

Sprawa C-3/24**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

4 stycznia 2024 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Augstākā tiesa (Senāts) (sąd najwyższy, Łotwa)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

4 stycznia 2024 r.

Strona skarżąca w postępowaniu w pierwszej instancji oraz w postępowaniu kasacyjnym:

SIA MISTRAL TRANS

Druga strona postępowania w postępowaniu w pierwszej instancji oraz w postępowaniu kasacyjnym:

Valsts ieņēmumu dienests (państwowy organ podatkowy)

[...]

Latvijas Republikas Senāts (sąd najwyższy Republiki Łotewskiej)**POSTANOWIENIE**

Ryga, dnia 4 stycznia 2024 r.

Senāts, [...] [skład sądu]

po rozpatrzeniu w postępowaniu pisemnym skargi kasacyjnej wniesionej przez SIA MISTRAL TRANS od wyroku wydanego w dniu 29 października 2020 r. przez Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny, Łotwa) w postępowaniu sądowo-administracyjnym wszczętym przez SIA MISTRAL TRANS w drodze skargi o stwierdzenie nieważności decyzji [...] wydanej w dniu 15 sierpnia 2019 r. przez Valsts ieņēmumu dienests (państwowy organ podatkowy).

Uzasadnienie

Okoliczności faktyczne

- 1 W dniu 8 października 2013 r. skarżąca, SIA MISTRAL TRANS, zawiadomiła państwowy organ podatkowy za pośrednictwem elektronicznego systemu składania pism, że w dniu 4 października 2013 r. rozpoczęła świadczenie usług księgowych na zasadzie outsourcingu.

Decyzją z dnia 12 czerwca 2019 r. Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (urząd ds. zapobiegania praniu pieniędzy) państwowego organu podatkowego nałożył na skarżącą grzywnę w kwocie 5000 EUR w wyniku naruszenia przez nią przepisów Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu) [(...) w nowym brzmieniu Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu i rozprzestrzenianiu broni jądrowej)], zwanej dalej „ustawą o zapobieganiu praniu pieniędzy”].

Państwowy organ podatkowy, po rozpatrzeniu odwołania wniesionego przez skarżącą, decyzją z dnia 15 sierpnia 2019 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

W zaskarżonej decyzji wskazano, że skarżąca zarejestrowała się w państwowym organie podatkowym jako podmiot zobowiązany podlegający ustawie o zapobieganiu praniu pieniędzy, informując, że prowadzi działalność w zakresie świadczenia usług księgowych na zasadzie outsourcingu. W dniu 10 kwietnia 2018 r. przeprowadzono kontrolę w celu zbadania, czy skarżąca przestrzega przepisów ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy oraz zalecono podjęcie środków w celu usunięcia uchybień, z której to kontroli sporządzono stosowny protokół. W dniu 16 maja 2019 r. państwowy organ podatkowy przeprowadził ponowną kontrolę oraz stwierdził liczne uchybienia w systemie kontroli wewnętrznej skarżącej: 1) skarżąca nie przeprowadziła i nie udokumentowała oceny ryzyka prania pieniędzy i finansowania terroryzmu związanego z jej działalnością w celu zidentyfikowania, oceny, zrozumienia ryzyka związanego z jej działalnością i działalnością jej klientów oraz zarządzania tym ryzykiem; 2) skarżąca nie dokumentowała w praktyce prowadzonych wobec klientów działań z zakresu należytej staranności i identyfikacji; 3) system kontroli wewnętrznej nie zawierał procedury w przedmiocie sposobu aktualizacji oceny ryzyka i poprawy skuteczności systemu kontroli wewnętrznej; 4) system kontroli wewnętrznej nie zawierał okresowego przeglądu polityk i procedur oraz 5) system kontroli wewnętrznej nie zawierał procedury, zgodnie z którą dokumenty uzyskane w toku dokonywania identyfikacji, działań z zakresu należytej staranności i monitorowania transakcji z klientami są niszczone. W rezultacie państwowy organ podatkowy uznał, że skarżąca naruszyła przepisy art. 6 ust. 1 i ust. 1², art. 7 ust. 1 pkt 7, art. 8 ust. 2, art. 11¹ ust. 1, art. 37 ust. 2 i art. 37² [ustawy

o zapobieganiu praniu pieniędzy]. W decyzji wskazano, że ustalając wysokość kary, wzięto pod uwagę rodzaj, charakter i czas trwania naruszenia, a także sytuację finansową skarżącej. Wzięto również pod uwagę okoliczność, że skarżąca nie podjęła nawet próby zastosowania się do zaleceń zawartych w protokole kontroli z dnia 10 kwietnia 2018 r. oraz że przez ponad rok nie wykonywała obowiązków i zadań nałożonych przez przepisy ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy.

