

Douanerecht

Controle Aanpak Belastingdienst maakt belastingplichtige tot verantwoordelijke

Douane en Belastingdienst geven meer inzicht in hun handelwijze bij controles door de Controle Aanpak Belastingdienst openbaar te maken. Wat moet het belastingplichtige bedrijfsleven doen om compliant te zijn. En op welke wijze wordt de belastingplichtige gecontroleerd?



Jan Willem van Gijzen
Adviseur douane en
internationale handel
Trade Facilitation B.V.

1. Van verticaal naar horizontaal toezicht

De Belastingdienst douane heeft grote stappen gemaakt in de manier waarop gecontroleerd wordt op de juistheid en volledigheid van douaneaangiftes. Nog maar enkele decennia geleden werden administratieve controles door een ambtenaar handmatig beëindigd door het plaatsen van een natte stempel op een douanedocument. Met de introductie van het horizontaal toezicht is een nieuw controlesysteem geïntroduceerd dat is gebaseerd op statistische kansberekening modellen en op informatie uit eigen controles of controles door derden, die te vergelijken zijn met de manier waarop een accountant de financiële administratie controleert.

2. Van slagboom...

Dat vroegere proces was uitermate bewerkelijk maar ook overzichtelijk. De ambtenaar keek wie er aan het douaneloket stond en vroeg aan je of alles klopte. Hij/zij keek je nog een keer indringend aan bij een bevestigend antwoord, waarna vervolgens steekproefsgewijs documenten met elkaar werden vergeleken en soms werden nagerekend. Als men dan een rekenfoutje constateerde werd het document niet gestempeld en kon je onverrichter zake terug naar kantoor om een nieuw document te maken. Dit alles met het schaamrood op de kaken. Want de rij wachtenden aan het loket was destijds in spitsuren te vergelijken met de huidige wachtrijen bij de Efteling. Echter, meestal werd het setje documenten teruggeven aan de expediteur en wenste men elkaar een prettige avond of klonk er een 'tot straks!' voor de volgende lading setjes documenten om in te dienen. Vergelijkbare wachtrijen als aan het loket vormden zich ook aan de fysieke landgrens, met niet te overziene vertragingen tot gevolg. Een onhoudbaar systeem van controle in een alsmaar groeiende wereldhandel derhalve.

3. ...naar accountant

Eerder berichtten wij via dit medium al over de automatiseringsslag die de Douane heeft gemaakt de afgelopen decennia met het artikel: *"De digitale aangiftepraktijk, een digitale papierwinkel?"*¹. Met het elektronisch insturen van de aangiftes in de systemen Sagitta en NCTS werd naast de aangiftes zelf ook de individuele controle geautomatiseerd; niet gezuiverde documenten werden uit de geautomatiseerde systemen gefilterd en de Uitnodigingen tot Betaling (UTB's) elektronisch verstuurd. Tegelijkertijd werden er steeds meer aanvullende aangiftes, zoals de GPA, geautomatiseerd ingediend, wat de mogelijkheid bood om de aangeleverde gegevens met elkaar te vergelijken en daarmee een trend te ontdekken, in plaats van de controle te richten op individuele goederentransacties. De automatisering van ERP-systemen maakt deze controles mede mogelijk.

Sinds de introductie van de Authorised Economic Operator is het uitgangspunt dat een goed evenwicht moet worden gevonden tussen controle en handelsfacilitatie. Niet langer de controle op individuele goederentransacties, maar de evaluatie van de waarborgen en veiligheidsprocedures in algemene zin dus.

Met de komst van horizontaal toezicht heeft de Belastingdienst in de controle een norm vastgesteld, die inzicht moet geven in de wijze waarop deze dienst de controle van een aangifte of een set van aangiftes uitvoert. Met de publicatie van die norm in de vorm van een model geeft de Douane bedrijven de mogelijkheid een kijkje in de keuken te nemen. Het model gaat uit van vertrouwen op de kwaliteit van de interne beheersing, eventueel versterkt door extra controle in de vorm van externe deskundigen, met daaraan verbonden de voorwaarde dat deze controles door derden toereikend zijn uitgevoerd. Hierbij is mijns inziens onvoldoende rekening gehouden met de noodzaak van fysieke controles, die altijd nodig blijven om de stopfunctie die de douane heeft op niet-fiscaal gebied, te waarborgen.

In het Handhavingsplan van de douane wordt verwezen naar het "eindbeeld horizontaal toezicht" zoals dit is opgesteld in het Samenwerkingsverband Douane Bedrijfsleven: "Overheidscontroles door Douane en andere overheden in het grensoverschrijdend goederenverkeer zijn gebaseerd op bedrijfseigen controlemechanismen, certificeringen,

¹ Weg en Wagen nr.77, november 2015

kwaliteits- en veiligheidssystemen binnen bedrijven, groepen van bedrijven, branches en ketens, waardoor goederen van veilige en integere bedrijven de grens ongehinderd kunnen passeren.”

