

Byla C-3/24**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2024 m. sausio 4 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Augstākā tiesa (Senāts) (Latvija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2024 m. sausio 4 d.

Pareiškėja pirmojoje instancijoje ir kasatorė:

SIA MISTRAL TRANS

Atsakovė pirmojoje instancijoje ir kita kasacinio proceso šalis:

Valsts ieņēmumu dienests

<...>

**Latvijas Republikas Senāts (Latvijos Republikos Aukščiausiasis Teismas)
NUTARTIS**

Ryga, 2024 m. sausio 4 d.

Senāts (Aukščiausiasis Teismas, Latvija), <...> [teismo sudėtis]

rašytinio proceso tvarka išnagrinėjo SIA MISTRAL TRANS kasacinį skundą dėl 2020 m. spalio 29 d. *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija) sprendimo administracinėje byloje, pradėtoje gavus SIA MISTRAL TRANS skundą, kuriuo prašoma panaikinti 2019 m. rugpjūčio 15 d. *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba, Latvija) nutarimą.

Aprašomoji dalis

Bylos faktinės aplinkybės

- 1 2013 m. spalio 8 d. pareiškėja SIA MISTRAL TRANS per elektroninio deklaravimo sistemą pranešė *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba), kad 2013 m. spalio 4 d. pradėjo teikti užsakomąsias apskaitos paslaugas.

2019 m. birželio 12 d. nutarimu *Valsts ieņēmumu dienesta Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde* (Valstybinės pajamų tarnybos Pinigų plovimo prevencijos valdyba) skyrė pareiškėjai 5 000 EUR baudą, nurodžiusi, kad ji pažeidė *Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums* (Pinigų plovimo ir terorizmo finansavimo prevencijos įstatymas) (<...> nauja redakcija – *Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums* (Pinigų plovimo ir terorizmo finansavimo bei ginklų platinimo prevencijos įstatymas), toliau – Pinigų plovimo prevencijos įstatymas) reikalavimus.

Išnagrinėjusi pareiškėjos skundą 2019 m. rugpjūčio 15 d. nutarimu *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) paliko galioti pirminį nutarimą.

Ginčijamame nutarime nurodyta, kad pareiškėja užsiregistravo *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) kaip subjektas, kuriam taikomas Pinigų plovimo prevencijos įstatymas, pranešdama, kad jos veikla – užsakomosios buhalterinės apskaitos paslaugos. 2018 m. balandžio 10 d. buvo atliktas patikrinimas, kurio metu įvertinta, kaip pareiškėja laikosi Pinigų plovimo prevencijos įstatymo reikalavimų, ir rekomenduota imtis priemonių trūkumams pašalinti; dėl to surašyta atitinkama patikrinimo ataskaita. 2019 m. gegužės 16 d. *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) vėl atliko patikrinimą ir nustatė nemažai pareiškėjos vidaus kontrolės sistemos trūkumų: 1) pareiškėja neatliko ir dokumentais nepagrindė jos veiklos srityje būtino pinigų plovimo ir terorizmo finansavimo rizikos vertinimo, kad nustatytų, įvertintų, suprastų ir valdytų savo veiklai ir klientams būdingą riziką; 2) pareiškėja praktiškai nedokumentuoja deramo klientų tikrinimo ir identifikavimo veiklos; 3) į vidaus kontrolės sistemą neįtraukta tvarka, kaip atnaujinamas rizikos vertinimas ir tobulinama vidaus kontrolės sistema; 4) į vidaus kontrolės sistemą neįtraukta reguliari politikos ir procedūrų peržiūra; 5) į vidaus kontrolės sistemą neįtraukta tvarka, kaip sunaikinami dokumentai, gauti atliekant klientų tapatybės nustatymą, patikrinimą ir sandorių su klientais stebėseną. Taigi *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) nustatė, kad pareiškėja pažeidė Pinigų plovimo prevencijos įstatymo 6 straipsnio 1 ir 1.2 dalių, 7 straipsnio 1 dalies 7 punkto, 8 straipsnio 2 dalies, 11.¹ straipsnio 1 dalies, 37 straipsnio 2 dalies ir 37.² straipsnio nuostatas. Sprendime teigiama, kad skiriant sankciją buvo atsižvelgta į pažeidimo pobūdį ir trukmę, taip pat į pareiškėjos finansinę padėtį. Taip pat pažymima, kad pareiškėja net nebandė įvykdyti 2018 m. balandžio 10 d. patikrinimo ataskaitoje pateiktų rekomendacijų ir daugiau nei metus nevykdė Pinigų plovimo prevencijos įstatyme nustatytų pareigų ir užduočių.

