

C-3/24. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2024. január 4.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Augstākā tiesa (Senāts) (Lettország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2024. január 4.

Felperes az elsőfokú eljárásban és fellebbező:

SIA MISTRAL TRANS

Alperes az elsőfokú eljárásban és ellenérdekű fél a fellebbezési eljárásban:

Valsts ieņēmumu dienests

[omissis]

**Latvijas Republikas Senāts (a Lett Köztársaság legfelsőbb bírósága)
HATÁROZAT**

Riga, 2024. január 4.

A Senāts (nagytanács) [omissis] [a bíróság összetétele]

írásbeli eljárásban megvizsgálta a SIA MISTRAL TRANS által a Valsts ieņēmumu dienests (állami adóhatóság, Lettország) 2019. augusztus 15-én hozott [omissis] határozata ellen benyújtott megsemmisítés iránti keresettel indított közigazgatási peres eljárásban az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) által 2020. október 29-én hozott ítélet ellen a SIA MISTRAL TRANS által benyújtott fellebbezést.

Háttér

A tényállás ismertetése

- 1 2013. október 8-án a felperes SIA MISTRAL TRANS az elektronikus bevallási rendszeren keresztül arról értesítette az állami adóhatóságot, hogy 2013. október 4-én kiszervezett számviteli szolgáltatások nyújtását kezdte meg.

Egy 2019. június 12-i határozattal az állami adóhatóság pénzmosás megelőzéséért felelős hivatala (Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde) 5000 eurós bírságot szabott ki a felperessel szemben arra való hivatkozással, hogy a felperes megsértette a Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likumsban (a pénzmosás és a terrorizmusfinanszírozás megelőzéséről szóló törvény) ([omissis] új megfogalmazásában: Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums [a pénzmosás, a terrorizmusfinanszírozás és a tömegpusztító fegyverek elterjedésének megelőzéséről szóló törvény; a továbbiakban: a pénzmosás megelőzéséről szóló törvény]) foglalt követelményeket.

A felperes által benyújtott fellebbezés vizsgálatát követően az állami adóhatóság 2019. augusztus 15-i határozatával helybenhagyta az eredeti határozatot.

A megtámadott határozat megállapítja, hogy a felperest az állami adóhatóságnál a pénzmosás megelőzéséről szóló törvény hatálya alá tartozó szolgáltatóként vették nyilvántartásba, és a felperes bejelentette, hogy tevékenységének jellege kiszervezett számviteli szolgáltatás. 2018. április 10-én ellenőrzést végeztek annak megállapítása céljából, hogy a felperes megfelel-e a pénzmosás megelőzéséről szóló törvény követelményeinek, intézkedéseket javasoltak a hiányosságok megszüntetésére, és erről megfelelő adóellenőrzési jegyzőkönyvet készítettek. 2019. május 16-án az állami adóhatóság újabb ellenőrzést végzett, és több hiányosságot tárt fel a felperes belső ellenőrzési rendszerében: 1) a felperes nem végezte el és nem dokumentálta a tevékenységi körének megfelelően a pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása kockázatának értékelését annak érdekében, hogy feltárja, értékelje, értelmezze és kezelje a tevékenységeihez és ügyfeleihez fűződő kockázatokat; 2) a felperes a gyakorlatban nem dokumentálja az ügyfél-átvilágítási és -azonosítási tevékenységeket; 3) a belső ellenőrzési rendszer nem foglalja magában a kockázatértékelés naprakésszé tételére és a belső ellenőrzési rendszer fejlesztésére irányuló eljárást; 4) a belső ellenőrzési rendszer nem tartalmazza a politikák és eljárások rendszeres felülvizsgálatát; és 5) a belső ellenőrzési rendszer nem foglalja magában az ügyfelek ügyleteinek azonosítása, átvilágítása és nyomon követése során szerzett dokumentumok megsemmisítésére irányuló eljárást. Az állami adóhatóság tehát megállapította, hogy a felperes nem teljesítette a 6. cikk (1) és (1²) bekezdésében, a 7. cikk (1) bekezdésének 7. pontjában, a 8. cikk (2) bekezdésében, a 11.¹ cikk (1) bekezdésében, a 37. cikk (2) bekezdésében és a 37.² cikkben foglalt követelményeket. A határozat megállapítja, hogy a szankció kiszabásakor figyelembe vették a jogsértés jellegét, természetét és időtartamát, valamint a felperes anyagi helyzetét. Figyelembe vették azt is, hogy a felperes meg sem kísérelte a 2018. április 10-i adóellenőrzési jegyzőkönyvben foglalt ajánlások betartását, és több mint egy éve nem tett eleget

a pénzmosás megelőzéséről szóló törvényben előírt kötelezettségeknek és feladatoknak.

