

Cauza C-3/24

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

4 ianuarie 2024

Instanța de trimitere:

Augstākā tiesa (Senāts) (Letonia)

Data deciziei de trimitere:

4 ianuarie 2024

Reclamanta-recurentă:

SIA MISTRAL TRANS

Pârâta-intimată:

Valsts ieņēmumu dienests (Administrația Națională Fiscală,
Letonia)

[omissis]

**Latvijas Republikas Senāts (Curtea Supremă, Letonia)
ÎNCHEIERE**

Riga, 4 ianuarie 2024

Senāts, [omissis] [componenta instanței]

examinând, prin procedura scrisă, recursul formulat de SIA MISTRAL TRANS împotriva hotărârii pronunțate la 29 octombrie 2020 de Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia) în procedura de contencios administrativ inițiată prin acțiunea în anulare introdusă de SIA MISTRAL TRANS împotriva deciziei [omissis] emise la 15 august 2019 de Valsts ieņēmumu dienests (Administrația Națională Fiscală, Letonia).

Istoricul litigiului

Situația de fapt

- 1 La 8 octombrie 2013, reclamanta, SIA MISTRAL TRANS, a comunicat Administrației Naționale Fiscale, prin intermediul sistemului de declarare electronic, că la 4 octombrie 2013 a început să presteze servicii de contabilitate externalizate.

Prin decizia din 12 iunie 2019, Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (Oficiul pentru prevenirea spălării banilor) din cadrul Administrației Naționale Fiscale a impus reclamantei o amendă de 5 000 de euro pentru motivul că aceasta nu ar fi respectat cerințele *Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums* (Legea privind prevenirea spălării banilor și a finanțării terorismului) [(omissis) în noua sa redactare, *Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums* (Legea privind prevenirea spălării banilor, a finanțării terorismului și a proliferării), denumită „Legea privind prevenirea spălării banilor”].

După examinarea contestației formulate de reclamantă, Administrația Națională Fiscală a confirmat decizia inițială prin decizia din 15 august 2019.

În decizia atacată se arată că reclamanta s-a înregistrat la Administrația Națională Fiscală în calitate de entitate care intră sub incidența Legii privind prevenirea spălării banilor, comunicând faptul că activitatea pe care o desfășura o constituiau serviciile de contabilitate externalizate. La 10 aprilie 2018 reclamanta a făcut obiectul unei inspecții care a vizat evaluarea respectării de către aceasta a cerințelor Legii privind prevenirea spălării banilor, în urma căreia s-au recomandat măsuri în vederea remedierii deficiențelor, întocmindu-se raportul de inspecție aferent. La 16 mai 2019, Administrația Națională Fiscală a efectuat o nouă inspecție și a constatat mai multe deficiențe în cadrul sistemului de control intern al reclamantei: 1) reclamanta nu a efectuat și nu a documentat evaluarea riscurilor de spălare a banilor și de finanțare a terorismului în funcție de tipul său de activitate, în scopul de a identifica, evalua, înțelege și gestiona aceste riscuri inerente activităților și clienților săi; 2) în fapt, reclamanta nu documentează activitățile de diagnostic și de identificare [a riscurilor] cu privire la clienți; 3) sistemul de control intern nu prevede o procedură privind modul de actualizare a evaluării riscurilor și de îmbunătățire a sistemului de control intern; 4) sistemul de control intern nu prevede o revizuire periodică a politicilor și procedurilor și 5) sistemul de control intern nu prevede procedura de distrugere a documentelor obținute în cursul activității de identificare, de diagnostic și de monitorizare a tranzacțiilor clienților. Prin urmare, administrația fiscală a stabilit că reclamanta nu a respectat cerințele stabilite la articolul 6 alineatele 1 și 1.², la articolul 7

alineatul 1 punctul 7, la articolul 8 alineatul 2, la articolul 11.¹ alineatul 1, la articolul 37 alineatul 2 și la articolul 37.². În decizie se menționează că la stabilirea sancțiunii s-au luat în considerare natura și durata infracțiunii, precum și situația financiară a reclamantei. S-a avut în vedere și faptul că reclamanta nici măcar nu a încercat să urmeze recomandările incluse în raportul de inspecție din 10 aprilie 2018 și că timp de peste un an nu și-a îndeplinit obligațiile și sarcinile impuse de Legea privind prevenirea spălării banilor.

