid tussen "vergissing" en "keuze", tot het beantwoorden van de vraag of de in art. 236 CDW opgenomen beperking nu een codificatie is van het arrest *Deutsche Babcock*, dan wel, dat de Gemeenschapswetgever met deze toevoeging juist het toepassingsbereik van deze mogelijkheid van teruggave heeft willen uitbreiden, in die zin dat alleen in die gevallen waarin daadwerkelijk van fraude sprake is, van teruggave geen sprake kan zijn. *Punt* en *Van Vliet* volstaan met de constatering dat dit laatste het geval zou zijn.²¹

⁸ Art. 236 CDW luidt, althans voor zover te dezen van belang: "Tot terugbetaling van rechten bij invoer (...) wordt overgegaan wanneer wordt vastgesteld dat het bedrag van de rechten op het tijdstip van betaling niet wettelijk verschuldigd was, dan wel dat het bedrag in strijd met art. 220, lid 2, werd geboekt. (...) Er wordt geen terugbetaling (...) verleend wanneer de feiten die aanleiding hebben gegeven tot de betaling (...) van een wettelijk niet verschuldigd bedrag het gevolg zijn van een frauduleuze handeling van de zijde van de belanghebbende."

⁹ HvJ EG 29 april 2004, Zaak nr. C-17/01, *Sudholz*, Jur. 2004, blz. I-4243r.o. 65.

¹⁰ HvJ EG 15 december 1987, Zaak nr. 328/85, *Deutsche Babcock*, Jur. 1987, blz. 5119, r.o. 18.

¹¹ Art. 2, lid 1, tweede streepje Verordening (EEG) nr. 1430/79 luidde als volgt: "tot terugbetaling of kwijtschelding van invoerrechten wordt overgegaan indien ten genoegen van de bevoegde autoriteiten wordt vastgesteld dat het geboekte bedrag van deze rechten (...) om welke reden dan ook hoger is dan het bedrag dat wettelijk mocht worden geïnd".

¹² In deze zin HvJ EG 22 februari 2006, Gevoegde zaken nrs. C-255/02 en C-419/02, *Halifax*, n.n.g. r.o. 68. Zie ook HvJ EG 23 maart 2000, Zaak nr. C-373/97, *Diamantis*, Jur. 2000, blz. I-1705, r.o. 33, en 3 maart 2005, Zaak nr. C-32/03, *Fini H*, Jur. 2005, blz. I-1599, r.o. 32.

¹³ Zie D.M. Weber in 'Belastingontwijking en EG-verdragsvrijheden', Fiscale Monografieën nr. 105, Kluwer Deventer, 2003, § 4.3.1, blz. 178. Hij verwijst in dit verband naar HvJ EG 14 december 2000, Zaak nr. C-110/99, *Emsland Stärke*, Jur. 2000, blz. I-11569, r.o. 51. In deze uitspraak wordt verwezen naar HvJ EG 11 oktober 1977, Zaak nr. 125/76, *Cremer*, Jur. 1977, blz. 1593, r.o. 21.

¹⁴ Of: "op een schandelijke aanleiding kan geen actie worden gebaseerd". Een vergelijkbaar beginsel, ook wel aangeduid met het adagium "*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*" ("hij die zich op zijn eigen schande beroept, wordt niet gehoord"), wordt ook in het civiele recht van sommige lidstaten gehanteerd.

¹⁵ J.M. Prinszen in 'Doorwerking van Europees recht', Europese monografieën nr. 73, Kluwer-Deventer 2004, blz. 29 e.v.

¹⁶ Vergelijk de Nederlandse rechtsfiguren van 'rechtsverwerking' en van 'gedekte verweren' i.z.v. art. 348 Wetboek van burgerlijke rechtsvordering.

¹⁷ Zie de dissertatie van A.Th. S. Leenen getiteld 'Gemeenschapsrecht en volkenrecht', T.M.C. Asser Instituut, 's-Gravenhage, 1984, blz. 108-111 en J. Vanhamme in 'Volkenrechtelijke beginselen in het Europese recht', Europa Law Publishing, Groningen 2001, eerste druk, blz. 286.

¹⁸ HvJ EG 15 mei 1986, Zaak nr. 222/84, *Johnston*, Jur. 1986, blz. 1651, r.o. 56 en HvJ EG 12 mei 1998, Zaak nr. C-367/96, *Kefalas*, Jur. 1998, blz. I-2843, r.o. 20.

¹⁹ Zie HvJ EG 23 mei 1989, Zaak nr. 378/87, *Top Hit Holzbetrieb*, Jur. 1989, blz. 1359, r.o. 30.

²⁰ Zie in dit verband ook art. 251 CDW.

²¹ E.N. Punt en D.G. van Vliet, 'Douanerechten', Fiscale Monografieën nr. 90, Kluwer Deventer, 2000, § 13.6.2, blz. 400.