A felperes az állami adóhatóság határozata ellen keresetet nyújtott be a [regionális] közigazgatási bírósághoz. A felperes keresetében különösen azt hangsúlyozta, hogy a kiszervezett számviteli szolgáltatásokat kizárólag a vele kapcsolatban álló alábbi személyek részére nyújtotta: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic és 3) SIA Bolivar Transport. A felperes és a kapcsolt gazdasági társaságok igazgatótanácsának tagjai, részvényesei és tulajdonosai azonosak: A és B, akik egyenes ági rokon kapcsolatban állnak egymással [egyenes ági rokonsági fok]. A számviteli tevékenység e módját kizárólag az erőforrások megtakarítása és annak elkerülése érdekében választották, hogy minden egyes gazdasági társaság számára számviteli szoftverlicencet kelljen vásárolni. A fentiekre tekintettel kötötték meg a szerződést, és a költségek fedezése érdekében állapították meg a fizetést. Az állami adóhatóság eredeti határozatát követően a számvitelt oly módon szervezték át, hogy 2019. július 2-től valamennyi kapcsolt gazdasági társaság számvitelét önállóan vezetik. A felperes továbbá arról tájékoztatta az állami adóhatóságot, hogy 2019. június 30-tól nem nyújt többé kiszervezett számviteli szolgáltatásokat.

- 2 A keresetet elbíráló regionális közigazgatási bíróság 2020. október 29-i ítéletével elutasította a megtámadott határozat megsemmisítése iránti keresetet. Az ítélet a következő érvekre támaszkodik:

2.1. A felperes mint kiszervezett számviteli szolgáltatásokat nyújtó szolgáltató a pénzmosás megelőzéséről szóló törvény hatálya alá tartozik. Nem releváns, hogy a felperes csak három, vele kapcsolatban álló ügyfél számvitelét végzi. A pénzügyi rendszerek pénzmosás vagy terrorizmusfinanszírozás céljára való felhasználásának megelőzéséről, a 648/2012/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról, valamint a 2005/60/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv és a 2006/70/EK bizottsági irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2015. május 20-i (EU) 2015/849 európai parlamenti és tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2015/849 irányelv) 2. cikke (1) bekezdése 3. pontjának a) alpontjával összhangban ez az irányelv a külső könyvelőkre is vonatkozik, és nem bír jelentőséggel, hogy a kiszervezett számviteli szolgáltatást kinek a részére nyújtják. A pénzmosás megelőzéséről szóló törvény sem tartalmaz kedvezőbb rendelkezést a kapcsolatban álló személyekre nézve. Emellett a felperes már a 2018. április 10-i első ellenőrzést követően megismerte az állami adóhatóság e kérdéssel kapcsolatos véleményét. Így amennyiben a felperesnek kétségei merültek volna fel, ezeket még a következő ellenőrzés előtt el lehetett volna oszlatni.

2.2. Az állami adóhatóság helyesen állapította meg, hogy a felperes nem teljesítette a 6. cikk (1) és (1²) bekezdésében, a 7. cikk (1) bekezdésének 7. pontjában, a 8. cikk (2) bekezdésében, a 11.¹ cikk (1) bekezdésében, a 37. cikk (2) bekezdésében és a 37.² cikkben foglalt követelményeket.

2.3. A szankció megállapításakor az állami adóhatóság figyelembe vette a pénzmosás megelőzéséről szóló törvény 77. cikkének (3) bekezdésében meghatározott körülményeket, különösen a jogsértés súlyosságát és időtartamát, az érintett személy felelősségének mértékét és pénzügyi helyzetét, valamint a felügyeleti és ellenőrző hatósággal való együttműködést.

A pénzmosás megelőzéséről szóló törvény 78. cikke (1) bekezdésének 3. pontja 1 000 000 euróig terjedő pénzbírság kiszabását teszi lehetővé. A felperesre kiszabott 5000 eurós bírság megfelel a jogsértés jellegének, és a nemzetgazdasági érdekeket fenyegető veszélyhez képest arányos a felperes pénzügyi helyzetével. A felperes nem teljesítette a pénzmosás megelőzéséről szóló törvény alapvető követelményeit, és nem tartotta tiszteletben az alapvető jogi kötelezettségeket, ami megnehezíti a törvény célkitűzéseinek elérését.

- 3 A felperes fellebbezést nyújtott be az elsőfokú bíróság ítélete ellen, arra hivatkozva, hogy a kirótt bírság aránytalan.

