

**Υπόθεση C-3/24**

**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως**

**Ημερομηνία υποβολής:**

4 Ιανουαρίου 2024

**Αιτούν δικαστήριο:**

Augstākā tiesa (Senāts) (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

4 Ιανουαρίου 2024

**Προσφεύγουσα σε πρώτο βαθμό και αναιρεσιδύουσα:**

SIA MISTRAL TRANS

**Καθής η προσφυγή σε πρώτο βαθμό και αναιρεσίβλητη:**

Valsts ieņēmumu dienests (κρατική φορολογική αρχή)

[παραλειπόμενα]

**Latvijas Republikas Senāts (Ανώτατο Δικαστήριο της Δημοκρατίας της Λεττονίας) ΑΠΟΦΑΣΗ**

Ρίγα, 4 Ιανουαρίου 2024.

Το Senāts, [παραλειπόμενα] [σύνθεση του δικαστηρίου]

εξέτασε, μέσω έγγραφης διαδικασίας, την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε η SIA MISTRAL TRANS κατά της αποφάσεως του Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου της Λεττονίας), εκδοθείσας στις 29 Οκτωβρίου 2020 στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, κινηθείσας κατόπιν προσφυγής που άσκησε η SIA MISTRAL TRANS κατά της αποφάσεως [παραλειπόμενα] της Valsts ieņēmumu dienests (κρατικής φορολογικής αρχής), της 15ης Αυγούστου 2019.

**Ιστορικό**

*Παράθεση των πραγματικών περιστατικών*

- 1 Στις 8 Οκτωβρίου 2013, η προσφεύγουσα, SIA MISTRAL TRANS, γνωστοποίησε στην κρατική φορολογική αρχή, μέσω ηλεκτρονικής υποβολής δηλώσεως, ότι στις 4 Οκτωβρίου 2013 είχε πραγματοποιήσει έναρξη παροχής λογιστικών υπηρεσιών στο πλαίσιο εξωτερικής αναθέσεως.

Με απόφαση της 12ης Ιουνίου 2019, η Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (υπηρεσία πρόληψης της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες) της κρατικής φορολογικής αρχής επέβαλε πρόστιμο ύψους 5 000 ευρώ στην προσφεύγουσα με την αιτιολογία ότι η τελευταία είχε παραβεί τις διατάξεις του Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (νόμου για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας) [(παραλείπομενα) στη νέα του διατύπωση, Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (νόμος για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων, στο εξής: νόμος για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες)].

Κατόπιν εξετάσεως της ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα, η κρατική φορολογική αρχή, με απόφαση της 15ης Αυγούστου 2019, επικύρωσε την αρχική της απόφαση.

Η προσβαλλόμενη απόφαση αναφέρει ότι η προσφεύγουσα είχε καταχωρηθεί στο μητρώο της κρατικής φορολογικής αρχής ως οντότητα υπαγόμενη στον νόμο για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, δηλώνοντας ως αντικείμενο της δραστηριότητάς της την παροχή λογιστικών υπηρεσιών στο πλαίσιο εξωτερικής αναθέσεως. Στις 10 Απριλίου 2018 διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να εξετασθεί η συμμόρφωση της προσφεύγουσας με τις απαιτήσεις του νόμου για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της υποδείχθηκαν μέτρα για την αποκατάσταση των ελλείψεων, επί των οποίων συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου. Στις 16 Μαΐου 2019, η κρατική φορολογική αρχή διενήργησε νέο έλεγχο και διαπίστωσε αρκετές ελλείψεις στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της προσφεύγουσας: 1) Η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί σε τεκμηριωμένη εκτίμηση των κινδύνων νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και χρηματοδότησης της τρομοκρατίας σε σχέση με το είδος της δραστηριότητάς της, προκειμένου να εντοπίσει, να αξιολογήσει, να κατανοήσει και να διαχειριστεί τους εν λόγω κινδύνους που σχετίζονται άμεσα με τις δραστηριότητές της και τους πελάτες της· 2) στην πράξη, η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει την εφαρμογή μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τους πελάτες και τη διαδικασία ταυτοποίησής τους· 3) το σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν περιλαμβάνει διαδικασία σχετικά με την επικαιροποίηση της εκτιμήσεως του κινδύνου και τη βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου· 4) το σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν προβλέπει περιοδική επανεξέταση των ακολουθούμενων πολιτικών