Dit laatste ligt echter niet onmiddellijk voor de hand, wanneer de redactie van art. 236 CDW wordt bezien in het licht van andere taalversies van deze bepaling. Volgens vaste rechtspraak van het HvJ EG brengt namelijk "het vereiste van een uniforme uitlegging van de gemeenschapsverordeningen mee, dat de tekst van een bepaling in geval van twijfel niet op zichzelf kan worden beschouwd, maar moet worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in de andere officiële talen".²² Spreekt de Duitse taalversie van een met "frauduleuze handelingen"²³ vergelijkbaar "betrügerisches Vorgehen",²⁴ de Franse en de Engelse tekst verlangen daarentegen slechts dat sprake is van een "manoeuvre"²⁵ of een "deliberate action".²⁶ Zonder dat een dergelijke gedraging (het equivalent van) "betrügerisch" of "frauduleus" behoeft te zijn, staan deze handelingen in deze taalversies reeds aan terugbetaling ex art. 236 CDW in de weg.²⁷

3 Terugkomen op een "keuze" is een "frauduleuze handeling"

Zou een "bewuste handeling" aldus voldoende zijn om een teruggave op grond van art. 236 CDW te laten afstuiten,²⁸ dan heeft dit een aantal implicaties. De eerste is dat de Franse en Engelse taalversies een zuivere codificatie van het arrest *Deutsche Babcock* vormen. Daarnaast kan deze uitleg volledig in overeenstemming worden gebracht met de eerder aangehaalde r.o. 69 uit het arrest *Overland II*. Wat betreft de Nederlandse taalversie betekent het voorgaande echter wel dat aan de term "frauduleuze handelingen" een eigen, com-

munautaire betekenis moet worden toegekend, die niet overeenstemt met de in het communautaire recht gebruikelijke betekenis van de term "fraude".²⁹ Want weliswaar impliceert deze term in het communautaire recht "opzet",³⁰ en daarmee een bewust handelen, toch zou blijkens *Overland II* onder "frauduleuze handeling" ook de situatie moeten worden begrepen waarin belastingplichtigen de vrijheid hebben om er voor te kiezen bepaalde elementen in de douanewaarde te begrijpen en later, nadat zij een nadere keuze hebben gemaakt, hierop willen terugkomen. Het prikkelt het rechtsgevoel dat "fraude" ook geacht moet worden het terugkomen op een bewuste keuze te omvatten. Dat belastingplichtigen niet altijd op eenmaal gemaakte keuzes kunnen terugkomen, is overigens niet nieuw. In het door het HvJ EG gewezen arrest *Unifert*,³¹ was de vraag aan de orde of in een keten van opvolgende handelstransacties ter zake van dezelfde goederen, de douanewaarde voor die goederen op meer dan een transactie gebaseerd zou kunnen worden. Het HvJ EG oordeelde dat een aangever in dat geval inderdaad kan kiezen welke transactie hij voor het bepalen van de douanewaarde als uitgangspunt neemt. Het HvJ EG verbond aan deze keuzevrijheid echter wel het gevolg dat "wanneer de aangever eenmaal een van de mogelijke heffingsgrondslagen heeft gekozen, de tot staving van die grondslag verstrekte gegevens niet als onjuist of onvolledig kunnen worden beschouwd enkel en alleen omdat een andere grondslag tot lagere invoerrechten zou hebben geleid dan die welke daadwerkelijk zijn gegeven". Eens gekozen blijft gekozen, aldus het Hof.

Zoals hiervoor aan de orde kwam, was iets dergelijk ook aan de orde in de casus van *Overland II*: mits afzonderlijk gespecificeerd, hadden betaalde commissies bij het bepalen van de douanewaarde buiten beschouwing gelaten kunnen worden. Blijft deze specificatie achterwege, dan zijn deze commissies daardoor in beginsel belastbaar.³² Hoewel de aangever een keuzevrijheid heeft om tot specificatie over te gaan, kan correctie van de douanewaarde slechts tot een teruggave van douanerechten leiden, voorzover deze specificatie als gevolg van een vergissing achterwege is gebleven.³³ Net als in het arrest *Unifert* het geval was, is het uitoefenen van de keuze al of niet tot specificatie over te gaan, niet vrijblijvend. Ook hier geldt immers het adagium "eens gekozen blijft gekozen".

Voor de toepassing van art. 236 CDW betekent een en ander dat, doordat het terugkomen op een in eerste instantie welbewust gemaakte keuze die wordt geboden door een bepaling van gemeenschapsrecht, van het toepassingsbereik van deze bepaling wordt uitgesloten, gezegd moet worden dat een dergelijk terugkomen wordt gelijkgesteld

Volledigheidshalve zij opgemerkt dat beide auteurs, ondanks hun stellige standpuntname in eerste instantie, niettemin een onduidelijkheid signaleren in het toepassingsbereik van deze bepaling. Deze zou het gevolg zijn van het gebruik van de term "frauduleuze handelingen".

²² HvJ EG 11 november 1999, Zaak nr. C-48/98, *Söhl & Söhlke*, Jur. 1999, blz.

²³ Rechtsoverweging 33 van het hiervoor aangehaalde arrest *Diamantis* (te raadplegen via www.curia.eu.int) luidt: "de justitiabelen kunnen echter in geval van misbruik of bedrog geen beroep op het gemeenschapsrecht doen".

