

**Predmet C-3/24**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

4. siječnja 2024.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Augstākā tiesa (Senāts) (Latvija)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

4. siječnja 2024.

**Tužitelj u prvostupanjskom postupku i žalitelj u kasacijskom postupku:**

SIA MISTRAL TRANS

**Tuženik u prvostupanjskom postupku i druga stranka u kasacijskom postupku:**

Valsts ieņēmumu dienests

---

[omissis]

**Augstākās Tiesas (Senāts) (Vrhovni sud, Latvija)  
ODLUKA**

U Rigi 4. siječnja 2024.

Senāts (Vrhovni sud), [omissis] [sastav suda]

ispitao je u okviru pisanog postupka žalbu u kasacijskom postupku koju je podnijelo društvo SIA MISTRAL TRANS protiv presude koju je 29. listopada 2020. donijela Administratīvā apgabaltiesa (Okružni upravni sud, Latvija) u upravnom sporu pokrenutom tužbom za poništenje koju je podnijelo društvo SIA MISTRAL TRANS protiv odluke [omissis] koju je 15. kolovoza 2019. donio Valsts ieņēmumu dienests (Državna porezna uprava, Latvija).

**Okolnosti spora**

*Prikaz činjenica*

- 1 Tužitelj, društvo SIA MISTRAL TRANS, obavijestio je 8. listopada 2013. Državnu poreznu upravu s pomoću sustava elektroničnog podnošenja prijave da je 4. kolovoza 2013. počeo pružati eksternalizirane računovodstvene usluge.

Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (Ured za sprečavanje pranja novca, Latvija) Državne porezne uprave odlukom od 12. lipnja 2019. izrekao je tužitelju novčanu kaznu u visini od 5000 eura jer je smatrao da tužitelj nije poštovao zahtjeve iz Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likumsa (Zakon o sprečavanju pranja novca i financiranja terorizma) ([omissis] u novoj verziji to je Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (Zakon o sprečavanju pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja, u daljnjem tekstu: Zakon o sprečavanju pranja novca).

Nakon što je ispitala tužiteljevu žalbu, Državna porezna uprava u odluci od 15. kolovoza 2019. potvrdila je prvotnu odluku.

U pobijanoj odluci navodi se da je tužitelj, time što je prijavio da obavlja djelatnost pružanja eksternaliziranih računovodstvenih usluga, u Državnoj poreznoj upravi registriran kao obveznik za potrebe Zakona o sprečavanju pranja novca. Dana 10. travnja 2018. proveden je nadzor kako bi se ocijenilo poštuje li tužitelj zahtjeve iz Zakona o sprečavanju pranja novca te su mu predložene mjere za otklanjanje nepravilnosti, a o obavljenom nadzoru sastavljen je zapisnik. Državna porezna uprava 16. svibnja 2019. provela je novi nadzor u okviru kojeg su uočene različite nepravilnosti u tužiteljevu sustavu unutarnjeg nadzora: 1. tužitelj nije proveo niti dokumentirao procjenu rizika od pranja novca i financiranja terorizma s obzirom na vrstu svoje djelatnosti kako bi utvrdio, procijenio, sagledao i upravljao tim rizicima koji su povezani s njegovim aktivnostima i strankama; 2. tužitelj u praksi ne dokumentira aktivnosti dubinske analize i identifikacije stranaka; 3. sustav unutarnjeg nadzora ne uključuje postupak ažuriranja procjene rizika i unapređivanja sustava unutarnjeg nadzora; 4. sustav unutarnjeg nadzora ne uključuje redovno preispitivanje politika i postupaka; te 5. sustav unutarnjeg nadzora ne uključuje postupak uništavanja dokumenata prikupljenih tijekom identifikacije, dubinske analize i praćenja transakcija stranaka. Slijedom toga, Državna porezna uprava utvrdila je da je tužitelj povrijedio zahtjeve iz članka 6. stavaka 1. i 1.<sup>2</sup>, članka 7. stavka 1. točke 7., članka 8. stavka 2., članka 11.<sup>1</sup>, stavka 1., članka 37. stavka 2. i članka 37.<sup>2</sup>. U odluci se navodi da su se prilikom izricanja sankcije u obzir uzeli vrsta, priroda i trajanje povrede, kao i tužiteljeva financijska situacija. U obzir se uzela i činjenica da tužitelj nije niti pokušao primijeniti preporuke iz zapisnika o provedenom nadzoru od 10. travnja 2018. i da više od jedne godine nije ispunio obveze i zadaće propisane Zakonom o sprečavanju pranja novca.