4. CAB

De Belastingdienst en Douane hebben een protocol ontwikkeld. Het protocol geeft aan, op welke wijze deze diensten administratieve controles zullen uitvoeren. De Controle Aanpak Belastingdienst (CAB) ziet op zowel verticale als op horizontale controles voor alle belastingplichtigen, dus niet alleen voor die van Douane. De Belastingdienst hecht daarbij waarde aan het feit dat kennis van de CAB voor externe betrokkenen bij het fiscale toezicht van belang is.

Bij controles in het kader van horizontaal toezicht gaat het om doelmatigheid en doeltreffendheid in het toezicht, met een aanvaardbare aangifte als resultaat. Met andere woorden: toezicht op maat, ondersteund door de CAB. Daarbij worden er twee uitgangspunten gehanteerd, namelijk dat:

- de te controleren informatie, die toereikend moet zijn, is vast te stellen door middel van een ‘risicoanalysemodel’, welke wordt toegepast door systeem- of organisatie gerichte controles op de AO/IB² en
- deze informatie kan door derden verzameld zijn. Dit tweede uitgangspunt wordt in een ‘schillenmodel’ geduid.

Maar hoe zorg je er nou voor dat de informatie die wordt gecontroleerd kwantitatief toereikend is en dat de informatie door derden aangeleverd kwalitatief toereikend is?

De risicoanalyse zorgt voor een juiste balans in de noodzakelijke informatie en de controles op basis van steekproeven; Het schillenmodel reduceert vervolgens het aantal controles, waarbij eigen oordeel gewenst blijft; Het transactiemodel toetst de feitelijk bestaande situatie aan die van de norm, ofwel de gewenste situatie en tenslotte is Good Corporate Governance een vereiste, waarbij een bedrijf goed, efficiënt en verantwoord geleid wordt geacht.

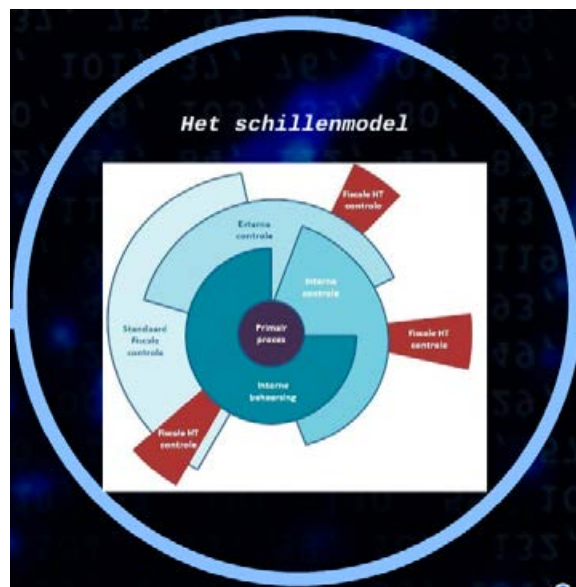
4.1 Risicoanalysemodel als waarborg

De controles gebaseerd op het risicoanalysemodel gaan uit van steekproeven. Dat kan alleen als vastgesteld is dat een gegevensgerichte controle überhaupt mogelijk is. Om dit na te gaan moet worden geconstateerd dat er voldoende gegevens zijn vastgelegd, deze bewaard en beschikbaar zijn en de AO/IB voldoende op orde is. Een steekproef maakt controles transparant. Het zorgt voor een evenredige toezichtlast en een doelmatige- en treffende controle, zodat precies genoeg

gecontroleerd wordt om een verantwoorde conclusie te rechtvaardigen.

4.2 Schillenmodel

Het risicoanalysemodel wordt gebruikt om het aantal controlewerkzaamheden te reduceren. Bijvoorbeeld dat er geen controle hoeft te worden verricht als die al door derden is uitgevoerd. Het inventariseren hoe deze informatie te gebruiken gebeurt binnen de CAB door middel van een schillenmodel. Schematisch ziet dat model er zo uit:



Met het primaire proces wordt de Administratieve Organisatie (AO) van het bedrijf bedoeld. De schil daaromheen is die van de Interne Controle, zijnde de Beheersmaatregelen (IB). De Standaard Fiscale Controle is de reguliere boekencontrole die wordt uitgevoerd door de verschillende Belastingdiensten en de externe controle wordt uitgevoerd door derde partijen. De Fiscale HT-controle is de controle in het kader van Horizontaal Toezicht, welke dus ziet op controle dwars door de lagen van de schillen.