Valsts ieņēmumu dienests (Valstybinė pajamų tarnyba) nutarimą pareiškėja apskundė [Apygardos] administraciniam teismui. Skunde pareiškėja visų pirma pabrėžė, kad užsakomosios apskaitos paslaugos teikiamos tik šiems su ja susijusiems asmenims: 1) SIA „Bolivar Serviss“, 2) SIA „Bolivar Logistic“ ir 3) SIA „Bolivar Transport“. Pareiškėjos ir susijusių bendrovių valdybos nariai, akcininkai ir tikrieji savininkai yra tapatūs: /asm. A / ir / asm. B/, kurie tarpusavy susiję / tam tikro konkretaus / laipsnio giminyste. Šis buhalterinės apskaitos

modelis pasirinktas tik siekiant taupyti išteklius ir išvengti būtinybės kiekvienai bendrovei pirkti atskiras apskaitos programinės įrangos licencijas. Šiuo tikslu sudaryta sutartis ir nustatytas mokestis išlaidoms padengti. Gavus *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) pirminį nutarimą, buhalterinės apskaitos sistema pertvarkyta taip, kad nuo 2019 m. liepos 2 d. visos susijusios bendrovės buhalterinę apskaitą tvarko savarankiškai. Be to, pareiškėja informavo *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba), kad nuo 2019 m. birželio 30 d. nebeteikia užsakomųjų buhalterinės apskaitos paslaugų.

- 2 *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas), išnagrinėjęs bylą apeliacine tvarka, 2020 m. spalio 29 d. sprendimu atmetė pareiškėjos skundą, kuriame prašoma panaikinti ginčijamą nutarimą. Sprendimas grindžiamas šiais argumentais.

2.1 Pareiškėjai, kaip užsakomųjų buhalterinės apskaitos paslaugų teikėjai, taikomas Pinigų plovimo prevencijos įstatymas. Tai, kad pareiškėja tvarko tik trijų susijusių klientų buhalterinę apskaitą, nėra svarbu. Pagal 2015 m. gegužės 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos (ES) 2015/849 dėl finansų sistemos naudojimo pinigų plovimui ar teroristų finansavimui prevencijos, kuria iš dalies keičiamas Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 648/2012 ir panaikinama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/60/EB bei Komisijos direktyva 2006/70/EB (toliau – Direktyva 2015/849) 2 straipsnio 1 dalies 3 punkto a papunktį ši direktyva taikoma ir išorės apskaitininkams, ir nėra lemiama, kam teikiamos užsakomosios buhalterinės apskaitos paslaugos. Pinigų plovimo prevencijos įstatyme taip pat nėra jokių lengvatų susijusiems asmenims. Be to, pareiškėja jau po pirmojo 2018 m. balandžio 10 d. patikrinimo žinojo *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) nuomonę šiuo klausimu. Jei pareiškėjai kilo kokių nors neaiškumų, juos buvo galima išspręsti prieš kitą patikrinimą.

2.2 Taigi *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) nustatė, kad pareiškėja pažeidė Pinigų plovimo prevencijos įstatymo 6 straipsnio 1 ir 1.² dalių, 7 straipsnio 1 dalies 7 punkto, 8 straipsnio 2 dalies, 11.¹ straipsnio 1 dalies, 37 straipsnio 2 dalies ir 37.² straipsnio nuostatas.

2.3 Skirdama baudą *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) atsižvelgė į Pinigų plovimo prevencijos įstatymo 77 straipsnio 3 dalyje nurodytas aplinkybes, būtent į pažeidimo sunkumą ir trukmę, asmens atsakomybės laipsnį ir finansinę padėtį, taip pat į bendradarbiavimą su priežiūros ir kontrolės institucija.

Pagal Pinigų plovimo prevencijos įstatymo 78 straipsnio 1 dalies 3 punktą galima skirti baudas iki 1 000 000 EUR. Pareiškėjai skirta 5000 EUR bauda atitinka pažeidimo pobūdį ir yra proporcinga pareiškėjos finansinei padėčiai, palyginti su grėsme nacionaliniams ekonominiams interesams. Pareiškėja nesilaikė esminių Pinigų plovimo prevencijos įstatymo reikalavimų ir nevykdė pagrindinių įstatyme nustatytų pareigų, taip trukdė įgyvendinti įstatymo tikslus.

