

Zadeva C-3/24

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

4. januar 2024

Predložitveno sodišče:

Augstākā tiesa (Senāts) (vrhovno sodišče, Latvija)

Datum predložitvene odločbe:

4. januar 2024

Tožeča stranka na prvi stopnji in vlagateljica kasacijske pritožbe:

SIA MISTRAL TRANS

Tožena stranka na prvi stopnji in nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Valsts ieņēmumu dienests (državna davčna uprava)

[...] (ni prevedeno)

**Latvijas Republikas Senāts (vrhovno sodišče Republike Latvije)
SKLEP**

V Rigi, 4. januarja 2024

Senāts, [...] (ni prevedeno) [sestava sodišča]

je v pisnem postopku preučil kasacijsko pritožbo, ki jo je družba SIA MISTRAL TRANS vložila zoper sodbo Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija), izdano 29. oktobra 2020 v upravnem sporu, ki ga je začela družba SIA MISTRAL TRANS z vložitvijo tožbe za odpravo odločbe [...] (ni prevedeno), ki jo je 15. avgusta 2019 izdala Valsts ieņēmumu dienests (državna davčna uprava).

Ozadje

Dejansko stanje

- 1 Tožeča stranka, družba SIA MISTRAL TRANS, je 8. oktobra 2013 prek elektronskega sistema za prijavo državno davčno upravo obvestila, da je 4. oktobra 2013 začela opravljati zunanje računovodske storitve.

Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (služba za preprečevanje pranja denarja, Latvija) davčne uprave je z odločbo z dne 12. junija 2019 tožeči stranki naložila globo v višini 5000 EUR, ker je ta kršila zahteve iz Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (zakon o preprečevanju pranja denarja in financiranja terorizma) ([...] (ni prevedeno) v novi različici, Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (zakon o preprečevanju pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja), v nadaljevanju: zakon o preprečevanju pranja denarja).

Davčna uprava je po preučitvi pritožbe, ki jo je vložila tožeča stranka, z odločbo z dne 15. avgusta 2019 potrdila prvotno odločbo.

V izpodbijani odločbi je navedeno, da se je tožeča stranka pri državni davčni upravi registrirala kot subjekt, za katerega velja zakon o preprečevanju pranja denarja, in kot vrsto svoje dejavnosti prijavila zunanje računovodske storitve. Dne 10. aprila 2018 je bil opravljen inšpekcijski pregled, namenjen oceni, ali tožeča stranka izpolnjuje zahteve zakona o preprečevanju pranja denarja, in priporočeni so bili ukrepi za odpravo pomanjkljivosti, o čemer je bilo sestavljeno ustrezno inšpekcijsko poročilo. Državna davčna uprava je 16. maja 2019 opravila nov inšpekcijski pregled in ugotovila več pomanjkljivosti v sistemu notranjega nadzora tožeče stranke: 1. tožeča stranka ni niti izvedla niti dokumentirala ocene tveganj pranja denarja in financiranja terorizma glede na vrsto svoje dejavnosti, da bi prepoznala, ocenila, razumela in obvladovala ta tveganja, ki so neločljivo povezana z njenimi dejavnostmi in strankami; 2. tožeča stranka v praksi ne dokumentira dejavnosti skrbnega preverjanja in identifikacije strank; 3. sistem notranjega nadzora ne vključuje postopka za posodobitev ocene tveganja in izboljšanje sistema notranjega nadzora; 4. sistem notranjega nadzora ne vključuje rednih pregledov politik in postopkov; 5. sistem notranjega nadzora ne vključuje postopka, po katerem se uničijo dokumenti, pridobljeni pri identifikaciji, skrbnem preverjanju in spremljanju transakcij strank. Navedena uprava je zato ugotovila, da tožeča stranka ni izpolnila zahtev iz člena 6(1) in (1.²), člena 7(1), točka 7, člena 8(2), člena 11.¹(1), člena 37(2) in člena 37.². V odločbi je navedeno, da so se ob naložitvi kazni upoštevali vrsta, narava in trajanje kršitve ter finančno stanje tožeče stranke. Upoštevano je bilo tudi, da tožeča stranka ni niti poskušala upoštevati priporočil, ki so bila vključena v poročilo o inšpekcijskem pregledu z dne 10. aprila 2018, in da že več kot leto dni ni izpolnjevala obveznosti in nalog, ki so naložene z zakonom o preprečevanju pranja denarja.