Het uitgangspunt daarbij is dat de gecontroleerde (ondernemer/bedrijf) AO/IB maatregelen heeft genomen om de kwaliteit van de informatie te waarborgen. Dit is de interne controle schil. De externe controle kan zekerheid over de kwaliteit van de informatie toevoegen. Wel is het zo dat de controlerend ambtenaar zich altijd zelfstandig een oordeel zal vormen over deze kwaliteit.

² AO/IB Administratieve Organisatie en Interne Beheersmaatregelen: Een AO-beschrijving beschrijft de registratie en verwerking van administratieve gegevens en geeft overzicht en inzicht omtrent de bedrijfsprocessen en benodigde middelen. De IB bestaat uit:

- het interne beheersingssysteem zelf: welke maatregelen zijn getroffen om de organisatie als geheel aan te sturen?
- de inhoud van het beheersingssysteem: de kwaliteit van de diverse beheersmaatregelen die zeker moeten stellen dat doelen en normen worden gerealiseerd.

Weg en Wagen is het gratis e-magazine van de Stichting Vervoeradres. Actuele, juridische informatie met betrekking tot de logistiek.

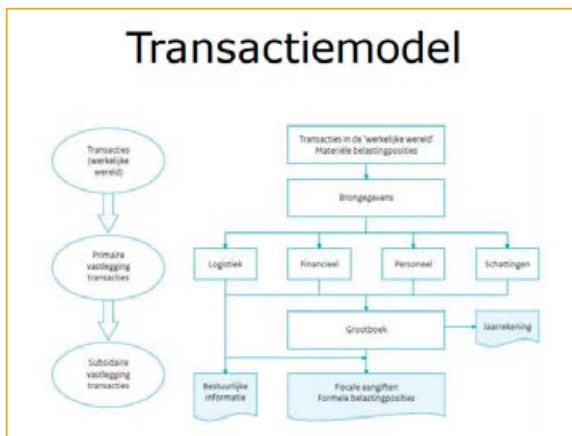
Abonneren: www.sva.nl/wegenwagen

4.2.1 Externe controles

De vraag is natuurlijk waar de verantwoordelijkheid van de externen ophoudt en het vertrouwen van de Belastingdienst begint. Kan men blind vertrouwen op de Interne Controle en de werkzaamheden van de externe audit, terwijl daar geen norm voor gehanteerd wordt? Het schillenmodel veronderstelt dat de organisatie zelf middels Interne Controle en de externen middels audits, werk verrichten om te borgen dat een aanvaardbare aangifte en tijdige betaling plaatsvinden, maar is die veronderstelling gerechtvaardigd?

4.3 Transactiemodel

De registratie van transacties is noodzakelijk om controle mogelijk te maken. Het transactiemodel maakt de relatie tussen de transacties en de cijfers in de fiscale aangifte inzichtelijk en is in twee richtingen te lezen: van boven naar beneden, volgens een AO/IB, en van beneden naar boven, volgens een externe controle.



De Interne Controles van de Administratieve Organisatie moeten ervoor zorgen dat de informatie betrouwbaar is, zodat externe controle ook mogelijk is. Die externe controle ziet op volledigheid van de vastlegging van de transacties en de soorten gegevens (controlespoor) en de juistheid van de vastgelegde gegevens over de transacties. Het laatste doel van de externe controle is toetsing aan de relevante wet- en regelgeving (*compliance*). Het uitgangspunt hierbij is toetsing van de feitelijke bestaande situatie, ook wel 'Ist' genoemd, aan die van de norm, ofwel de gewenste situatie, ook wel 'Soll' genoemd.

4.4 Good Corporate Governance

Good Corporate Governance, ofwel behoorlijk ondernemingsbestuur waarbij een bedrijf goed, efficiënt en verantwoord geleid moet worden en verantwoording over het gevoerde beleid richting belanghebbenden moet worden afgelegd, vereist meer dan interne beheersmaatregelen op alleen financieel gebied. Ook maatregelen op gebied van veiligheid en goederen afhandeling zijn noodzakelijk binnen het kader van Corporate Governance,

hetgeen betekent dat het hebben van een AO/IB alleen niet meer afdoende is om dat te bewerkstelligen.

Het raamwerk van een AO/IB, ook wel een Business Control Framework genoemd, vormt samen met beheersmaatregelen op gebied van fiscaliteit, zijnde het Tax Control Framework en die op gebied van douane, zijnde het Customs Control Framework, de basis voor afgifte van een vergunning Authorised Economic Operator. Deze AEO-vergunning wordt steeds belangrijker in het internationale handelsverkeer en is feitelijk een keurmerk voor erkende marktdeelnemers. Maar AEO ziet ook op Veiligheid en daar wringt nu juist de schoen met administratieve controles achteraf.