- 3 Dėl šio teismo sprendimo pareiškėjas pateikė kasacinį skundą; ji tvirtina, kad paskirta bauda yra neproporcinga.

Motyvacinė dalis

Taikomos teisės normos

Europos Sąjungos teisės aktai

- 4 2015 m. gegužės 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2015/849 dėl finansų sistemos naudojimo pinigų plovimui ar teroristų finansavimui prevencijos, kuria iš dalies keičiamas Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 648/2012 ir panaikinama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/60/EB bei Komisijos direktyva 2006/70/EB

2 straipsnis 1. Ši direktyva taikoma šiems įpareigotiesiems subjektams:

<...>

3. šiems fiziniams ar juridiniams asmenims, kai jie vykdo savo profesinę veiklą:

a) auditoriams, išorės apskaitininkams ir mokesčių konsultantams <...>;

58 straipsnis 1. Valstybės narės užtikrina, kad įpareigotuosius subjektus būtų galima traukti atsakomybėn už nacionalinių nuostatų, kuriomis į nacionalinę teisę perkeliama ši direktyva, pažeidimus pagal šį straipsnį ir 59–61 straipsnius. Taikomos sankcijos arba priemonės turi būti veiksmingos, proporcingos ir atgrasomos.

Latvijos teisė

- 5 *Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums* (Pinigų plovimo ir terorizmo finansavimo bei ginklų platinimo prevencijos įstatymas). Šiuo įstatymu į nacionalinę teisę perkelta Direktyva 2015/849.

3 straipsnis „Subjektai, kuriems taikomas Įstatymas“: „(1) Šis įstatymas taikomas asmenims, vykdantiems ekonominę ar profesinę veiklą:

<...>

3) išorės apskaitininkams, atestuotiesiems buhalteriams, atestuotų buhalterių firmoms ir mokesčių konsultantams, taip pat bet kuriam kitam asmeniui, kuris įsipareigoja teikti pagalbą mokesčių klausimais (pvz., konsultacijas ar materialinę pagalbą) arba tarpininkauja teikiant tokią pagalbą, neatsižvelgiant į jos teikimo dažnumą ir atlygį <...>.

6 straipsnis „Pareiga atlikti rizikos vertinimą ir sukurti vidaus kontrolės sistemą“:

(1) Subjektas, kuriam taikomas šis įstatymas, priklausomai nuo savo veiklos rūšies, atlieka ir dokumentais pagrindžia pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo rizikos vertinimą, kad nustatytų, įvertintų, suprastų ir valdytų jo veiklai ir jo klientams būdingą pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo riziką, ir, remdamasi šiuo vertinimu, sukuria pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo prevencijos vidaus kontrolės sistemą, parengdamas ir dokumentai pagrįsdamas atitinkamas politikos kryptis ir procedūras, kurias tvirtina tokio subjekto direktorių valdyba, jei ji sudaryta, arba jo aukščiausias valdymo organas.

<...>

(1.²) Atlikdamas pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo rizikos vertinimą ir kurdamas vidaus kontrolės sistemą, subjektas, kuriam taikomas šis įstatymas, atsižvelgia bent į šias rizikai įtakos turinčias aplinkybes:

1) kliento riziką, būdingą kliento teisei formai, nuosavybės struktūrai, kliento arba kliento tikrojo savininko ekonominei ar asmeninei veiklai;

2) valstybės ir geografinę riziką, t. y. riziką, kad klientas arba kliento tikrasis savininkas yra susijęs su valstybe ar teritorija, iš kurios ekonominių, socialinių, teisinių ar politinių sąlygų gali būti aišku, jog tai valstybei būdinga didelė pinigų plovimo arba terorizmo ir ginklų platinimo finansavimo rizika;

3) kliento naudojamų paslaugų ir produktų riziką, t. y. riziką, kad klientas gali naudoti paslaugą ar produktą pinigų plovimui arba terorizmo ir ginklų platinimo finansavimui;

4) paslaugos ar produkto gavimo kanalo riziką, susijusią su būdu (kanalu), kuriuo klientas gauna ir naudoja paslaugą ar produktą.

7 straipsnis „Vidaus kontrolės sistema“ (1) Kurdamas vidaus kontrolės sistemą, subjektas, kuriam taikomas šis įstatymas, turi numatyti bent:

<...>

7) informacijos ir dokumentų, gautų tikrinant klientą ir stebint kliento sandorius, saugojimo ir sunaikinimo tvarką.