Skarżąca wniosła skargę na decyzję państwowego organu podatkowego do Administratīvā apgabaltiesa (okręgowego sądu administracyjnego, Łotwa). Skarżąca podkreśliła w skardze, w szczególności, że zlecone usługi księgowe były świadczone wyłącznie na rzecz następujących powiązanych z nią podmiotów: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic i 3) SIA Bolivar Transport. Skarżąca i powiązane z nią spółki handlowe posiadają tych samych członków zarządu, tych samych udziałowców i tych samych beneficjentów rzeczywistych: A i B, którzy są ze sobą spokrewnieni w stopniu [stopień]. Wskazany sposób prowadzenia księgowości został wybrany wyłącznie w celu zaoszczędzenia środków oraz uniknięcia konieczności zakupu licencji na oprogramowanie księgowe dla każdej ze spółek handlowych. W związku z powyższym zawarto umowę i ustalono płatności na pokrycie kosztów. W następstwie pierwotnej decyzji państwowego organu podatkowego księgowość została zreorganizowana w ten sposób, że począwszy od dnia 2 lipca 2019 r. księgowość każdej z powiązanych spółek prowadzona jest w sposób niezależny. Ponadto skarżąca poinformowała państwowy organ podatkowy, że od dnia 30 czerwca 2019 r. nie świadczy już usług księgowych na zasadzie outsourcingu.

- 2 Wyrokiem z dnia 29 października 2020 r. Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny, Łotwa), który rozpoznawał wniesioną w tej sprawie skargę, oddalił skargę o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji. Wyrok został oparty na następujących podstawach:

2.1 Skarżąca, jako podmiot świadczący usług księgowe na zasadzie outsourcingu, podlega przepisom ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy. Nie ma znaczenia, że skarżąca prowadziła księgowość jedynie trzech powiązanych klientów. Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniającej rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE, zwanej dalej „dyrektywą 2015/849”, dyrektywa ta ma również zastosowanie do zewnętrznych księgowych i nie ma przy tym znaczenia, na rzecz jakich podmiotów świadczone są usługi księgowe na zasadzie outsourcingu. Również ustawa o zapobieganiu praniu pieniędzy nie zawiera żadnych przepisów korzystniejszych dla podmiotów powiązanych. Ponadto już po pierwszej kontroli z dnia 10 kwietnia 2018 r. skarżąca знаła stanowisko państwowego organu podatkowego w tym zakresie.

Tym samym, w przypadku gdyby skarżąca miała jakiegokolwiek wątpliwości, mogły one zostać rozwiane przed kolejną kontrolą;

2.2 Państwowy organ podatkowy w sposób uzasadniony uznał, że skarżąca naruszyła przepisy art. 6 ust. 1 i ust. 1², art. 7 ust. 1 pkt 7, art. 8 ust. 2, art. 11¹ ust. 1, art. 37 ust. 2 i art. 37² [ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy];

2.3 Państwowy organ podatkowy, ustalając wymiar kary, wziął pod uwagę okoliczności określone w art. 77 ust. 3 ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy, w szczególności wagę i czas trwania naruszenia, stopień odpowiedzialności i sytuację finansową danego podmiotu, a także współpracę z organem nadzoru i kontroli.

Artykuł 78 ust. 1 pkt 3 ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy umożliwia nałożenie grzywny w kwocie do 1 000 000 EUR. Nałożona na skarżącą grzywna w kwocie 5000 EUR jest adekwatna do charakteru naruszenia i proporcjonalna do sytuacji finansowej skarżącej w porównaniu z zagrożeniem spowodowanym dla interesów gospodarki narodowej. Skarżąca nie spełniła istotnych wymogów ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy i nie wykonywała podstawowych obowiązków prawnych, utrudniając tym samym osiągnięcie celów ustawy.

- 3 Skarżąca wniosła skargę kasacyjną od wyroku Administratīvā apgabaltiesa (okręgowego sądu administracyjnego, Łotwa) podnosząc, że nałożona grzywna jest nieproporcjonalna.