²⁴ De tekst van de Duitse taalversie van art. 236 CDW luidt op dit punt: "Eine Erstattung oder ein Erlaß wird nicht gewährt, wenn die Zahlung oder buchmäßige Erfassung eines gesetzlich nicht geschuldeten Betrags auf ein betrügerisches Vorgehen des Beteiligten zurückzuführen ist". In r.o. 33 van het arrest *Diamantis* wordt in de Duitse taalversie gesproken over "mißbräuchliche oder betrügerische Berufung auf Gemeinschaftsrecht".

²⁵ De redactie van de beperking vervat in art. 236 luidt in de Franse taalversie: "Aucun remboursement ni remise n'est accordé, lorsque les faits ayant conduit au paiement ou à la prise en compte d'un montant qui n'était pas légalement dû résultent d'une manœuvre de l'intéressé". In r.o. 33 van het arrest *Diamantis* wordt in de Franse taalversie gesproken over "abusivement ou frauduleusement se prévaloir des normes communautaires".

²⁶ De Engelse taalversie spreekt over: "No repayment or remission shall be granted when the facts which led to the payment or entry in the accounts of an amount which was not legally owed are the result of deliberate action by the person concerned". In r.o. 33 van het arrest *Diamantis* wordt in de Engelse taalversie gesproken over "abusive or fraudulent ends".

²⁷ Zie in deze zin *T. Lyons* in 'Customs law', Oxford EC Law Library, Oxford University Press, Oxford, 2003, §13 B, blz. 411 en *M. Lux* in 'Guide to Community Customs Legislation', European Law in practice, Bruylant, Bruxelles, § XVII.5, blz. 494.

²⁸ Zoals hiervoor opgemerkt, spreekt de Nederlandse taalversie van dit arrest over een "bewuste handeling". De Duitse redactie van r.o. 69 van het arrest *Overland II* luidt: "Schließlich ist festzustellen, dass ein Irrtum in Form einer versehentlichen Unterlassung jedenfalls nicht als Ausübung eines Wahlrechts angesehen werden kann, die per definitionem bewusstes Handeln voraussetzt". De Franse redactie luidt: "Il doit enfin être constaté que, en tout état de cause, une erreur constituée par une omission involontaire ne saurait être considérée comme l'exercice d'un choix, par définition volontaire", terwijl de Engelse tekstversie bepaalt: "It should finally be noted that, in any event, an error consisting in an involuntary omission cannot be regarded as the exercise of a choice, which is by definition voluntary".

²⁹ Overigens spreken de andere taalversies in art. 27 Zesde richtlijn (Richtlijn nr. 77/338/EEG) bij fraude of belastingontwijking van: "tax evasion or avoidance", "Steuerhinterziehungen oder -umgehungen" of "fraudes ou évasions fiscales". Deze begrippen komen als zodanig in de taalversies van art. 236 CDW niet terug.

³⁰ HvJ EG 12 juli 1988, Gevoegde zaken nrs. 138-139/86, *Direct Cosmetics*, Jur. 1988, blz. 3937, r.o. 22.

³¹ HvJ EG 12 juli 1990, Zaak nr. C-11/89, *Unifert*, Jur. 1990, blz. I-2275, eveneens te kennen uit Douanerecht-spraak/UTC nr. 1993/7*, m.nt. *Possen*.

³² Zie het eerste dictum van het arrest *Overland II*.

³³ Verg. Douanekamer van het Gerechtshof Amsterdam 21 juli 2005, rolnr. 03/557 DK, Douanerechtspraak 2005/80, m.nt. *Hesselink*. Uit r.o. 6.5 van deze uitspraak leiden wij af dat het hof de aanwezigheid van een verschoonbare vergissing als voorwaarde stelt voor het recht op *herziening*.

met een "frauduleuze handeling" in de zin van deze bepaling.

4 Vormt het terugkomen op een onvoorwaardelijke keuze misbruik van recht?

De constatering dat het terugkomen op een gemaakte keuze in het kader van een door het communautaire recht geboden keuzemogelijkheid als "frauduleuze handeling" moet worden aangemerkt, kan tenminste prikkelend worden genoemd. Zij is echter minder verzocht dan het op het eerste gezicht mocht lijken.

Allereerst lijkt de onmogelijkheid voor contribuabelen terug te komen op een in een douaneaangifte vervatte keuze, recht te doen aan de rechtszekerheid. Dit is het geval nu het Communautair Douanewetboek niet slechts bepalingen bevat die tot contribuabelen zijn gericht, maar ook tot de administratie van de lidstaten.³⁴ In dat licht behoort het oordeel van de Gemeenschapsrechter te worden bezien dat het beginsel van rechtszekerheid niet slechts de contribuabele beschermt,³⁵ maar ook de administratie van de betrokken lidstaat.³⁶ Dat de onmogelijkheid om terug te komen op een in een douaneaangifte vervatte bewuste keuze de rechtszekerheid geacht kan worden te beschermen is het geval nu hierdoor de douaneautoriteiten van de betrokken lidstaat kunnen volstaan met het in ogenschouw nemen van gegevens vervat in de ingediende douaneaangifte. Zij behoeven zich namelijk niet langer rekenschap te geven van de bedoeling van de betrokken aangever. De bedoeling die in de ingediende douaneaangifte is ingebed en die door indiening door de aangever aan de douaneautoriteiten ter kennis is gebracht, wordt als het ware geobjectiveerd. Hierdoor blijft het onderzoek van de douaneautoriteiten beperkt tot "objectieve en controleerbare gegevens".³⁷