Tožeča stranka je pri Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) vložila tožbo zoper odločbo davčne uprave. V tožbi je med drugim poudarila, da

so se računovodske storitve, oddane v zunanje izvajanje, opravljale le za te z njo povezane osebe: (1) SIA Bolivar Serviss, (2) SIA Bolivar Logistic in (3) SIA Bolivar Transport. Tožeča stranka in te povezane gospodarske družbe imajo v svojih upravnih odborih ista člana, ista deležnika in ista dejanska lastnika: A in B, ki sta med seboj v sorodstvenem razmerju [navedba stopnje]. Ta način vodenja računovodstva je bil izbran le zato, da bi se prihranila sredstva in bi se izognili temu, da bi bilo treba kupiti licenco za računovodsko programsko opremo za vsako od gospodarskih družb. V zvezi z zgoraj navedenim je bila sklenjena pogodba in določeno plačilo za kritje stroškov. Na podlagi prvotne odločbe državne davčne uprave je bilo računovodstvo reorganizirano tako, da se od 2. julija 2019 računovodstvo vseh povezanih gospodarskih družb vodi neodvisno. Poleg tega je tožeča stranka državno davčno upravo obvestila, da od 30. junija 2019 ne opravlja več zunanjih računovodskih storitev.

- 2 Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče), pri katerem je bila vložena pritožba, je s sodbo z dne 29. oktobra 2020 zavrnilo tožbo za odpravo izpodbijane odločbe. Sodba je obrazložena tako:

2.1 Za tožečo stranko kot izvajalca zunanjih računovodskih storitev se uporablja zakon o preprečevanju pranja denarja. Ni pomembno, da tožeča stranka vodi računovodstvo le za tri povezane stranke. V skladu s členom 2(1), točka 3(a), Direktive (EU) 2015/849 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. maja 2015 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja ali financiranje terorizma, spremembi Uredbe (EU) št. 648/2012 Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi Direktive 2005/60/ES Evropskega parlamenta in Sveta in Direktive Komisije 2006/70/ES (v nadaljevanju: Direktiva 2015/849) se ta direktiva uporablja tudi za zunanje računovodje, to, komu se računovodske storitve zagotavljajo v zunanjem izvajanju, pa ni odločilno. Niti zakon o preprečevanju pranja denarja ne vsebuje nobene določbe, ki bi omogočala ugodnejšo obravnavo povezanih subjektov. Poleg tega je bila tožeča stranka z mnenjem državne davčne uprave o tem vprašanju seznanjena že po prvem inšpekcijskem pregledu 10. aprila 2018. Če bi torej tožeča stranka izrazila dvom, bi ga bilo mogoče rešiti pred naslednjim inšpekcijskim pregledom.

2.2 Državna davčna uprava je utemeljeno ugotovila, da tožeča stranka ni izpolnila zahtev iz člena 6(1) in (1.²), člena 7(1), točka 7, člena 8(2), člena 11.¹(1), člena 37(2) in člena 37.².

2.3 Državna davčna uprava je pri določitvi kazni upoštevala okoliščine iz člena 77(3) zakona o preprečevanju pranja denarja, zlasti resnost in trajanje kršitve, stopnjo odgovornosti in finančno stanje osebe ter sodelovanje z nadzornim in kontrolnim organom.

Člen 78(1), točka 3, zakona o preprečevanju pranja denarja omogoča naložitev glob v višini do 1.000.000 EUR. Globa v višini 5000 EUR, naložena tožeči stranki, je primerna glede na naravo kršitve in sorazmerna s finančnim položajem tožeče stranke v primerjavi s tveganjem, ki je bilo povzročeno interesom

nacionalnega gospodarstva. Tožeča stranka ni izpolnila bistvenih zahtev zakona o preprečevanju pranja denarja in ni spoštovala temeljnih zakonskih obveznosti, s čimer je oteževala uresničevanje ciljev zakona.