Împotriva deciziei Administrației Naționale Fiscale, reclamanta a introdus o acțiune în fața Curții Administrative [Regionale]. În acțiunea sa, reclamanta a subliniat în special că serviciile de contabilitate externalizate au fost prestate doar următoarelor persoane afiliate: a) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic și 3) SIA Bolivar Transport. Reclamanta și societățile comerciale afiliate au aceiași membri în consiliile de administrație, aceiași acționari și aceiași beneficiari reali: A și B, între care există o legătură de rudenie de gradul [gradul]. Această modalitate de ținere a contabilității a fost aleasă doar pentru a economisi resurse și pentru a evita necesitatea achiziționării unei licențe software de contabilitate pentru fiecare dintre societățile comerciale. În acest scop, a fost încheiat un contract și s-a stabilit un preț în vederea acoperirii costurilor. Ca urmare a deciziei inițiale a Administrației Naționale Fiscale, contabilitatea a fost reorganizată astfel încât, începând cu 2 iulie 2019, contabilitatea tuturor societăților afiliate este ținută în mod autonom. În plus, reclamanta a comunicat Administrației Naționale Fiscale că, începând de la 30 iunie 2019, nu mai prestează servicii de contabilitate externalizate.

- 2 Prin hotărârea din 29 octombrie 2020, Curtea Administrativă Regională, care a judecat prezenta cauză în apel, a respins acțiunea în anulare a deciziei atacate. Această hotărâre se întemeiază pe următoarele motive:

2.1 Reclamanta, în calitate de furnizor de servicii de contabilitate externalizate, intră sub incidența Legii privind prevenirea spălării banilor. Este irelevant faptul că reclamanta ține contabilitatea a doar trei clienți afiliați. În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva (UE) 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 al Parlamentului European și al Consiliului și de abrogare a Directivei 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului și a Directivei 2006/70/CE a Comisiei (denumită în continuare „Directiva 2015/849”), prezenta directivă se aplică și experților contabili externi și nu constituie un element determinant pentru cine este prestat serviciul de contabilitate externalizat. Nici Legea privind prevenirea spălării banilor nu conține vreo dispoziție mai avantajoasă pentru persoanele afiliate. În plus, după prima inspecție din 10 aprilie 2018, reclamanta cunoștea deja punctul de vedere al Administrației Naționale Fiscale în legătură cu această chestiune. Astfel, în cazul în care reclamanta ar fi avut vreo nelămurire, aceasta ar fi putut fi soluționată înainte de inspecția următoare.

2.2 Administrația Națională Fiscală a constatat în esență că reclamanta nu a respectat cerințele stabilite la articolul 6 alineatele 1 și 1.², la articolul 7 alineatul 1 punctul 7, la articolul 8 alineatul 2, la articolul 11.¹ alineatul 1, la articolul 37 alineatul 2 și la articolul 37.².

2.3 La stabilirea sancțiunii, Administrația Națională Fiscală a avut în vedere circumstanțele stabilite la articolul 77 alineatul 3 din Legea privind prevenirea spălării banilor, în special gravitatea și durata încălcării, gradul de responsabilitate și situația financiară a persoanei, precum și cooperarea cu autoritatea de supraveghere și control.

Articolul 78 alineatul 1 punctul 3 din Legea privind prevenirea spălării banilor permite aplicarea unor amenzi de până la 1 000 000 de euro. Amenda de 5 000 de euro aplicată reclamantei este adecvată în raport cu caracterul infracțiunii și proporțională cu situația financiară a reclamantei, în comparație cu amenințarea adusă intereselor economiei naționale. Reclamanta nu a respectat cerințele esențiale ale Legii privind prevenirea spălării banilor și nici obligații legale fundamentale, îngreunând astfel îndeplinirea obiectivelor legii.

