

Vec C-3/24

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

4. január 2024

Vnútroštátny súd:

Augstākā tiesa (Senāts)

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

4. január 2024

Žalobkyňa na prvom stupni a navrhovateľka v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

SIA MISTRAL TRANS

Žalovaná na prvom stupni a odporkyňa v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

Valsts ieņēmumu dienests

[omissis]

Latvijas Republikas Senāts (Najvyšší súd Lotyšskej republiky)
ROZHODNUTIE

V Rige 4. januára 2024

Senāts (Najvyšší súd), [omissis] [rozhodovacie zloženie súdu],

v písomnom konaní preskúmal kasačný opravný prostriedok, ktorý podala SIA MISTRAL TRANS proti rozsudku, ktorý vydal Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko) 29. októbra 2020 v konaní vo veci správneho súdnictva, ktoré sa začalo na základe žaloby o neplatnosť podanej spoločnosťou SIA MISTRAL TRANS proti rozhodnutiu [omissis], ktoré vydala Valsts ieņēmumu dienests (Štátna daňová správa, Lotyšsko) 15. augusta 2019.

Okolnosti predchádzajúce sporu

Opis skutkového stavu

- 1 Dňa 8. októbra 2013 žalobkyňa, SIA MISTRAL TRANS, prostredníctvom elektronického ohlasovacieho systému oznámila Štátnej daňovej správe, že k 4. októbru 2013 začala poskytovať externe vykonávané účtovnícke služby.

Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (Úrad pre predchádzanie praniu špinavých peňazí) Štátnej daňovej správy rozhodnutím z 12. júla 2019 uložil žalobkyni pokutu vo výške 5 000 eur, keďže sa domnieval, že žalobkyňa porušila požiadavky Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (zákon o predchádzaní praniu špinavých peňazí a financovaní terorizmu) [(omissis) v novom znení Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (zákon o predchádzaní praniu špinavých peňazí, financovaní terorizmu a šírení zbraní hromadného ničenia), ďalej len „zákon o predchádzaní praniu špinavých peňazí“].

Štátna daňová správa po preskúmaní odvolania podaného žalobkyňou rozhodnutím z 15. augusta 2019 potvrdila pôvodné rozhodnutie.

V napadnutom rozhodnutí sa uvádza, že žalobkyňa sa zaregistrovala na Štátnej daňovej správe ako povinný subjekt na účely zákona o predchádzaní praniu špinavých peňazí, pričom ako druh činnosti, ktorú vykonáva, uviedla externe vykonávané účtovnícke služby. Dňa 10. apríla 2018 sa uskutočnila kontrola na posúdenie dodržiavania požiadaviek zákona o predchádzaní praniu špinavých peňazí žalobkyňou a boli odporučené opatrenia na nápravu nedostatkov, na základe čoho bola vypracovaná príslušná správa o kontrole. Dňa 16. mája 2019 Štátna daňová správa uskutočnila novú kontrolu a našla viaceré nedostatky

v systéme vnútornej kontroly žalobkyne: 1. žalobkyňa nevykonávala ani nedokumentovala hodnotenie rizík prania špinavých peňazí a financovania terorizmu v závislosti od druhu svojej činnosti s cieľom identifikovať, posúdiť, pochopiť a riadiť takéto riziká spojené s jej činnosťou a jej klientmi, 2. žalobkyňa v praxi nedokumentuje činnosti týkajúce sa plnenia povinnosti náležitej starostlivosti a identifikácie vo vzťahu ku klientom, 3. systém vnútornej kontroly nezahŕňa postup týkajúci sa spôsobu aktualizácie hodnotenia rizík a vylepšovania systému vnútornej kontroly, 4. systém vnútornej kontroly nezahŕňa pravidelné prehodnocovanie politík a postupov a 5. systém vnútornej kontroly nezahŕňa postup, ktorým sa likvidujú dokumenty získané počas identifikácie, plnenia povinnosti náležitej starostlivosti a monitorovania transakcií klientov. V dôsledku toho Štátna daňová správa rozhodla, že žalobkyňa nedodrжала požiadavky stanovené v § 6 ods. 1 a 1.², § 7 ods. 1 bode 7, § 8 ods. 2, § 11.¹ ods. 1, § 37 ods. 2 a § 37.². V rozhodnutí sa uvádza, že pri ukladaní sankcie bol zohľadnený charakter, povaha a dĺžka trvania porušenia, ako aj finančná situácia žalobkyne. Tiež bolo zohľadnené, že žalobkyňa sa ani len nepokúsila riadiť sa odporúčaniami uvedenými v správe o kontrole z 10. apríla 2018 a že dlhšie ako rok neplnila povinnosti a úlohy uložené zákonom o predchádzaní praniu špinavých peňazí.