και διαδικασιών και 5) το σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν περιλαμβάνει τη διαδικασία καταστροφής των εγγράφων που συλλέγονται κατά τη διάρκεια της ταυτοποίησης, την εφαρμογή μέτρων δέουσας επιμέλειας και την παρακολούθηση των συναλλαγών των πελατών. Κατά συνέπεια, η κρατική φορολογική αρχή διαπίστωσε τη μη συμμόρφωση της προσφεύγουσας με τις απαιτήσεις του άρθρου 6, παράγραφοι 1 και 1.<sup>2</sup>, του άρθρου 7, παράγραφος 1, εδάφιο 7, του άρθρου 8, παράγραφος 2, του άρθρου 11.<sup>1</sup>, παράγραφος 1, του άρθρου 37, παράγραφος 2 και του άρθρου 37.<sup>2</sup>. Στην απόφαση αναφέρεται ότι, κατά την επιβολή του προστίμου, ελήφθησαν υπόψη η φύση, ο χαρακτήρας και η διάρκεια της παραβάσεως, καθώς και η οικονομική κατάσταση της προσφεύγουσας. Επίσης, ελήφθη υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν επέδειξε καμμία πρόθεση συμμορφώσεως με τις υποδείξεις που περιλαμβάνονταν στην έκθεση ελέγχου της 10ης Απριλίου 2018 και ότι δεν είχε συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις και τα καθήκοντα που επιβάλλει ο νόμος για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες για διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους.

Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του [περιφερειακού] διοικητικού δικαστηρίου κατά της αποφάσεως της κρατικής φορολογικής αρχής. Στην προσφυγή της τόνισε, ειδικότερα, ότι οι λογιστικές υπηρεσίες στο πλαίσιο εξωτερικής αναθέσεως παρασχέθηκαν μόνο σε συνδεδεμένα με αυτήν νομικά πρόσωπα και συγκεκριμένα στις εταιρίες: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic και 3) SIA Bolivar Transport. Η αιτούσα και οι συνδεδεμένες εταιρίες έχουν τα ίδια μέλη διοικητικού συμβουλίου, τους ίδιους μετόχους και τους ίδιους πραγματικούς δικαιούχους: τους Α και Β, μεταξύ των οποίων υφίσταται συγγένεια [συγκεκριμένου βαθμού]. Ο συγκεκριμένος τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων επιλέχθηκε αποκλειστικά για λόγους εξοικονομήσεως πόρων και για την αποφυγή αγοράς άδειας χρήσεως λογιστικού λογισμικού για κάθε μία από τις εμπορικές εταιρίες. Άπαντα τα ανωτέρω αποτελούν περιεχόμενο συνομολογηθείσας συμβάσεως και έχει ορισθεί ποσό για την κάλυψη του σχετικού κόστους. Μετά την έκδοση της αρχικής αποφάσεως της κρατικής φορολογικής αρχής, η τήρηση των λογιστικών βιβλίων αναδιοργανώθηκε κατά τρόπον ώστε, από τις 2 Ιουλίου 2019, τα λογιστικά βιβλία όλων των συνδεδεμένων εμπορικών εταιριών τηρούνται πλέον αυτόνομα. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ενημέρωσε την κρατική φορολογική αρχή ότι από την 30η Ιουνίου 2019 διέκοψε την παροχή λογιστικών υπηρεσιών στο πλαίσιο εξωτερικής αναθέσεως.