- 3 Împotriva hotărârii Curții Administrative Regionale, reclamanta a formulat recurs, susținând că sancțiunea aplicată este disproporționată.

Temeiul juridic

Dispoziții de drept aplicabile

Dreptul Uniunii Europene

- 4 Directiva (UE) 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 al Parlamentului European și al Consiliului și de abrogare a Directivei 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului și a Directivei 2006/70/CE a Comisiei

Articolul 2: (1) Prezenta directivă se aplică următoarelor entități obligate:

[...]

3. următoarele persoane fizice sau juridice, în exercitarea activităților lor profesionale:

- (a) auditori, experți contabili externi și consilieri fiscali [...].

Articolul 58: (1) Statele membre se asigură că entitățile obligate pot fi trase la răspundere pentru încălcări ale dispozițiilor naționale de transpunere a prezentei directive în conformitate cu prezentul articol și cu articolele 59-61. Orice sancțiune sau măsură rezultată este eficace, proporțională și disuasivă.

Dreptul leton

- 5 Legea privind prevenirea spălării banilor, a finanțării terorismului și a proliferării. Această lege a transpus Directiva 2015/849.

Articolul 3 „Entități obligate”: (1) Entitățile obligate, în sensul prezentei legi, sunt persoanele care desfășoară activități economice sau profesionale:

[...]

3) experți contabili externi, experți auditori, societăți de experți auditori și de consilieri fiscali, precum și orice altă persoană care se angajează să furnizeze asistență în materie fiscală (precum consultanță sau asistență materială) sau care acționează ca intermediar în furnizarea unei astfel de asistențe, indiferent de frecvența cu care aceasta este furnizată și de existența unei remunerații [...].

Articolul 6 „Obligația de a efectua o evaluare a riscurilor și de a stabili un sistem de control intern”: (1) Entitatea obligată, în funcție de tipul său de activitate, efectuează și documentează evaluarea riscurilor de spălare a banilor și de finanțare a terorismului pentru a identifica, evalua, înțelege și gestiona aceste riscuri inerente activităților și clienților săi și, pe baza acestei evaluări, instituie un sistem de control intern în vederea prevenirii spălării banilor și a finanțării terorismului, inclusiv prin dezvoltarea și documentarea politicilor și a procedurilor relevante care sunt aprobate de consiliul său de administrație, dacă acesta din urmă a fost numit, sau, după caz, de un alt organ de conducere al entității obligate.

[...]

(1.²) Atunci când evaluează riscurile de spălare a banilor și de finanțare a terorismului și elaborează sistemul de control intern, entitatea obligată ia în considerare cel puțin următoarele împrejurări care afectează riscurile:

- 1) riscul clientului inerent formei juridice, structurii proprietății [și] activităților economice sau personale ale clientului sau ale beneficiarului real al clientului;
- 2) riscul de țară și geografic, respectiv, riscul ca clientul sau beneficiarul real al clientului să fie asociat unei țări sau unui teritoriu ale cărui circumstanțe economice, sociale, juridice sau politice pot indica un risc ridicat de spălare a banilor sau de finanțare a terorismului și a proliferării;
- 3) riscul serviciilor și produselor utilizate de client, respectiv, riscul ca acesta să poată utiliza serviciul sau produsul în cauză pentru spălarea banilor sau finanțarea terorismului sau a proliferării;
- 4) riscul canalului de distribuție a serviciului sau produsului asociat cu forma (sau canalul) prin care clientul obține și utilizează serviciul sau produsul.

Articolul 7 „Sistemul de control intern”: (1) Atunci când elaborează sistemul de control intern, entitatea obligată trebuie să stabilească cel puțin următoarele:

[...]

7) procedura de păstrare și de distrugere a informațiilor și documentelor obținute în cadrul aplicării măsurilor de precauție corespunzătoare privind clientela și în cadrul monitorizării tranzacțiilor acesteia.