Žalobkyňa podala na Administratívu apgabaltiesa (Krajský správny súd) žalobu proti rozhodnutiu Štátnej daňovej správy. Žalobkyňa vo svojej žalobe najmä zdôraznila, že externe vykonávané účtovnícke služby sa poskytovali len nasledujúcim osobám, ktoré sú s ňou prepojené: 1. SIA Bolivar Serviss, 2. SIA Bolivar Logistic a 3. SIA Bolivar Transport. Žalobkyňa a prepojené obchodné spoločnosti majú rovnakých členov vo svojich správnych radách, rovnakých akcionárov a rovnakých konečných užívateľov výhod – A a B –, medzi ktorými existuje príbuzenský vzťah [určitého] stupňa. Tento spôsob vedenia účtovníctva bol vybraný len s cieľom ušetriť zdroje a zabrániť tomu, aby bolo potrebné kúpiť licenciu účtovníckeho softvéru pre každú z týchto obchodných spoločností. Bola uzavretá zmluva, v ktorej sa odkazovalo na vyššie uvedené, a bola stanovená platba na úhradu nákladov. Na základe počiatočného rozhodnutia Štátnej daňovej správy bolo účtovníctvo zreorganizované tak, že od 2. júla 2019 sa účtovníctvo všetkých prepojených obchodných spoločností vedie samostatne. Žalobkyňa navyše oznámila Štátnej daňovej správe, že od 30. júna 2019 už neposkytuje externe vykonávané účtovnícke služby.

- 2 Administratíva apgabaltiesa (Krajský správny súd), ktorý rozhodoval o veci v odvolacom konaní, rozsudkom z 29. októbra 2020 zamietol žalobu o neplatnosť napadnutého rozhodnutia. Tento rozsudok je založený na tomto odôvodnení:

2.1 Na žalobkyňu ako poskytovateľa externe vykonávaných účtovníckych služieb sa vzťahuje zákon o predchádzaní praniu špinavých peňazí. Je irelevantné, že žalobkyňa vedie účtovníctvo len pre troch prepojených klientov. Podľa článku 2 ods. 1 bodu 3 písm. a) smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/849 z 20. mája 2015 o predchádzaní využívaniu finančného systému na účely prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu, ktorou sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 648/2012 a zrušuje smernica

Európskeho parlamentu a Rady 2005/60/ES a smernica Komisie 2006/70/ES (ďalej len „smernica 2015/849“), sa táto smernica vzťahuje aj na externých účtovníkov a nie je rozhodujúce, komu sa poskytujú externé vykonávané účtovnícke služby. Ani v zákone o predchádzaní praniu špinavých peňazí sa nenachádza žiadne ustanovenie, ktoré je priaznivejšie pre prepojené osoby. Žalobkyňa navyše už poznala názor Štátnej daňovej správy na túto otázku po prvej kontrole z 10. apríla 2018. V prípade, že žalobkyňa by mala nejakú pochybnosť, by sa teda táto pochybnosť mohla vyriešiť pred nasledujúcou kontrolou.

2.2 Štátna daňová správa správne rozhodla, že žalobkyňa nedodrжала požiadavky stanovené v § 6 ods. 1 a 1.², § 7 ods. 1 bode 7, § 8 ods. 2, § 11.¹ ods. 1, § 37 ods. 2 a § 37.².

2.3 Štátna daňová správa pri stanovovaní sankcie vzala do úvahy okolnosti uvedené v § 77 ods. 3 zákona o predchádzaní praniu špinavých peňazí, najmä závažnosť a dĺžku trvania porušenia, mieru zodpovednosti a finančnú situáciu osoby, ako aj spoluprácu s dozorným a kontrolným orgánom.

§ 78 ods. 1 bod 3 zákona o predchádzaní praniu špinavých peňazí umožňuje uložiť pokuty vo výške do 1 000 000 eur. Pokuta vo výške 5 000 eur uložená žalobkyňi je primeraná charakteru porušenia a úmerná finančnej situácii žalobkyne v porovnaní so spôsobenou hrozbou pre záujmy národného hospodárstva. Žalobkyňa nesplnila podstatné požiadavky zákona o predchádzaní praniu špinavých peňazí a nedodrжала základné zákonné povinnosti, čím sťažila dosiahnutie cieľov tohto zákona.