Indokolás

Az alkalmazandó jog

Az európai uniós jog

- 4 A pénzügyi rendszerek pénzmosás vagy terrorizmusfinanszírozás céljára való felhasználásának megelőzéséről, a 648/2012/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról, valamint a 2005/60/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv és a 2006/70/EK bizottsági irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2015. május 20-i (EU) 2015/849 európai parlamenti és tanácsi irányelv.

2. cikk: (1) Ez az irányelv a következő kötelezett szolgáltatókra alkalmazandó:

[...]

3. a szakmai tevékenységük gyakorlása keretében eljáró alábbi természetes vagy jogi személyek:

a) könyvvizsgálók, külső könyvelők és adótanácsadók; [...]

58. cikk: (1) A tagállamok biztosítják, hogy a kötelezett szolgáltatók az ezen irányelvet átültető nemzeti rendelkezések megsértéséért az e cikkel és az 59–61. cikkel összhangban felelősségre vonhatóak legyenek. Az ezen előírásból következő szankcióknak vagy intézkedéseknek hatékonynak, arányosnak és visszatartó erejűnek kell lenniük.

A lett jog

- 5 A pénzmosás, a terrorizmusfinanszírozás és a tömegpusztító fegyverek elterjedésének megelőzéséről szóló törvény. E törvény ültette át a 2015/849 irányelvet.

3.cikk, „A törvény hatálya alá tartozó szolgáltatók”: (1) E törvény alkalmazásában a következő gazdasági vagy szakmai tevékenységet végző személyek minősülnek szolgáltatónak:

[...]

3. külső könyvelők, hites könyvvizsgálók, hites könyvvizsgáló társaságok és adótanácsadók, valamint bármely más személy, aki vállalja, hogy adóügyekben segítséget nyújt (például tanácsadás vagy anyagi segítségnyújtás), vagy közvetítőként jár el e segítségnyújtás során, függetlenül a segítségnyújtás gyakoriságától és a díjazás meglététől [...].

6.cikk, „A kockázatértékelés elvégzésének és belső ellenőrzési rendszer létrehozásának kötelezettsége”: (1) A kötelezett szolgáltató a tevékenységi körének megfelelően elvégzi és dokumentálja a pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása kockázatának értékelését annak érdekében, hogy feltárja, értékelje, értelmezze és kezelje a tevékenységeihez és ügyfeleihez fűződő kockázatokat, és ezen értékelés alapján a pénzmosás, a terrorizmusfinanszírozás és a tömegpusztító fegyverek elterjedésének megelőzését szolgáló belső ellenőrzési rendszert hoz létre, azon vonatkozó politikák és eljárások kidolgozását és dokumentálását is beleértve, amelyeket az igazgatótanács – ha létesítettek ilyet – vagy adott esetben a kötelezett szolgáltató más vezető testülete hagy jóvá.

[...]

(¹²) A kötelezett szolgáltatónak a pénzmosás, a terrorizmusfinanszírozás és a tömegpusztító fegyverek elterjedése kockázatának értékelése és a belső ellenőrzési rendszer kialakítása során legalább a következő, a kockázatokat befolyásoló körülményeket kell figyelembe vennie:

1. az ügyfél vagy az ügyfél tulajdonosa jogi formájából, tulajdonosi szerkezetéből [és] gazdasági vagy személyes tevékenységéből eredő ügyfélkockázat;

2. az ország- és földrajzi kockázat, azaz annak kockázata, hogy az ügyfél vagy az ügyfél tulajdonosa olyan országgal vagy területtel áll kapcsolatban, amelynek gazdasági, társadalmi, jogi vagy politikai körülményei a pénzmosás vagy terrorizmusfinanszírozás ezen országban rejlő magas kockázatára utalhatnak;

3. az ügyfél által felhasznált szolgáltatásokkal és termékekkel kapcsolatos kockázat, azaz annak kockázata, hogy az ügyfél a szóban forgó szolgáltatást vagy

terméket pénzmosásra, terrorizmusfinanszírozásra vagy a tömegpusztító fegyverek elterjedésének finanszírozására használja fel;

4. a szolgáltatás vagy termék ellátási láncának kockázata, amely azzal a formával (vagy láncsal) kapcsolatos, amelyen keresztül az ügyfél a szolgáltatást vagy terméket megszerzi és felhasználja.

7. cikk, „Belső ellenőrzési rendszer”: (1) A belső ellenőrzési rendszer létrehozása során az e törvény hatálya alá tartozó szolgáltatónak legalább a következőkről rendelkeznie kell:

[...]

7. az ügyfél-átvilágítás és az ügyfél ügyleteinek nyomon követése során szerzett információk és dokumentumok megőrzésére és megsemmisítésére vonatkozó eljárás.