Articolul 8 „Actualizarea evaluării riscurilor și îmbunătățirea sistemului de control intern”: (2) Entitatea obligată evaluează periodic, dar cel puțin o dată la 18 luni, eficiența funcționării sistemului de control intern, în special prin examinarea și actualizarea riscurilor de spălare a banilor și de finanțare a terorismului și a proliferării legat de client, de țara sa de reședință (sau sediu), de activitatea economică sau personală a clientului, de serviciile și produsele utilizate și de lanțurile de aprovizionare ale acestora, precum și de tranzacțiile efectuate și, dacă este necesar, pune în aplicare măsuri de îmbunătățire a eficienței sistemului de control intern, inclusiv măsuri care vizează revizuirea și perfecționarea politicilor și a procedurilor de prevenire a spălării banilor, a finanțării terorismului și a proliferării.

Articolul 11.¹ „Măsuri de precauție corespunzătoare privind clientela și factorii de risc”: (1) Măsurile de precauție corespunzătoare privind clientela reprezintă un ansamblu de activități bazate pe evaluarea riscurilor, în cadrul cărora toate entitățile obligate:

- 1) identifică clientul și verifică datele de identificare obținute;
- 2) identifică beneficiarul real și, pe baza evaluării riscurilor, se asigură că persoana fizică în cauză este beneficiarul real al clientului. În cazul unei entități juridice sau al unei persoane juridice, entitatea obligată verifică de asemenea structura membrilor acesteia și modul în care beneficiarul real exercită controlul asupra respectivei entități sau persoane juridice;
- 3) obține informații privind obiectul și natura preconizată a relației de afaceri și a tranzacțiilor ocazionale;
- 4) odată ce relația comercială a fost inițiată, efectuează monitorizarea acesteia, inclusiv prin verificări pentru a confirma că tranzacțiile realizate pe parcursul relației de afaceri sunt în conformitate cu informațiile de care dispune entitatea obligată cu privire la client, activitatea economică a acestuia, profilul de risc și sursa fondurilor;
- 5) garantează păstrarea, evaluarea periodică și actualizarea documentelor, a datelor cu caracter personal și a informațiilor privind clientela obținute în aplicarea măsurilor de precauție corespunzătoare și le actualizează în conformitate cu riscurile inerente, cel puțin o dată la cinci ani.

Articolul 37 „Păstrarea, actualizarea și distrugerea documentelor rezultate din aplicarea măsurilor de precauție corespunzătoare privind clientela”: (2) Toate entitățile obligate păstrează, pentru o perioadă de cinci ani de la încetarea relației de afaceri sau de la încheierea unei tranzacții ocazionale:

- 1) toate informațiile obținute în aplicarea măsurilor de precauție corespunzătoare privind clientela, inclusiv informațiile privind tranzacțiile naționale și internaționale ale clientului, tranzacțiile naționale și internaționale ocazionale și evidențele contabile ale acestora, copiile documentelor care fac dovada datelor de identificare ale clientului, rezultatele măsurilor de precauție corespunzătoare privind clientela, precum și informațiile disponibile obținute prin utilizarea mijloacelor electronice de identificare și a serviciilor de certificare, în sensul articolului 10 alineatul 1 din Elektronisko dokumentu likums (Legea privind documentele electronice), în conformitate cu Regulamentul (UE) nr. 910/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 iulie 2014 privind identificarea electronică și serviciile de încredere pentru tranzacțiile electronice pe piața internă și de abrogare a Directivei 1999/93/CE, sau a altor soluții tehnologice, în cadrul și potrivit procedurii stabilite de Consiliul de Miniștri;
- 2) informațiile cu privire la toate plățile efectuate de client;
- 3) corespondența cu clientul, inclusiv cea electronică.