Uzasadnienie

Uregulowanie mające zastosowanie

Prawo Unii Europejskiej

- 4 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE.

Artykuł 2 ust. 1. Niniejszą dyrektywę stosuje się do następujących podmiotów zobowiązanych:

[...]

3) następujących osób fizycznych lub prawnych podczas wykonywania ich działalności zawodowej:

a) biegłych rewidentów, zewnętrznych księgowych i doradców podatkowych [...].

Artykuł 58 ust. 1. Państwa członkowskie zapewniają – zgodnie z niniejszym artykułem i z art. 59–61 – możliwość pociągania podmiotów zobowiązanych do odpowiedzialności z tytułu naruszeń przepisów krajowych transponujących niniejszą dyrektywę. Wszelkie wynikające stąd kary lub środki muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające.

Prawo lotewskie

- 5 Ustawa o zapobieganiu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu i rozprzestrzenianiu broni jądrowej. W drodze tej ustawy dokonano transpozycji dyrektywy 2015/849.

Artykuł 3 „Podmioty zobowiązane podlegające ustawie”: 1. Podmiotami zobowiązanymi do celów niniejszej ustawy są osoby prowadzące następującą działalność gospodarczą lub zawodową:

[...]

3) zewnątrzni księgowi, biegli rewidenci, spółki biegłych rewidentów i doradcy podatkowi, a także wszelkie inne osoby, które podejmują się świadczenia usług w sprawach podatkowych (takich jak doradztwo lub usługi o charakterze materialnym) lub pośredniczą w świadczeniu takich usług, niezależnie od częstotliwości ich świadczenia i istnienia wynagrodzenia [...].

Artykuł 6 „Obowiązek przeprowadzenia oceny ryzyka i ustanowienia systemu kontroli wewnętrznej”: 1. Podmiot zobowiązany podlegający niniejszej ustawie w zależności od rodzaju prowadzonej działalności przeprowadza i dokumentuje ocenę ryzyka prania pieniędzy i finansowania terroryzmu oraz rozprzestrzeniania broni jądrowej w celu zidentyfikowania, oceny, zrozumienia ryzyka związanego z jego działalnością i działalnością jego klientów, oraz zarządzania tym ryzykiem, i na podstawie tej analizy ustanawia system kontroli wewnętrznej mający na celu zapobieganie praniu brudnych pieniędzy i finansowaniu terroryzmu oraz rozprzestrzenianiu broni jądrowej, w tym poprzez rozwijanie i udokumentowanie odpowiednich polityk i procedur zatwierdzonych przez zarząd, jeżeli zarząd ten został powołany, lub, w odpowiednim przypadku, przez organ zarządzający podmiotu zobowiązanego.

[...]

1². Podmiot zobowiązany podlegający niniejszej ustawie przy dokonywaniu oceny ryzyka prania pieniędzy i finansowania terroryzmu oraz rozprzestrzeniania broni jądrowej oraz przy opracowaniu systemu kontroli wewnętrznej, uwzględnia co najmniej następujące okoliczności mające wpływ na ryzyko:

1) ryzyko związane z klientem wynikające z jego formy prawnej, struktury własności [oraz] działalności gospodarczej lub osobistej klienta lub rzeczywistego beneficjenta klienta;

2) ryzyko związane z państwem i ryzyko geograficzne, to znaczy ryzyko, że klient lub rzeczywisty beneficjent klienta będzie powiązany z państwem lub terytorium, którego okoliczności gospodarcze, społeczne, prawne lub polityczne mogą wskazywać na wysokie, właściwe dla danego kraju ryzyko prania pieniędzy, finansowania terroryzmu oraz rozprzestrzeniania broni jądrowej;

3) ryzyko związane z usługami i produktami wykorzystywanymi przez klienta, to jest ryzyko, że klient może wykorzystać daną usługę lub produkt do prania pieniędzy, finansowania terroryzmu oraz rozprzestrzeniania broni jądrowej;

4) ryzyko związane z kanałem dystrybucji usługi lub produktu dotyczące formy (lub kanału), za pośrednictwem której klient uzyskuje i korzysta z usługi lub produktu.

Artykuł 7 „System kontroli wewnętrznej”: 1. Ustanawiając system kontroli wewnętrznej, podmiot zobowiązany podlegający niniejszej ustawie zapewnia co najmniej:

[...]

7) procedurę przechowywania i niszczenia informacji i dokumentów uzyskanych w związku z obowiązkiem zachowania należytej staranności wobec klienta i monitorowania transakcji klienta.

