

Sag C-3/24**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

4. januar 2024

Forelæggende ret:

Augstākā tiesa (Senāts) (Letland)

Afgørelse af:

4. januar 2024

Sagsøger i første instans og kassationsappellant:

SIA MISTRAL TRANS

Sagsøgt i første instans og procesdeltager i kassationssagen:

Valsts ieņēmumu dienests

[Udelades]

**Latvijas Republikas Senāts's (Republikken Letlands øverste domstol)
AFGØRELSE**

Riga, den 4. januar 2024

Senāts (øverste domstol), [udelades] [domstolens sammensætning]

har ved skriftlig procedure behandlet en kassationsappel iværksat af SIA MISTRAL TRANS til prøvelse af dom af 29. oktober 2020 afsagt af Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) i den sag, der blev indledt ved et søgsmål anlagt af SIA MISTRAL TRANS med påstand om annullation af en afgørelse [udelades] truffet den 15. august 2019 af Valsts ieņēmumu dienests (skatte- og afgiftsmyndigheden).

Tvistens baggrund

Redegørelse for de faktiske omstændigheder

- 1 Den 8. oktober 2013 underrettede sagsøgeren, SIA MISTRAL TRANS, gennem det elektroniske angivelsessystem skatte- og afgiftsmyndigheden om, at selskabet den 4. oktober 2013 var begyndt at levere outsourcete regnskabsydelse.

Ved afgørelse af 12. juni 2019 pålagde Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (kontoret for forebyggelse af hvidvask af penge) under skatte- og afgiftsmyndigheden sagsøgeren en bøde på 5 000 EUR for manglende overholdelse af kravene i Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (lov om forebyggelse af hvidvask af penge og finansiering af terrorisme) [(udelades) i dens nye affattelse, Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (lov om forebyggelse af hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning), herefter »lov om forebyggelse af hvidvask af penge«].

Efter at have behandlet sagsøgerens klage stadfæstede skatte- og afgiftsmyndigheden ved afgørelse af 15. august 2019 den oprindelige afgørelse.

I den anfægtede afgørelse anføres det, at sagsøgeren havde ladet sig registrere hos skatte- og afgiftsmyndigheden som en enhed, der var underlagt lov om forebyggelse af hvidvask af penge, og oplyst, at den type aktivitet, selskabet udøvede, bestod i outsourcete regnskabsydelse. Den 10. april 2018 blev der gennemført en kontrol med henblik på at vurdere sagsøgerens opfyldelse af kravene i lov om forebyggelse af hvidvask af penge, og der blev anbefalet foranstaltninger for at afhjælpe de mangler, der var beskrevet i kontrolrapporten. Den 16. maj 2019 gennemførte skatte- og afgiftsmyndigheden en ny kontrol og konstaterede en række mangler i sagsøgerens interne kontrolsystem: 1) Sagsøgeren havde hverken foretaget eller dokumenteret en vurdering af risiciene for hvidvask af penge og finansiering af terrorisme i forbindelse med selskabets aktivitetstype med henblik på at identificere, vurdere, forstå og styre disse risici, som er forbundet med selskabets aktiviteter og kunder; 2) i praksis havde sagsøgeren ikke dokumenteret de krævede kundekendskabsprocedurer og aktiviteter med henblik på identifikation af kunderne; 3) det interne kontrolsystem omfattede ikke en procedure for ajourføring af risikovurderingen og forbedring af det interne kontrolsystem; 4) det interne kontrolsystem omfattede ikke en regelmæssig revision af politikkerne og procedurerne, og 5) det interne kontrolsystem omfattede ikke en procedure for destruktion af de dokumenter, som indhentes i forbindelse med kundekendskabsproceduren, identifikationen af kunderne eller overvågningen af kundernes transaktioner. Derfor fastslog skatte- og afgiftsmyndigheden, at sagsøgeren havde tilsidesat artikel 6, stk. 1 og 1.², artikel 7, stk. 1, nr. 7, artikel 8, stk. 2, artikel 11.¹, stk. 1, artikel 37, stk. 2, og artikel 37.². I afgørelsen anføres det, at der ved fastsættelsen af sanktionen blev taget hensyn til tilsidesættelsens karakter, natur og varighed samt sagsøgerens økonomiske situation. Det blev også taget i betragtning, at sagsøgeren end ikke havde bestræbt sig på at følge anbefalingerne i kontrolrapporten af 10. april 2018,

og at der var gået mere end et år, uden at forpligtelserne og opgaverne i henhold til lov om forebyggelse af hvidvask af penge var blevet opfyldt.