Tužitelj je upravnom sudu podnio tužbu protiv odluke Državne porezne uprave. Tužitelj je u tužbi osobito naglasio da su se eksternalizirane računovodstvene

usluge pružale samo sljedećim osobama, koje su s njim povezane: 1. društvu SIA Bolivar Serviss, 2. društvu SIA Bolivar Logistic i 3. društvu SIA Bolivar Transport. Tužitelj i povezana trgovačka društva imaju iste članove upravnog odbora, iste dioničare i iste stvarne vlasnike: osobe A i B, koje su u rodbinskoj vezi [stupanj srodnosti]. Takav je način računovodstva odabran samo kako bi se uštedjela sredstva i izbjegla kupovina licencije za računovodstveni računalni program za svako od trgovačkih društva. U tu je svrhu sklopljen ugovor i utvrđen iznos za pokrivanje troškova. Nakon što je Državna porezna uprava donijela prvotnu odluku, uvedene su promjene u organizaciji računovodstva, pa se od 2. srpnja 2019. računovodstvo svakog povezanog trgovačkog društva vodi zasebno. Osim toga, tužitelj je Državnu poreznu upravu obavijestio da od 30. lipnja 2019. više ne pruža eksteralizirane računovodstvene usluge.

- 2 Administratīvā apgabaltiesa (Okružni upravni sud), koja je odlučivala u žalbenom postupku, u presudi od 29. listopada 2020. odbila je zahtjev za poništenje pobijane odluke. Presuda se temelji na sljedećem obrazloženju:

2.1. Tužitelj je, kao pružatelj eksteraliziranih računovodstvenih usluga, obveznik za potrebe Zakona o sprečavanju pranja novca. Nije relevantno to što tužitelj računovodstvene usluge pruža samo trima povezanim strankama. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom 3. podtočkom (a) Direktive (EU) 2015/849 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma, o izmjeni Uredbe (EU) br. 648/2012 Europskog parlamenta i Vijeća te o stavljanju izvan snage Direktive 2005/60/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i Direktive Komisije 2006/70/EZ (u daljnjem tekstu: Direktiva 2015/849), ta se direktiva jednako primjenjuje na vanjske računovođe, pri čemu nije odlučujuće kome se pružaju eksteralizirane računovodstvene usluge. Ni Zakon o sprečavanju pranja novca ne sadržava povoljniju odredbu za povezane osobe. Tužitelj je usto već bio upoznat s mišljenjem Državne porezne uprave o tom pitanju nakon što je 10. travnja 2018. proveden prvi nadzor. Tužitelj je stoga, u slučaju da je imao kakvu dvojbu, nju mogao riješiti prije sljedećeg nadzora.

2.2. Državna porezna uprava konačno je utvrdila da tužitelj nije poštovao zahtjeve iz članka 6. stavaka 1. i 1.<sup>2</sup>, članka 7. stavka 1. točke 7., članka 8. stavka 2., članka 11.<sup>1</sup>, stavka 1., članka 37. stavka 2. i članka 37.<sup>2</sup>.

2.3. Prilikom određivanja sankcije Državna porezna uprava uzela je u obzir okolnosti utvrđene u članku 77. stavku 3. Zakona o sprečavanju pranja novca, odnosno težinu i trajanje povrede, stupanj odgovornosti i financijsku situaciju osobe, kao i suradnju s tijelom nadležnim za nadzor i kontrolu.

Člankom 78. stavkom 1. točkom 3. Zakona o sprečavanju pranja novca dopušta se izricanje novčanih kazni do 1 000 000 eura. Novčana kazna u visini od 5000 eura koja je izrečena tužitelju prikladna je s obzirom na vrstu povrede i proporcionalna tužiteljevoj financijskoj situaciji u odnosu na prijetnju nastalu za interese nacionalnog gospodarstva. Tužitelj nije poštovao osnovne zahtjeve iz Zakona o

sprečavanju pranja novca ni temeljne pravne obveze, čime je otežao ostvarivanje ciljeva tog zakona.