- 2 Με απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2020, το περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο, το οποίο εκδίκασε την προσφυγή κατά της προσβαλλόμενης αποφάσεως, απέρριψε την τελευταία. Το σκεπτικό της αποφάσεως βασίζεται στα ακόλουθα στοιχεία:

Η προσφεύγουσα, ως πάροχος λογιστικών υπηρεσιών στο πλαίσιο εξωτερικής αναθέσεως, υπόκειται στις διατάξεις του νόμου για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι η προσφεύγουσα παρέχει λογιστικές υπηρεσίες αποκλειστικά και

μόνον σε τρεις συνδεδεμένους πελάτες. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α', της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, και την κατάργηση της οδηγίας 2005/60/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και της οδηγίας 2006/70/ΕΚ της Επιτροπής (στο εξής: οδηγία 2015/849), η εν λόγω οδηγία εφαρμόζεται εξίσου στους εξωτερικούς λογιστές και δεν είναι καθοριστικής σημασίας το πρόσωπο στο οποίο παρέχεται η λογιστική υπηρεσία. Επίσης, ο νόμος για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες δεν περιέχει διατάξεις που ευνοούν τα συνδεδεμένα πρόσωπα. Επιπλέον, μετά τη διενέργεια του πρώτου ελέγχου στις 10 Απριλίου 2018, η προσφεύγουσα γνώριζε ήδη την άποψη της κρατικής φορολογικής αρχής επί του συγκεκριμένου θέματος. Ως εκ τούτου, σε περίπτωση που η προσφεύγουσα είχε οποιεσδήποτε αμφιβολίες, αυτές θα μπορούσαν να έχουν επιλυθεί πριν τον έλεγχο που ακολούθησε.

Η κρατική φορολογική αρχή διαπίστωσε τη μη συμμόρφωση της προσφεύγουσας με τις απαιτήσεις του άρθρου 6, παράγραφοι 1 και 1.<sup>2</sup>, του άρθρου 7, παράγραφος 1, εδάφιο 7, του άρθρου 8, παράγραφος 2, του άρθρου 11.<sup>1</sup>, παράγραφος 1, του άρθρου 37, παράγραφος 2 και του άρθρου 37.<sup>2</sup>.

Κατά τον καθορισμό του προστίμου, η κρατική φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τις περιστάσεις που προβλέπονται στο άρθρο 77, παράγραφος 3, του νόμου για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, ιδίως τη σοβαρότητα και τη διάρκεια της παραβάσεως, τον βαθμό ευθύνης και την οικονομική κατάσταση του προσώπου, καθώς και τη συνεργασία του με την εποπτική και ελεγκτική αρχή.

Το άρθρο 78, παράγραφος 1, εδάφιο 3, του νόμου για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες προβλέπει πρόστιμα ύψους έως 1 000 000 ευρώ. Το πρόστιμο των 5 000 ευρώ που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα συνάδει με τη φύση της παραβάσεως και είναι ανάλογο της οικονομικής καταστάσεως της προσφεύγουσας σε σχέση και με τον κίνδυνο που προκλήθηκε για τα συμφέροντα της εθνικής οικονομίας. Η προσφεύγουσα δεν συμμορφώθηκε με τις βασικές απαιτήσεις του νόμου για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και δεν τήρησε θεμελιώδεις νομικές υποχρεώσεις, παρεμποδίζοντας έτσι την επίτευξη των στόχων της νομοθεσίας.

- 3 Η προσφεύγουσα άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι το επιβληθέν πρόστιμο είναι δυσανάλογο.

**Σκεπτικό:**

*Εφαρμοστέα νομοθεσία**Δίκαιο της Ένωσης*

- 4 Οδηγία (ΕΕ) 2015/849 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, και την κατάργηση της οδηγίας 2005/60/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και της οδηγίας 2006/70/ΕΚ της Επιτροπής.

Άρθρο 2: 1. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται στις ακόλουθες υπόχρεες οντότητες:

[...]

3) στα ακόλουθα φυσικά ή νομικά πρόσωπα κατά την άσκηση των επαγγελματικών τους δραστηριοτήτων:

α) ελεγκτές, εξωτερικούς λογιστές και φορολογικούς συμβούλους·

Άρθρο 58: 1. Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι οι υπόχρεες οντότητες μπορούν να υπέχουν ευθύνη για παραβάσεις των εθνικών διατάξεων για τη μεταφορά της παρούσας οδηγίας σύμφωνα με το παρόν άρθρο και τα άρθρα 59 έως 61. Οι τυχόν σχετικές κυρώσεις ή μέτρα πρέπει να είναι αποτελεσματικά, αναλογικά και αποτρεπτικά.