- 3 Tožeča stranka je zoper sodbo sodišča vložila kasacijsko pritožbo, v kateri je trdila, da naložena globa ni sorazmerna.

Obrazložitev

Veljavno pravo

Pravo Unije

- 4 Direktiva (EU) 2015/849 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. maja 2015 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja ali financiranje terorizma, spremembi Uredbe (EU) št. 648/2012 Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi Direktive 2005/60/ES Evropskega parlamenta in Sveta in Direktive Komisije 2006/70/ES.

Člen 2: 1. Ta direktiva se uporablja za naslednje pooblašcene subjekte:

[...]

3. naslednje fizične ali pravne osebe pri izvajanju njihovih poklicnih dejavnosti:

(a) revizorje, zunanje računovodje in davčne svetovalce;

Člen 58: 1. Države članice zagotovijo, da so pooblašчени subjekti lahko odgovorni za kršitve nacionalnih določb za prenos te direktive v skladu s tem členom in členi 59 do 61. Vse izhajajoče sankcije ali ukrepi so učinkoviti, sorazmerni in odvračilni.

Latvijsko pravo

- 5 Zakon o preprečevanju pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja. S tem zakonom je bila prenesena Direktiva 2015/849.

Člen 3, naslovljen „Subjekti, za katere velja zakon“: (1) Subjekti, za katere velja ta zakon, so osebe, ki opravljajo gospodarsko ali poklicno dejavnost:

[...]

3) zunanji računovodje, pooblašчени revizorji, revizijska podjetja in davčni svetovalci ter vse druge osebe, ki se zavežejo, da bodo zagotavljale pomoč v davčnih zadevah (kot je svetovanje ali materialna pomoč), ali posredujejo pri zagotavljanju te pomoči, ne glede na pogostost in plačilo take pomoči [...].

Člen 6, naslovljen „Obveznost izvedbe ocene tveganj in vzpostavitve sistema notranjega nadzora“: (1) Subjekt, za katerega velja ta zakon, glede na vrsto svoje dejavnosti izvede in dokumentira oceno tveganj pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja, da bi prepoznal, ocenil, razumel in obvladoval ta tveganja, ki so neločljivo povezana z njegovimi dejavnostmi in strankami, ter na podlagi te ocene vzpostavi sistem notranjega nadzora, namenjen preprečevanju pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja, vključno z razvojem in dokumentiranjem ustreznih politik in postopkov, ki jih odobri njegov upravni odbor, če je imenovan, ali, kadar je to primerno, drug najvišji organ upravljanja subjekta, za katerega velja ta zakon.

[...]

(1.²) Subjekt, za katerega velja ta zakon, pri ocenjevanju tveganj pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja ter pri oblikovanju sistema notranjega nadzora upošteva vsaj naslednje okoliščine, ki vplivajo na tveganja:

- 1) tveganje, ki je neločljivo povezano s pravno obliko, lastniško strukturo [in] gospodarskimi ali osebnimi dejavnostmi stranke ali dejanskega lastnika stranke;
- 2) nacionalno in geografsko tveganje, to je tveganje, da bi bila stranka ali dejanski lastnik stranke povezana z državo ali ozemljem, katerega gospodarske, socialne, pravne ali politične okoliščine lahko kažejo na visoko tveganje pranja denarja ali financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja v tej državi;
- 3) tveganje, povezano s storitvami in proizvodi, ki jih uporablja stranka, to je tveganje, da bi stranka zadevno storitev ali proizvod lahko uporabila za pranje denarja ali financiranje terorizma in širjenja jedrskega orožja;
- 4) tveganje v zvezi s tržnimi potmi za storitve ali proizvode, ki je povezano z načinom (ali potjo), kako stranka prejme in uporablja storitev ali proizvod.

Člen 7, naslovljen „Sistem notranjega nadzora“: (1) Subjekt, za katerega velja ta zakon, pri vzpostavitvi sistema notranjega nadzora določi vsaj:

[...]

- 7) postopek za hrambo in uničenje informacij in dokumentov, pridobljenih pri izvajanju skrbnega preverjanja strank in spremljanja njihovih transakcij.