Sagsøgeren anlagde et søgsmål ved Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse. Sagsøgeren gjorde nærmere bestemt gældende, at de outsourcete regnskabsydelse kun blev leveret til følgende personer med tilknytning til selskabet: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic og 3) SIA Bolivar Transport. Sagsøgeren og de tilknyttede erhvervsdrivende selskaber har de samme bestyrelsesmedlemmer, aktionærer og reelle ejere: A og B, der står i et slægtskabsforhold til hinanden som [angivelse af relationen]. Denne fremgangsmåde ved regnskabsføringen blev alene valgt for at spare ressourcer og for at undgå at skulle erhverve en licens til regnskabscomputerprogrammet for hvert af de erhvervsdrivende selskaber. Der blev indgået en aftale om ovennævnte forhold og foretaget en betaling til dækning af udgifterne. Efter skatte- og afgiftsmyndighedens oprindelige afgørelse blev regnskabsføringen omstruktureret, således at regnskabsføringen i alle de forbundne erhvervsdrivende selskaber fra den 2. juli 2019 blev gennemført selvstændigt. Desuden meddelte sagsøgeren skatte- og afgiftsmyndigheden, at selskabet fra den 30. juni 2019 ikke længere leverede outsourcete regnskabsydelser.

- 2 Ved dom af 29. oktober 2020 forkastede Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager), som behandlede sagen, sagsøgerens påstand om annullation af den anfægtede afgørelse. Dommen byggede på følgende præmisser:

2.1 Sagsøgeren er i sin egenskab af leverandør af outsourcete regnskabsydelser underlagt lov om forebyggelse af hvidvask af penge. Det er irrelevant, at sagsøgeren kun førte regnskaber for tre tilknyttede kunder. I henhold til artikel 2, stk. 1, nr. 3), litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/849 af 20. maj 2015 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 648/2012 og om ophævelse af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/60/EF samt Kommissionens direktiv 2006/70/EF (herefter »direktiv 2015/849«) gælder dette direktiv også for eksterne regnskabskyndige, og det er ikke afgørende, hvem den outsourcete regnskabsydelse leveres til. Heller ikke i lov om forebyggelse af hvidvask af penge er der fastsat nogen bestemmelse, som er mere fordelagtig for tilknyttede personer. Endvidere var sagsøgeren allerede bekendt med skatte- og afgiftsmyndighedens holdning til dette spørgsmål efter den første kontrol den 10. april 2018. Såfremt sagsøgeren måtte have haft nogen tvivlsspørgsmål, kunne de være blevet afklaret inden den næste kontrol.

2.2 Skatte- og afgiftsmyndigheden fastslog med føje, at sagsøgeren havde tilsidesat kravene i artikel 6, stk. 1 og 1.², artikel 7, stk. 1, artikel 8, stk. 2, artikel 11.¹, stk. 1, artikel 37, stk. 2, og artikel 37.².

2.3 Ved fastsættelsen af sanktionen tog skatte- og afgiftsmyndigheden hensyn til de omstændigheder, der er omhandlet i artikel 77, stk. 3, i lov om forebyggelse af hvidvask af penge, navnlig grovheden og varigheden af tilsidesættelsen, graden af personens ansvar og vedkommendes økonomiske situation samt samarbejdet med overvågnings- og kontrolmyndigheden.

Artikel 78, stk. 1, nr. 3, i lov om forebyggelse af hvidvask af penge giver mulighed for at pålægge bøder på op til 1 000 000 EUR. Den bøde på 5 000 EUR, som sagsøgeren blev pålagt, er passende henset til tilsidesættelsens karakter og står i forhold til sagsøgerens økonomiske situation i sammenligning med den forårsagede trussel mod den nationale økonomis interesser. Sagsøgeren har tilsidesat væsentlige krav i henhold til lov om forebyggelse af hvidvask af penge og har ikke overholdt grundlæggende retlige forpligtelser og således vanskeliggjort forfølgelsen af lovens formål.