Artykuł 8 „Aktualizacja oceny ryzyka i usprawnienie systemu kontroli wewnętrznej”: 2. Podmiot zobowiązany podlegający niniejszej ustawie ocenia regularnie, przynajmniej jeden raz w okresie 18 miesięcy, skuteczność funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej, w szczególności poprzez zbadanie i aktualizację oceny ryzyka prania pieniędzy, finansowania terroryzmu oraz rozprzestrzeniania broni jądrowej związanego z klientem, jego siedzibą (lub miejscem prowadzenia działalności), działalnością gospodarczą lub [sytuacją] osobistą klienta, wykorzystywanymi usługami i produktami oraz ich kanałami dystrybucji, a także dokonanymi transakcjami oraz, w razie potrzeby, wdraża środki mające na celu poprawę skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, w tym środki służące ponownej ocenie i doprecyzowaniu polityk i procedur w dziedzinie zapobiegania praniu pieniędzy, finansowaniu terroryzmu oraz rozprzestrzenianiu broni jądrowej.

Artykuł 11¹. „Środki należytej staranności wobec klienta i czynniki ryzyka”: 1. Środki należytej staranności wobec klienta to zbiór działań opartych na ocenie ryzyka, w kontekście których każdy podmiot zobowiązany podlegający niniejszej ustawie:

1) identyfikuje klienta i weryfikuje uzyskane dane identyfikacyjne;

2) ustala beneficjenta rzeczywistego i na podstawie oceny ryzyka upewnia się, że dana osoba fizyczna jest beneficjentem rzeczywistym klienta. W przypadku jednostki organizacyjnej i osoby prawnej podmiot zobowiązany podlegający

niniejszej ustawie weryfikuje również strukturę członków tej osoby oraz sposób, w jaki beneficjent rzeczywisty sprawuje kontrolę nad jednostką organizacyjną lub osobą prawną;

- 3) uzyskuje informacje na temat zamierzonego celu i charakteru stosunków gospodarczych oraz transakcji okazjonalnych;
- 4) po nawiązaniu stosunków gospodarczych monitoruje je, w tym sprawdza w celu uzyskania potwierdzenia, że transakcje dokonywane w toku tych stosunków są dokonywane zgodnie z dostępnymi podmiotowi zobowiązanemu podlegającemu niniejszej ustawie informacjami dotyczącymi klienta, jego działalności gospodarczej, profilu ryzyka i źródła pochodzenia funduszy;
- 5) zapewnia, że dokumenty, dane osobowe i informacje uzyskane w związku z obowiązkiem zachowania należytej staranności wobec klienta są przechowywane, regularnie oceniane i aktualizowane zgodnie ze związanym z nim ryzykiem, z częstotliwością nie mniejszą niż pięć lat.

Artykuł 37 „Przechowywanie, aktualizacja i niszczenie dokumentów uzyskanych w związku z obowiązkiem zachowania należytej staranności wobec klienta”: 2. Każdy podmiot zobowiązany podlegający niniejszej ustawie jest zobowiązany przez okres pięciu lat od zakończenia stosunków gospodarczych lub dokonania transakcji okazjonalnej przechowywać:

- 1) wszelkie informacje uzyskane w związku z obowiązkiem zachowania należytej staranności wobec klienta, w tym informacje o transakcjach krajowych i międzynarodowych klienta, okazjonalnych transakcjach krajowych i międzynarodowych oraz ich zapisach księgowych, kopie dokumentów potwierdzających dane identyfikacyjne klienta, wyniki sprawdzenia danych klienta uzyskane w związku z obowiązkiem zachowania należytej staranności, a także dostępne informacje uzyskane za pomocą elektronicznych środków identyfikacji, usług certyfikacyjnych w rozumieniu art. 1 ust. 10 Elektronicznego dokumentu likums (ustawy o dokumentach elektronicznych) zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającym dyrektywę 1999/93/WE lub innych rozwiązań technologicznych w stopniu i w zakresie określonym przez Radę Ministrów;
- 2) informacje o wszystkich płatnościach dokonanych przez klienta;
- 3) korespondencję z klientem, w tym korespondencję elektroniczną.