Is echter van een in enig opzicht gebrekkige verklaring van die bedoeling sprake geweest, dan behoort een aangever deze gebrekkigheid te kunnen herstellen. Evenbedoelde objectivering behoort in een dergelijk geval niet aan de orde te komen. Zo bezien, behoort een contribuabele die een vergissing heeft begaan - en daardoor zijn werkelijke bedoeling niet naar behoren in diens douaneaangifte tot uitdrukking heeft kunnen brengen - de mogelijkheid te worden geboden op diens putatieve keuze terug te kunnen komen. Wordt een belas-

tingplichtige aldus in de gelegenheid gesteld bedoeling en verklaring alsnog met elkaar in overeenstemming te brengen, dan behoort ook de mogelijkheid open te staan om vanwege de werkelijke bedoeling van die aangever in voorkomend geval op grond van art. 236 CDW teruggave van niet-wettelijk verschuldigde douanerechten te kunnen krijgen.³⁸

Bij het voorgaande kan de indruk ontstaan dat bij het doen van een douaneaangifte sprake is van een communautair kansspel. Dat is echter niet het geval. Het douanerecht voorziet namelijk in een mogelijkheid voor een aangever zijn communautaire rechten op dit punt veilig te stellen. Zo kent het communautaire douanerecht namelijk de figuur van de "voorlopige of onvolledige aangifte".³⁹ Deze figuur maakt het mogelijk dat de aangever voorlopige gegevens in een douaneaangifte opneemt. Deze gegevens kunnen worden gewijzigd en worden aangevuld. Hierdoor kan worden bereikt dat de uiteindelijke, definitieve douaneaangifte stellig en zonder voorbehoud kan worden gedaan. Zo bezien is het niet onredelijk te bepalen dat wanneer een aangever geen aanleiding ziet om deze mogelijkheid te gebruiken, de ingediende aangifte kennelijk stellig en zonder voorbehoud is gedaan. Douaneautoriteiten behoeven er dan, bijzondere omstandigheden daargelaten,⁴⁰ niet op bedacht te zijn dat de aangever op de in een dergelijke aangifte vervatte gegevens zou willen terugkomen.

Blijkt dat de vermeldingen in een douaneaangifte toch niet zo stellig en zonder voorbehoud zijn gedaan, dan heeft hij het aan zijn eigen "schande" (te weten het niet gebruik willen maken van de figuur van de voorlopige of onvolledige aangifte) te danken dat hem geen actie in de vorm van een mogelijkheid van teruggave openstaat. Heeft de aangever de juiste toepassing van het douanerecht aldus met het begaan van een dergelijke "deliberate action" miskend, dan valt het in overeenstemming te brengen met het beginsel van misbruik van recht dat de aangever geen beroep kan doen op het communautaire (douane-)recht.⁴¹

Staat dit beginsel in geval van een "frauduleuze handeling" aan terugbetaling ex art. 236 CDW in de weg, belangrijker is dat geconstateerd moet worden dat sprake is van een situatie die niet alleen niet ver verwijderd is van de "manoeuvre" en de "deliberate action" uit de Franse en de Engelse taalversie van art. 236 CDW enerzijds, maar tegelijkertijd ook niet van die van het "betrügerisches Vorgehen" uit de Duitse taalversie anderzijds. Aldus komt het ons voor dat de term "frauduleuze handeling" in de zin van art. 236 CDW moet worden opgevat als een gedraging die tot strijdigheid leidt met het communautaire beginsel van misbruik van recht. Het terugkomen op een bewust gemaakte keuze kan daar blijkens de hiervoor aangehaalde rechtspraak van het HvJ EG uitdrukkelijk onder worden begrepen.

³⁴ HvJ EG 26 november 1998, Zaak nr. C-370/96, *Covita*, Jur. 1998, blz. I-7711, r.o. 36-37 en 7 september 1999, Zaak nr. C-61/98, *De Haan Beheer B.V.*, Jur. 1999 blz. I-5003, r.o. 34.

³⁵ Dat de douaneautoriteiten niet kunnen terugkomen op een beslissing om tot herziening over te gaan (hierna in noot 36), lijkt te beogen dat een met art. 220, lid 2, aanhef en letter b CDW vergelijkbare bescherming wordt geboden. Immers, op grond van art. 242 CDW herleeft de douaneschuld. Boeking van deze schuld komt daardoor niet aan de orde, waardoor in dat geval ook aan toepassing van de door genoemde bepaling van art. 220 geboden rechtsbescherming niet kan worden toegekomen (zie *Punt* en *Van Vliet*, a.h.w., § 13.5, blz. 398). Het ware in overeenstemming met het beginsel van misbruik van recht als de douanerechten die overeenkomstig art. 242 CDW ten onrechte blijken te zijn teruggegeven, hoewel deze niet van de contribuabele kunnen worden opgeëist, niettemin door de lidstaat als eigen middelen van de EG aan de Commissie moeten worden afgedragen.