- 3 Žalobkyňa podala kasačný opravný prostriedok proti rozsudku uvedeného súdu, pričom tvrdila, že uložená pokuta je neprimeraná.

Odôvodnenie

Uplatniteľná právna úprava

Právo Európskej únie

- 4 Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/849 z 20. mája 2015 o predchádzaní využívaniu finančného systému na účely prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu, ktorou sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 648/2012 a zrušuje smernica Európskeho parlamentu a Rady 2005/60/ES a smernica Komisie 2006/70/ES.

Článok 2 ods. 1: Táto smernica sa vzťahuje na tieto povinné subjekty:

...

[bod] 3. tieto fyzické alebo právnické osoby konajúce pri výkone svojej odbornej činnosti:

a) audítorov, externých účtovníkov a daňových poradcov... .

Článok 58 ods. 1: Členské štáty zabezpečia, aby povinné subjekty mohli byť brané na zodpovednosť za porušenia vnútroštátnych ustanovení transponujúcich túto smernicu, a to v súlade s týmto článkom a článkami 59 až 61. Všetky následné sankcie alebo opatrenia musia byť účinné, primerané a odrádzajúce.

Lotyšské právo

5 Zákon o predchádzaní praniu špinavých peňazí, financovaniu terorizmu a šíreniu zbraní hromadného ničenia. Týmto zákonom bola prebratá smernica 2015/849.

§ 3 „Povinné subjekty na účely tohto zákona“: (1) Povinnými subjektmi na účely tohto zákona sú osoby, ktoré vykonávajú ekonomickú alebo odbornú činnosť:

...

3. externých účtovníkov, audítorov, spoločností audítorov a daňových poradcov, ako aj ktorejkoľvek inej osoby, ktorá sa zaviazala poskytovať (ako poradenstvo alebo materiálnu pomoc) pomoc v daňových záležitostiach alebo koná ako sprostredkovateľ pri poskytovaní tejto pomoci bez ohľadu na to, ako často sa poskytuje, a či sa poskytuje odplatne... .

§ 6 „Povinnosť vykonať hodnotenie rizík a zaviesť systém vnútornej kontroly“: (1) Povinný subjekt na účely tohto zákona v závislosti od druhu svojej činnosti vykonáva a dokumentuje hodnotenie rizík prania špinavých peňazí, financovania terorizmu a šírenia zbraní hromadného ničenia s cieľom identifikovať, posúdiť, pochopiť a riadiť takéto riziká spojené s jeho činnosťou a jeho klientmi a na základe tohto hodnotenia zavedie systém vnútornej kontroly na predchádzanie praniu špinavých peňazí, financovaniu terorizmu a šírenia zbraní hromadného ničenia vrátane vypracovania a zdokumentovania príslušných politík a postupov, ktoré schvaľuje predstavenstvo, ak je vymenované, alebo prípadne iný riadiaci orgán povinného subjektu.

...

(1.²) Povinný subjekt na účely tohto zákona pri hodnotení rizík prania špinavých peňazí, financovania terorizmu a šírenia zbraní hromadného ničenia a vytváraní systému vnútornej kontroly zohľadní prinajmenšom nasledujúce okolnosti, ktoré majú vplyv na:

1. riziko spojené s právnou formou, vlastníckou štruktúrou [a] ekonomickými alebo osobnými činnosťami klienta alebo konečného užívateľa výhod klienta,

2. riziko krajiny a geografické riziko, t.j. riziko, že klient alebo konečný užívateľ výhod klienta je spojený s krajinou alebo územím, ktorých ekonomické, sociálne, právne alebo politické okolnosti môžu naznačovať vysoké riziko prania

špinavých peňazí alebo financovania terorizmu a šírenia zbraní hromadného ničenia, ktoré je vlastné tejto krajine,

3. riziko služieb a produktov využívaných klientom, t. j. riziko, že klient môže využiť predmetnú službu alebo predmetný produkt na pranie špinavých peňazí alebo na financovanie terorizmu a šírenie zbraní hromadného ničenia;

4. riziko dodávateľského reťazca týkajúceho sa služby alebo produktu súvisiace so spôsobom (alebo prostriedkom), ktorým klient získava a využíva službu alebo produkt.

§ 7 „Systém vnútornej kontroly“: 1. Pri zavádzaní systému vnútornej kontroly povinný subjekt na účely tohto zákona musí stanoviť aspoň:

...