Articolul 37.² „Furnizarea către Finanšu izlūkošanas dienests (Serviciul de informații financiare) și către autoritățile de supraveghere și control al documentelor și informațiilor rezultate din aplicarea măsurilor de precauție corespunzătoare privind clientela”: Toate entitățile obligate documentează măsurile de precauție corespunzătoare privind clientela, precum și informațiile cu privire la toate plățile efectuate și primite de client și, la cererea autorităților de supraveghere și control sau a serviciului de informații financiare, prezintă aceste documente, la termenul stabilit, autorității de supraveghere și control al entității obligate sau transmit copii ale documentelor în cauză serviciului de informații financiare.

Articolul 77 „Competența de a impune sancțiuni și de a aplica măsurile de supraveghere”:

[...]

- (3) La stabilirea sancțiunilor, a tipului și a întinderii măsurilor de supraveghere în conformitate cu alineatul 1 al prezentului articol, autoritatea de supraveghere și control ia în considerare toate circumstanțele relevante, inclusiv:
 - 1) gravitatea, durata și caracterul sistematic al încălcării;
 - 2) gradul de responsabilitate a persoanei fizice sau juridice;

- 3) situația financiară a persoanei fizice sau juridice (volumul veniturilor anuale ale persoanei fizice responsabile sau cifra de afaceri anuală totală a persoanei juridice responsabile, precum și alți factori care afectează situația financiară);
- 4) profitul realizat de persoana fizică sau juridică ca urmare a încălcării, în măsura în care acesta poate fi calculat;
- 5) pierderile cauzate terților ca urmare a încălcării, în măsura în care acestea pot fi determinate;
- 6) măsura în care persoana fizică sau juridică considerată responsabilă cooperează cu autoritatea de supraveghere și control;
- 7) infracțiunile anterioare comise de persoana fizică sau juridică în legătură cu prevenirea spălării banilor, a finanțării terorismului și a proliferării, precum și în legătură cu sancțiuni internaționale sau naționale.

Articolul 78 „Nerespectarea cerințelor stabilite în legătură cu prevenirea spălării banilor, a finanțării terorismului și a proliferării”: (1) Ca urmare a încălcării dispozițiilor legale privind prevenirea spălării banilor, a finanțării terorismului și a proliferării, în special cele referitoare la măsurile de precauție corespunzătoare privind clientela, monitorizarea relațiilor de afaceri și a tranzacțiilor, comunicarea tranzacțiilor neobișnuite și suspecte, furnizarea de informații autorității de supraveghere și control sau serviciului de informații financiare, abținerea de la efectuarea anumitor tranzacții, înghețarea fondurilor, sistemul de control intern, păstrarea și distrugerea informațiilor, precum și încălcarea Directivei [2015/847], entităților obligate li se pot aplica următoarele sancțiuni:

[...]

- 3) aplicarea unei amenzi de până la 1 000 000 de euro persoanei (fizice sau juridice) răspunzătoare pentru încălcare [...].

Motive pentru care există îndoieli cu privire la interpretarea dreptului Uniunii Europene

- 6 Una dintre problemele care trebuie clarificate în prezenta cauză este dacă articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849, care prevede că prezenta directivă se aplică experților contabili externi, se aplică și în cazul în care serviciile de contabilitate sunt furnizate doar unor societăți comerciale afiliate expertului contabil extern.

Pe parcursul procedurilor desfășurate în prezenta cauză, reclamanta a negat sistematic, atât în fața autorităților administrative, cât și ulterior, în fața instanțelor, că ar fi supusă obligațiilor prevăzute de Legea privind prevenirea spălării banilor. Ținând cont de cele de mai sus, cât și de faptul că, înainte de a examina proporționalitatea amenzii aplicate, este indispensabil să se determine

dacă a existat într-adevăr o încălcare, instanța de trimitere trebuie să stabilească dacă reclamanta este supusă obligațiilor impuse experților contabili externi.