8 straipsnis „Rizikos vertinimo atnaujinimas ir vidaus kontrolės sistemos tobulinimas“ (2) Subjektas, kuriam taikomas įstatymas, reguliariai, bet ne rečiau kaip kartą per 18 mėnesių, dokumentuose įformina vidaus kontrolės sistemos veikimo veiksmingumo vertinimą, įskaitant pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo rizikos, susijusios su klientu, kliento gyvenamosios vietos (įsisteigimo) valstybe, kliento ekonomine ar asmenine veikla, panaudotomis paslaugomis ir produktais bei jų pristatymo kanalais ir sudarytais sandoriais, vertinimo peržiūrą ir atnaujinimą, ir, jei reikia, įgyvendina

priemonės vidaus kontrolės sistemos veiksmingumui gerinti, įskaitant priemones, kuriomis siekiama peržiūrėti ir patobulinti pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo prevencijos politiką ir procedūras.

11.¹ straipsnis „Kliento patikrinimo priemonės ir rizikos veiksniai“ (1) Kliento patikrinimo priemonės – tai rizikos vertinimu pagrįsta subjekto, kuriam taikomas šis įstatymas, veikla, kurią vykdydamas jis

- 1) nustato kliento tapatybę ir patikrina gautus identifikavimo duomenis;
- 2) išsiaiškina tikrąjį savininką ir, remdamasis rizikos vertinimu, įsitikina, kad atitinkamas fizinis asmuo yra kliento tikrasis savininkas Juridinio darinio ir juridinio asmens atveju subjektas, kuriam taikomas šis įstatymas, taip pat patikrina to asmens dalininkų struktūrą ir koku būdu tikrasis savininkas kontroliuoja tą juridinį darinį ar juridinį asmenį;
- 3) gauna informacijos apie verslo santykių ir pavienių sandorių tikslą ir numatomą pobūdį;
- 4) stebi pradėtus verslo santykius, be kita ko, atlieka patikrinimus, kad įsitikintų, jog palaikant verslo santykius sudaromi sandoriai atitinka subjekto, kuriam taikomas šis įstatymas, turimą informaciją apie klientą, jo ekonominę veiklą, rizikos profilį ir lėšų kilmę;
- 5) užtikrina, kad dokumentai, asmens duomenys ir informacija, gauti atliekant kliento patikrinimus, būtų saugomi, reguliariai vertinami ir atnaujinami atsižvelgiant į jiems būdingą riziką, bet ne rečiau kaip kas penkerius metus.

37 straipsnis „Kliento patikrinimo dokumentų saugojimas, atnaujinimas ir sunaikinimas“ (2) Subjektas, kuriam taikomas šis įstatymas, penkerius metus po verslo santykių pasibaigimo ar pavienio sandorio sudarymo saugo:

- 1) visą informaciją, gautą atliekant kliento patikrinimą, įskaitant informaciją apie kliento nacionalinius ir tarptautinius sandorius, pavinius nacionalinius ir tarptautinius sandorius ir jų apskaitos įrašus, dokumentų, patvirtinančių kliento identifikavimo duomenis, kopijas, kliento patikrinimo rezultatus, taip pat turimą informaciją, gautą naudojant elektronines identifikavimo priemones, sertifikavimo paslaugas, kaip tai suprantama *Elektronisko dokumentu likums* (Elektroninių dokumentų įstatymas) 1 straipsnio 10 dalyje, pagal 2014 m. liepos 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (ES) Nr. 910/2014 dėl elektroninės atpažinties ir elektroninių operacijų patikimumo užtikrinimo paslaugų vidaus rinkoje, kuriuo panaikinama Direktyva 1999/93/EB, arba kitus technologinius sprendimus *Ministru kabinets* (Ministrų Kabinetas) nustatyta apimtimi ir tvarka;
- 2) informaciją apie visus kliento atliktus mokėjimus;
- 3) susirašinėjimą su klientu, įskaitant elektroninį susirašinėjimą.