*Λεττονικό δίκαιο*

- 5 Νόμος για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων. Με τον νόμο αυτόν μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο η οδηγία 2015/849.

Άρθρο 3 «Υπόχρεες οντότητες υποκειμένες στον νόμο»: (1) Ως υπόχρεες οντότητες κατά την έννοια του παρόντος νόμου νοούνται τα πρόσωπα που ασκούν οικονομικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες:

[...]

3) εξωτερικοί λογιστές, ορκωτοί ελεγκτές, εταιρείες ορκωτών ελεγκτών και φορολογικοί σύμβουλοι, καθώς και κάθε άλλο πρόσωπο που αναλαμβάνει να παρέχει βοήθεια σε φορολογικά θέματα (όπως συμβουλές ή υλική βοήθεια) ή ενεργεί ως διαμεσολαβητής στην παροχή τέτοιας βοήθειας, ανεξάρτητα από τη συχνότητα παροχής της και την ύπαρξη αμοιβής [...].

Άρθρο 6 «Υποχρέωση διενέργειας εκτιμήσεως του κινδύνου και καθιέρωσης συστήματος εσωτερικού ελέγχου»: Η υπόχρεη οντότητα, αναλόγως του είδους της δραστηριότητάς της, διενεργεί και τεκμηριώνει εκτίμηση των κινδύνων νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και διάδοσης των πυρηνικών όπλων με σκοπό τον εντοπισμό, την εκτίμηση, την κατανόηση και τη διαχείριση των κινδύνων αυτών που είναι συμφυείς με τις δραστηριότητές της και με τους πελάτες της και, βάσει της εκτιμήσεως αυτής, εκπονεί και θέτει σε εφαρμογή σύστημα εσωτερικού ελέγχου για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, μεταξύ άλλων, αναπτύσσοντας και τεκμηριώνοντας τις σχετικές πολιτικές και διαδικασίες που εγκρίνονται από το διοικητικό της συμβούλιο, εφόσον αυτό έχει διορισθεί, ή, ενδεχομένως, από άλλο όργανο διοικήσεως της υπόχρεης οντότητας..

[...]

(1.<sup>2</sup>) Η υπόχρεη οντότητα, οσάκις προβαίνει σε εκτίμηση των κινδύνων νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και εκπονεί σύστημα εσωτερικού ελέγχου, λαμβάνει τουλάχιστον υπόψη τις ακόλουθες περιπτώσεις που επηρεάζουν τους κινδύνους:

1) τον κίνδυνο ως προς πελάτη που είναι συμφυής με τη νομική μορφή, τη διάρθρωση της κυριότητας [και] τις οικονομικές ή προσωπικές δραστηριότητες του πελάτη ή του πραγματικού δικαιούχου του πελάτη·

2) τον κίνδυνο ως προς τη χώρα και τη γεωγραφική περιοχή, δηλαδή τον κίνδυνο να συνδέεται ο πελάτης ή ο πραγματικός δικαιούχος του πελάτη με χώρα ή γεωγραφική περιοχή όπου οι οικονομικές, κοινωνικές, νομικές ή πολιτικές περιστάσεις ενδέχεται να υποδηλώνουν υψηλό κίνδυνο νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων, ο οποίος είναι συμφυής με τη χώρα·

3) τον κίνδυνο ως προς τις υπηρεσίες και τα προϊόντα που παρέχονται στον πελάτη, δηλαδή τον κίνδυνο να χρησιμοποιήσει ο πελάτης τη σχετική υπηρεσία ή προϊόν με σκοπό τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας και τη διάδοση των πυρηνικών όπλων·

4) τον κίνδυνο ως προς το δίκτυο διανομής της υπηρεσίας ή του προϊόντος που σχετίζεται με τον τρόπο (ή το δίκτυο) μέσω του οποίου ο πελάτης αποκτά και χρησιμοποιεί την υπηρεσία ή το προϊόν.

Άρθρο 7 «Σύστημα εσωτερικού ελέγχου»: (1) Κατά την εκπόνηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η υπόχρεη οντότητα οφείλει κατ' ελάχιστον να προβλέπει:

[...]