- 3 Sagsøgeren har iværksat kassationsappel til prøvelse af Administratīvā apgabaltiesas (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) afgørelse og gjort gældende, at den pålagte bøde er uforholdsmæssig.

Præmisser

Retsforskrifter

EU-retten

- 4 Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/849 af 20. maj 2015 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 648/2012 og om ophævelse af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/60/EF samt Kommissionens direktiv 2006/70/EF.

Artikel 2: 1. Dette direktiv gælder for følgende forpligtede enheder:

[...]

- 3) følgende fysiske eller juridiske personer under udøvelsen af deres erhverv:
- a) revisorer, eksterne regnskabskyndige og skatterådgivere [...].

Artikel 58: 1. Medlemsstaterne sikrer, at forpligtede enheder kan drages til ansvar for overtrædelse af de nationale bestemmelser, som gennemfører dette direktiv, i overensstemmelse med denne artikel og artikel 59-61. Enhver sanktion eller foranstaltning som følge heraf skal være effektiv, forholdsmæssig og have afskrækkende virkning.

Lettisk ret

- 5 Lov om forebyggelse af hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning. Denne lov gennemfører direktiv 2015/849.

Artikel 3, »Enheder, der er underlagt loven«: 1. Enheder i denne lovs forstand er personer, som driver økonomisk eller erhvervsmæssig virksomhed som:

[...]

3) eksterne regnskabskyndige, revisorer, revisionselskaber og skatterådgivere samt enhver anden person, som forpligter sig til at yde bistand i skatte- og afgiftsmæssige spørgsmål (såsom rådgivning eller materiel bistand) eller handler som formidler af ydelsen af denne bistand, uanset hvor hyppigt den ydes, og uanset om der foreligger et vederlag [...].

Artikel 6, »Forpligtelse til at gennemføre en vurdering af risiciene og til at indføre et internt kontrolsystem«: 1. Under hensyn til sin aktivitetstype gennemfører og dokumenterer den enhed, der er underlagt loven, vurderingen af risiciene for hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning med henblik på at identificere, vurdere, forstå og styre disse risici, som er forbundet med selskabets aktiviteter og kunder, og på grundlag af denne vurdering indfører enheden et internt kontrolsystem med henblik på forebyggelse af hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning, herunder udvikling og dokumentation af de relevante politikker og procedurer, som vedtages af dens bestyrelse, såfremt en sådan er udnævnt, eller i givet fald af et andet ledende styrelsesorgan i den enhed, der er underlagt loven.

[...]

1.² Ved vurderingen af risiciene for hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning skal den enhed, der er underlagt denne lov, i det mindste tage hensyn til følgende omstændigheder med betydning for risiciene:

1) risikoen i forbindelse med kunden som følge af dennes retlige form, ejerskabsstruktur og kundens eller kundens reelle ejers økonomiske eller personlige aktiviteter

2) den landemæssige og geografiske risiko, dvs. risikoen for, at kunden eller kundens reelle ejer er forbundet med et land eller et område, hvis økonomiske, sociale, juridiske eller politiske omstændigheder kan tyde på en høj risiko i forbindelse med dette land for hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning

3) risikoen i forbindelse med de ydelser og produkter, der anvendes af kunden, dvs. risikoen for, at kunden kan anvende den pågældende ydelse eller det pågældende produkt til hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning

4) risikoen i forbindelse med distributionskanalen for ydelsen eller produktet med hensyn til den form (eller kanal), hvorigennem kunden erhverver og anvender ydelsen eller produktet.

Artikel 7, »Internt kontrolsystem«: 1. Ved indførelsen af det interne kontrolsystem skal den enhed, der er underlagt denne lov, i det mindste fastsætte:

[...]

7) proceduren for opbevaring og destruktion af de oplysninger og dokumenter, som er indhentet i forbindelse med kundekendskabsprocedurerne og overvågningen af kundens transaktioner.