37.² straipsnis „Kliento patikrinimo dokumentų ir informacijos teikimas *Finanšu izlūkošanas dienests* (Finansų žvalgybos tarnyba), priežiūros ir kontrolės institucijoms“ Subjektas, kuriam taikomas įstatymas, dokumentais įformina kliento patikrinimo priemones, taip pat informaciją apie visus kliento atliktus ir gautus mokėjimus ir, priežiūros ir kontrolės institucijos ar *Finanšu izlūkošanas dienests* (Finansų žvalgybos tarnyba) prašymu, per jame nustatytą terminą pateikia šiuos dokumentus subjekto, kuriam taikomas įstatymas, priežiūros ir kontrolės institucijai arba pateikia šių dokumentų kopijas *Finanšu izlūkošanas dienests* (Finansų žvalgybos tarnyba).

77 straipsnis „Kompetencija taikyti nuobaudas ir įgyvendinti priežiūros priemones“

<...>

(3) Priežiūros ir kontrolės institucija, pagal šio straipsnio 1 dalį nustatydamą nuobaudų ar priežiūros priemonių pobūdį ir apimtį, atsižvelgia į visas svarbias aplinkybes, įskaitant

- 1) pažeidimo sunkumą, trukmę ir sistemingumą;
- 2) fizinio ar juridinio asmens atsakomybės laipsnį;
- 3) fizinio ar juridinio asmens finansinę padėtį (atsakingo fizinio asmens metinių pajamų sumą arba atsakingo juridinio asmens bendrą metinę apyvartą ir kitus įtakos finansinei padėčiai turinčius veiksnius);
- 4) fizinio ar juridinio asmens dėl pažeidimo gautą pelną, jeigu jį galima apskaičiuoti;
- 5) pažeidimu padarytą žalą trečiosioms šalims, jei ją galima nustatyti;
- 6) tai, kokių mastu atsakomybėn traukiamas fizinis ar juridinis asmuo bendradarbiauja su priežiūros ir kontrolės institucija;
- 7) ankstesnius fizinio ar juridinio asmens padarytus pažeidimus pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo prevencijos ir tarptautinių ar nacionalinių sankcijų srityje.

78 straipsnis „Pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo prevencijos reikalavimų nesilaikymas“ (1) Už pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo prevencijos srities teisės nuostatų pažeidimus, įskaitant susijusius su kliento patikrinimu, verslo santykių ir sandorių stebėseną, pranešimu apie neįprastus ir įtartinus sandorius, informacijos teikimu priežiūros ir kontrolės institucijai ar *Finanšu izlūkošanas dienests* (Finansų žvalgybos tarnyba), susilaikymu nuo sandorio sudarymo, lėšų išaldymu, vidaus kontrolės sistemomis, informacijos saugojimu ir sunaikinimu, taip pat už Reglamento Nr. 2015/847

pažeidimą subjektui, kuriam taikomas įstatymas, gali būti skiriamos šios nuobaudos:

<...>

3) iki 1 000 000 EUR pinigine bausme už pažeidimą atsakingam asmeniui (fiziniam ar juridiniam); <...>.

Priežastys, dėl kurių kyla abejonių dėl Europos Sąjungos teisės normų aiškinimo

- 6 Vienas iš byloje spęstinių klausimų – ar Direktyvos 2015/849 2 straipsnio 1 dalies 3 punkto a papunktis, kuriame nurodyta, kad direktyva taikoma išorės apskaitininkams, taikomas ir tais atvejais, kai apskaitos paslaugos teikiamos tik su išorės apskaitininku susijusioms bendrovėms.

Pareiškėja viso proceso metu tiek administracinėse, tiek teisminėse institucijose nuosekliai teigė, kad jai taikomos Pinigų plovimo prevencijos įstatyme nustatytos pareigos. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, ir į tai, kad prieš nagrinėjant paskirtos nuobaudos proporcingumą būtina nustatyti, ar apskritai padarytas pažeidimas, *Senāts* (Aukščiausiasis Teismas) turi įvertinti, ar pareiškėja privalo vykdyti išorės apskaitininkui taikomas pareigas.

- 7 Pagal Direktyvos (ES) 2015/849 3 konstatuojamąją dalį tai yra ketvirtoji direktyva, kuria siekiama kovoti su pinigų plovimo grėsme. 2001 m. gruodžio 4 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2001/97/EB, iš dalies keičiančia Tarybos direktyvą 91/308/EEB dėl finansų sistemos apsaugos nuo jos panaudojimo pinigų plovimui (toliau – Direktyva 2001/97), išplėsta Direktyvos 91/308/EEB taikymo sritis, kiek tai susiję tiek su į ją įtrauktais nusikaltimais, tiek su profesijomis ir veiklos rūšimis, kurioms ji taikoma. Direktyvos 2001/97 15 konstatuojamojoje dalyje teigiama, kad direktyvoje numatytos pareigos identifikuoti klientus, juos registruoti ir pranešti apie įtartinus sandorius turėtų būti taikomos tik tam tikroms veiklos rūšims ir profesijoms, kurios, kaip įrodyta, gali būti naudojamos pinigų plovimui. Taigi svarstant, kuriems asmenims turėtų būti taikoma Direktyva 2001/97, o vėliau – Direktyva 2015/849, labai svarbu, ar atitinkamo asmens veikla ar profesija susijusi su didesne pinigų plovimo rizika.

Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu (2017 –2019 m. Nacionalinė pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo rizikos vertinimo ataskaita dėl užsakomųjų buhalterinės apskaitos paslaugų sektoriaus) nustatyta rizika, kad šio sektoriaus atstovai gali ne tik nesąmoningai įsitraukti į pinigų plovimą, bet ir sąmoningai dalyvauti veikloje, padedančioje jų klientams plauti pajamas, gautas iš nusikalstamos veiklos, konsultuodami mokesčių vengimo ir lėšų struktūrizavimo srityje, rengdami fiktyvių sandorių dokumentus ir teikdami apskaitos paslaugas bei kurdami sudėtingas juridinių asmenų ir ofšorinių bendrovių struktūras. Be to, teisėsaugos institucijos atkreipia dėmesį į tai, kad

išorės apskaitininkai taip pat linkę siūlyti tokią veiklą kaip profesionalią pinigų plovimo paslaugą. Yra rizika, kad išorės apskaitininkai gali sąmoningai nepranešti apie įtartinus sandorius, veikdami kliento interesais <...>.

Taigi apskritai reikėtų manyti, kad išorės apskaitininkai yra asmenys, kurių veikla susijusi su labai didele pinigų plovimo rizika.

- 8 Tuo metu, kai *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) nustatė, kad pareiškėja padarė pažeidimus, galiojo *likums „Par grāmatvedību“* (Buhalterinės apskaitos įstatymas). Pagal to įstatymo 3 straipsnio 3 dalies 2 punktą išorės apskaitininkas – asmuo, kuris pagal su įmone sudarytą rašytinę sutartį (išskyrus darbo sutartį) įsipareigoja teikti arba teikia klientui buhalterinės apskaitos paslaugas. Pagal minėto įstatymo 3.¹ straipsnio 1 dalį išorės apskaitininkas privalo apdrausti savo civilinę atsakomybę už profesinę veiklą ar neveikimą padarytą žalą. Taigi išorės apskaitininkas, kaip nepriklausomas ūkio subjektas, teikia paslaugas kitai įmonei ir yra atsakingas už žalą, atsiradusią dėl jo profesinių veiksmų ar neveikimo.

Tai taip pat atitinka Direktyvos 2015/849 2 straipsnio 1 dalies 3 punkto a papunktyje pateiktą „išorės apskaitininkas“ sąvoką. Latviškai „ārštata“ [lietuviškai – „išorės“] reiškia asmenį, kuris dirba įmonei, bet nėra jos darbuotojas. Pastebėtina, kad direktyvos redakcijoje anglų k. vartojama sąvoka „external accountant“. Taigi ir iš redakcijoje anglų kalba vartojamos sąvokos aišku, kad direktyva taikoma ne bet kuriam apskaitininkui, o tik tam, kurio profesinė veikla organizuojama už įmonės, kuriai teikiamos apskaitos paslaugos, ribų.

- 9 Kaip minėta, viso proceso metu pareiškėja pabrėžė, kad buhalterinės apskaitos paslaugas ji teikė tik su ja susijusiems asmenims. Pareiškėja paaiškino, kad buhalterinės apskaitos paslaugų teikimas niekada nebuvo jos pagrindinė veikla ir kad jos pagrindinė veikla – krovinių vežimas. Konkretus susijusių asmenų sąskaitų tvarkymo modelis buvo sukurtas siekiant taupyti išteklius. Šio teiginio neginčijo nei administracinė institucija, nei teismas; jie nurodė, kad ši aplinkybė neturi reikšmės šios bylos baigčiai. *Senāts* (Aukščiausiasis Teismas) abejoja, ar tokia pozicija yra pagrįsta.
- 10 Remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, konkurencijos teisėje įmonės sąvoka apima bet kuri ūkinę veiklą vykdančią subjektą, neatsižvelgiant į jo teisinį statusą ar finansavimo būdus. Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad įmonės sąvoka reiškia ekonominį vienetą, net jeigu teisiniu požiūriu šį ekonominį vienetą sudaro keletas fizinių ar juridinių asmenų (2011 m. sausio 20 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo *General Química ir kt. / Komisija*, C-90/09 P, EU:C:2011:21, 34 ir 35 punktai ir nurodyta jurisprudencija). Tokio pat požiūrio laikomasi ir su valstybės pagalbos teise susijusiais klausimais. Pavyzdžiui, 2013 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentą (ES) Nr. 1407/2013 dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnių taikymo *de minimis* pagalbai 4 konstatuojamojoje dalyje nurodyta,