Artykuł 37² „Przekazywanie Finanšu izlūkošanas dienests (służbie wywiadu finansowego) oraz organom nadzoru i kontroli dokumentów i informacji uzyskanych w związku z obowiązkiem zachowania należytej staranności wobec klienta”: Każdy podmiot zobowiązany podlegający niniejszej ustawie dokumentuje środki należytej staranności podjęte wobec klienta, a także

informacje o wszystkich płatnościach dokonanych przez klienta i otrzymanych przez klienta, a na żądanie organów nadzoru i kontroli lub służby wywiadu finansowego we wskazanym terminie przekazuje te dokumenty organowi nadzoru i kontroli podmiotu zobowiązanego podlegającego niniejszej ustawie, bądź przekazuje kopie takich dokumentów służbie wywiadu finansowego.

Artykuł 77 „Właściwość do nakładania kar i stosowania środków nadzorczych”:

[...]

3. Ustalając wysokość kar oraz rodzaj i zakres środków nadzorczych zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu, organ nadzoru i kontroli uwzględnia wszystkie istotne okoliczności, w tym następujące:

- 1) wagę, czas trwania i systematyczny charakter naruszenia;
- 2) stopień odpowiedzialności osoby fizycznej lub prawnej;
- 3) sytuację finansową osoby fizycznej lub prawnej (roczne przychody odpowiedzialnej osoby fizycznej lub całkowity roczny obrót odpowiedzialnej osoby prawnej oraz inne czynniki wpływające na sytuację finansową);
- 4) korzyści uzyskane przez osobę fizyczną lub prawną w wyniku naruszenia w zakresie, w jakim można je ustalić;
- 5) straty poniesione przez osoby trzecie w wyniku naruszenia w zakresie, w jakim można je ustalić;
- 6) poziom, na którym osoba fizyczna lub prawna ponosząca odpowiedzialność współpracuje z organem nadzoru i kontroli;
- 7) wcześniejsze naruszenia przez osobę fizyczną lub prawną przepisów w zakresie zapobiegania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu oraz rozprzestrzenianiu broni jądrowej oraz w zakresie międzynarodowych lub krajowych sankcji.

Artykuł 78 „Naruszenie przepisów w zakresie zapobiegania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu oraz rozprzestrzenianiu broni jądrowej”: 1. Podmioty zobowiązane podlegające niniejszej ustawie mogą podlegać w wyniku naruszenia przepisów ustawy dotyczących zapobiegania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu oraz rozprzestrzenianiu broni jądrowej – w szczególności dotyczących zachowania należytej staranności wobec klienta, monitorowania stosunków gospodarczych i transakcji, zgłaszania nietypowych i podejrzanych transakcji, przekazywania informacji organowi nadzoru i kontroli lub służbie wywiadu finansowego, powstrzymania się od dokonania transakcji, zamrożenia środków, systemu kontroli wewnętrznej, przechowywania i niszczenia informacji, a także naruszenia przepisów rozporządzenia 2015/847 – następującym karom:

[...]

3) karze grzywny w wysokości do 1 000 000 EUR na osobę (fizyczną lub prawną) odpowiedzialną za naruszenie [...].

Względy uzasadniające powzięcie wątpliwości w przedmiocie wykładni prawa Unii

- 6 Jedną z kwestii, które należy wyjaśnić w niniejszej sprawie, jest to, czy art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849, który stanowi, że dyrektywa ta ma zastosowanie do zewnętrznych księgowych, ma zastosowanie również w przypadku, gdy usługi księgowe są świadczone wyłącznie na rzecz spółek handlowych powiązanych z zewnętrznym księgowym.

Skarżąca w toku postępowania w niniejszej sprawie, zarówno przed organami administracyjnymi, jak i następnie przed sądami, konsekwentnie zaprzeczała, aby podlegała obowiązkom określonym w ustawie o zapobieganiu praniu pieniędzy. Mając na uwadze powyższe, a także okoliczność, że przed przystąpieniem do badania proporcjonalności nałożonej grzywny niezbędne jest ustalenie, czy w istocie doszło do naruszenia, Augstākā tiesa (Senāts) (sąd najwyższy, Łotwa) musi ocenić, czy skarżąca była zobowiązana do wykonywania obowiązków mających zastosowanie wobec zewnętrznych księgowych.