- 7 În conformitate cu considerentul (3) al Directivei 2015/849, aceasta este a patra directivă care abordează amenințarea reprezentată de spălarea banilor. Directiva 2001/97/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 4 decembrie 2001 de modificare a Directivei 91/308/CEE a Consiliului pentru prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor (denumită „Directiva 2001/97”) a extins domeniul de aplicare al Directivei 91/308/CEE atât în ceea ce privește infracțiunile cât și în ceea ce privește gama de profesii și activități vizate. Considerentul (15) al Directivei 2001/97 prevede că obligațiile enunțate în directivă privind identificarea clienților, evidența și raportarea tranzacțiilor suspecte ar trebui extinse la un număr limitat de activități și profesii care au dovedit a fi vulnerabile la spălarea banilor. Aceasta înseamnă că, în stabilirea persoanelor supuse Directivei 2001/97 și, ulterior, Directivei 2015/849, este decisiv dacă activitatea sau profesia persoanei în cauză este expusă unui risc sporit de spălare a banilor.

În ceea ce privește sectorul experților contabili externi, în *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (Raportul național de evaluare a riscurilor privind spălarea banilor, finanțarea terorismului și a proliferării pentru perioada 2017-2019) a fost identificat riscul ca membrii acestui sector nu numai să fie implicați involuntar în spălarea banilor, ci și să se implice în deplină cunoștință de cauză în activități care îi ajută pe clienții lor să spele bani, consiliindu-i în materie de evaziune fiscală și de structurare a activelor, elaborând documente de tranzacții fictive, furnizând servicii de evidență contabilă și înființând entități juridice complexe și societăți *offshore*. În plus, autoritățile de aplicare subliniază că experții contabili externi tind de asemenea să ofere aceste activități ca servicii profesionale de spălare a banilor. Există riscul ca experții contabili externi să nu raporteze în mod deliberat anumite informații privind tranzacții suspecte [*omissis*], în interesul clientului.

Prin urmare, experții contabili externi trebuie să fie considerați, în general, persoane ale căror activități sunt expuse unui risc destul de ridicat de spălare a banilor.

- 8 La momentul în care Administrația Națională Fiscală a detectat neregulile din activitatea reclamantei, era în vigoare *likums Par grāmatvedību* (Legea privind contabilitatea). În conformitate cu articolul 3 al doilea paragraf punctul 2 din această lege, un expert contabil extern este persoana care, pe baza unui contract scris încheiat cu o întreprindere (cu excepția unui contract de muncă), se angajează să presteze servicii de contabilitate unui client. Pe de altă parte, conform articolului 3.¹ primul paragraf din legea menționată, expertul contabil extern este obligat să își asigure răspunderea civilă pentru pierderile cauzate ca urmare a activităților sau omisiunilor sale profesionale. Astfel, în calitate de operator economic independent, expertul contabil extern își oferă serviciile unei

alte întreprinderi și, în plus, este răspunzător pentru pierderile cauzate ca urmare a activităților sau omisiunilor sale profesionale.

Cele de mai sus sunt de asemenea în concordanță cu semnificația noțiunii de „expert contabil extern” din cuprinsul articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849. În limba letonă, *ārštata* („extern” în limba română) desemnează persoana care lucrează pentru o întreprindere, însă nu în calitate de angajat al acesteia. Dacă analizăm versiunea în limba engleză, observăm că în aceasta se utilizează termenul *external accountant*. Prin urmare, potrivit și termenului utilizat în limba engleză, directiva nu se aplică oricărui expert contabil, ci doar celui a cărui activitate profesională se desfășoară în afara întreprinderii căreia îi prestează serviciile de contabilitate.