- 3 Tužitelj je protiv presude Administratīvā apgabaltiese (Okružni upravni sud) podnio žalbu u kasacijskom postupku, u kojoj tvrdi da je izrečena novčana kazna neproporcionalna.

### **Pravna osnova**

#### *Mjerodavni propisi*

##### *Pravo Europske unije*

- 4 Direktiva (EU) 2015/849 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma, o izmjeni Uredbe (EU) br. 648/2012 Europskog parlamenta i Vijeća te o stavljanju izvan snage Direktive 2005/60/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i Direktive Komisije 2006/70/EZ

Članak 2.: 1. Ova se Direktiva primjenjuje na sljedeće obveznike:

[...]

3. sljedeće fizičke ili pravne osobe u obavljanju njihovih profesionalnih djelatnosti:

(a) revizore, vanjske računovođe i porezne savjetnike [...].

Članak 58.: 1. Države članice osiguravaju da obveznici mogu snositi odgovornost za kršenje nacionalnih odredaba kojima se prenosi ova Direktiva u skladu s ovim člankom i člancima od 59. do 61. Svaka sankcija ili mjera koja iz toga proizlazi učinkovita je, proporcionalna i odvraćajuća.

##### *Latvijsko pravo*

- 5 Zakon o sprečavanju pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja. Tim je zakonom prenesena Direktiva 2015/849.

Članak 3. („Obveznici”): (1) Obveznicima za potrebe ovog zakona smatraju se sljedeće osobe koje obavljaju gospodarske ili profesionalne djelatnosti:

[...]

3) vanjski računovođe, ovlaštene revizori, ovlaštena društva za reviziju i porezni savjetnici, kao i bilo koja druga osoba koja se obveže na pružanje pomoći u pogledu poreznih pitanja (u obliku savjetovanja ili materijalne pomoći) ili djeluje kao posrednik prilikom pružanja navedene pomoći, neovisno o tome koliko to često čini i prima li za to naknadu [...].

Članak 6. („Obveza provedbe procjene rizika i uspostave sustava unutarnjeg nadzora”): (1) Obveznik koji podliježe ovom zakonu, ovisno o vrsti svoje djelatnosti, provodi i dokumentira procjenu rizika od pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja s ciljem utvrđivanja, procjene, sagledavanja i upravljanja rizicima povezanim s njegovim aktivnostima i strankama te na temelju te procjene uspostavlja sustav unutarnjeg nadzora koji služi sprečavanju pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja, uključujući utvrđivanjem i dokumentiranjem relevantnih politika i postupaka koje odobrava njegovo upravno vijeće, ako je ono imenovano, ili eventualno neko drugo obveznikovo upravljačko tijelo.

[...]

(1.<sup>2</sup>) Kad izvršava procjenu rizika od pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja te uspostavlja sustav unutarnjeg nadzora, obveznik koji podliježu ovom zakonu mora uzeti u obzir najmanje sljedeće okolnosti koje utječu na rizike:

- 1) rizik u pogledu stranke, povezan s pravnim oblikom, vlasničkom strukturom [i] gospodarskim ili osobnim aktivnostima stranke ili njezina stvarnog vlasnika;
- 2) rizik u pogledu zemlje i zemljopisnih veza, odnosno rizik da su stranka ili njezin stvarni vlasnik povezani sa zemljom ili područjem čije gospodarske, društvene, pravne ili političke prilike mogu upućivati na visok rizik od pranja novca, financiranja terorizma ili širenja nuklearnog oružja, povezan s navedenom zemljom;
- 3) rizik u pogledu usluga i proizvoda koje koristi stranka, odnosno rizik da stranka možda koristi usluge ili proizvode o kojima je riječ u svrhu pranja novca, financiranja terorizma ili širenja nuklearnog oružja;
- 4) rizik u pogledu kanala dostave usluge ili proizvoda povezan s načinom (kanalom) na koji stranka dolazi do usluge ili proizvoda i koristi ih.

Članak 7. („Sustav unutarnjeg nadzora”): (1) Prilikom uspostave sustava unutarnjeg nadzora obveznik koji podliježu ovom zakonu mora predvidjeti najmanje:

[...]