Artikel 8, »Ajourføring af vurderingen af risiciene og forbedring af det interne kontrolsystem«: 2. Men regelmæssige mellemrum, mindst hver 18. måned, skal den enhed, der er underlagt denne lov, foretage en dokumenteret vurdering af det interne kontrolsystems effektivitet, nærmere bestemt ved en revision og ajourføring af vurderingen af risikoen for hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning i forbindelse med en kunde, dennes bopæl (eller etableringssted), kundens økonomiske og personlige aktivitet, de anvendte ydelser og produkter og distributionskanalerne for disse samt de gennemførte transaktioner, og om nødvendigt træffe foranstaltninger for at forbedre det interne kontrolsystems effektivitet, herunder foranstaltninger til revision og afklaring af politikkerne og procedurerne for forebyggelse af hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning.

Artikel 11.¹, »Kundekendskabsprocedurer og risikofaktorer«: 1. Kundekendskabsprocedurerne er en række aktiviteter på grundlag af risikovurderingen, i forbindelse med hvilken enhver enhed, der er underlagt denne lov:

1) skal identificere kunden og efterprøve de indhentede identifikationsoplysninger

2) skal fastslå den reelle ejer og på grundlag af risikovurderingen sikre sig, at den pågældende fysiske person er kundens reelle ejer. I tilfælde af en juridisk konstruktion og en juridisk person skal den enhed, der er underlagt denne lov, desuden efterprøve strukturen af denne persons medlemmer og den form, hvorunder den reelle ejer udøver sin kontrol over denne juridiske konstruktion eller juridiske person

3) skal indhente oplysninger om forretningsforbindelsens og de lejlighedsvis transaktioners tilsigtede formål og natur

4) skal gennemføre en overvågning, når forretningsforbindelsen er indledt, herunder efterprøvnings med henblik på at bekræfte, at de transaktioner, der gennemføres som led i denne forretningsforbindelse, gennemføres i overensstemmelse med de oplysninger, som den enhed, der er underlagt denne

lov, er i besiddelse af vedrørende kunden, dennes økonomiske aktivitet og risikoprofil samt midlernes oprindelse

5) sikre, at de dokumenter, personoplysninger og øvrige oplysninger, som er indsamlet i forbindelse med kundekendingsprocedurerne, opbevares, vurderes regelmæssigt og ajourføres under hensyntagen til de iboende risici mindst hvert femte år.

Artikel 37, »Opbevaring, ajourføring og destruktion af dokumenter, der hidrører fra kundekendingsprocedurerne«: 2. Enhver enhed, der er underlagt denne lov, skal i fem år efter afslutningen af forretningsforbindelsen eller gennemførelsen af en lejlighedsvis transaktion opbevare:

1) alle oplysninger, der er indhentet i forbindelse med kundekendingsprocedurerne, herunder oplysninger om kundens nationale og internationale transaktioner, de nationale og internationale lejlighedsvis transaktioner og bogføringsmaterialet om disse transaktioner, kopier af de dokumenter, som dokumenterer kundens identifikationsoplysninger, resultaterne af kundekendingsprocedurerne samt de tilgængelige oplysninger, som er indhentet ved anvendelse af elektroniske identifikationsmidler, certificeringstjenester som omhandlet i artikel 1, stk. 10, i Elektronisko dokumentu likums (lov om elektroniske dokumenter), i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 910/2014 af 23. juli 2014 om elektronisk identifikation og tillidstjenester til brug for elektroniske transaktioner på det indre marked og om ophævelse af direktiv 1999/93/EF, eller andre teknologiske løsninger i det omfang og med den rækkevidde, der er fastsat af ministerrådet

2) oplysninger om alle de betalinger, som kunden har foretaget

3) kundens korrespondance, herunder elektronisk korrespondance.

Artikel 37.², »Overdragelse af dokumenter og oplysninger, der hidrører fra kundekendingsprocedurerne, til Finanšu izlūkošanas dienests (den finansielle efterretningstjeneste) og til overvågnings- og kontrolmyndighederne«: Alle enheder, der er underlagt denne lov, skal dokumentere kundekendingsprocedurerne og oplysningerne om alle betalinger, der er gennemført og modtaget af kunden, og på forlangende af overvågnings- og kontrolmyndighederne og den finansielle efterretningstjeneste og inden for den angivne frist forelægge disse dokumenter for myndigheden for overvågning af og kontrol med den enhed, der er underlagt denne lov, eller fremsende kopier af disse dokumenter til den finansielle efterretningstjeneste.