7. postup uchovávanía a likvidácie informácií a dokumentov získaných pri plnení povinnosti náležitej starostlivosti vo vzťahu k klientovi a pri vykonávaní monitorovania jeho transakcií.

§ 8 „Aktualizácia hodnotenia rizík a vylepšovanie systému vnútornej kontroly“: (2) Povinný subjekt na účely tohto zákona pravidelne, ale aspoň raz za 18 mesiacov vyhodnotí pomocou dokumentácie účinnosť systému vnútornej kontroly, najmä prostredníctvom preskúmania a aktualizácie hodnotenia rizika prania špinavých peňazí, financovania terorizmu a šírenia zbraní hromadného ničenia súvisiaceho s klientom, s miestom jeho pobytu (alebo miestom jeho sídla), s ekonomickou a osobnou činnosťou klienta, s využívanými službami a produktmi a ich dodávateľskými reťazcami, ako aj s uskutočnenými transakciami a v prípade potreby prijme opatrenia na zlepšenie účinnosti systému vnútornej kontroly vrátane opatrení na prehodnotenie a objasnenie politík a postupov na predchádzanie praniu špinavých peňazí, financovaniu terorizmu a šíreniu zbraní hromadného ničenia.

§ 11.¹ „Opatrenia náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi a rizikové faktory“: (1) Opatrenia náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi sú súborom činností založených na hodnotení rizika, v rámci ktorých každý povinný subjekt na účely tohto zákona:

1. identifikuje klienta a overí získané identifikačné údaje,

2. určí konečného užívateľa výhod a na základe hodnotenia rizík sa ubezpečí, že dotknutá fyzická osoba je konečným užívateľom výhod klienta. V prípade právnej konštrukcie a právnickej osoby povinný subjekt na účely tohto zákona tiež overí štruktúru členov tejto osoby a spôsob, akým konečný užívateľ výhod ovláda túto právnu konštrukciu alebo právnickú osobu,

3. získa informácie o plánovanom účele a povahe obchodného vzťahu a príležitostných transakcií,

4. po začatí obchodného vzťahu bude vykonávať jeho monitorovanie, vrátane overení na potvrdenie, že transakcie uskutočňované v rámci takého vzťahu sa uskutočňujú v súlade s informáciami o klientovi, jeho ekonomickej činnosti, rizikovom profile a pôvode finančných prostriedkov, ktoré má povinný subjekt na účely tohto zákona k dispozícii;

5. zaručí, aby sa dokumenty, osobné údaje a informácie získané počas plnenia povinnosti náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi uchovávali, pravidelne vyhodnocovali a aktualizovali v súlade s príslušnými rizikami aspoň raz za päť rokov.

§ 37 „Uchovávanie, aktualizácia a likvidácia dokumentov získaných pri plnení povinnosti náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi“: (2) Každý povinný subjekt na účely tohto zákona bude počas piatich rokov po skončení obchodného vzťahu alebo uskutočnení príležitostnej transakcie uchovávať:

1. všetky informácie získané počas plnenia povinnosti náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi, vrátane informácií o vnútroštátnych a medzinárodných transakciách klienta, príležitostných vnútroštátnych a medzinárodných transakciách a účtovných záznamov o týchto transakciách, kópie dokumentov, ktoré preukazujú identifikačné údaje klienta, výsledky plnenia povinnosti náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi, ako aj dostupné informácie získané pomocou využitia elektronických identifikačných prostriedkov, certifikačných služieb v zmysle § 1 ods. 10 Elektronisko dokumentu likums (zákon o elektronických dokumentoch) v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 910/2014 z 23. júla 2014 o elektronickej identifikácii a dôveryhodných službách pre elektronicke transakcie na vnútornom trhu a o zrušení smernice 1999/93/ES alebo iných technologických riešení v rozsahu a s dosahom stanoveným Radou ministrov,

2. informácie o všetkých platbách uskutočnených klientom,

3. korešpondenciu s klientom vrátane elektronickej korešpondencie.

§ 37.² „Odovzdanie dokumentov a informácií získaných pri plnení povinnosti náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi Finanšu izlūkošanas dienests (Úrad finančného spravodajstva) a dozorným a kontrolným orgánom“: Každý povinný subjekt na účely tohto zákona bude dokumentovať opatrenia náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi, ako aj informácie o všetkých platbách uskutočnených a prijatých klientom a na žiadosť dozorných a kontrolných orgánov alebo Úradu finančného spravodajstva v stanovenej lehote predloží tieto dokumenty dozornému a kontrolnému orgánu povinného subjektu na účely tohto zákona alebo zašle kópie týchto dokumentov Úradu finančného spravodajstva.