8. cikk, „A kockázatértékelés naprakésszé tétele és a belső ellenőrzési rendszer fejlesztése”: (2) Az e törvény hatálya alá tartozó szolgáltató rendszeresen, de legalább 18 havonta értékeli a belső ellenőrzési rendszer működésének hatékonyságát, többek között megvizsgálja és naprakésszé teszi az ügyfélhez, a lakóhelye (székhelye) szerinti országhoz, az ügyfél gazdasági vagy személyes tevékenységéhez, a felhasznált árukhoz és szolgáltatásokhoz, valamint az utóbbiak ellátási láncaihoz kapcsolódó pénzmosási és terrorizmusfinanszírozási kockázat értékelését, és szükség esetén intézkedéseket hoz a belső ellenőrzési rendszer hatékonyságának javítása, valamint a pénzmosás, a terrorizmusfinanszírozás és a tömegpusztító fegyverek elterjedésének megelőzésére irányuló politikák és eljárások felülvizsgálata és pontosítása érdekében.

A 11.¹ cikk, „Ügyfél-átvilágítási intézkedések és kockázati tényezők”: (1) Az ügyfél-átvilágítási intézkedések a kockázatértékelésen alapuló tevékenységek összességét jelentik, amelynek keretében az e törvény hatálya alá tartozó valamennyi szolgáltató:

1. azonosítja az ügyfelet és a megszerzett azonosító adatokat ellenőrzi;
2. meghatározza a tulajdonost, és a kockázatértékelés alapján meggyőződik arról, hogy a szóban forgó természetes személy az ügyfél tulajdonosa. Valamely jogi konstrukció és jogi személy esetében az e törvény hatálya alá tartozó szolgáltatónak ellenőriznie kell az adott személy tagjainak struktúráját és azt is, hogy a tulajdonos milyen módon gyakorolja az ellenőrzést az adott jogi konstrukció vagy jogi személy felett;
3. megszerzi az információkat az üzleti kapcsolat és az alkalmi ügyletek céljáról és tervezett jellegéről;
4. az üzleti kapcsolat kialakítását követően figyelemmel kíséri azt, beleértve annak ellenőrzését is, hogy az üzleti kapcsolat fennállása folyamán teljesített

ügyleteket az e törvény hatálya alá tartozó szolgáltató rendelkezésére álló, az ügyfélre, annak gazdasági tevékenységére, kockázati profiljára és pénzforrására vonatkozó információknak megfelelően hajtják-e végre;

5. biztosítja, hogy az ügyfél-átvilágítás során megszerzett dokumentumokat, személyes adatokat és információkat megőrizték, rendszeresen értékeljék és az azokban rejlő kockázatoknak megfelelően naprakésszé tegyék, legalább ötévente.

37. cikk, „Az ügyfél-átvilágításból származó dokumentumok megőrzése, naprakésszé tétele és megsemmisítése”: (2) Az e törvény hatálya alá tartozó szolgáltató az üzleti kapcsolat megszűnését vagy az alkalmi ügylet lezárását követő öt évig köteles megőrizni:

1. az ügyfél átvilágítása során szerzett valamennyi információt, beleértve az ügyfél belföldi és nemzetközi ügyleteire, valamint az alkalmi belföldi és nemzetközi ügyletekre vonatkozó információkat, az említett ügyletekre vonatkozó számlákat, az ügyfél azonosító adatait igazoló dokumentumok másolatait, az ügyfél-átvilágítás eredményeit, valamint az elektronikus azonosítási eszközökkel, az Elektronisko dokumentu likums (elektronikus dokumentumokról szóló törvény) 1. cikkének 10. pontja szerinti tanúsítási szolgáltatások igénybevételével, a belső piacon történő elektronikus tranzakciókhoz kapcsolódó elektronikus azonosításról és bizalmi szolgáltatásokról, valamint az 1999/93/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2014. július 23-i 910/2014/EU európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban vagy a miniszterek tanácsa által meghatározott módon és terjedelemben, egyéb technológiai megoldások útján megszerzett, rendelkezésre álló információkat;

2. az ügyfél által teljesített valamennyi kifizetésre vonatkozó információt;

3. az ügyféllel folytatott levelezést, beleértve az elektronikus levelezést is.

37.² cikk, „Az ügyfél-átvilágításból származó dokumentumok és információk átadása a Finanšu izlūkošanas dienests (pénzügyi hírszerző hatóság, Lettország), valamint a felügyeleti és ellenőrző hatóságok számára”: Az e törvény hatálya alá tartozó valamennyi szolgáltató köteles dokumentálni az ügyfél-átvilágítási intézkedéseket, valamint az ügyfél által teljesített és az ügyfél által kapott valamennyi fizetésre vonatkozó információkat, valamint a felügyeleti és ellenőrző hatóságok vagy a pénzügyi hírszerző hatóság kérésére és meghatározott határidőn belül köteles ezeket a dokumentumokat az e törvény hatálya alá tartozó szolgáltató felügyeleti és ellenőrző hatósága részére benyújtani, vagy e dokumentumok másolatát a pénzügyi hírszerző hatóság részére továbbítani.