³⁶ HvJ EG 16 december 1976, Zaak 33/76, *Rewe*, Jur. 1976, blz. 1989 en Zaak nr. 45/76, *Comet*, Jur. 1976, blz. 2043, r.o. 18. Overigens moet worden opgemerkt dat volgens de Gemeenschapsrechter de douaneautoriteiten niet op een gemaakte keuze omtrent de toepassing van art. 78 CDW kunnen terugkomen: zie HvJ EG *Overland I*, r.o. 24 (hiervoor in paragraaf 1; zie hiervoor noot 35).

³⁷ HvJ EG 11 december 1984, Zaak nr. 134/83, *Abbinck*, Jur. 1984, blz. 4079, r.o. 14.

³⁸ Eventueel meer-verschuldigde douanerechten in kunnen achteraf worden geboekt overeenkomstig art. 220, lid 1 CDW. Navordering blijft echter achterwege indien sprake is geweest van een ambtelijke vergissing die de douaneschuldenaar redelijkerwijs niet kon ontdekken (art. 220, lid 2, aanhef en letter b CDW).

³⁹ De figuur van de onvolledige douaneaangifte is verankerd in art. 76, lid 1, CDW art. 253, lid 1, en art. 254 e.v. van de Toepassingsverordening van het CDW (Verordening (EG) nr. 2454/93).

⁴⁰ HvJ EG 27 september 2001, Zaak nr. C-253/99, *Bacardi*, Jur. 2001, blz. I-6493, r.o. 60.

⁴¹ HvJ EG *Kefalas*, r.o. 20.

5 Twee verschijningsvormen van het beginsel van misbruik van recht getoetst

Het communautaire beginsel van misbruik heeft de afgelopen tijd in de belangstelling gestaan.⁴² Recentelijk heeft ook de gemeenschapsrechter enkele arresten gewezen waarin dit beginsel aan de orde kwam. Van deze arresten kunnen met name het arrest *Emsland-Stärke*⁴³ en het arrest *Halifax* worden genoemd.⁴⁴ In deze arresten was evenwel geen sprake van een codificatie van dat beginsel in een bepaling van gemeenschapsrecht, maar werd het gehanteerd als een methode van rechtsvinding. In het navolgende willen wij antwoord geven op de vraag of de hiervoor gegeven uitleg van art. 236 CDW in overeenstemming kan worden gebracht met het beginsel zoals dat door het HvJ EG met name in het arrest *Halifax* tot ontwikkeling is gebracht.

In het arrest *Halifax* stelt de Gemeenschapsrechter voorop dat het communautaire recht ruimte laat voor de toepassing van een aan het nationale recht te ontleen beginsel van misbruik van recht, ook wanneer sprake is van communautaire richtlijnen die in nationaal recht moeten worden omgezet.⁴⁵ Volgens vaste rechtspraak van het HvJ EG kan aan toepassing van dergelijke bepalingen van aanvullend recht slechts worden toegekomen wanneer recht wordt gedaan aan de vereisten van *gelijkwaardigheid* en *doeltreffendheid*.⁴⁶ Dit betekent allereerst dat de toepassing van het nationale beginsel in door het communautaire recht beheerste situaties niet nadeliger mag zijn dan in zuiver nationale situaties. Daarnaast mag door de toepassing van het nationale beginsel geen afbreuk worden gedaan aan de volle werking van het gemeenschapsrecht.⁴⁷ Of en in hoeverre hiervan sprake is, dient van geval tot geval te worden beoordeeld.⁴⁸ De Gemeenschapsrechter heeft echter een belangrijke vuistregel ontwikkeld. Zij houdt in dat toepassing van een aan het nationale recht ontleend beginsel in een door communautair recht beheerste rechtsverhouding, niet tot strijdigheid met het

gemeenschapsrecht zal leiden, indien het gemeenschapsrecht een vergelijkbaar beginsel kent en de toepassing van het nationale beginsel de door dat communautaire beginsel gestelde grenzen niet overschrijdt.⁴⁹ Deze vuistregel kan ook worden toegepast op een nationaal beginsel van misbruik van recht.⁵⁰

In het arrest *Halifax* stelt het Hof een aantal communautaire grenzen voor de toepassing van een dergelijk nationaal beginsel van misbruik van recht als methode van rechtsvinding. Zo mag toepassing van dit beginsel allereerst geen afbreuk doen aan de vereisten die door de rechtszekerheid aan de kenbaarheid van wettelijke bepalingen worden gesteld.⁵¹ Daarnaast is geen sprake van een gehoudendheid van contribuabelen steeds de voor hen meest bezwaarlijke insteek te kiezen.⁵² Hierbij moet, gezien het besproken arrest *Overland II*, onmiddellijk de kanttekening worden geplaatst dat het terugkomen op een eenmaal gemaakte keuze, uitdrukkelijk van deze keuzemogelijkheid dient te worden onderscheiden.