- 7 Zgodnie z motywem 3 dyrektywy 2015/849, dyrektywa ta jest czwartą dyrektywą dotyczącą zagrożeń wynikających z prania pieniędzy. Dyrektywa 2001/97/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 4 grudnia 2001 r. zmieniająca dyrektywę Rady 91/308/EWG w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy, zwana dalej „dyrektywą 2001/97”, rozszerzyła zakres zastosowania dyrektywy 91/308/EWG zarówno pod względem przestępstw, jak i zawodów i działalności objętych tym zakresem. Motyw 15 dyrektywy 2001/97 wskazuje, że określone w dyrektywie obowiązki w zakresie identyfikacji klientów, prowadzenia dokumentacji i zgłaszania podejrzanych transakcji powinny zostać rozszerzone na ograniczoną liczbę działalności i zawodów, które zostały uznane za przydatne do wykorzystania w celu prania pieniędzy. Oznacza to, że przy rozważaniu, do których osób powinna mieć zastosowanie dyrektywa 2001/97, a następnie dyrektywa 2015/849, decydujące znaczenie ma to, czy działalność lub zawód danej osoby jest narażony na zwiększone ryzyko prania pieniędzy.

W odniesieniu do sektora zewnętrznych księgowych w *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (krajowym raporcie w sprawie oceny ryzyka prania pieniędzy, finansowania terroryzmu i rozprzestrzeniania broni jądrowej za lata 2017–2019) zidentyfikowano ryzyko, że członkowie tego sektora są nie tylko nieświadomie zaangażowani w pranie pieniędzy, lecz także świadomie angażują się w działania, które pomagają ich klientom w praniu pieniędzy, doradzając w zakresie uchylania się od opodatkowania i strukturyzacji

aktywów, przygotowując fikcyjną dokumentację transakcji i świadcząc usługi rejestracji księgowej oraz zakładając złożone podmioty prawne i spółki offshore. Ponadto organy ścigania wskazują, że zewnątrzni księgowi mają również tendencję do oferowania tych działań jako profesjonalnej usługi prania pieniędzy. Istnieje ryzyko, że zewnątrzni księgowi, działając w interesie klienta, celowo nie dostarczają informacji na temat podejrzanych transakcji [...].

Dlatego też zewnątrznych księgowych należy, co do zasady, uważać za osoby, których działalność jest narażona na dość wysokie ryzyko prania pieniędzy.

- 8 W czasie gdy państwowy organ podatkowy wykrył naruszenia w działalności skarżącej obowiązywała likums „Par grāmatvedību” (ustawa o księgowości). Zgodnie z art. 3 akapit trzeci pkt 2 tej ustawy zewnętrznym księgowym jest osoba, która na podstawie pisemnej umowy z przedsiębiorstwem (z wyłączeniem umowy o pracę) zobowiązuje się do świadczenia lub świadczy usługi księgowe na rzecz klienta. Z drugiej strony zgodnie z art. 3¹ akapit pierwszy tej ustawy zewnętrzny księgowy jest zobowiązany do ubezpieczenia swojej odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone w wyniku jego działalności zawodowej lub zaniechań. Zatem zewnętrzny księgowy, działając jako niezależny przedsiębiorca, oferuje swoje usługi innemu przedsiębiorstwu i jest również odpowiedzialny za szkody wyrządzone w wyniku swojej działalności zawodowej lub zaniechań.

Powyższe jest również spójne ze znaczeniem zawartego w art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 pojęcia „zewnętrznego księgowego”. W języku łotewskim „ārštata” [„zewnętrzny” w języku polskim] odnosi się do osoby, która pracuje dla przedsiębiorstwa, lecz nie jest jego pracownikiem. Jeśli odniesiemy się do wersji w języku angielskim, należy zauważyć, że używane jest tam pojęcie „external accountant”. Zatem również zgodnie z pojęciem stosowanym w języku angielskim dyrektywa ma zastosowanie nie do każdego księgowego, lecz wyłącznie do księgowego, którego działalność zawodowa została zorganizowana poza przedsiębiorstwem, na rzecz którego świadczone są usługi księgowe.