Artikel 77, »Kompetence til at pålægge sanktioner og træffe overvågningsforanstaltninger«:

[...]

3. Overvågnings- og kontrolmyndigheden skal ved fastsættelsen af sanktionerne samt typen og rækkevidden af overvågningsforanstaltningerne i henhold til denne artikels stk. 1 tage hensyn til alle relevante omstændigheder, herunder:

- 1) tilsidesættelsens alvor, varighed og systematiske karakter
- 2) graden af den fysiske eller juridiske persons ansvar
- 3) den fysiske eller juridiske persons økonomiske situation (den ansvarlige fysiske persons årlige indtægter eller den ansvarlige juridiske persons årlige omsætning samt andre faktorer med betydning for den økonomiske situation)
- 4) den fordel, som den fysiske eller juridiske person har draget af tilsidesættelsen, i det omfang den kan beregnes
- 5) de tab, som tilsidesættelsen har påført tredjemænd, i det omfang de kan fastslås
- 6) det omfang, hvori den fysiske eller juridiske person, som holdes ansvarlig, samarbejder med overvågnings- og kontrolmyndigheden
- 7) de tilsidesættelser, som den fysiske eller juridiske person tidligere har begået angående forebyggelse af hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning og angående internationale eller nationale sanktioner.

Artikel 78, »Manglende opfyldelse af de fastsatte krav vedrørende forebyggelse af hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning«: 1. Enheder, der er underlagt denne lov, kan for tilsidesættelse af retsfor skrifterne om forebyggelse af hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning – navnlig hvad angår kundekendskabsprocedurerne, overvågning af forretningsforbindelserne og transaktionerne, underretning om usædvanlige og mistænkelige transaktioner, levering af oplysninger til overvågnings- og kontrolmyndigheden eller den finansielle efterretningstjeneste, undladelse af at gennemføre en transaktion, indefrysning af midler, det interne kontrolsystem, bevaring og destruktion af oplysninger samt tilsidesættelse af forordning [2015/847] – pålægges følgende sanktioner:

[...]

- 3) Den (fysiske eller juridiske) person, som er ansvarlig for tilsidesættelsen, kan pålægges en bøde på op til 1 000 000 EUR [...].

Grundene til, at der er tvivl om fortolkningen af EU-retten

- 6 Et af de spørgsmål, som skal afklares i den foreliggende sag, er, om artikel 2, stk. 1, nr. 3), litra a), i direktiv 2015/849, hvorefter dette direktiv gælder for eksterne regnskabskyndige, også finder anvendelse i tilfælde, hvor

regnskabsydelse udelukkende leveres til erhvervsdrivende selskaber, som er knyttet til den eksterne regnskabskyndige.

Sagsøgeren har under denne sag, både over for de administrative myndigheder og efterfølgende over for domstolene, systematisk afvist at være omfattet af de forpligtelser, der er fastsat ved lov om forebyggelse af hvidvask af penge. Henset til det ovenstående og til, at det før undersøgelsen af forholdsmæssigheden af den pålagte bøde er nødvendigt at fastslå, om der faktisk er sket en tilsidesættelse, skal Senāts (øverste domstol) vurdere, om sagsøgeren er forpligtet til at opfylde de forpligtelser, der finder anvendelse på eksterne regnskabskyndige.