77. cikk, „A szankciók kiszabására és a felügyeleti intézkedések alkalmazására vonatkozó hatáskör”:

[...]

(3) A felügyeleti és ellenőrző hatóság a szankcióknak, valamint a felügyeleti intézkedések típusának és terjedelmének az e cikk (1) bekezdésével összhangban történő meghatározásakor figyelembe vesz minden releváns körülményt, többek között a következőket:

1. a jogsértés súlyossága, időtartama és rendszeres jellege;
2. a természetes és jogi személy felelősségének foka;
3. a természetes vagy jogi személy pénzügyi helyzete (a felelős természetes személy éves bevétele vagy a felelős jogi személy teljes éves forgalma és a pénzügyi helyzetet befolyásoló egyéb tényezők);
4. a természetes vagy jogi személy által a jogsértés eredményeként megszerzett előny, amennyire az kiszámítható;
5. a jogsértéssel harmadik feleknek okozott veszteség, amennyiben meghatározható;
6. a felelősnek ítélt természetes vagy jogi személynek a felügyeleti és ellenőrző hatósággal való együttműködésének mértéke;
7. azon jogsértések, amelyeket a természetes vagy jogi személy korábban a pénzmosás, a terrorizmusfinanszírozás és a tömegpusztító fegyverek elterjedésének megelőzése, valamint a nemzetközi vagy nemzeti szankciók területén követett el.

78. cikk „A pénzmosás, a terrorizmusfinanszírozás és a tömegpusztító fegyverek elterjedésének megelőzése területén megállapított követelményeknek való megfelelés elmulasztása”: (1) Az e törvény hatálya alá tartozó szolgáltatókra a pénzmosás, a terrorizmusfinanszírozás és a tömegpusztító fegyverek elterjedésének megelőzésére vonatkozó jogszabályi rendelkezések, különösen az ügyfél-átvilágításra, az üzleti kapcsolatok és ügyletek nyomon követésére, a szokatlan és gyanús ügyletek bejelentésére, a felügyeleti és ellenőrző hatóság vagy a pénzügyi hírszerző hatóság tájékoztatására, az ügylet végrehajtásától való tartózkodásra, a pénzeszközök befagyasztására, a belső ellenőrzési rendszerre, az információk megőrzésére és megsemmisítésére, valamint a [2015/847] rendelet megsértésére vonatkozó rendelkezések megsértése miatt a következő szankciók róhatók ki:

[...]

3. a jogsértésért felelős (természetes vagy jogi) személlyel szemben 1 000 000 euróig terjedő bírság kiszabása [...].

Az uniós jog értelmezésével kapcsolatban felmerülő kétségek okai

- 6 A jelen ügyben többek között arra a kérdésre kell választ adni, hogy a 2015/849 irányelv 2. cikke (1) bekezdése 3. pontjának a) alpontja, amely előírja, hogy az említett irányelv a külső könyvelőkre is alkalmazandó, abban az esetben is alkalmazandó-e, ha a számviteli szolgáltatásokat kizárólag a külső könyvelővel kapcsolatban álló gazdasági társaságok részére nyújtják.

A felperes a jelen ügygel összefüggésben a közigazgatási hatóságok előtt, majd a bíróságok előtt folytatott eljárások során folyamatosan tagadta, hogy a pénzmosás megelőzéséről szóló törvényben meghatározott kötelezettségek hatálya alá tartozik. A fentiekre, valamint arra tekintettel, hogy a kirótt bírság arányosságának vizsgálata előtt feltétlenül meg kell állapítani, hogy valóban történt-e jogsértés, a jelen bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy a felperes köteles-e a külső könyvelőkre vonatkozó kötelezettségek teljesítésére.