§ 77 „Právomoc ukladať sankcie a uplatňovať dozorné opatrenia“:

...

(3) Dozorný a kontrolný orgán pri stanovovaní sankcií a druhu a dosahu dozorných opatrení v súlade s odsekom 1 tohto paragrafu zohľadní všetky relevantné okolnosti vrátane:

1. závažnosti, dĺžky trvania a systematickej povahy porušenia,
2. miery zodpovednosti fyzickej alebo právnickej osoby,
3. finančnej situácie fyzickej alebo právnickej osoby (objem ročných príjmov zodpovednej fyzickej osoby alebo celkový ročný obrat zodpovednej právnickej osoby a iné faktory, ktoré majú vplyv na finančnú situáciu),
4. prospechu získaného fyzickou alebo právnickou osobou v dôsledku porušenia, pokiaľ ho možno vypočítať,
5. strát spôsobených tretím osobám v dôsledku porušenia, pokiaľ ich možno určiť,
6. miery, do akej fyzická alebo právnická osoba, ktorá je považovaná za zodpovednú, spolupracuje s dozorným a kontrolným orgánom,
7. porušení, ktorých sa predtým dopustila fyzická alebo právnická osoba v oblasti predchádzania praniu špinavých peňazí, financovaniu terorizmu a šíreniu zbraní hromadného ničenia a v oblasti medzinárodných alebo vnútroštátnych sankcií.

§ 78 „Nedodržiavanie požiadaviek stanovených v oblasti predchádzania praniu špinavých peňazí, financovaniu terorizmu a šíreniu zbraní hromadného ničenia“:
(1) Povinným subjektom na účely tohto zákona možno uložiť v dôsledku porušenia ustanovení právnych predpisov v oblasti predchádzania praniu špinavých peňazí, financovaniu terorizmu a šíreniu zbraní hromadného ničenia – najmä ustanovení, ktoré sa týkajú plnenia povinnosti náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi, dohľadu nad obchodnými vzťahmi a transakciami, oznamovania nezvyčajných a podozrivých transakcií, poskytovania informácií dozornému a kontrolnému orgánu alebo Úradu finančného spravodajstva, neuskutočnenia transakcie, zmrazenia finančných prostriedkov, systému vnútornej kontroly, uchovávanía a likvidácie informácií, ako aj porušenia smernice [2015/849] – nasledujúce sankcie:

...

3. uloženie pokuty vo výške do 1 000 000 eur (fyzickej alebo právnickej) osobe zodpovednej za porušenie... .

Dôvody, pre ktoré existujú pochybnosti o výklade práva Európskej únie

- 6 Jednou z otázok, ktoré treba objasniť v prejednávanej veci, je, či sa článok 2 ods. 1 bod 3 písm. a) smernice 2015/849, ktorý stanovuje, že táto smernica sa

vzťahuje na externých účtovníkov, uplatní aj v tých prípadoch, v ktorých sa účtovnícke služby poskytujú len obchodným spoločnostiam prepojeným s externým účtovníkom.

Žalobkyňa v priebehu konania vedeného v súvislosti s touto vecou tak na správnych orgánoch, ako aj neskôr na súdoch systematicky popierala, že sa na ňu vzťahujú povinnosti stanovené v zákone o predchádzaní praniu špinavých peňazí. S prihliadnutím na vyššie uvedené a tiež na to, že pred preskúmaním proporcionality uloženej pokuty je nevyhnutné určiť, či skutočne došlo k porušeniu, tento súd musí posúdiť, či je žalobkyňa povinná plniť povinnosti, ktoré sa vzťahujú na externých účtovníkov.

- 7 Podľa odôvodnenia 3 smernice 2015/849 je táto smernica štvrtou smernicou, ktorou sa rieši hrozba prania špinavých peňazí. Smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2001/97/ES zo 4. decembra 2001, ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 91/308/EHS o predchádzaní využívaniu finančného systému na účely prania špinavých peňazí (ďalej len „smernica 2001/97“), sa rozšíril rozsah pôsobnosti smernice 91/308/EHS z hľadiska zahrnutých trestných činov a rozsahu zahrnutých povolaní a činností. V odôvodnení 15 smernice 2001/97 sa uvádza, že treba, aby povinnosti vyplývajúce z tejto smernice v oblasti identifikácie klientov, archivácie zápisov a oznamovania podozrivých transakcií boli rozšírené na ohraničený počet činností a povolaní, ktoré sa ukázali ako mimoriadne spôsobilé na využitie na účely prania špinavých peňazí. To znamená, že pri posudzovaní, na ktoré osoby sa má vzťahovať smernica 2001/97 a neskôr smernica 2015/849, je rozhodujúce, či sú činnosť alebo povolanie príslušnej osoby vystavené väčšiemu riziku prania špinavých peňazí.