jog Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nusprendė, kad visi to paties subjekto (teisiškai ar *de facto*) kontroliuojami subjektai turėtų būti laikomi viena įmone. Vadinasi, tiek pagal konkurencijos, tiek pagal valstybės pagalbos teisę susijusios įmonės gali būti laikomos viena įmone. Jei susijusios įmonės turi būti laikomos viena įmone, *Senāts* (Aukščiausiasis Teismas) kyla abejonių, ar buhalterinės apskaitos paslaugų teikimas tokiose įmonėse (net jei jos formaliai organizuojamos kaip užsakomosios paslaugos) kelia didesnę pinigų plovimo riziką nei buhalterinės apskaitos paslaugų teikimas įmonės viduje (*in house*), kai apskaitininkai dirba pagal darbo sutartį.

Be to, iš pareiškėjos nurodytų aplinkybių matyti, kad būdo, kuriuo tvarkoma buhalterinė apskaita, pasirinkimą lėmė ne objektyviai iš teisės aktų kylantys ar ekonomine realybe (pavyzdžiui, negalima tikėtis, kad savarankiškas profesionalus išorės apskaitininkas sudarys darbo sutartį su savo klientu ir taps atitinkamos įmonės darbuotoju) grindžiami kriterijai, o poreikis susijusių įmonių grupėje pasirinkti patogiausią ir ekonomiškai naudingiausią buhalterinės apskaitos modelį.

- 11 Taip pat abejonės dėl Direktyvos 2015/849 taikytinumo šiomis aplinkybėmis kelia abejonių dėl naudingo šios direktyvos poveikio. Kaip minėta, tiek pareiškėja, tiek įmonės, kurioms ji teikia buhalterinės apskaitos paslaugas, yra kontroliuojami tų pačių asmenų (kurie kartu yra ir tikrieji savininkai). Tai verčia skeptiškai vertinti tiek buhalterinės apskaitos paslaugų teikėjo galimybę savarankiškai ir visiškai įvykdyti Latvijos teisės aktais jam pagal Direktyvą nustatytas pareigas, tiek bet kuriuo atveju atitinkamą galimybę pasiekti Direktyvos tikslus, t. y. užkirsti kelią pinigų plovimui. Pavyzdžiui, galima paminėti, kad *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybinė pajamų tarnyba) taip pat skyrė baudą už tam tikros pareigos nevykdymą, nors jos naudingumas šioje konkrečioje situacijoje yra abejotinas (nenustatyta tvarka, kaip sunaikinami dokumentai, gauti atliekant klientų tapatybės nustatymą, patikrinimą ir sandorių su klientais stebėseną, o tai būtų susiję su dokumentais, susijusiais su to paties ūkio subjekto ir tų pačių tikrųjų savininkų tapatybės nustatymu).

Šios aplinkybės verčia suabejoti, ar reikalavimas, kad bendrovė vykdytų visas direktyvoje ir įstatyme nustatytas pareigas, yra proporcingas tokioje situacijoje, kai rezultatas gali būti veikiau formalumas.

- 12 Tokiomis aplinkybėmis būtina išsiaiškinti, ar Direktyvos 2015/849 2 straipsnio 1 dalies 3 punkto a papunktis taikomas ir tais atvejais, kai buhalterinės apskaitos paslaugos teikiamos tik su paslaugų teikėju susijusiems asmenims.
- 13 Jei atsakymas į tą klausimą yra teigiamas, tuomet reikėtų išsiaiškinti, ar skiriant nuobaudą už pažeidimus pinigų plovimo ir terorizmo bei ginklų platinimo finansavimo prevencijos srityje reikia atsižvelgti į tai, kad buhalterinės apskaitos paslaugos teikiamos tik su paslaugų teikėju susijusiems asmenims. Pagal Direktyvos 2015/849 58 straipsnio 1 dalį valstybės narės užtikrina, kad įpareigotuosius subjektus būtų galima traukti atsakomybėn už nacionalinių nuostatų, kuriomis į nacionalinę teisę perkeliama ši direktyva, pažeidimus. Taip