- 7) postupak pohrane i uništavanja informacija i dokumenata prikupljenih u okviru dubinske analize stranke i praćenja njezinih transakcija.

Članak 8. („Ažuriranje procjene rizika i unapređivanje sustava unutarnjeg nadzora”): (2) Obveznik koji podliježe ovom zakonu mora redovito, a najmanje jednom svakih 18 mjeseci, procijeniti i dokumentirati učinkovitost sustava unutarnjeg nadzora, pri čemu posebno mora ispitati i ažurirati procjenu rizika od pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja povezanog sa

strankom, mjestom njezine rezidentnosti (mjesto poslovnog nastana), gospodarskom i osobnom aktivnošću stranke, korištenim uslugama i proizvodima te njihovim kanalima dostave, kao i izvršenim transakcijama, a ako je to potrebno mora poduzeti mjere za povećanje učinkovitosti sustava unutarnjeg nadzora, uključujući mjere za preispitivanje i preciziranje politika i postupaka u području sprječavanja pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja.

Članak 11.<sup>1</sup> („Mjere dubinske analize stranke i čimbenici rizika”): (1) Mjere dubinske analize stranke obuhvaćaju skup aktivnosti koje se temelje na procjeni rizika, u okviru kojih svi obveznici koji podliježu ovom zakonu:

- 1) utvrđuju identitet stranke i provjeravaju prikupljene identifikacijske podatke;
- 2) utvrđuju stvarnog vlasnika i na temelju procjene rizika osiguravaju da je fizička osoba o kojoj je riječ stvarni vlasnik stranke. Kad je riječ o pravnoj konstrukciji i pravnoj osobi, obveznik koji podliježe ovom zakonu isto provjerava strukturu članova navedene osobe i način na koji stvarni vlasnik provodi nadzor nad tom pravnom konstrukcijom ili pravnom osobom;
- 3) prikuplja informacije o svrsi i predviđenoj prirodi poslovnog odnosa i povremenih transakcija;
- 4) nakon početka poslovnog odnosa provodi praćenje, što uključuje provjere radi potvrde da se transakcije u okviru takvog odnosa izvršavaju u skladu s informacijama kojima obveznik koji podliježe ovom zakonu raspolaže u pogledu stranke, njezine gospodarske djelatnosti, profila rizika i podrijetla sredstava;
- 5) osigurava da se dokumenti, osobni podaci i informacije prikupljene u okviru dubinske analize stranke pohranjuju, redovito procjenjuju i ažuriraju u skladu s povezanim rizicima, najmanje jednom u pet godina.

Članak 37. („Pohrana, ažuriranje i uništavanje dokumenata prikupljenih u okviru dubinske analize stranke”): (2) Svi obveznici koji podliježu ovom zakonu, u razdoblju od pet godina nakon završetka poslovnog odnosa ili izvršenja povremene transakcije, pohranjuju:

- 1) sve informacije prikupljene u okviru dubinske analize stranke, uključujući informacije o nacionalnim i međunarodnim transakcijama stranke, povremenim nacionalnim i međunarodnim transakcijama i njihovoj računovodstvenoj evidenciji, preslike dokumenata kojima se potvrđuju identifikacijski podaci stranke, prikupljeni u okviru dubinske analize stranke, kao i dostupne informacije prikupljene korištenjem sredstava elektroničke identifikacije, usluga certificiranja, u smislu članka 1. stavka 10. Elektronisko dokumentu likumsa (Zakon o elektroničkim dokumentima), u skladu s Uredbom (EU) br. 910/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 23. srpnja 2014. o elektroničkoj identifikaciji i uslugama povjerenja za elektroničke transakcije na unutarnjem tržištu i stavljanju izvan snage Direktive 1999/93/EZ, ili drugih tehnoloških rješenja, u mjeri i opsegu koji je utvrdilo Vijeća ministara;

- 2) informacije o svim plaćanjima stranke;
- 3) komunikaciju sa strankom, uključujući elektroničku komunikaciju.