Met betrekking tot de toepassing van het nationale beginsel zelf, wordt door de Gemeenschapsrechter de voorwaarde gesteld dat allereerst is vereist dat "de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend". Er lijkt aldus een verband te moeten bestaan tussen een (beoogd) voordeel enerzijds en de miskende norm anderzijds. Anders gezegd: het is bepaald niet zo dat iedere "schending" van eender welke norm tot gevolg heeft dat op grond van het beginsel van misbruik van recht de contribuabele een beroep op eender welke bepaling van gemeenschapsrecht reeds om deze reden moet worden ontzegd.⁵³

Daarnaast stelt de Gemeenschapsrechter als tweede voorwaarde dat "uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen". Het beginsel geldt namelijk "niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen". Geheel in overeenstemming met de eisen die de rechtszekerheid daar aan stelt,⁵⁴ lijkt het ons dat hierbij het moment waarop de handelingen werden verricht als uitgangspunt moet worden genomen. Zo staat blijkens het arrest *Overland II*, het communautaire beginsel van misbruik van recht er aan in de weg dat aan eenmaal verrichte activiteiten achteraf een andere verklaring wordt toegekend, waardoor regelgeving anders zou moeten toegepast.

⁴² Zie bijvoorbeeld de oratie 'Misbruik van recht in de omzetbelasting' uitgesproken door *H.W.M. van Kesteren* bij het aanvaarden van het ambt van hoogleraar aan de Universiteit van Tilburg, Kluwer-Deventer 2004 en *Weber*, a.h.w.

⁴³ HvJ EG *Emsland Stärke*, hiervoor reeds aangehaald. Zie ook HvJ EG 11 oktober 1977, Zaak nr. 125/76, *Cremer*, Jur. 1977, blz. 1593, r.o. 21 en 27 oktober 1981, Zaak nr. 250/80, *Toepfer*, Jur. 1981, blz. 2465.

⁴⁴ Zie meer algemeen ook HvJ EG 9 maart 1999, Zaak nr. C-212/97, *Centros*, Jur. 1999, blz. I-1459, 24, alsmede de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁴⁵ Gelet op het arrest HvJ EG 3 december 1974, Zaak nr. 33/74, *Van Binsbergen*, Jur. 1974, blz. 1299, r.o. 13, kan de bepaling van art. 27, lid 1 Zesde richtlijn slechts worden opgevat als een codificatie van het in dit arrest door de Gemeenschapsrechter erkende rechtstreeks uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende recht van de lidstaten te voorzien in wettelijke bepalingen die misbruik van al dan niet rechtstreeks werkend gemeenschapsrecht beogen tegen te gaan (zie onder de vigeur van de Zesde richtlijn HvJ EG 9 oktober 1980, Zaak nr. 823/79, *Carciati*, Jur. 1980, blz. 2773, r.o. 8-9).

⁴⁶ HvJ EG 16 december 1976, Zaak 33/76, *Rewe*, Jur. 1976, blz. 1989 en Zaak nr. 45/76, *Comet*, Jur. 1976, blz. 2043, r.o. 13. Zie hieromtrent nader: *J.H. Jans, R. de Lange, S. Prechal* en *R.J.G.M. Widdershoven* in "Inleiding tot het Europees bestuursrecht", *Ars Aequi Libri*, tweede druk, Nijmegen 2002, blz. 77 e.v.

⁴⁷ HvJ EG 12 maart 1996, Zaak nr. C-441/93, *Pafitis*, Jur. 1996, blz. I-1347, r.o. 68, HvJ EG *Halifax*, r.o. 76 en HvJ EG van 21 juli 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, n.n.g., r.o. 40.

⁴⁸ Zie bijvoorbeeld voor de communautaire rechtspraak op het gebied van vervalttermijnen *Van Slooten* in "Zijn niet-onredelijke beroepstermijnen wel doeltreffend", *Weekblad Fiscaal Recht* 18 maart 2004, nr. 6568, blz. 389.

⁴⁹ HvJ EG 21 september 1983, *Deutsche Milchkontor e.a.*, Gevoegde zaken nrs. 205-215/82, Jur. 1983, blz. 2633, r.o. 30.

⁵⁰ HvJ EG *Kefalas*, r.o. 20-21.

⁵¹ HvJ EG *Halifax*, r.o. 72.

⁵² HvJ EG *Halifax*, r.o. 73.

⁵³ Zo mocht een contribuabele niet de toepassing van het BTW-nultarief bij uitvoer worden onthouden toen bleek dat hij de Duitse nationale wetgeving op het gebied van uitvoervergunningen voor strategische goederen niet had nageleefd (HvJ EG 2 augustus 1993, Zaak nr. C-111/92, *Wilfried Lange*, Jur. 1993, blz. I-4677).

⁵⁴ Zie in dit verband HvJ EG 29 februari 1996, Zaak nr. C-110/94, *Inzo*, Jur. 1996, blz. I-857, r.o. 21.

Dit laatste wordt bevestigd door het gegeven dat, zoals hiervoor aan de orde kwam, onder dergelijke omstandigheden geen teruggave ex art. 236 CDW kan worden verkregen. Is daarentegen sprake van een situatie waarin slechts gezegd kan worden dat de verklaring gebrekkig is geweest - er is alsdan sprake geweest van een "vergissing" en niet van een "bewuste keuze" - dan kan toepassing van het nationale beginsel van misbruik van recht geen sprake zijn. In dat geval kan volgens de Gemeenschapsrechter, indien aan de overigens daaraan gestelde voorwaarden is voldaan, teruggave van wettelijk niet-verschuldigde douanerechten aan de orde komen.