- 9 După cum s-a menționat mai sus, reclamanta a subliniat pe parcursul procedurii că a furnizat servicii de contabilitate doar persoanelor afiliate. Reclamanta a clarificat faptul că activitatea sa principală nu a fost niciodată legată de prestarea serviciilor de contabilitate, întrucât activitatea sa principală este transportul de mărfuri. Acest model specific de ținere a contabilității între persoanele afiliate a fost conceput în scopul de a economisi resurse. Nici autoritățile administrative și nici instanțele nu au pus la îndoială această afirmație, considerând că această împrejurare este irelevantă pentru soluționarea prezentei cauze. Instanța de trimitere pune la îndoială validitatea acestei abordări.
- 10 Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, în dreptul concurenței, noțiunea de întreprindere desemnează orice entitate care exercită o activitate economică, independent de statutul juridic al acestei entități și de modul său de finanțare. Curtea a precizat de asemenea că noțiunea de întreprindere desemnează o unitate economică chiar dacă din punct de vedere juridic această unitate economică este constituită din mai multe persoane fizice sau juridice (Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 20 ianuarie 2011, General Química și alții/Comisia, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, punctele 34 și 35 și jurisprudența citată). Aceeași abordare este comună și în chestiunile legate de dreptul ajutoarelor de stat. Astfel, la considerentul (4) al Regulamentului (UE) nr. 1407/2013 al Comisiei din 18 decembrie 2013 privind aplicarea articolelor 107 și 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ajutoarelor *de minimis*, se menționează că Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărât că toate entitățile care sunt controlate (juridic [sau în fapt]) de către aceeași entitate ar trebui considerate o întreprindere unică. Din cele de mai sus reiese că, atât în dreptul concurenței, cât și în dreptul ajutoarelor de stat, întreprinderile afiliate pot fi considerate drept o întreprindere unică. În plus, în condițiile în care întreprinderile afiliate trebuie considerate o întreprindere unică, instanța de trimitere are îndoieli dacă prestarea serviciilor de contabilitate în cadrul unor astfel de întreprinderi (chiar dacă este organizată, din punct de vedere formal, ca serviciu externalizat) este expusă unui risc mai mare de spălare a banilor decât contabilitatea care este organizată intern (*in house*) în cadrul întreprinderii, prin angajarea contabililor în calitate de personal al întreprinderii, pe baza unui contract de muncă.

În plus, din împrejurările prezentate de reclamantă reiese că alegerea metodei de ținere a contabilității nu s-a bazat pe criterii obiective care decurg din legislație și nici pe criterii întemeiate pe realitatea economică (de exemplu, nu se poate presupune că un expert contabil extern, profesionist independent, ar încheia contracte de muncă cu clienții săi, transformându-se în angajat al întreprinderii în cauză), ci pe considerente de eficiență, determinate în cadrul unui grup de întreprinderi afiliate, în legătură cu modelul de organizare cel mai adecvat și rentabil al contabilității.

- 11 În același sens, considerente legate de eficacitatea Directivei 2015/849 generează, de asemenea, dubii cu privire la aplicabilitatea directivei în prezenta cauză. După cum s-a menționat mai sus, atât reclamanta, cât și societățile cărora le furnizează servicii de contabilitate se află sub controlul acelorași persoane (care sunt, în același timp, și beneficiarii lor reali). Aceasta face să fie privite cu scepticism atât posibilitatea ca un furnizor de servicii de contabilitate să respecte în mod independent și complet obligațiile care îi sunt impuse în temeiul directivei și al legislației letone, cât și, în orice caz, posibilitatea care rezultă din aceasta, de a atinge obiectivele directivei, și anume, prevenirea spălării banilor. Cu titlu de exemplu, se poate observa de asemenea că Administrația Națională Fiscală a impus o sancțiune pentru nerespectarea unei anumite obligații a cărei utilitate în această situație specifică este îndoielnică (lipsa determinării procedurii prin care sunt distruse documentele obținute în cursul identificării, aplicării măsurilor de precauție corespunzătoare și a monitorizării tranzacțiilor clienților, care vizează documente referitoare la identificarea aceleiași entități economice și a acelorași beneficiari reali).

Aceste aspecte ridică îndoieli dacă, în situația de față, este proporțional să se impună unei societăți respectarea tuturor obligațiilor prevăzute de directivă și de lege, având în vedere că ceea ce s-ar obține ar putea consta mai degrabă în îndeplinirea cerințelor formale.