Člen 8, naslovljen „Posodabljanje ocene tveganj in izboljšanje sistema notranjega nadzora“: (2) Subjekt, za katerega velja ta zakon, redno, vendar najmanj enkrat na 18 mesecev, dokumentirano oceni učinkovitost delovanja sistema notranjega nadzora, zlasti s pregledom in posodabljanjem ocene tveganj pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja, povezanih s stranko, državo njenega prebivališča (sedeža), z gospodarsko ali osebno dejavnostjo stranke, z uporabljenimi storitvami in proizvodi in z njihovimi dobavnimi potmi ter opravljenimi posli, ter po potrebi izvaja ukrepe za izboljšanje učinkovitosti

sistema notranjega nadzora, vključno s tistimi, ki se nanašajo na ponovno pregledovanje in pojasnitev politik in postopkov za preprečevanje pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja.

Člen 11.¹, naslovljen „Ukrepi skrbnega preverjanja strank in dejavniki tveganja“:

(1) Ukrepi skrbnega preverjanja stranke so sklop dejavnosti, ki temeljijo na oceni tveganja, v okviru katerih subjekt, za katerega velja ta zakon:

- 1) identificira stranko in preveri pridobljene identifikacijske podatke;
- 2) ugotovi dejanskega lastnika in se na podlagi ocene tveganja prepriča, da je zadevna fizična oseba dejanski lastnik stranke. V primeru pravne strukture in pravne osebe subjekt, za katerega velja ta zakon, preveri tudi strukturo deležnikov te pravne osebe in način, kako dejanski lastnik izvaja nadzor nad to pravno strukturo ali pravno osebo;
- 3) pridobi informacije o namenu in predvideni naravi poslovnega razmerja in občasnih transakcij;
- 4) po vzpostavitvi poslovnega razmerja izvaja spremljanje, vključno s preverjanji, s katerimi se prepriča, da se transakcije, opravljene v okviru poslovnega razmerja, izvajajo v skladu z informacijami o stranki, njeni gospodarski dejavnosti, profilu tveganja in izvoru sredstev, s katerimi razpolaga subjekt, za katerega velja ta zakon;
- 5) zagotovi, da se dokumenti, osebni podatki in informacije, pridobljeni med skrbnim preverjanjem stranke, hranijo, redno ocenjujejo in posodablajo glede na povezana tveganja, in sicer najmanj vsakih pet let.

Člen 37, naslovljen „Hramba, posodabljanje in uničenje dokumentov iz skrbnega preverjanja stranke“: (2) Vsak subjekt, za katerega velja ta zakon, še pet let po prenehanju poslovnega razmerja ali zaključku občasnega posla hrani:

- 1) vse informacije, pridobljene med skrbnim preverjanjem stranke, vključno z informacijami o domačih in mednarodnih transakcijah stranke, občasnih domačih in mednarodnih transakcijah in njihovih računovodskih evidencah, kopije dokumentov, ki dokazujejo identifikacijske podatke stranke, rezultate skrbnega preverjanja stranke ter razpoložljive informacije, pridobljene z uporabo elektronskih sredstev za identifikacijo in storitev potrjevanja v smislu člena 1(10) Elektronisko dokumentu likums (zakon o elektronskih dokumentih), v skladu z Uredbo (EU) št. 910/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. julija 2014 o elektronski identifikaciji in storitvah zaupanja za elektronske transakcije na notranjem trgu in o razveljavitvi Direktive 1999/93/ES, ali drugih tehnoloških rešitev, v obsegu in na področju, ki ga določi Svet ministrov;
- 2) informacije o vseh plačilih stranke;
- 3) korespondenco s stranko, vključno z elektronsko korespondenco.

Člen 37.², naslovljen „Zagotavljanje dokumentov in informacij iz skrbnega preverjanja stranke Finanšu izlūkošanas dienests (služba za finančne informacije) ter nadzornim in kontrolnim organom“: Vsak subjekt, za katerega velja ta zakon, dokumentira ukrepe skrbnega preverjanja strank ter informacije o vseh plačilih, ki jih je stranka opravila in prejela, ter na zahtevo nadzornih in kontrolnih organov ali službe za finančne informacije in v določenem roku predloži te dokumente nadzornemu in kontrolnemu organu subjekta, za katerega velja ta zakon, ali pošlje kopije teh dokumentov službi za finančne informacije.