- 7 Det fremgår af tredje betragtning til direktiv 2015/849, at dette direktiv er det fjerde direktiv om håndtering af risikoen for hvidvask af penge. Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2001/97/EF af 4. december 2001 om ændring af Rådets direktiv 91/308/EØF om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvaskning af penge (herefter »direktiv 2001/97«) udvidede anvendelsesområdet for direktiv 91/308/EØF, både med hensyn til de heraf omfattede lovovertrædelser og de regulerede erhverv og aktiviteter. Det anføres i 15. betragtning til direktiv 2001/97, at forpligtelserne i henhold til direktivet med hensyn til kundeidentifikation, opbevaring af dokumentation og indberetning af mistænkelige transaktioner bør udvides til også at omfatte en begrænset række aktiviteter og erhverv, som har vist sig sårbare i forbindelse med hvidvaskning af penge. Dette medfører, at det ved vurderingen af, hvilke personer direktiv 2001/97 og senere direktiv 2015/849 finder anvendelse på, er afgørende, om den pågældende persons aktivitet eller erhverv indebærer en større risiko for hvidvask af penge.

Hvad angår sektoren for eksterne regnskabskyndige påpegede *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (national evalueringsrapport om risikoen for hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning for årene 2017-2019) risikoen for, at aktørerne i sektoren ikke kun involveres ufrivilligt i hvidvask af penge, men også med fuldt kendskab udøver aktiviteter, som hjælper deres kunder med at hvidvaske penge, rådgiver dem om skattesvig og omstrukturering af aktiver, udarbejder dokumentation for fiktive transaktioner, leverer regnskabsydelse og opretter komplekse juridiske enheder og offshore-selskaber. Politimyndighederne har desuden bemærket, at eksterne regnskabskyndige ofte også tilbyder disse aktiviteter som en tjenesteydelse vedrørende hvidvask af penge. Der er risiko for, at de eksterne regnskabskyndige i kundens interesse bevidst undlader at give oplysninger om mistænkelige transaktioner [udelades].

Derfor må eksterne regnskabskyndige ofte anses for at være personer, hvis aktiviteter indebærer en særlig forhøjet risiko for hvidvask af penge.

- 8 På det tidspunkt, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterede tilsidesættelserne i sagsøgerens virksomhed, var likums »Par grāmatvedību«

(regnskabsloven) gældende. I henhold til denne lovs artikel 3, stk. 2, nr. 2, er en ekstern regnskabskyndig en person, som på grundlag af en skriftlig aftale med en virksomhed (som ikke er en arbejdskontrakt) forpligter sig til at levere eller leverer regnskabsydelse til en kunde. Desuden er den eksterne regnskabskyndige i henhold til denne lovs artikel 3.¹, stk. 1, forpligtet til at forsikre sig mod sit civile ansvar for tab som følge af sine erhvervs mæssige aktiviteter eller undladelser. Som en uafhængig økonomisk aktør tilbyder den eksterne regnskabskyndige således sine ydelser til en anden virksomhed og er desuden ansvarlig for tab som følge af sine erhvervs mæssige aktiviteter eller undladelser.

Det ovenstående er desuden i overensstemmelse med betydningen af begrebet »ekstern regnskabskyndig«, som anvendes i artikel 2, stk. 1, nr. 3), litra a), i direktiv 2015/849. På lettisk betegner »ārštata« [på dansk »ekstern«] en person, der arbejder for en virksomhed, men ikke er ansat af virksomheden. Hvis der fokuseres på den engelske version, bemærkes det, at den anvender begrebet »external accountant«. Også henset til det begreb, der anvendes på engelsk, finder direktivet således ikke anvendelse på enhver regnskabskyndig, men alene på regnskabskyndige, hvis erhvervsaktivitet organiseres uden for den virksomhed, som regnskabsydelse leveres til.