- 9 Jak wspomniano powyżej, skarżąca w toku całego postępowania podkreślała, że świadczyła usługi księgowe wyłącznie na rzecz podmiotów z nią powiązanych. Skarżąca wyjaśniła, że jej główny rodzaj działalności nigdy nie był związany ze świadczeniem usług księgowych, ponieważ jej głównym rodzajem działalności jest transport towarów. Przedmiotowy szczególny model prowadzenia księgowości pomiędzy podmiotami powiązаныmi został opracowany w celu zaoszczędzenia środków. Ani organy administracji, ani sądy nie zakwestionowały tego twierdzenia, wskazując, że okoliczność ta nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Augstākā tiesa (Senāts) (sąd najwyższy, Łotwa) powziął wątpliwości co do zasadności takiego stanowiska.
- 10 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału pojęcie przedsiębiorstwa w prawie konkurencji oznacza każdą jednostkę wykonującą działalność gospodarczą niezależnie od jej formy prawnej i sposobu finansowania. Trybunał wyjaśnił też, że pojęcie przedsiębiorstwa należy rozumieć jako oznaczające jednostkę

gospodarczą, nawet jeśli z prawnego punktu widzenia jednostka ta składa się z kilku osób fizycznych lub prawnych (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 stycznia 2011 r., *General Química i in./Komisja, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, pkt 34 i 35 oraz przywołane tam orzecznictwo*). To samo podejście jest powszechne w kwestiach związanych z prawem dotyczącym pomocy państwa. Na przykład w motywie 4 rozporządzenia Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis wskazano, iż Trybunał orzekł, że wszystkie podmioty, które są kontrolowane (prawnie lub *de facto*) przez ten sam podmiot, należy traktować jako jedno przedsiębiorstwo. Z powyższego wynika, że zarówno w świetle prawa konkurencji, jak i prawa dotyczącego pomocy państwa, przedsiębiorstwa powiązane mogą być traktowane jako jedno przedsiębiorstwo. Z drugiej strony, jeśli przedsiębiorstwa powiązane mają być traktowane jako jedno przedsiębiorstwo, sąd powziął wątpliwości, czy świadczenie usług księgowych w ramach takich przedsiębiorstw (nawet jeśli formalnie zorganizowane jest jako usługa świadczona na zasadzie outsourcingu) jest narażone na większe ryzyko prania pieniędzy niż księgowość zorganizowana wewnątrz (in house) w ramach przedsiębiorstwa zatrudniającego księgowych jako pracowników tego przedsiębiorstwa na podstawie umów o pracę.

Ponadto z okoliczności przedstawionych przez skarżącą wynika, że o wyborze sposobu prowadzenia księgowości nie decydowały obiektywne kryteria wynikające z przepisów prawa, czy też kryteria oparte na realiach gospodarczych (np. nie można oczekiwać, że zewnętrzny księgowy, wykonujący wolny zawód, zawrze umowy o pracę ze swoimi klientami, stając się pracownikiem danego przedsiębiorstwa), lecz względy efektywności, rozpatrywane w ramach grupy powiązanych przedsiębiorstw, dotyczące najbardziej dogodnego i opłacalnego modelu organizacji księgowości.

- 11 Podobnie, względy dotyczące skuteczności dyrektywy 2015/849 również budzą wątpliwości co do możliwości jej zastosowania w przedmiotowej sytuacji. Jak już wskazano, zarówno skarżąca, jak i spółki, na rzecz których świadczyła ona usługi księgowe, znajdują się pod kontrolą tych samych osób (będących jednocześnie jej beneficjentami rzeczywistymi). Prowadzi to do sceptycznego spojrzenia zarówno na możliwość niezależnego i pełnego wykonania przez dostawcę usług księgowych obowiązków, które w sposób zgodny z dyrektywą nakłada na niego prawo łotewskie, jak i, w każdym przypadku, na wynikającą z tego możliwość osiągnięcia celów dyrektywy w postaci zapobiegania praniu pieniędzy. Tytułem przykładu można wskazać, że państwowy organ podatkowy nałożył także karę za niewykonanie określonego obowiązku, którego przydatność w tej konkretnej sytuacji jest wątpliwa (brak określenia procedury niszczenia dokumentów uzyskanych w trakcie procesu identyfikacji, w związku z obowiązkiem zachowania należytej staranności i monitorowania transakcji klientów, co dotyczyłoby dokumentów związanych z identyfikacją tego samego podmiotu gospodarczego i dotyczących tych samych beneficjentów rzeczywistych).

Powyższe rozważania nasuwają wątpliwości, czy w tej sytuacji proporcjonalne jest wymaganie od spółki spełnienia wszystkich obowiązków nałożonych przez dyrektywę i ustawę, jeżeli to, co można osiągnąć, może polegać raczej na formalnej zgodności z przepisami prawa.