Zo bezien kan het communautaire beginsel van misbruik van recht dat geacht kan worden besloten te liggen in de bepaling van art. 236 CDW, geheel in overeenstemming worden gebracht met de voorwaarden die door het HvJ EG zijn gesteld aan de toepassing van een aan het nationaal recht ontleend beginsel van misbruik van recht als methode van rechtsvinding door de nationale rechter.

6 De eigenzinnige uitspraak van de Douanekamer van de Haarlemse Rechtbank

Wat betekent dit alles nu voor de Nederlandse nationale douanerechter? Het belangrijkste aspect is dat de arresten van het HvJ EG in de procedures *Unifert* en *Deutsche Babcock* hun rechtskracht ook na de invoering van het CDW onverkort hebben behouden. Dat is echter niet vanzelfsprekend, zoals blijkt uit een uitspraak van de Douanekamer van de Rechtbank in Haarlem. In de uitspraak van 15 augustus 2005 gaat de Rechtbank namelijk van een geheel andere uitleg uit.⁵⁵ In een procedure die betrekking had op de invoer van een partij maïs uit Thailand werden in de douaneaangifte tegenstrijdige gegevens opgenomen met betrekking tot de transactie waarop de douanewaarde moest worden gebaseerd. Zo sloot de aangifte van gegevens inzake de douanewaarde (DV-1) niet aan bij de overgelegde facturen. De belanghebbende stelde zich op het standpunt dat van een vergissing sprake was en dat de betreffende omissies hersteld moesten kunnen worden. De inspecteur weigerde dit en deed daarbij een beroep op het arrest *Unifert*. Volgens de inspecteur had belanghebbende een keuze voor een bepaalde transactie gemaakt, zodat hierop niet kon worden teruggekomen. Dat uit de douaneaangifte een keuze voor een transactie voortvloeide die zich als zodanig nooit had voorgedaan, deed hier kennelijk niet aan af.

De Rechtbank stelde belanghebbende in het gelijk en overwoog daartoe in r.o. 6.6: "Het Hof van Justitie heeft in dat arrest weliswaar geoordeeld dat de gegevens inzake de douanewaarde niet meer veranderd kunnen worden nadat de goederen voor het vrije verkeer zijn vrijgegeven, doch dit arrest betrof de uitleg van (onder meer) Richtlijn 79/695/EEG van de Raad van 24 juli 1979 inzake de harmonisatie van de procedures voor het in het vrije verkeer brengen van goederen. De bepalingen van deze richtlijn zijn komen te vervallen bij de inwerkingtreding van het CDW per 1 januari 1994. In de communautaire wetgeving vóór de inwerkingtreding van het CDW bestond geen equivalent

van artikel 78 CDW, maar slechts een equivalent van artikel 65 CDW. Er is derhalve geen grond voor het oordeel dat na het vrijgeven van de goederen geen herziening meer zou kunnen plaatsvinden." Hoewel de observatie van de Rechtbank juist is dat vóór de inwerkingtreding van het CDW niet in de rechtsfiguur van herziening ex art. 78 CDW was voorzien, betekent dit niet dat de arresten *Deutsche Babcock* en *Unifert* door de invoering van deze beide bepalingen hun gelding verloren zouden hebben. Een dergelijke uitleg zou immers voorbij zien aan de strekking van art. 236 CDW. Dit is het geval nu deze uitleg niet in overeenstemming valt te brengen met de hiervoor aangehaalde r.o. 69 van het arrest *Overland II*. Het lijkt dan ook uiterst twijfelachtig of deze uitspraak van de Rechtbank blijk geeft van een juiste uitleg van het gemeenschapsrecht.

Zou deze uitleg inderdaad niet juist zijn en zou, zoals wij hiervoor hebben betoogd, het arrest *Unifert* met de invoering van het CDW niets aan rechtskracht hebben ingeboet, dan betekent dit nog geenszins dat de uitkomst van de procedure voor de Rechtbank niet met het gemeenschapsrecht te verenigen zou zijn. Allereerst moet namelijk worden opgemerkt dat uit de DV-1, tezamen bezien met de overgelegde facturen, blijkt dat de gegevens niet met elkaar in overeenstemming kunnen worden gebracht en de ingediende aangifte dus niet anders dan op een vergissing kan hebben berust. Zoals hiervoor aan de orde kwam, kan onder die omstandigheden herziening plaatsvinden, ook in gevallen die onder de reikwijdte van het arrest *Unifert* kunnen worden gebracht.