Pokiaľ ide o odvetvie externých účtovníkov, v *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (Národná správa o hodnotení rizika prania špinavých peňazí, financovania terorizmu a šírenia zbraní hromadného ničenia za roky 2017 – 2019) bolo identifikované riziko, že príslušníci tohto odvetvia sa nielen nedobrovoľne podieľajú na praní špinavých peňazí, ale tiež s plným vedomím vykonávajú činnosti, ktoré pomáhajú ich klientom pri praní špinavých peňazí, pričom poskytujú poradenstvo týkajúce sa daňových únikov a štrukturalizácie aktív, vypracúvajú dokumentáciu o fiktívnych transakciách a poskytujú služby účtovnej evidencie a zakladajú zložité právne subjekty a spoločnosti typu *offshore*. Policajné orgány tiež uvádzajú, že externí účtovníci tiež obvykle ponúkajú tieto činnosti ako odborné služby prania špinavých peňazí. Existuje riziko, že externí účtovníci v záujme klienta zámerne nebudú poskytovať informácie o podozrivých transakciách [*omissis*].

Preto externých účtovníkov treba obvykle považovať za osoby, ktorých činnosti sú vystavené dosť vysokému riziku prania špinavých peňazí.

- 8 V čase, keď Štátna daňová správa zistila porušenia pri činnostiach žalobkyne, bol účinný likums „Par grāmatvedību“ (zákon o účtovníctve). Podľa § 3 druhého

odseku bodu 2 uvedeného zákona je externý účtovník osoba, ktorá na základe písomnej zmluvy s podnikom (s výnimkou pracovnej zmluvy) zaväzuje poskytovať alebo poskytuje účtovnícke služby klientovi. Okrem toho podľa § 3.¹ prvého odseku uvedeného zákona je externý účtovník povinný uzavrieť poistenie zodpovednosti za škodu spôsobenú v dôsledku jeho konania alebo opomenutia pri výkone povolania. Externý účtovník teda ako nezávislý hospodársky subjekt ponúka svoje služby inému podniku a navyše je zodpovedný za škodu spôsobenú svojím konaním alebo opomenutím pri výkone povolania.

Vyššie uvedené je tiež v súlade s významom pojmu „externý účtovník“, ktorý je uvedený v článku 2 ods. 1 bode 3 písm. a) smernice 2015/849. V lotyštine pojem „ārštata“ [po slovensky „externý“] označuje toho, kto pracuje pre podnik, ale nie je jeho zamestnancom. Ak sa zameriame na anglickú verziu, treba poznamenať, že sa v nej používa pojem „external accountant“. Aj podľa pojmu použitého v angličtine sa teda smernica uplatní, a to už nie na ktoréhokoľvek účtovníka, ale len na účtovníka, ktorého odborná činnosť je organizovaná mimo podniku, ktorému sa poskytujú účtovnícke služby.