- 7 A 2015/849 irányelv (3) preambulumbekkezdése alapján ez az irányelv a negyedik olyan irányelv, amely a pénzmosás jelentette fenyegetéssel foglalkozik. A pénzügyi rendszer pénzmosás céljára való felhasználásának megelőzéséről szóló, 2001. december 4-i 2001/97/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2001/97 irányelv) kiterjesztette a 91/308/EGK irányelv hatályát az azáltal szabályozott bűncselekmények, valamint foglalkozások és tevékenységek tekintetében is. A 2001/97/EK irányelv (15) preambulumbekkezdése kimondja, hogy az irányelvben az ügyfelek azonosítására, a nyilvántartás vezetésére és a gyanús ügyletek bejelentésére vonatkozóan előírt kötelezettségeket ki kell terjeszteni néhány olyan tevékenységre és szakmára, amelyekről bebizonyosodott, hogy azokat pénzmosás fenyegeti. Ez azt jelenti, hogy annak mérlegelésekor, hogy mely személyekre kell alkalmazni a 2001/97/EK irányelvet, majd a 2015/849/EK irányelvet, az bír jelentőséggel, hogy az érintett személy tevékenysége vagy szakmája ki van-e téve a pénzmosás fokozott kockázatának.

Ami a külső könyvelői ágazatot illeti, a *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (Nemzeti kockázatértékelő jelentés a pénzmosásról, a terrorizmusfinanszírozásról és a tömegpusztító fegyverek elterjedéséről a 2017–2019. évekre vonatkozóan) megállapította annak kockázatát, hogy az ágazati szereplők nemcsak akaratlanul válnak pénzmosásban érintetté, hanem tudatosan is folytatnak olyan tevékenységeket, amelyek az adóelkerüléssel és a vagyon strukturálásával kapcsolatos tanácsadással, fiktív ügyleti dokumentáció elkészítésével és számviteli nyilvántartási szolgáltatások nyújtásával, valamint összetett jogi személyek és *offshore* társaságok létrehozásával segítik ügyfeleiket a pénzmosásban. A bűnüldöző hatóságok rámutatnak továbbá arra, hogy a külső könyvelők arra is hajlamosak, hogy ezeket a tevékenységeket hivatásos pénzmosási szolgáltatásként kínálják. Fennáll annak a veszélye, hogy a külső könyvelők az ügyfél érdekében szándékosan nem jelentik a gyanús ügyleteket [omissis].

A külső könyvelők tehát általában olyan személyeknek tekintendők, akiknek tevékenysége meglehetősen magas pénzümosási kockázatnak van kitéve.

- 8 Abban az időben, amikor az állami adóhatóság a felperes tevékenysége tekintetében a jogsértéseket feltárta, a likums „Par grāmatvedību” (számviteli törvény) volt hatályban. Az említett törvény 3. cikke második bekezdésének 2. pontja szerint a külső könyvelő olyan személy, aki egy vállalkozással kötött írásbeli szerződés (munkaszerződés kivételével) alapján vállalja, hogy számviteli szolgáltatásokat nyújt, vagy ténylegesen nyújt ilyen szolgáltatást ügyfele részére. Emellett az említett törvény 3.¹ cikkének első bekezdése értelmében a külső könyvelő köteles polgári jogi felelősségét vállalni a szakmai tevékenysége vagy mulasztása következtében felmerülő károkért. A külső könyvelő tehát független gazdasági szereplőként egy másik vállalkozásnak kínálja szolgáltatásait, és a szakmai tevékenysége vagy mulasztásai által okozott károkért is felel.

Ez összhangban van „külső könyvelőnek” a 2015/849 irányelv 2. cikke (1) bekezdése 3. pontjának a) alpontjában szereplő fogalmának jelentésével is. Lettül az „ārštata” [magyarul: „külső”] egy olyan személyt jelent, aki egy vállalkozás részére végez munkát, de nem a vállalkozás alkalmazottja. Megjegyzendő, hogy az angol nyelvű változat az „external accountant” fogalmat használja. Az irányelv tehát – az angol nyelvben használt fogalom szerint is – már nem bármelyik könyvelőre alkalmazható, hanem csak arra, akinek a szakmai tevékenységét azon vállalkozáson kívül szervezik, amelynek részére a számviteli szolgáltatásokat nyújtják.

- 9 A fent említettek szerint a felperes az eljárás során végig azt hangsúlyozta, hogy csak a vele kapcsolatban álló személyek részére nyújtott számviteli szolgáltatásokat. A felperes tisztázta, hogy fő tevékenysége soha nem kapcsolódott számviteli szolgáltatások nyújtásához, mivel fő tevékenysége az áruszállítás. A kapcsolatban álló személyek közötti számlavezetés e sajátos modelljét az erőforrások megtakarítása céljából alakították ki. Sem a közigazgatási hatóságok, sem a bíróságok nem vitatták a fenti megállapítást, mivel arra hivatkoztak, hogy ez a körülmény a jelen ügy kimenetele szempontjából irreleváns. A jelen bíróság kétségbe vonja ennek az álláspontnak a helytállóságát.
- 10 Az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlata szerint a versenyjogban a vállalkozás fogalma minden gazdasági tevékenységet folytató jogalanyra kiterjed, függetlenül azok jogállásától és finanszírozási módjuktól. A Bíróság ugyanígy azt is kifejtette, hogy a vállalkozás fogalma gazdasági egységet jelent, még akkor is, ha jogi szempontból e gazdasági egység több természetes vagy jogi személyből áll (az Európai Unió Bíróságának 2011. január 20-i General Química és társai kontra Bizottság ítélete, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, 34. és 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat). Ugyanez a megközelítés az állami támogatásokra vonatkozó joggal kapcsolatos kérdéseket illetően is elterjedt. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról szóló, 2013. december 18-i 1407/2013/EU bizottsági rendelet (4) preambulumbekzdése például kimondja,