Članak 37.<sup>2</sup> („Dostava dokumenata i informacija prikupljenih u okviru dubinske analize stranke Finanšu izlūkošanas dienestsu (Financijska obavještajna služba, Latvija) i tijelima nadležnim za nadzor i kontrolu”): Svi obveznici koji podliježu ovom zakonu dokumentiraju mjere dubinske analize stranke, kao i informacije o svim plaćanjima koja stranka izvrši ili koja se izvrše u njezinu korist te, na zahtjev tijela nadležnih za nadzor i kontrolu ili Financijsko obavještajne službe i u istaknutom roku, te dokumente dostavljaju tijelu nadležnom za nadzor i kontrolu obveznika koji podliježe ovom zakonu ili preslike navedenih dokumenata prosljeđuju Financijsko obavještajnoj službi.

Članak 77. („Nadležnost za izricanje sankcija i provedbu mjera nadzora”):

[...]

(3) Prilikom određivanja sankcija te vrste i opsega mjera nadzora u skladu sa stavkom 1. ovog članka, tijelo nadležno za nadzor i kontrolu uzima u obzir sve relevantne okolnosti, među ostalim:

- 1) ozbiljnost, trajanje i sustavnost povrede;
- 2) stupanj odgovornosti fizičke ili pravne osobe;
- 3) financijsku situaciju fizičke ili pravne osobe (godišnje prihode odgovorne fizičke osobe ili ukupni godišnji promet odgovorne pravne osobe te druge čimbenike koji utječu na financijsku situaciju);
- 4) korist koju je fizička ili pravna osoba stekla počinjenjem povrede, ako se može utvrditi njezin iznos;
- 5) gubitke za treće osobe prouzročene povredom, ako se mogu utvrditi;
- 6) razinu suradnje fizičke ili pravne osobe koja se smatra odgovornom s tijelom nadležnim za nadzor i kontrolu;
- 7) povrede koje je fizička ili pravna osoba eventualno prethodno počinila u području pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja te u području nacionalnih i međunarodnih sankcija.

Članak 78. („Nepoštovanje zahtjeva utvrđenih u području sprečavanja pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja”): (1) Obveznicima koji podliježu ovom zakonu mogu se izreći sljedeće sankcije zbog povrede zakonskih odredbi u području sprečavanja pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja, osobito odredbi koje se odnose na dubinsku analizu stranke, nadzor poslovnih odnosa i transakcija, prijavu neobičnih i sumnjivih transakcija, dostavu informacija tijelu nadležnom za nadzor i kontrolu ili Financijsko

obavještajnoj službi, neizvršavanje transakcije, zamrzavanje sredstava, sustav unutarnjeg nadzora, pohranu i uništavanje informacija, kao i na povredu Uredbe [2015/847]:

[...]

3) izricanje novčane kazne u visini do 1 000 000 eura (fizičkoj ili pravnoj) osobi odgovornoj za povredu [...].

*Razlozi zbog kojih postoje dvojbe u pogledu tumačenja prava Europske unije*

- 6 Jedno od pitanja na koja treba odgovoriti u ovom predmetu odnosi se na to primjenjuje li se članak 2. stavak 1. točka 3. podtočka (a) Direktive 2015/849, kojim se utvrđuje da se navedena direktiva primjenjuje na vanjske računovođe, i u slučajevima u kojima se računovodstvene usluge pružaju samo trgovačkim društvima povezanim s vanjskim računovođom.

Tužitelj je tijekom postupka koji se vodi u ovom predmetu, pred upravnim tijelima i kasnije pred sudovima, sustavno osporavao da podliježe obvezama utvrđenim u Zakonu o sprečavanju pranja novca. S obzirom na prethodno navedeno, kao i na činjenicu da je prije ispitivanja proporcionalnosti izrečene novčane kazne nužno utvrditi je li stvarno došlo do povrede, sud koji upućuje zahtjev treba ocijeniti je li tužitelj dužan poštovati obveze koje se primjenjuju na vanjske računovođe.