- 9 Ako bolo spomenuté vyššie, žalobkyňa počas celého konania zdôrazňovala, že poskytovala účtovnícke služby len osobám, ktoré sú s ňou prepojené. Žalobkyňa vysvetlila, že jej hlavná činnosť nikdy nesúvisela s poskytovaním účtovníckych služieb, keďže jej hlavnou činnosťou je preprava tovaru. Tento konkrétny model vedenia účtovníctva medzi prepojenými osobami bol navrhnutý s cieľom ušetriť zdroje. Správne orgány ani súdy nevyvrátili vyššie uvedené tvrdenie, pričom uviedli, že táto okolnosť nie je relevantná pre rozhodnutie prejednávanej veci. Tento súd pochybuje o tom, či je uvedené stanovisko správne.
- 10 Podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie v práve hospodárskej súťaže pojem podnik zahŕňa každý subjekt vykonávajúci hospodársku činnosť nezávisle od jeho právneho postavenia a spôsobu jeho financovania. Súdny dvor rovnako spresnil, že pod pojmom podnik treba rozumieť hospodársku jednotku, aj keď je táto hospodárska jednotka z právneho hľadiska zložená z viacerých fyzických alebo právnických osôb (*rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 20. januára 2011, General Química a i./Komisia, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, body 34 a 35 a citovaná judikatúra*). Ten istý prístup je obvyklý pri otázkach súvisiacich s právom štátnej pomoci. Napríklad v odôvodnení 4 nariadenia Komisie (EÚ) č. 1407/2013 z 18. decembra 2013 o uplatňovaní článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie na pomoc *de minimis* sa uvádza, že Súdny dvor Európskej únie uznal, že všetky subjekty, ktoré sú kontrolované (právne alebo *de facto*) tým istým subjektom, by sa mali pokladať za jediný podnik. Z vyššie uvedeného vyplýva, že tak v práve hospodárskej súťaže, ako aj v práve štátnej pomoci prepojené podniky možno považovať za jediný podnik. Okrem toho, ak sa prepojené podniky majú pokladať za jediný podnik, tento súd má pochybnosti o tom, či je poskytovanie účtovníckych služieb v rámci týchto podnikov (dokonca aj v prípade, ak je formálne zorganizované ako externe vykonávaná služba) vystavené vyššiemu riziku prania špinavých peňazí než poskytovanie

účetníckych služieb, ktoré je zorganizované interne (*in house*) v podniku, pričom účtovníci sú zamestnancami podniku na základe pracovnej zmluvy.

Z okolností uvádzaných žalobkyňou navyše vyplýva, že výber metódy na vedenie účtovníctva nezávisel od objektívnych kritérií vyvedených z právnych predpisov alebo kritérií založených na ekonomickej realite (napríklad nemožno očakávať, že externý účtovník, ktorý vykonáva nezávislé povolanie, uzavrie pracovné zmluvy so svojimi klientmi, pričom sa stane zamestnancom dotknutého podniku), ale od úvah týkajúcich sa efektivity, ku ktorým sa dospelo v rámci skupiny prepojených podnikov, týkajúcich sa vhodnejšieho a rentabilnejšieho modelu organizácie účtovníctva.

- 11 V tom istom zmysle úvahy týkajúce sa efektivity smernice 2015/849 tiež vyvolávajú pochybnosti o uplatniteľnosti smernice na túto situáciu. Ako už bolo uvedené, tak žalobkyňa, ako aj spoločnosti, ktorým žalobkyňa poskytuje účtovnícke služby, ovládajú tie isté osoby (ktoré sú zároveň tiež konečnými užívateľmi ich výhod). To má za následok, že sa skepticky posudzuje tak možnosť, že poskytovateľ účtovníckych služieb bude nezávisle a úplne plniť povinnosti, ktoré mu v súlade so smernicou ukladá lotyšský zákon, ako aj v každom prípade následná možnosť dosiahnuť ciele smernice, teda predchádzanie praniu špinavých peňazí. Ako príklad možno uviesť, že Štátna daňová správa tiež uložila sankciu za nesplnenie určitej povinnosti, ktorej užitočnosť v tejto konkrétnej situácii je sporná (neurčenie postupu, ktorým sa likvidujú dokumenty získané v priebehu identifikácie, plnenia povinnosti náležitej starostlivosti a monitorovania transakcií klientov, ktorý by sa dotýkal dokumentov týkajúcich sa identifikácie tej istej hospodárskej jednotky s tými istými konečnými užívateľmi výhod).

Tieto úvahy vyvolávajú pochybnosti o tom, či je v tejto situácii primerané od spoločnosti vyžadovať plnenie všetkých povinností uložených smernicou alebo zákonom, ak by to, čo by sa dosiahlo, mohlo spočívať skôr vo formálnom dodržiavaní požiadaviek.

- 12 Za takých okolností je potrebné objasniť, či sa článok 2 ods. 1 bod 3 písm. a) smernice 2015/849 uplatní aj na také prípady, v ktorých sa účtovnícke služby poskytujú len osobám prepojeným so subjektom, ktorý ich poskytuje.
- 13 V prípade, ak by bola odpoveď na predchádzajúcu otázku kladná, bolo by následne potrebné objasniť, či skutočnosť, že účtovnícke služby sa poskytujú len osobám prepojeným s poskytovateľom, treba zohľadniť pri ukladaní sankcie za porušenia v oblasti predchádzania praniu špinavých peňazí, financovaniu terorizmu a šíreniu zbraní hromadného ničenia. Podľa článku 58 ods. 1 smernice 2015/849 členské štáty musia zabezpečiť, aby povinné subjekty mohli byť brané na zodpovednosť za porušenia vnútroštátnych ustanovení transponujúcich túto smernicu. V tomto ustanovení sa zároveň uvádza, že všetky následné sankcie alebo opatrenia musia byť účinné, primerané a odrádzajúce. Proporcionalita

sankcií za porušenia právnych predpisov, ktoré patria do pôsobnosti tejto smernice, je spomenutá aj v jej odôvodnení 59.