Ook om een andere reden lijkt de uitkomst van de beroepsprocedure in overeenstemming met het gemeenschapsrecht. Want uit de in de uitspraak weergegeven feiten blijkt dat belanghebbende in deze procedure de douanewaarde had gebaseerd op een transactie die zich in werkelijkheid niet had voorgedaan. Gelet op het arrest *Gebrüder Hepp*,⁵⁶ kan belanghebbende onder die omstandigheden niet geacht worden voor een bepaalde transactie te hebben gekozen in de zin van het aangehaalde arrest *Unifert*. Immers, door de douanewaarde te baseren op een niet-bestaande transactie, zou een willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarde worden verkregen, hetgeen de wettelijke bepalingen voor het vaststellen van de douanewaarde nu juist beogen te voorkomen.⁵⁷ De uitspraak van de Rechtbank voorkomt dit. De Rechtbank stelt de belanghebbende immers in de gelegenheid de begane omissie te herstellen en de douanewaarde alsnog te baseren op een transactie die zich daadwerkelijk heeft voorgedaan. Hierdoor wordt bereikt dat de douanewaarde overeenkomstig de wettelijke bepalingen wordt vastgesteld. Aldus kan de uitspraak van de Rechtbank in overeenstemming worden geacht met het communautaire douanerecht, met dien verstande dat de door de Rechtbank aangevoerde gronden dit oordeel als zodanig niet kunnen dragen.

7 Tot besluit

⁵⁵ Rechtbank Haarlem, 15 augustus 2005, rolnr. 05/686, Douanerechtspraak 2005/89, eveneens te raadplegen via www.rechtspraak.nl, LJN AU1973.

⁵⁶ HvJ EG 25 juli 1991, Zaak nr. C-299/90, *Gebrüder Hepp*, Jur. 1991, blz. I-4301, r.o. 11-14.

⁵⁷ HvJ EG 10 december 1985, Zaak nr. 290/84, *Mainfrucht Obstverwertung*, Jur. 1985, blz. 3909, r.o. 35-36. Zie ook HvJ EG *Unifert*, r.o. 35 en HvJ EG *Gebrüder Hepp*, r.o. 12.

In het arrest *Overland II* is het HvJ EG ingegaan op de samenhang tussen de figuur van herziening enerzijds en de mogelijkheid van teruggave van wettelijk niet verschuldigde douanerechten anderzijds. In een cryptische rechtsoverweging oordeelde het Hof dat in geval van een vergissing contribubabelen recht hebben op toepassing van beide bepalingen. Naar de letter van de Nederlandse taalversie van art. 78 en art. 236 CDW gelezen, komt deze overweging uit de lucht vallen: in geen van beide bepalingen wordt over een "onbedoelde vergissing" of een "bewuste handeling" gesproken. Deze overweging lijkt echter te moeten worden verstaan in het licht van andere taalversies van art. 236. Zo wordt in de Engelse taalversie niet gesproken over (het equivalent van) de "frauduleuze handeling", maar in plaats daarvan over een "deliberate action". Zo bezien moet het begrip "frauduleuze handeling" in de zin van laatstgenoemde bepaling worden opgevat in die zin dat teruggave van niet wettelijk verschuldigde douanerechten slechts aan de orde komt indien van een "bewuste keuze" geen sprake is geweest.

Deze beperking van het toepassingsbereik van art. 236 CDW kan in overeenstemming worden gebracht met het communautaire beginsel van misbruik van recht. Dit blijkt ook uit de toepassing door de Gemeenschapsrechter van dit beginsel als methode van rechtsvinding, zoals bijvoorbeeld in het recente arrest *Halifax*. Kan art. 236 CDW geacht worden een codificatie te bevatten van het beginsel van misbruik van recht, dan betekent dit dat de rechtspraak van het HvJ EG - waarvan met name de arresten *Deutsche Babcock* en *Unifert* kunnen worden genoemd - door de invoering van het CDW hun betekenis niet hebben verloren. Reeds hieruit volgt dat het toepassingsbereik van deze bepaling veel beperkter is dan door de (Nederlandse) nationale douanerechtspraktijk wordt gedacht.

Toch lijkt het zeer de vraag of de nationale rechter een dergelijke beperkte betekenis aan deze bepaling zal willen toekennen. Het veronderstelt namelijk dat deze rechter bereid is te aanvaarden dat het terugkomen op een door een communautaire bepaling geboden keuzemogelijkheid wordt aangemerkt als "frauduleuze handeling". Dat zal in ieder geval de nodige gewenning vergen. De vraag is echter wat erger is: een uitleg van een bepaling uit een (of enkele) van de taalversies van het CDW die strijdig is met de gebruikelijke betekenis van deze term, of een arrest van het HvJ EG dat niet wordt gedragen door de redactie van de bepalingen van communautair recht die door het arrest worden uitgelegd.

Het lijkt ons aangewezen dat de nationale rechter op dit punt ten spoedigste te rade gaat bij de Gemeenschapsrechter. Beter ware het indien de Gemeenschapswetgever ertoe kon worden bewogen de Franse en de Engelse en de Duitse en de Nederlandse taalversies van art. 236 CDW beter op elkaar af te stemmen.

Tot een van beide gemeenschapsinstellingen de in het kader van de rechtszekerheid te verlangen duidelijkheid heeft geschapen, zit met het arrest *Overland II* in ieder geval de Duitse en de Nederlandse douanerechtspraktijk opgescheept met een arrest dat niet wordt gedragen door de redactie van de bepalingen waarvan het uitleg geeft. Te hopen valt dat dat een "onbedoelde vergissing" blijkt te zijn, die voor herziening in aanmerking komt!