- 7 U skladu s uvodnom izjavom 3. Direktive 2015/849, to je četvrta direktiva koja se bavi prijetnjom pranja novca. Direktiva 2001/97/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 4. prosinca 2001. o izmjeni Direktive Vijeća 91/308/EEZ o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca (u daljnjem tekstu: Direktiva 2001/97) proširila je područje primjene Direktive 91/308/EEZ u odnosu na kaznena djela te u odnosu na raspon profesija i djelatnosti na koje se odnosi. U uvodnoj izjavi 15. Direktive 2001/97 ističe se da obveze navedene u Direktivi koje se odnose na identifikaciju stranaka, čuvanje evidencije i prijavu sumnjivih transakcija treba primijeniti na ograničen broj djelatnosti i zanimanja za koje je vjerojatno da će se upotrebljavati za potrebe pranja novca. To znači da je prilikom utvrđivanja osoba na koje treba primijeniti Direktivu 2001/97 i kasnije Direktivu 2015/849 odlučujuće to je li djelatnost ili zanimanje kojim se osoba o kojoj je riječ bavi izložena većem riziku od pranja novca.

Kad je riječ o sektoru vanjskih računovođa, u *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojumsu par 2017. – 2019. gadu* (Nacionalno izvješće o procjeni rizika od pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja za razdoblje od 2017. do 2019.) utvrđeno je da postoji rizik od toga da su članovi iz sektora nehotice uključeni u pranje novca, nego i da potpuno svjesno obavljaju aktivnosti koje njihovim strankama pomažu u pranju novca, tako da strankama pružaju savjete o utaji poreza i strukturiranju imovine, sastavljaju



dokumente o fiktivnim transakcijama, pružaju usluge računovodstvene evidencije te osnivaju složene pravne subjekte i *offshore* poduzeća. Osim toga, policijska tijela ističu da vanjski računovođe također često nude te djelatnosti kao profesionalnu uslugu pranja novca. Postoji rizik od toga da vanjski računovođe namjerno, u interesu stranke, ne prijave sumnjive transakcije [*omissis*].

Stoga vanjske računovođe uglavnom valja smatrati osobama čije su djelatnosti izložene relativno velikom riziku od pranja novca.

- 8 U trenutku kad je Državna porezna uprava utvrdila povrede u okviru tužiteljeva poslovanja, na snazi je bio likum „Par grāmatvedību” (Zakon o računovodstvu). U skladu s člankom 3. drugim stavkom točkom 2. navedenog zakona, vanjski računovođa osoba je koja se na temelju ugovora potpisanog s poduzetnikom (isključujući ugovor o radu) obvezuje pružati ili pruža računovodstvene usluge stranci. S druge strane, u skladu s člankom 3.<sup>1</sup> prvim stavkom navedenog zakona, vanjski računovođa obvezan je osigurati svoju građanskopravnu odgovornost za gubitke nastale zbog njegovih aktivnosti ili profesionalnih propusta. Stoga vanjski računovođa, u svojstvu neovisnog gospodarskog subjekta, nudi svoje usluge drugim poduzetnicima te je usto odgovoran za gubitke nastale zbog vlastitih aktivnosti ili profesionalnih propusta.

Prethodno navedeno u skladu je i sa značenjem pojma „vanjski računovođa” iz članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) Direktive 2015/849. Na latvijskom se „ārštata” („vanjski” na hrvatskom) odnosi na osobu koja radi za poduzetnika, ali nije njegov zaposlenik. Ako pogledamo englesku verziju, valja napomenuti da se u njoj upotrebljava pojam „external accountant”. Prema tome, Direktiva se, što je također u skladu s pojmom upotrijebljenim u engleskoj verziji, primjenjuje ne na bilo kojeg računovođu, nego samo na onog čija se profesionalna djelatnost organizira izvan poduzetnika kojem se pružaju računovodstvene usluge.

- 9 Kao što je to prethodno navedeno, tužitelj je tijekom postupka naglasio da je računovodstvene usluge pružao samo osobama koje su s njim povezane. Tužitelj je objasnio da njegova glavna djelatnost nikad nije bila povezana s pružanjem računovodstvenih usluga, s obzirom na to da je njezin predmet prijevoz robe. Taj konkretni računovodstveni model za povezane osobe osmišljen je s ciljem uštede sredstava. Ni upravna tijela ni sudovi nisu pobijali navedenu tvrdnju, ali su istaknuli da ta okolnost nije relevantna za rješavanje ovog predmeta. Sud koji upućuje zahtjev dvojji u pogledu valjanosti takvog stajališta.
- 10 U skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije, u pravu tržišnog natjecanja pojam poduzetnika obuhvaća sve subjekte koji obavljaju gospodarsku djelatnost, neovisno o njihovu pravnom statusu i načinu njihova financiranja. Sud je također pojasnio da pojam poduzetnika označava gospodarsku cjelinu, čak i ako se, s pravnog stajališta, ta gospodarska cjelina sastoji od nekoliko fizičkih ili pravnih osoba (*presuda Suda Europske unije od 20. siječnja 2011., General Química i dr./Komisija, C-90/09 P, EU:C:2011:21, t. 34. i 35. te navedena sudska praksa*). Isti pristup uobičajen je i u pitanjima koja su povezana s pravom u području