hogy a (jogilag vagy ténylegesen) ugyanazon jogalany által ellenőrzött gazdálkodó egységeket egy és ugyanazon vállalkozásnak kell tekinteni. A fentiekből következik, hogy mind a versenyjog, mind az állami támogatásokra vonatkozó jog szerint a kapcsolt vállalkozások egyetlen vállalkozásnak tekinthetők. Emellett, ha a kapcsolt vállalkozásokat egyetlen vállalkozásnak kell tekinteni, a jelen bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy a számviteli szolgáltatások ilyen vállalkozásokon belüli nyújtása (még akkor is, ha azt hivatalosan kiszervezett szolgáltatásként szervezik) fokozottabb pénzmosási kockázatnak van-e kitéve, mint a vállalkozáson belül (*in house*) szervezett számvitel, amelyben a könyvelők munkaszerződés alapján a vállalkozás alkalmazottjaiként vesznek részt.

Továbbá, a felperes által előadott körülményekből kitűnik, hogy a számvitel módjának megválasztását nem a jogszabályokból eredő objektív kritériumok vagy a gazdasági valóságon alapuló kritériumok határozták meg (például nem várható el egy külső könyvelőtől, aki önálló vállalkozó, hogy az érintett vállalkozás alkalmazottjává válva munkaszerződést kössön az ügyfeleivel), hanem a kapcsolt vállalkozások csoportján belül érvényesített hatékonysági megfontolások, amelyek a számviteli eljárás legmegfelelőbb és legköltséghatékonyabb modelljére vonatkoznak.

- 11 Hasonlóképpen, a 2015/849 irányelv hatékony érvényesülésével kapcsolatos megfontolások is kétségeket ébresztenek az irányelv jelen helyzetben történő alkalmazhatóságát illetően. A fentiek szerint mind a felperes, mind pedig azok a társaságok, amelyek részére számviteli szolgáltatásokat nyújt, ugyanazon személyek ellenőrzése alatt állnak (akik egyúttal azok tulajdonosai is). Ez szkepticizmusra ad okot mind a tekintetben, hogy a számviteli szolgáltatásokat nyújtó személy önállóan és teljes mértékben eleget tud-e tenni a lett jog által az irányelvnek megfelelően előírt kötelezettségeknek, mind pedig arra vonatkozóan, hogy ebből eredően elérhető-e az irányelv célja, nevezetesen a pénzmosás megelőzése. Szemléltető jelleggel megemlíthető, hogy az állami adóhatóság egy olyan kötelezettség elmulasztása miatt is szankciót szabott ki, amelynek hasznossága ebben a konkrét helyzetben kétséges (az ügyfél ügyleteinek azonosítása, átvilágítása és nyomon követése során megszerzett dokumentumok megsemmisítésére vonatkozó eljárás meghatározásának elmulasztása, amely ugyanazon gazdasági egység azonosításával kapcsolatos dokumentumokat érint, ugyanazon tulajdonosokkal).

E megfontolások kétségeket ébresztenek azzal kapcsolatban, hogy ebben a helyzetben arányos-e az irányelv és a törvény által előírt valamennyi kötelezettség teljesítésének megkövetelése a társaságtól, amikor az elért eredmény inkább a követelményeknek való formális megfelelést jelenti.

- 12 Ilyen körülmények között tisztázni kell, hogy a 2015/849 irányelv 2. cikke (1) bekezdése 3. pontjának a) alpontját kell-e alkalmazni azokra az esetekre is, amikor a számviteli szolgáltatásokat csak az azokat nyújtó szolgáltatóval kapcsolatban álló személyek részére nyújtják.