- 9 Som før nævnt har sagsøgeren under sagen gjort gældende, at selskabet alene har leveret regnskabsydelse til personer, som er knyttet til det. Sagsøgeren har præciseret, at selskabets hovedaktivitet aldrig har haft forbindelse med levering af regnskabsydelse, eftersom dets hovedaktivitet er transport af varer. Denne konkrete model for regnskabsføring mellem forbundne personer er valgt med det formål at spare ressourcer. Hverken de administrative myndigheder eller domstolene har bestridt dette forhold, men anført, at det er uden relevans for afgørelsen af den foreliggende sag. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt denne opfattelse er korrekt.
- 10 I henhold til Den Europæiske Unions Domstols praksis omfatter begrebet virksomhed inden for konkurrenceretten enhver enhed, som udøver økonomisk virksomhed, uanset denne enheds retlige status og dens finansieringsmåde. Domstolen har ligeledes præciseret, at begrebet virksomhed skal forstås som en økonomisk enhed, også når denne økonomiske enhed juridisk set udgøres af flere fysiske eller juridiske personer (Den Europæiske Unions Domstols dom af 20.1.2011, General Química m.fl. mod Kommissionen, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, præmis 34 og 35 og den deri nævnte retspraksis). Samme tilgang anvendes sædvanligvis i spørgsmål vedrørende reglerne om statsstøtte. F.eks. anføres det i fjerde betragtning til Kommissionens forordning (EU) nr. 1407/2013 af 18. december 2013 om anvendelse af artikel 107 og 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde på de minimis-støtte, at Den Europæiske Unions Domstol har fastslået, at alle enheder, som kontrolleres af samme enhed (de jure eller de facto), skal betragtes som en enkelt virksomhed. Det fremgår af ovenstående, at forbundne virksomheder både inden for konkurrenceretten og reglerne om statsstøtte kan anses for at være en enkelt virksomhed. Såfremt forbundne virksomheder kan anses for at være en enkelt

virksomhed, er den forelæggende ret dog i tvivl om, hvorvidt levering af regnskabsydelse inden for disse virksomheder (herunder når leveringen er organiseret som en outsourcet ydelse) indebærer en større risiko for hvidvask af penge end regnskabsydelser, som organiseres internt (in house) i virksomheden ved ansættelse af de regnskabskyndige som medlemmer af virksomhedens personale på grundlag af en arbejdskontrakt.

Endvidere kan det af de omstændigheder, som sagsøgeren har anført, udledes, at valget metoden til regnskabsføring ikke blev foretaget ud fra objektive kriterier, der følger af lovgivningen, eller kriterier, der er baseret på den økonomiske realitet (f.eks. kan det ikke forventes, at en ekstern regnskabskyndig, som er en selvstændig erhvervsdrivende, vil indgå arbejdskontrakter med sine kunder og således blive ansat i den pågældende virksomhed), men ud fra effektivitetshensyn, som blev anlagt i gruppen af forbundne virksomheder angående den mest hensigtsmæssige og omkostningseffektive organisationsmodel.

- 11 Tilsvarende giver betragtningerne om virkningen af direktiv 2015/849 også anledning til tvivl om, hvorvidt direktivet finder anvendelse i denne situation. Som før nævnt kontrolleres sagsøgeren og de selskaber, som sagsøgeren leverer regnskabsydelser til, af de samme personer (som samtidig er de reelle ejere). Dette giver anledning til en vis skepsis over for, om det er muligt for en leverandør af ydelser uafhængigt og i fuldt omfang at opfylde de forpligtelser, vedkommende er pålagt ved den lettiske lov i overensstemmelse med direktivet, i hvert fald om det er muligt at opfylde direktivets formål, altså forebyggelse af hvidvask af penge. Som illustration kan det anføres, at skatte- og afgiftsmyndigheden også pålagde en sanktion for manglende opfyldelse af en bestemt forpligtelse, hvis egnethed i denne situation er tvivlsom (manglende fastlæggelse af proceduren for destruktion af dokumenter, der er indhentet i forbindelse med identifikationen, kundekendskabsprocedurerne og overvågningen af kundernes transaktioner, hvilket ville finde anvendelse på dokumenter vedrørende identifikation af en og samme økonomiske enhed med de samme reelle ejere).

Disse overvejelser giver anledning til tvivl om, hvorvidt det i denne situation er forholdsmæssigt at kræve, at et selskab opfylder forpligtelserne i henhold til direktivet og loven, når det, der opnås, snarere synes at være en formel opfyldelse af kravene.