- 12 În aceste împrejurări, este necesar să se clarifice dacă articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849 se aplică și în cazurile în care serviciile de contabilitate sunt furnizate doar persoanelor afiliate entității care le prestează.
- 13 În cazul în care răspunsul la întrebarea anterioară este afirmativ, în continuare trebuie să se stabilească dacă faptul că serviciul de contabilitate este prestat doar persoanelor afiliate furnizorului trebuie luat în considerare atunci când se impune o sancțiune pentru încălcări în materie de prevenire a spălării banilor, a finanțării terorismului și a proliferării. În conformitate cu articolul 58 alineatul (1) din Directiva 2015/849, statele membre se asigură că entitățile obligate pot fi trase la răspundere pentru încălcări ale dispozițiilor naționale de transpunere a directivei menționate. De asemenea, dispoziția menționată prevede că orice sancțiune sau măsură rezultată este eficace, proporțională și disuasivă. Proporționalitatea sancțiunilor pentru nerespectarea dispozițiilor care intră în domeniul de aplicare al acestei directive este menționată și în considerentul (59) al acesteia.

În cazul în care situația indicată mai sus de către instanța de trimitere, referitoare la faptul că reclamanta furnizează servicii de contabilitate doar întreprinderilor afiliate, nu ar fi un motiv suficient pentru a o exclude de la aplicarea directivei, s-ar putea pune totuși problema dacă această situație ar trebui luată în considerare la stabilirea sancțiunii. Cu alte cuvinte, întrebarea care se ridică este dacă o astfel de situație nu conduce la a considera că încălcarea săvârșită de reclamantă poate determina aplicarea unei sancțiuni mai mici decât cea care s-ar aplica acelor furnizori de servicii de contabilitate externalizate care prestează servicii unor întreprinderi independente.

De exemplu, articolul 7 alineatul 1 punctul 7 din Legea privind prevenirea spălării banilor prevede că sistemul de control intern trebuie să prevadă procedura de păstrare și distrugere a informațiilor și documentelor obținute în cadrul aplicării măsurilor de precauție corespunzătoare privind clientela și monitorizării tranzacțiilor acesteia. Această cerință este în concordanță cu articolul 40 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2015/849 care prevede, printre altele, că statele membre se asigură că entitățile obligate șterg datele cu caracter personal. O astfel de cerință vizează în mod clar protecția datelor cu caracter personal. Cu toate acestea, după cum s-a menționat mai sus, în cazul întreprinderilor afiliate se poate întâmpla ca ansamblul datelor cu caracter personal deținute de expertul contabil extern cu ocazia aplicării măsurilor de precauție corespunzătoare privind clientela și de monitorizare a tranzacțiilor acesteia să fie identică cu cea a datelor cu caracter personal ale propriului expert contabil extern. Cu alte cuvinte, în îndeplinirea obligațiilor sale în calitate de expert contabil extern, persoana în cauză nu obține date suplimentare.

- 14 În concluzie, instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește interpretarea dreptului Uniunii. Din acest motiv, este necesar să sesizeze Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare.

[omissis] [aspecte procedurale]

Dispozitivul hotărârii

În temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, [omissis] Augstākā tiesa (Senāts):

dispune

sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

1. Noțiunea de „expert contabil extern” din cuprinsul articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva (UE) 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 al Parlamentului European și al Consiliului și de abrogare a Directivei 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului și a Directivei

2006/70/CE a Comisiei trebuie interpretată în sensul că se aplică și în cazurile în care serviciile de contabilitate sunt prestate doar persoanelor afiliate expertului contabil extern?

2. În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, articolul 58 alineatul (1) din Directiva (UE) 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 al Parlamentului European și al Consiliului și de abrogare a Directivei 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului și a Directivei 2006/70/CE a Comisiei trebuie interpretat în sensul că, în contextul proporționalității sancțiunii aplicate, este relevant faptul că: 1) serviciul de contabilitate este prestat doar persoanelor afiliate furnizorului; 2) alegerea metodei de ținere a contabilității prin intermediul unui expert contabil extern se face pe considerente de eficiență, determinate în cadrul unui grup de întreprinderi afiliate, și nu este determinată de criteriile care decurg din legislație sau pe criterii întemeiate pe realitatea economică?

Suspendă procedura până la pronunțarea Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene.

[omissis][semnături]

DOCUMENT DELUSO