državnih potpora. Primjerice, u uvodnoj izjavi 4. Uredbe Komisije (EU) br. 1407/2013 od 18. prosinca 2013. o primjeni članka 107. i 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije na *de minimis* potpore navodi se da je Sud Europske unije priznao da se svi subjekti koje kontrolira (na pravnoj ili činjeničnoj osnovi) isti subjekt trebaju smatrati jednim poduzetnikom. Iz prethodno navedenog proizlazi da se povezani poduzetnici, i u pogledu prava tržišnog natjecanja i u pogledu prava u području državnih potpora, mogu smatrati jednim poduzetnikom. S druge strane, ako se povezani poduzetnici trebaju smatrati jednim poduzetnikom, sud koji upućuje zahtjev dvoji u pogledu toga je li pružanje računovodstvenih usluga u okviru navedenih poduzetnika (čak i ako je ono formalno organizirano kao eksternalizirana usluga) izloženo većem riziku od pranja novca nego računovodstvo koje se organizira interno (*in house*) unutar poduzetnika, pri čemu su računovođe poduzetnikovi zaposlenici, s kojim su sklopljeni ugovori o radu.

Osim toga, iz okolnosti koje iznosi tužitelj zaključuje se da za odabir načina na koji će se voditi poslovne knjige nisu bili odlučujući objektivni kriteriji koji proizlaze iz zakonodavstva ili kriteriji koji se temelje na financijskoj stvarnosti (primjerice, ne može se očekivati da će vanjski računovođa, koji obavlja samostalnu djelatnost, sklapati ugovore o radu sa strankama, čime bi postao zaposlenik poduzetnika o kojem je riječ), nego razmatranja o učinkovitosti koja se odnose na najpogodniji i najisplativiji oblik računovodstvene organizacije, koja su provedena unutar grupe povezanih poduzetnika.

- 11 Isto tako, i razmatranja o učinku Direktive 2015/849 dovode do dvojbi u pogledu primjenjivosti Direktive u ovom slučaju. Kao što je to već navedeno, i tužiteljem i društvima kojima pruža računovodstvene usluge upravljaju iste osobe (koje su ujedno njihovi stvarni vlasnici). Stoga se javlja sumnja da pružatelj računovodstvenih usluga može samostalno i u potpunosti ispuniti obveze koje mu se, u skladu s Direktivom, propisuju latvijskim pravom te u svakom slučaju, posljedično ostvariti ciljeve Direktive, odnosno spriječiti pranje novca. Primjera radi, može se navesti da je Državna porezna uprava također izrekla sankciju za povredu određene obveze čija je korisnost u ovom konkretnom slučaju dvojbeno (neutvrđivanje postupka uništavanja dokumenata prikupljeni tijekom identifikacije, dubinske analize stranke i praćenja transakcija stranaka, što bi utjecalo na dokumente o identifikaciji jedne gospodarske jedinice s istim stvarnim vlasnicima).

Ta razmatranja dovode do dvojbi u pogledu toga je li u ovom slučaju proporcionalno zahtijevati od društva da poštuje sve obveze koje mu se propisuju Direktivom i zakonom, ako bi se time samo prije postiglo formalno ispunjavanje zahtjeva.

- 12 U tim okolnostima, treba razjasniti može li se članak 2. stavak 1. točka 3. podtočka (a) Direktive 2015/849 primijeniti i u slučajevima u kojima se računovodstvene usluge pružaju samo osobama povezanim sa subjektom koji ih pruža.