Člen 77, naslovljen „Pristojnost za nalaganje sankcij in izvajanje nadzornih ukrepov“:

[...]

(3) Nadzorni in kontrolni organ pri določanju vrste in višine sankcij ali nadzornih ukrepov iz odstavka 1 tega člena upošteva vse ustrezne okoliščine, vključno z:

- 1) resnostjo, trajanjem in sistematičnostjo kršitve;
- 2) stopnjo odgovornosti fizične ali pravne osebe;
- 3) finančnim položajem fizične ali pravne osebe (letni prihodek odgovorne fizične osebe ali skupni letni promet odgovorne pravne osebe in drugi dejavniki, ki vplivajo na finančni položaj);
- 4) koristjo, ki jo je fizična ali pravna oseba pridobila s kršitvijo, če jo je mogoče izračunati;
- 5) izgubami, ki so jih zaradi kršitve imele tretje strani, če jih je mogoče določiti;
- 6) ravno sodelovanja fizične ali pravne osebe, ki nosi odgovornost, z nadzornim in kontrolnim organom;
- 7) prejšnjimi kršitvami fizične ali pravne osebe v zvezi s preprečevanjem pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja ter v zvezi z mednarodnimi ali nacionalnimi sankcijami.

Člen 78, naslovljen „Neizpolnjevanje zahtev glede preprečevanja pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja“: (1) Subjektom, za katere velja ta zakon, se lahko zaradi kršitve predpisov s področja preprečevanja pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja – zlasti tistih, ki se nanašajo na skrbno preverjanje strank, spremljanje poslovnih odnosov in transakcij, poročanje o nenavadnih in sumljivih transakcijah, posredovanje informacij nadzornemu in kontrolnemu organu ali službi za finančne informacije, opustitev izvedbe transakcije, zamrznitev sredstev, sistem notranjega nadzora,

hrambo in uničenje informacij ter kršitve Uredbe [2015/847] – naložijo naslednje sankcije:

[...]

3) naložitev globe v višini do 1.000.000 EUR (fizični ali pravni) osebi, odgovorni za kršitev [...].

Razlogi za dvome o razlagi prava Evropske unije

- 6 Eno od vprašanj, na katera je treba odgovoriti v tej zadevi, je, ali se člen 2(1), točka 3(a), Direktive (EU) 2015/849, ki določa, da se ta direktiva uporablja za zunanje računovodje, uporablja tudi v primerih, ko se računovodske storitve opravljajo le za gospodarske družbe, povezane s tem zunanjim računovodjo.

Tožeča stranka je v postopku, ki je potekal v tej zadevi, tako pred upravnimi organi kot pozneje pred sodišči dosledno zanikala, da bi zanjo veljale obveznosti iz zakona o preprečevanju pranja denarja. Ob upoštevanju navedenega in tudi dejstva, da je treba pred preučitvijo sorazmernosti naložene globe ugotoviti, ali je bila kršitev dejansko storjena, mora to sodišče presoditi, ali mora tožeča stranka izpolnjevati obveznosti, ki veljajo za zunanje računovodje.

- 7 V skladu z uvodno izjavo 3 Direktive 2015/849 je ta že četrta direktiva, ki naslavlja nevarnost pranja denarja. Z Direktivo 2001/97/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 4. decembra 2001 o spremembi Direktive Sveta 91/308/EGS o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja (v nadaljevanju: Direktiva 2001/97) je bilo razširjeno področje uporabe Direktive 91/308/EGS, kar zadeva zajeta kazniva dejanja ter poklice in dejavnosti. V uvodni izjavi 15 Direktive 2001/97 je navedeno, da je treba obveznosti iz Direktive v zvezi z identifikacijo strank, hrambo evidenc in prijavo sumljivih transakcij razširiti na omejeno število dejavnosti in poklicev, za katere se je izkazalo, da se lahko uporabljajo za pranje denarja. To pomeni, da je pri presoji, za katere osebe je treba uporabiti Direktivo 2001/97 in pozneje Direktivo 2015/849, odločilno, ali je dejavnost ali poklic zadevne osebe izpostavljen večjemu tveganju pranja denarja.