5. Onbezoldigd ambtenaar

Er is overigens wel enige sprake van een spanningsveld tussen bedrijfsleven en overheid als het gaat om uit te voeren controlewerkzaamheden. De overheid trekt zich terug omdat ze vindt dat binnen het horizontaal en verticaal toezicht kan worden gebruikgemaakt van door de belastingplichtige en derden zelf aangeleverde controlegegevens, 'met het oog op werklast en kostenreductie'. Maar dat betekent wel een inspanningsverplichting aan de kant van de belastingplichtige en dat zien we rechtstreeks terug in de CAB. Integere partners in de keten zullen immers *compliant* willen zijn en dat in veel gevallen ook grotendeels al zijn, maar om die zekerheid achteraf te kunnen laten toetsen zal dus extra geïnvesteerd moeten worden in de eigen administratieve organisatie.

De 'handhavingsregie', waarbij de beperkt beschikbare capaciteiten en competenties zo efficiënt en effectief mogelijk worden ingezet door te vertrouwen op externe accountantscontroles en het uitvoeren van steekproeven-binnen-steekproeven, betekent voor de overheid in elk geval dat aanzienlijke kosten worden bespaard. Voor het bedrijfsleven betekent het echter een lastenverzwaring. Niet alleen zullen de bedrijven de Interne Controle beter op orde moeten krijgen om deze methode van controle mogelijk te maken, maar bovenal zal het inhuren van externe auditors zwaar wegen op de post 'onbezoldigd ambtenaar'.

6. Douane praktijk: AGS4

Zoals bekend heeft de douane gefaseerd een nieuw aangiftesysteem in gebruik genomen, gebaseerd op het Wereld Douane Organisatie (WDO) Data Model versie 3. Dit systeem heet AGS en het vervangt het oude Sagitta. De implementatie van AGS3 Uitvoer is feitelijk net afgerond. Over de invulling en invoering van AGS4 is nog weinig bekend. Wat wel bekend is, is dat AGS4 gaat over het elektronisch (digitaal) melden en aangiften doen voor overige zaken, zoals kennisgeving/melding

en GPA (Geautomatiseerde Periodieke Aangifte) voor het deel 'aanvullende aangifte'.

Wat daarbij wezenlijk anders gaat worden zijn de rapportages over voorgenomen financiële transacties. Dat maakt dat er een spagaat ontstaat tussen de beoogde AEO Veiligheid op de goederenbeweging en de controle achteraf op de administratie van de transactie door accountants. Een spagaat tussen de benodigde actieve houding van de Belastingdienst met haar minimale bezetting in afwachting van of een bedrijf een ommissie gaat melden, al dan niet via haar accountant. Ook de betrouwbaarheid van de accountant wordt daarbij op de proef gesteld.

De CAB wordt al een tijdje gebruikt en het vangnet van AGS4 komt eraan en daar lijkt geen ontsnappen aan. Controles vooraf, dus voorgenomen transacties zullen worden gecontroleerd, waardoor in wezen weer ingegrepen wordt in het logistieke proces, maar de slagboom met die natte stempel is nu verworden tot een traceerbaar record. Het beleid van het eerder aangehaalde "eindbeeld horizontaal toezicht" lijkt hiermee ook aangetast, zelfs voor veilige en integere bedrijven. Immers *compliance* begeeft zich in het veld van bedrijfsactiviteiten die wel beschreven zijn, maar de dynamiek van het bedrijfsleven is zodanig, dat er altijd een gedeelte onbeschreven of nog niet 100% onder controle is en de vraag is hoe de CAB daarmee kan omgaan? Een goede tussentijdse scan levert altijd nog meer op dan een audit achteraf. Eigen interpretatie en kennis maken de kwaliteit en daarop kan effectief gecontroleerd worden.

7. Biedt de CAB voldoende waarborg?

Je kunt je dus afvragen of er door de invoering van horizontaal toezicht eigenlijk geen sprake is van schijn-efficiency en lastenverschuiving binnen de keten, los van de gekozen methodiek. Het gebruik van de CAB zou deze vorm van toezicht weliswaar moeten faciliteren en daarmee de controle-lasten verlichten, maar de vraag is of dat ook werkelijk zo is en voor wie dat dan geldt. Daarnaast kun je je afvragen of de kwaliteit van informatie en door derden uitgevoerde controles daarop betrouwbaar genoeg zijn en of de Belastingdienst dit mag veronderstellen of zelf feitelijk moet vaststellen, want dat zijn twee verschillende dingen. Het verticale toezicht mag dan minder werkdruk- en kostenefficiënt zijn voor Belastingdienst en Douane, de kans op frauduleuze handelingen lijkt door horizontaal toezicht in de hand te worden gewerkt en het is maar de vraag of de samenleving daar beter van wordt. Daar waar de loketbeambte voorheen afging op zijn 'gevoel' en vertrouwen op het fysieke proces, zal steeds meer worden geleund op het primaire administratieve proces van organisaties en controle-informatie daarover aangeleverd door derden. Kortom, van slagboom naar accountant...