- 13 Az előző kérdésre adott igenlő válasz esetén továbbra is meg kell határozni, hogy a pénzmosás, a terrorizmusfinanszírozás és a tömegpusztító fegyverek elterjedésének megelőzésével kapcsolatos jogsértésekért járó szankció kiszabásakor figyelembe kell-e venni azt a tényt, hogy a számviteli szolgáltatást csak a szolgáltatóval kapcsolatban álló személyek részére nyújtják. A 2015/849 irányelv 58. cikkének (1) bekezdése szerint a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy a kötelezett szolgáltatók az ezen irányelvet átültető nemzeti rendelkezések megsértéséért felelősségre vonhatóak legyenek. Ugyanakkor ez a rendelkezés kimondja, hogy az ezen előírásból következő szankcióknak vagy intézkedéseknek hatékonynak, arányosnak és visszatartó erejűnek kell lenniük. Az ezen irányelv hatálya alá tartozó jogi szabályok megsértése esetén kiszabott szankciók arányosságát az (59) preambulumbekkezdés is említi.

Ha a jelen bíróság által fentebb jelzett tény, amely szerint a felperes csak kapcsolt vállalkozások részére nyújt számviteli szolgáltatásokat, nem lenne ok arra, hogy a felperest kizárják az irányelv alkalmazása alól, akkor is felmerülne a kérdés, hogy ezt a tényt figyelembe kell-e venni a szankció megállapításakor. Más szóval, az a kérdés, hogy e tény nem vezet-e annak megállapításához, hogy a felperes jogsértése alacsonyabb szankció kiszabását indokolhatja azon szankcióhoz képest, amelyet azokkal a kiszervezett számviteli szolgáltatást nyújtó szolgáltatókkal szemben alkalmaznának, akik független vállalkozások részére nyújtanak szolgáltatásokat.

A pénzmosás megelőzéséről szóló törvény 7. cikke (1) bekezdésének 7. pontja például kimondja, hogy a belső ellenőrzési rendszernek rendelkeznie kell az ügyfél-átvilágítás és ügyfél ügyleteinek nyomon követése során szerzett információk és dokumentumok megőrzésére és megsemmisítésére vonatkozó eljárásról. Ez a követelmény összhangban van a 2015/849 irányelv 40. cikke (1) bekezdésének második albekezdésével, amely többek között előírja, hogy a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy a kötelezett szolgáltatók töröljék a személyes adatokat. Ez a követelmény egyértelműen a személyes adatok védelmét célozza. A fentiek szerint azonban a kapcsolt vállalkozások esetében előfordulhat, hogy a külső könyvvizsgáló birtokában lévő személyes adatok köre, amikor a külső könyvvizsgáló ügyfél-átvilágítást végez, és nyomon követi annak ügyleteit, megegyezik magának a külső könyvvizsgálónak a személyes adataival. Más szóval, a szóban forgó személy külső könyvelői feladatainak ellátása során nem szerez meg további adatokat.

- 14 Összefoglalva: a jelen bíróságnak kétségei vannak az uniós jog értelmezésével kapcsolatban. Ennélfogva bizonyos kérdéseket előzetes döntéshozatalra az Európai Unió Bírósága elé kell terjeszteni.

[omissis] [eljárási megfontolások]

Rendelkező rész

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján [omissis] a Augstākā tiesa (Senāts) (a legfelsőbb bíróság nagytanácsa, Lettország):

ügy határoz,

hogy előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

1) Úgy kell-e értelmezni a „külső könyvelőnek” a pénzügyi rendszerek pénzmosás vagy terrorizmusfinanszírozás céljára való felhasználásának megelőzéséről, a 648/2012/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról, valamint a 2005/60/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv és a 2006/70/EK bizottsági irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2015. május 20-i (EU) 2015/849 európai parlamenti és tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdése 3. pontjának a) alpontjában foglalt fogalmát, hogy azt azokra az esetekre is alkalmazni kell, amikor a számviteli szolgáltatásokat csak a külső könyvelővel kapcsolatban álló személyek részére nyújtják?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: úgy kell-e értelmezni a pénzügyi rendszerek pénzmosás vagy terrorizmusfinanszírozás céljára való felhasználásának megelőzéséről, a 648/2012/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról, valamint a 2005/60/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv és a 2006/70/EK bizottsági irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2015. május 20-i (EU) 2015/849 európai parlamenti és tanácsi irányelv 58. cikkének (1) bekezdését, hogy a kirótt szankció arányosságának összefüggésében releváns az a körülmény, hogy 1) a számviteli szolgáltatást kizárólag a számviteli szolgáltatást nyújtó szolgáltatóval kapcsolatban álló személyek részére nyújtják; 2) a külső könyvelő bevonásával végzett számviteli tevékenység választása a kapcsolt vállalkozások csoportján belül érvényesített hatékonysági megfontolásokon alapul, és azt nem a jogszabályokból eredő vagy a gazdasági valóságon alapuló kritériumok határozzák meg?

Felfüggeszti az eljárást az Európai Unió Bíróságának döntéshozataláig.

[omissis][aláírások]