Kar zadeva sektor zunanjih računovodij, je bilo v *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija un terorisma un proliferācijas finansēšanas risk novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (nacionalno poročilo o oceni tveganja pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja za obdobje 2017–2019) ugotovljeno, da obstaja tveganje, da bi bili zaposleni v tem sektorju ne le nenamerno vpleteni v pranje denarja, temveč bi tudi namerno izvajali dejavnosti, ki njihovim strankam pomagajo pri pranju denarja, zagotavljali svetovanje glede izogibanja davkom in strukturiranja sredstev, pripravljali dokumentacijo o fiktivnih transakcijah in zagotavljali storitve računovodskih evidenc ter ustanavljali zapletene pravne osebe in *offshore* podjetja. Poleg tega organi kazenskega pregona navajajo, da zunanji računovodje te dejavnosti običajno

ponujajo tudi kot strokovno storitev za pranje denarja. Obstaja tveganje, da zunanji računovodje v interesu stranke namerno ne poročajo o sumljivih transakcijah [...] (ni prevedeno).

Zato je zunanje računovodje običajno treba obravnavati kot osebe, katerih dejavnosti so izpostavljene razmeroma visokemu tveganju pranja denarja.

- 8 V času, ko je davčna uprava odkrila kršitve pri poslovanju tožeče stranke, je veljal likums „Par grāmatvedību“ (zakon o računovodstvu). V skladu s členom 3, drugi odstavek, točka 2, navedenega zakona je zunanji računovodja oseba, ki se na podlagi pisne pogodbe s podjetjem (ki ni pogodba o zaposlitvi) zaveže, da bo opravljal računovodske storitve za stranko, ali te storitve opravlja. Na drugi strani mora zunanji računovodja v skladu s členom 3.¹, prvi odstavek, navedenega zakona zavarovati svojo civilnopravno odgovornost za škodo, ki nastane zaradi njegovih poklicnih dejavnosti ali opustitev. Zunanji računovodja torej kot neodvisni gospodarski subjekt ponuja svoje storitve drugemu podjetju in je poleg tega odgovoren za izgube, ki jih povzroči s svojimi poklicnimi dejanji ali opustitvami.

To je tudi v skladu s pomenom pojma „zunanji računovodja“ iz člena 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849. V latvijščini se izraz „ārštata“ („zunanji“) nanaša na osebo, ki dela za podjetje, vendar v njem ni zaposlena. Če se osredotočimo na angleško različico, je treba opozoriti, da je v njej uporabljen pojem „external accountant“. Torej se tudi v skladu s pojmom, ki se uporablja v angleščini, Direktiva ne uporablja za vsakega računovodjo, temveč samo za tistega, katerega poklicna dejavnost je organizirana zunaj podjetja, za katerega se opravljajo računovodske storitve.

- 9 Kot je navedeno zgoraj, je tožeča stranka ves čas postopka poudarjala, da je računovodske storitve opravljala le za osebe, povezane z njo. Tožeča stranka je pojasnila, da njena glavna dejavnost nikoli ni bila povezana z opravljanjem računovodskih storitev, saj je njena glavna dejavnost prevoz blaga. Ta konkretni model vodenja knjigovodstva med povezanimi osebami je bil zasnovan z namenom prihranka sredstev. Niti upravni organi niti sodišča niso izpodbijali zgornje trditve, pri čemer so navedli, da ta okoliščina ni upoštevna za rešitev te zadeve. To sodišče dvomi, da je to stališče veljavno.
- 10 V skladu s sodno prakso Sodišča Evropske unije pojem podjetja v konkurenčnem pravu zajema vse subjekte, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, ne glede na njihovo pravno obliko in način financiranja. Sodišče je tudi pojasnilo, da pojem podjetja označuje gospodarsko enoto, tudi če s pravnega vidika to gospodarsko enoto sestavlja več fizičnih ali pravnih oseb (sodba Sodišča Evropske unije z dne 20. januarja 2011, General Química in drugi/Komisija, C-90/09 P, EU:C:2011:21, točki 34 in 35 ter navedena sodna praksa). Enak pristop je običajen pri vprašanjih, ki spadajo na področje prava državnih pomoči. V uvodni izjavi 4 Uredbe Komisije (EU) št. 1407/2013 z dne 18. decembra 2013 o uporabi členov 107 in 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije pri pomoči *de minimis* je na primer