Ak by skutočnosť, ktorú vyššie uviedol tento súd, týkajúca sa toho, že žalobkyňa poskytuje účtovnícke služby len prepojeným podnikom, nebola dôvodom na vylúčenie žalobkyne z pôsobnosti smernice, vznikla by však otázka, či by sa táto skutočnosť mala zohľadniť pri stanovovaní sankcie. Ide teda o otázku, či z takej skutočnosti nevyplýva záver, že porušenie, ktorého sa dopustila žalobkyňa, môže vyžadovať, aby sa jej uložila nižšia sankcia v porovnaní so sankciou, ktorá by sa mala uložiť tým poskytovateľom externe vykonávaných účtovníckych služieb, ktorí poskytujú služby nezávislým podnikom.

Napríklad v § 7 ods. 1 bode 7 zákona o predchádzaní praniu špinavých peňazí sa uvádza, že v systéme vnútornej kontroly treba stanoviť postup uchovávanía a likvidácie informácií a dokumentov získaných pri plnení povinnosti náležitej starostlivosti vo vzťahu k klientovi a pri vykonávaní monitorovania jeho transakcií. Táto požiadavka je v súlade s článkom 40 ods. 1 druhým pododsekom smernice 2015/849, ktorý okrem iného stanovuje, že členské štáty musia zabezpečiť, aby povinné subjekty vymazali osobné údaje. Taká požiadavka je jednoznačne zameraná na ochranu osobných údajov. Ako však už bolo spomenuté vyššie, v prípade prepojených podnikov môže nastať situácia, keď je rozsah osobných údajov, ktoré má k dispozícii externý účtovník pri plnení povinnosti náležitej starostlivosti vo vzťahu ku klientovi a monitorovaní jeho transakcií, totožný s rozsahom osobných údajov samotného externého účtovníka. To znamená, že dotknutá osoba pri plnení svojich povinností v postavení externého účtovníka nezíska dodatočné údaje.

- 14 Stručne povedané, tento súd má pochybnosti o výklade práva Únie. Preto je potrebné predložiť určité prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru Európskej únie.

[omissis] [procesné úvahy]

Výrok

Augstākā tiesa (Senāts) (Najvyšší súd, Lotyšsko) [omissis] podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie

rozhodol

položiť Súdnemu dvoru Európskej únie nasledujúce prejudiciálne otázky:

1. Má sa pojem „externý účtovník“, ktorý je uvedený v článku 2 ods. 1 bode 3 písm. a) smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/849 z 20. mája 2015 o predchádzaní využívaniu finančného systému na účely prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu, ktorou sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 648/2012 a zrušuje smernica Európskeho parlamentu a Rady 2005/60/ES a smernica Komisie 2006/70/ES, vykladať v tom zmysle, že sa

uplatní aj na tie prípady, v ktorých sa účtovnícke služby poskytujú len osobám prepojeným s externým účtovníkom?

2. V prípade, ak je odpoveď na prvú otázku kladná, má sa článok 58 ods. 1 smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/849 z 20. mája 2015 o predchádzaní využívaniu finančného systému na účely prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu, ktorou sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 648/2012 a zrušuje smernica Európskeho parlamentu a Rady 2005/60/ES a smernica Komisie 2006/70/ES, vykladať v tom zmysle, že v kontexte proporcionality uloženej sankcie je relevantná skutočnosť, že 1. účtovnícke služby sa poskytujú len osobám prepojeným s tým, kto ich poskytuje, 2. rozhodnutie viesť účtovníctvo pomocou využitia služieb externého účtovníka závisí od úvah týkajúcich sa efektivity, ku ktorým sa dospelo v rámci skupiny prepojených podnikov, a nevyplýva z kritérií vyvodенých z právnych predpisov alebo kritérií založených na ekonomickej realite?

Konanie sa prerušuje do vydania rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie.

[omissis] [podpisy]

PRACOVNÝ DOKUMENT