pat šioje nuostatoje nurodoma, kad taikomos sankcijos arba priemonės turi būti veiksmingos, proporcingos ir atgrasomos. 59 konstatuojamojoje dalyje taip pat paminėtas sankcijų už teisės normų pažeidimus, patenkančius į šios direktyvos taikymo sritį, proporcingumas.

Jei būtų nuspręsta, kad *Senāts* (Aukščiausiasis Teismas) nurodytos aplinkybės, t. y. tai, kad pareiškėja teikia buhalterinės apskaitos paslaugas tik su ja susijusioms bendrovėms, nėra pagrindas jai netaikyti direktyvos, vis dėlto kiltų klausimas, ar į šias aplinkybes reikia atsižvelgti skiriant nuobaudą. Konkrečiai kalbant, ar dėl šių aplinkybių pareiškėjos padarytas pažeidimas nėra laikytinas tokiu, už kurį būtų pagrįsta skirti mažesnę nuobaudą nei ta, kuri būtų skiriama užsakomųjų buhalterinės apskaitos paslaugų teikėjams, kurie šias paslaugas teikia su jais nesusijusioms įmonėms.

Pavyzdžiui, Pinigų plovimo prevencijos įstatymo 7 straipsnio 1 dalies 7 punkte nustatyta, kad vidaus kontrolės sistemoje turi būti numatyta informacijos ir dokumentų, gautų tikrinant klientą ir stebint kliento sandorius, saugojimo ir sunaikinimo tvarka. Šis reikalavimas atitinka Direktyvos 2015/849 40 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, kurioje, be kita ko, nustatyta, kad valstybės narės turi užtikrinti, kad įpareigotieji subjektai asmens duomenis sunaikintų. Šiuo reikalavimu aiškiai siekiama apsaugoti asmens duomenis. Vis dėlto, kaip minėta, susijusių asmenų atveju gali būti, kad išorės apskaitininko turimi asmens duomenys, gauti vykdant klientų patikrinimą ir sandorių stebėseną, sutampa su jo paties asmens duomenimis. Kitaip tariant, vykdydamas išorės apskaitininko pareigas konkretus asmuo negauna papildomų duomenų.

- 14 Apibendrinant galima teigti, kad *Senāts* (Aukščiausiasis Teismas) kyla abejonių dėl Europos Sąjungos teisės nuostatų aiškinimo. Todėl Europos Sąjungos Teisingumo Teismui užduodami prejudiciniai klausimai.

<...> [procesiniai klausimai]

Rezoliucinė dalis

Remdamasis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsniu, *Augstākā tiesa (Senāts)* (Aukščiausiasis Teismas)

nutaria

pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar 2015 m. gegužės 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos (ES) 2015/849 dėl finansų sistemos naudojimo pinigų plovimui ar teroristų finansavimui prevencijos, kuria iš dalies keičiamas Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 648/2012 ir panaikinama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/60/EB bei Komisijos direktyva 2006/70/EB, 2 straipsnio 1 dalies 3 punkto a papunkčio sąvoką „išorės apskaitininkas“ reikia aiškinti taip: ji

taikoma ir tais atvejais, kai buhalterinės apskaitos paslaugos teikiamos tik su išorės apskaitininku susijusiems asmenims?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra teigiamas, ar 2015 m. gegužės 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos (ES) 2015/849 dėl finansų sistemos naudojimo pinigų plovimui ar teroristų finansavimui prevencijos, kuria iš dalies keičiamas Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 648/2012 ir panaikinama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/60/EB bei Komisijos direktyva 2006/70/EB, 58 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip: vertinant paskirtos nuobaudos proporcingumą, svarbu tai, kad: 1) buhalterinės apskaitos paslauga teikiama tik su jos teikėju susijusiems asmenims ir 2) pasirinkimą naudotis išorės apskaitininko paslaugomis lėmė tikslingumo sumetimais susijusių įmonių grupėje, o ne teisės aktuose numatyti ar ekonomine realybe pagrįsti kriterijai?

Sustabdyti bylos nagrinėjimą, kol įsigalios Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas.

<...>[parašai]