- 13 U slučaju potvrdnog odgovora na prethodno navedeno pitanje, zatim bi trebalo razjasniti treba li činjenicu da se računovodstvene usluge pružaju samo osobama povezanim s pružateljem usluga uzeti u obzir prilikom izricanja sankcije zbog povreda u području sprečavanja pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog oružja. U skladu s člankom 58. stavkom 1. Direktive 2015/849, države članice trebaju osigurati da obveznici mogu snositi odgovornost za povredu odredbi nacionalnog prava kojima se prenosi ta direktiva. Tom se odredbom istodobno utvrđuje da svaka sankcija ili mjera koja iz toga proizlazi mora biti učinkovita, proporcionalna i odvraćajuća. Proporcionalnost sankcija zbog povreda pravnih pravila koja su obuhvaćena područjem primjene te direktive navodi se i u njezinoj uvodnoj izjavi 59.

Ako činjenica koju je prethodno naveo sud koji upućuje zahtjev, a koja se odnosi na to da tužitelj računovodstvene usluge pruža samo povezanim poduzetnicima, ne bi bila osnova za izuzimanje tužitelja iz primjene Direktive, postavilo bi se pak pitanje treba li tu činjenicu uzeti u obzir prilikom određivanja sankcije. Drugim riječima, postavilo bi se pitanje bi li se zbog te činjenice smatralo da se tužitelju za povredu može izreći sankcija manja od sankcije koja bi se izrekla pružateljima eksternaliziranih računovodstvenih usluga koji usluge pružaju neovisnim poduzetnicima.

Primjerice, u članku 7. stavku 1. točki 7. Zakona o sprečavanju pranja novca utvrđuje se da u sustavu unutarnjeg nadzora treba predvidjeti postupak pohrane i uništavanja informacija i dokumenata prikupljenih u okviru dubinske analize stranke i praćenja njezinih transakcija. Taj je zahtjev u skladu s člankom 40. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive 2015/849, kojim se utvrđuje, među ostalim, da države članice osiguravaju da obveznici obrišu osobne podatke. Taj je zahtjev očito usmjeren na zaštitu osobnih podataka. Međutim, kao što je to prethodno navedeno, kad je riječ o povezanim poduzetnicima, moguće je da opseg osobnih podataka u posjedu vanjskog računovođe, kad provodi dubinsku analizu stranke i prati njezine transakcije, bude jednak opsegu osobnih podataka samog vanjskog računovođe. Drugim riječima, prilikom ispunjavanja svojih obveza kao vanjski računovođa, osoba o kojoj je riječ ne prikuplja dodatne podatke.

- 14 Konačno, sud koji upućuje zahtjev ima dvojbe u pogledu tumačenja prava Unije. Stoga Sudu Europske unije treba uputiti određena prethodna pitanja.

[omissis] [postupovna razmatranja]

### **Izreka**

U skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, [omissis] Augstākā tiesa (Senāts) (Vrhovni sud, Latvija):

### **nalaže**

uputiti Sudu Europske unije sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li pojam „vanjski računovođa” iz članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) Direktive (EU) 2015/849 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma, o izmjeni Uredbe (EU) br. 648/2012 Europskog parlamenta i Vijeća te o stavljanju izvan snage Direktive 2005/60/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i Direktive Komisije 2006/70/EZ tumačiti na način da se primjenjuje i u onim slučajevima u kojima se računovodstvene usluge pružaju samo osobama koje su povezane s vanjskim računovođom?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 58. stavak 1. Direktive (EU) 2015/849 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma, o izmjeni Uredbe (EU) br. 648/2012 Europskog parlamenta i Vijeća te o stavljanju izvan snage Direktive 2005/60/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i Direktive Komisije 2006/70/EZ tumačiti na način da je u kontekstu proporcionalnosti izrečene sankcije relevantna činjenica da: 1. se računovodstvene usluge pružaju samo osobama koje su povezane s pružateljem tih usluga; 2. odabir da se poslovne knjige vode angažiranjem vanjskog računovođe ovisi o razmatranjima o učinkovitosti unutar grupe povezanih poduzetnika te na njega ne utječu kriteriji koji proizlaze iz zakonodavstva ili kriteriji koji se temelje na ekonomskoj stvarnosti?

Postupak se prekida do odluke Suda Europske unije.

[omissis][potpisi]