navedeno, da je Sodišče Evropske unije priznalo, da bi bilo treba vse subjekte, ki jih nadzira (na pravni ali dejanski podlagi) isti subjekt, obravnavati kot enotno podjetje. Iz navedenega izhaja, da se lahko povezana podjetja tako v skladu s konkurenčnim pravom kot pravom državnih pomoči obravnavajo kot eno podjetje. Po drugi strani, če se povezana podjetja obravnavajo kot eno podjetje, to sodišče dvomi, da je opravljanje računovodskih storitev v takih podjetjih (tudi če je formalno organizirano kot zunanja storitev) izpostavljeno večjemu tveganju pranja denarja kot računovodstvo, ki je organizirano znotraj podjetja (*in house*) in vključuje računovodje kot zaposlene v podjetju na podlagi pogodbe o zaposlitvi.

Poleg tega je iz okoliščin, ki jih navaja tožeča stranka, razvidno, da način vodenja računovodstva ni bil izbran na podlagi objektivnih meril, ki izhajajo iz zakonodaje, ali meril, ki temeljijo na gospodarski stvarnosti (od zunanjega računovodje, ki je samozaposlen strokovnjak, na primer ni mogoče pričakovati, da bo s svojimi strankami sklenil pogodbe o zaposlitvi in s tem postal zaposlen v zadevnem podjetju), temveč na podlagi premislekov o učinkovitosti, opravljenih znotraj skupine povezanih podjetij, glede najprimernejšega in stroškovno najučinkovitejšega modela organizacije računovodstva.

- 11 Podobno tudi preudarki v zvezi z učinkom Direktive 2015/849 vzbujajo dvome o uporabi te direktive za ta položaj. Kot je navedeno zgoraj, so tako tožeča stranka kot družbe, za katere opravlja računovodske storitve, pod nadzorom istih oseb (ki sta hkrati tudi njihova dejanska lastnika). Na podlagi tega je mogoče dvomiti tako glede možnosti, da bi izvajalec računovodskih storitev neodvisno in v celoti izpolnil obveznosti, ki mu jih nalaga latvijska zakonodaja na podlagi Direktive, kot tudi glede posledične možnosti doseganja ciljev Direktive, in sicer preprečevanja pranja denarja. Za ponazoritev je mogoče navesti, da je davčna uprava naložila kazen tudi zaradi neizpolnjevanja določene obveznosti, katere koristnost v tem konkretnem položaju je vprašljiva (neopredelitev postopka, po katerem se uničijo dokumenti, pridobljeni pri identifikaciji, skrbnem preverjanju in spremljanju transakcij strank, kar bi se nanašalo na dokumente v zvezi z identifikacijo istega gospodarskega subjekta in z istimi dejanskimi lastniki).

Te okoliščine vzbujajo dvom, ali je v tem primeru sorazmerno od družbe zahtevati, da izpolni vse obveznosti, ki jih nalagata Direktiva in zakon, čeprav bi bilo mogoče doseči le formalno izpolnjevanje teh zahtev.