- 12 W tych okolicznościach należy wyjaśnić, czy art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 ma zastosowanie również w przypadku, gdy usługi księgowe świadczone są wyłącznie na rzecz osób powiązanych z podmiotem świadczącym te usługi.
- 13 W przypadku udzielenia na powyższe pytanie odpowiedzi twierdzącej należy następnie wyjaśnić, czy okoliczność, że usługa księgowa jest świadczona wyłącznie na rzecz osób powiązanych z usługodawcą, powinien być brany pod uwagę przy określaniu wysokości kary za naruszenie przepisów dotyczących zapobiegania praniu pieniędzy, finansowaniu terroryzmu i rozprzestrzenianiu broni jądrowej. Zgodnie z art. 58 ust. 1 dyrektywy państwa członkowskie zapewniają możliwość pociągania podmiotów zobowiązanych do odpowiedzialności z tytułu naruszeń przepisów krajowych transponujących niniejszą dyrektywę. Jednocześnie przepis ten stanowi, że wszelkie wynikające stąd kary lub środki muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające. O proporcjonalności kar za naruszenia przepisów prawa objętych zakresem zastosowania dyrektywy jest również mowa w motywie 59.

Gdyby wskazana powyżej przez sąd okoliczność, że skarżąca świadczyła usługi księgowe wyłącznie na rzecz przedsiębiorstw powiązanych, nie stanowiła podstawy do wyłączenia skarżącej spod zakresu zastosowania dyrektywy, należałoby wówczas postawić pytanie, czy okoliczność ta nie powinna być brana pod uwagę podczas określania wysokości kary. Chodzi zatem o pytanie, czy okoliczność ta nie prowadzi do uznania, że naruszenie popełnione przez skarżącą może zasługiwać na nałożenie niższej kary w porównaniu z karą, która miałaby zostać nałożona na podmioty świadczące usługi księgowe na zasadzie outsourcingu na rzecz niezależnych przedsiębiorstw.

Na przykład art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o zapobieganiu praniu pieniędzy stanowi, że w systemie kontroli wewnętrznej należy zapewnić procedurę przechowywania i niszczenia informacji i dokumentów uzyskanych w związku z obowiązkiem zachowania należytej staranności wobec klienta i monitorowania transakcji klienta. Wymóg ten jest zgodny z art. 40 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2015/849, który stanowi między innymi, że państwa członkowskie zapewniają, by podmioty zobowiązane usuwały dane osobowe. Wymóg ten wyraźnie ma na celu ochronę danych osobowych. Jednakże, jak już wspomniano powyżej, w przypadku powiązanych przedsiębiorstw może mieć miejsce sytuacja, że zakres danych osobowych posiadanych przez zewnętrznego księgowego, zebranych podczas dokonywania czynności z zakresu należytej staranności wobec klienta i monitorowania jego transakcji, jest identyczny z zakresem własnych danych osobowych zewnętrznego księgowego. Innymi słowy, wykonując swoje

obowiązki jako zewnętrzny księgowy, osoba ta nie uzyskuje dodatkowych danych.

- 14 W związku z powyższym sąd powziął wątpliwości w przedmiocie wykładni prawa Unii. Konieczne jest zatem przedstawienie Trybunałowi określonych pytań prejudycjalnych.

[...] [uwagi o charakterze proceduralnym]

Postanowienie

Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, [...], Augstākā tiesa (Senāts) (sąd najwyższy, Łotwa):

postanowił

przedstawić Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy pojęcie „zewnętrzny księgowy” zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu i zmieniającej rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 oraz uchylającej dyrektywę 2005/60/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywę Komisji 2006/70/WE należy interpretować w ten sposób, że ma ono zastosowanie również w przypadku, gdy usługi księgowe są świadczone wyłącznie na rzecz osób powiązanych z zewnętrznym księgowym?

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 58 ust. 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniającej rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE należy interpretować w ten sposób, że dla oceny proporcjonalności nałożonej kary ma znaczenie okoliczność, że: 1) usługa księgowa jest świadczona wyłącznie na rzecz podmiotów powiązanych z usługodawcą; 2) decyzja o prowadzeniu księgowości z wykorzystaniem zewnętrznego księgowego została powzięta w oparciu o rozważania dotyczące efektywności rozpatrywanej na poziomie grupy powiązanych przedsiębiorstw, nie zaś w oparciu o kryteria wynikające z przepisów prawa lub oparte na realiach gospodarczych?

zawiesić postępowanie do czasu wydania orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

[...][podpisy]

DOKUMENT ROBOCZY