- 12 Under disse omstændigheder er det nødvendigt at afklare, om artikel 2, stk. 1, nr. 3), litra a), i direktiv 2015/849 også finder anvendelse på tilfælde, hvor regnskabsydelserne udelukkende leveres til personer, som er knyttet til den enhed, der leverer dem.
- 13 Såfremt ovennævnte spørgsmål besvares bekræftende, skal det desuden afklares, om det forhold, at regnskabsydelsen udelukkende leveres til personer, som er knyttet til leverandøren, skal tages i betragtning ved fastsættelsen af en sanktion for tilsidesættelser vedrørende forebyggelse hvidvask af penge, finansiering af terrorisme og nuklear spredning. I henhold til artikel 58, stk. 1, i direktiv 2015/849

skal medlemsstaterne sikre, at forpligtede enheder kan drages til ansvar for overtrædelse af de nationale bestemmelser, som gennemfører dette direktiv. Det fastsættes endvidere i denne bestemmelse, at enhver sanktion eller foranstaltning som følge heraf skal være effektiv, forholdsmæssig og have afskrækkende virkning. Forholdsmæssigheden af sanktioner for tilsidesættelser af de retsregler, der er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde, omhandles også i 59. betragtning til direktivet.

Såfremt den ovenfor anførte omstændighed, altså at sagsøgeren udelukkende leverer regnskabsydelse til tilknyttede virksomheder, ikke kan begrunde, at dette direktiv ikke finder anvendelse på sagsøgeren, opstår imidlertid det spørgsmål, om der skal tages hensyn til dette forhold ved fastsættelsen af sanktionen. Spørgsmålet er således, om dette forhold medfører, at sagsøgerens tilsidesættelse ikke kan begrunde, at selskabet pålægges en mildere sanktion end den, der ville blive pålagt leverandører af eksterne regnskabsydelse, som leverer ydelse til uafhængige virksomheder.

F.eks. fremgår det af artikel 7, stk. 1, nr. 7, i lov om forebyggelse af hvidvask af penge, at der i det interne kontrolsystem skal fastsættes en procedure for opbevaring og destruktion af oplysninger og dokumenter, som er indhentet i forbindelse med kundekendingsprocedurerne og overvågningen af kundens transaktioner. Dette krav er i overensstemmelse med artikel 40, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2015/849, som bl.a. fastsætter, at medlemsstaterne skal sikre, at personoplysninger slettes. Dette krav tager åbenbart sigte på at beskytte personoplysninger. Imidlertid kan der som før nævnt i tilfælde af forbundne virksomheder opstå den situation, at omfanget af de personoplysninger, som den eksterne regnskabskyndige råder over, når vedkommende gennemfører kundekendingsprocedurerne og overvågningen af kundens transaktioner, er identisk med den eksterne regnskabskyndiges egne personoplysninger. Dvs. at den pågældende person ved opfyldelsen af sine forpligtelser som ekstern regnskabskyndig ikke indhenter yderligere oplysninger.

- 14 Alt i alt er den forelæggende ret i tvivl om fortolkningen af EU-retten. Derfor er det nødvendigt at forelægge Den Europæiske Unions Domstol visse præjudicielle spørgsmål.

[Udelades] [processuelle bemærkninger]

Dispositiv del

I henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde afsiger [udelades] Augstākā tiesa (Senāts) (øverste domstol) følgende

kendelse:

Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende præjudicielle spørgsmål:

1. Skal begrebet »ekstern regnskabskyndig«, som anvendes i artikel 2, stk. 1, nr. 3), litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/849 af 20. maj 2015 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 648/2012 og om ophævelse af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/60/EF samt Kommissionens direktiv 2006/70/EF, fortolkes således, at det også finder anvendelse på tilfælde, hvor regnskabsydelse udelukkende leveres til personer, som er knyttet til den eksterne regnskabskyndige?

2. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 58, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/849 af 20. maj 2015 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 648/2012 og om ophævelse af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/60/EF samt Kommissionens direktiv 2006/70/EF da fortolkes således, at det er relevant for forholdsmæssigheden af den pålagte sanktion, at: 1) regnskabsydelsen udelukkende leveres til personer, der er knyttet til den, der leverer den, og 2) valget af at føre regnskab ved anvendelse af en ekstern regnskabskyndig er foretaget ud fra effektivitetshensyn, som er anlagt i gruppen af forbundne virksomheder, og ikke er fastlagt ud fra kriterier, der følger af lovgivningen, eller kriterier, der er baseret på den økonomiske realitet?

Sagen udsættes på Den Europæiske Unions Domstols afgørelse.

[Udelades] [underskrifter]