- 12 V teh okoliščinah je treba pojasniti, ali se člen 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 uporablja tudi za primere, ko se računovodske storitve opravljajo samo za osebe, povezane s subjektom, ki jih opravlja.
- 13 Če je odgovor na zgornje vprašanje pritrdilen, je treba nato ugotoviti, ali je treba dejstvo, da se računovodska storitev opravlja samo za osebe, povezane z izvajalcem, upoštevati pri naložitvi sankcije za kršitve na področju preprečevanja pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja jedrskega orožja. V skladu s členom 58(1) Direktive 2015/849 morajo države članice zagotoviti, da so pooblaščen subjekti lahko odgovorni za kršitve nacionalnih določb, sprejetih na

podlagi te direktive. Hkrati ta določba predpisuje, da morajo biti vse sankcije ali ukrepi, ki iz njih izhajajo, učinkoviti, sorazmerni in odvračilni. Na sorazmernost sankcij, ki se uporabljajo za kršitve pravnih pravil, ki spadajo na področje uporabe te direktive, je opozorjeno tudi v njeni uvodni izjavi 59.

Če dejstvo, ki ga je navedlo to sodišče, in sicer da tožeča stranka opravlja računovodske storitve samo za povezana podjetja, ne bi bilo razlog za izključitev tožeče stranke iz uporabe Direktive, bi se bilo treba vseeno vprašati, ali je treba to dejstvo upoštevati pri določitvi sankcije. Povedano drugače, gre za vprašanje, ali tako dejstvo ne vodi do ugotovitve, da je mogoče za kršitev tožeče stranke naložiti nižjo sankcijo od tiste, ki bi bila naložena ponudnikom storitev v zunanjem izvajanju, ki opravljajo storitve za neodvisna podjetja.

Na primer, člen 7(1), točka 7, zakona o preprečevanju pranja denarja določa, da je treba v okviru sistema notranjega nadzora določiti postopek za hrambo in uničenje informacij in dokumentov, pridobljenih pri izvajanju skrbnega preverjanja strank in spremljanja njihovih transakcij. Ta zahteva je v skladu s členom 40(1), drugi pododstavek, Direktive 2015/849, ki med drugim določa, da morajo države članice zagotoviti, da pooblaščen subjekti izbrišejo osebne podatke. Taka zahteva je nedvomno namenjena varstvu osebnih podatkov. Kot je bilo navedeno zgoraj, pa se v primeru povezanih podjetij lahko zgodi, da je obseg osebnih podatkov, ki jih ima zunanji računovodja, ko izvaja skrbno preverjanje stranke in spremlja njene transakcije, enak obsegu osebnih podatkov samega zunanjega računovodje. Z drugimi besedami, zadevna oseba pri opravljanju svojih nalog zunanjega računovodje ne pridobi dodatnih podatkov.

- 14 Skratka, to sodišče dvomi o razlagi prava Unije. Zato je treba Sodišču Evropske unije predložiti nekatera vprašanja za predhodno odločanje.

[...] (ni prevedeno) [postopkovne navedbe]

Izrek

V skladu s členom 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije [...] je Augstākā tiesa (Senāts) (vrhovno sodišče, Latvija)

sklenilo

Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predložita ti vprašanji:

1. Ali je treba pojem „zunanji računovodja“ iz člena 2(1), točka 3(a), Direktive (EU) 2015/849 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. maja 2015 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja ali financiranje terorizma, spremembi Uredbe (EU) št. 648/2012 Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi Direktive 2005/60/ES Evropskega parlamenta in Sveta in Direktive Komisije 2006/70/ES razlagati tako, da se uporablja tudi za primere, v katerih se računovodske storitve opravljajo le za osebe, povezane z zunanjim računovodjo?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 58(1) Direktive (EU) 2015/849 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. maja 2015 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja ali financiranje terorizma, spremembi Uredbe (EU) št. 648/2012 Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi Direktive 2005/60/ES Evropskega parlamenta in Sveta in Direktive Komisije 2006/70/ES razlagati tako, da je z vidika sorazmernosti naložene sankcije upoštevna okoliščina, da: (1) se računovodske storitve opravljajo samo za osebe, povezane z izvajalcem teh storitev; (2) so izbiro glede vodenja računovodstva z vključitvijo zunanjega računovodje narekovali premisleki o učinkovitosti, opravljeni znotraj skupine povezanih podjetij, in ni bila določena na podlagi meril, ki izhajajo iz zakonodaje, ali meril, ki temeljijo na gospodarski stvarnosti?

Postopek se prekine do odločitve Sodišča Evropske unije.

[...] (ni prevedeno) [podpisi]