7) τη διαδικασία διατηρήσεως και διαγραφής πληροφοριών καθώς και διατηρήσεως και καταστροφής εγγράφων που συλλέχθηκαν στο πλαίσιο της εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη και της παρακολούθησής των συναλλαγών του τελευταίου.

Άρθρο 8 «Επικαιροποίηση της εκτιμήσεως του κινδύνου και βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου»: (2) Η υπόχρεη οντότητα αξιολογεί ανά τακτά διαστήματα, τουλάχιστον δε κάθε 18 μήνες, την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ιδίως εξετάζοντας και επικαιροποιώντας την εκτίμηση κινδύνου νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και διάδοσης των πυρηνικών όπλων ως προς τον πελάτη, τη χώρα κατοικίας του (εγκαταστάσεώς του), την οικονομική ή προσωπική δραστηριότητα του πελάτη, τις χρησιμοποιούμενες υπηρεσίες και προϊόντα και τις αλυσίδες εφοδιαστικής τους, καθώς και τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές και, εφόσον παρίσταται ανάγκη, θέτει σε εφαρμογή μέτρα για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, περιλαμβανομένων [των μέτρων εκείνων που έχουν ως σκοπό] την επανεξέταση και τη διευκρίνιση των πολιτικών και των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου στον τομέα της προλήψεως της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων.

Άρθρο 11.<sup>1</sup> «Εφαρμογή μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη και παράγοντες κινδύνου»: (1) Τα μέτρα δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη περιλαμβάνουν ένα σύνολο δραστηριοτήτων που βασίζονται στην εκτίμηση του κινδύνου, στο πλαίσιο των οποίων η υπόχρεη οντότητα:

- 1) ταυτοποιεί τον πελάτη και επαληθεύει τα συλλεχθέντα στοιχεία για την ταυτοποίησή του·
- 2) προσδιορίζει τον πραγματικό δικαιούχο και, βάσει της εκτιμήσεως του κινδύνου, διασφαλίζει ότι το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είναι ο πραγματικός δικαιούχος σε σχέση με τον πελάτη. Στην περίπτωση νομικού μορφώματος και νομικού προσώπου, η υπόχρεη οντότητα ελέγχει επίσης τη διάρθρωση των μελών του εν λόγω νομικού προσώπου και τον τρόπο με τον οποίον ο πραγματικός δικαιούχος ασκεί τον έλεγχο του εν λόγω νομικού μορφώματος ή νομικού προσώπου·
- 3) συλλέγει πληροφορίες για τον σκοπό και τη σκοπούμενη φύση της επιχειρηματικής σχέσεως·
- 4) μετά την έναρξη της επιχειρηματικής σχέσεως, εποπτεύει τον πελάτη, εξετάζοντας ενδελεχώς τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια αυτής της σχέσεως προκειμένου να διασφαλίζεται ότι αυτές συνάδουν με τις πληροφορίες που διαθέτει η υπόχρεη οντότητα σε σχέση με τον πελάτη, την οικονομική του δραστηριότητα, το προφίλ κινδύνου και την προέλευση των κεφαλαίων του·

5) διασφαλίζει ότι τα έγγραφα, τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα και οι πληροφορίες που συλλέγονται στο πλαίσιο εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη διατηρούνται, αξιολογούνται τακτικά και επικαιροποιούνται σε συνάρτηση με τους εγγενείς κινδύνους, με συχνότητα όχι μικρότερη των πέντε ετών.

Άρθρο 37 «Διατήρηση, επικαιροποίηση και καταστροφή εγγράφων που συλλέγονται στο πλαίσιο εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη»: (2) Για διάστημα πέντε ετών μετά τη λήξη της επιχειρηματικής σχέσεως ή την πραγματοποίηση μιας περιστασιακής συναλλαγής, η υπόχρεη οντότητα διατηρεί:

1) όλες τις πληροφορίες που συλλέγονται στο πλαίσιο εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη, στις οποίες συγκαταλέγονται πληροφορίες σχετικά με τις εγχώριες και διεθνείς συναλλαγές του πελάτη, τις περιστασιακές εγχώριες και διεθνείς συναλλαγές και τα λογιστικά έγγραφα αυτών, αντίγραφα εγγράφων που πιστοποιούν τα στοιχεία ταυτότητας του πελάτη, στοιχεία που προκύπτουν κατά την εφαρμογή μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη, καθώς και οι διαθέσιμες πληροφορίες που έχουν ληφθεί μέσω της χρήσεως μέσων ηλεκτρονικής ταυτοποίησης, υπηρεσιών πιστοποίησης, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 10, του Elektronisko dokumentu likums (νόμου περί ηλεκτρονικών εγγράφων), σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 910/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την ηλεκτρονική ταυτοποίηση και τις υπηρεσίες εμπιστοσύνης για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές στην εσωτερική αγορά και την κατάργηση της οδηγίας 1999/93/ΕΚ, ή μέσω άλλων τεχνολογικών μέσων στο βαθμό και στην έκταση που καθορίζει το υπουργικό συμβούλιο·

2) πληροφορίες για όλες τις πληρωμές που πραγματοποιεί ο πελάτης·

3) την αλληλογραφία με τον πελάτη, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρονικής.

Άρθρο 37.<sup>2</sup> «Διαβίβαση εγγράφων και πληροφοριών που συλλέγονται στο πλαίσιο εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη στη Finanšu izlūkošanas dienests (υπηρεσία χρηματοπιστωτικών πληροφοριών) και στις εποπτικές και ελεγκτικές αρχές»: Κάθε υπόχρεη οντότητα οφείλει να τεκμηριώνει την εφαρμογή μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη, καθώς και τις πληροφορίες σχετικά με όλες τις πληρωμές που πραγματοποιούνται από και προς τον πελάτη, και, κατόπιν αιτήματος των αρχών εποπτείας και ελέγχου ή της υπηρεσίας χρηματοπιστωτικών πληροφοριών και εντός οριζόμενης προθεσμίας, υποβάλλει τα σχετικά έγγραφα στην αρχή εποπτείας και ελέγχου της υπόχρεης οντότητας ή διαβιβάζει αντίγραφα των εν λόγω εγγράφων στην υπηρεσία χρηματοπιστωτικών πληροφοριών.

Άρθρο 77 «Αρμοδιότητα επιβολής κυρώσεων και εφαρμογής εποπτικών μέτρων»:

[...]



(3) Η εποπτική και ελεγκτική αρχή, κατά τον καθορισμό των κυρώσεων καθώς και του είδους και του πεδίου εφαρμογής των εποπτικών μέτρων σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, λαμβάνει υπόψη όλες τις σχετικές περιστάσεις, μεταξύ αυτών:

1) τη σοβαρότητα, τη διάρκεια και τον συστηματικό χαρακτήρα της παραβάσεως·

2) τον βαθμό ευθύνης του φυσικού ή νομικού προσώπου·

3) την οικονομική κατάσταση του φυσικού ή νομικού προσώπου (ετήσιος κύκλος εργασιών του υπεύθυνου φυσικού προσώπου ή συνολικός ετήσιος κύκλος εργασιών του υπεύθυνου νομικού προσώπου και άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση)·

4) το κέρδος που αποκόμισε το φυσικό ή νομικό πρόσωπο από την παράβαση, στον βαθμό που μπορεί να υπολογιστεί·

5) τις ζημιές τρίτων που προκλήθηκαν από την παράβαση, στον βαθμό που μπορούν να προσδιοριστούν·

6) τον βαθμό συνεργασίας του υπαίτιου φυσικού ή νομικού προσώπου με την αρμόδια εποπτική και ελεγκτική αρχή·

7) τυχόν προηγούμενες παραβάσεις που διαπράχθηκαν από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο σε σχέση με την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων και σε σχέση με διεθνείς ή εθνικές κυρώσεις.

Άρθρο 78 «Μη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων»: (1) Ως αποτέλεσμα της παραβάσεως των κανονιστικών διατάξεων για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων –ιδίως εκείνων που αφορούν την εφαρμογή μέτρων δέουσας επιμέλειας σε σχέση με τον πελάτη, την παρακολούθηση των επιχειρηματικών σχέσεων και συναλλαγών, την αναφορά ασυνήθιστων και ύποπτων συναλλαγών, την παροχή πληροφοριών στην εποπτική και ελεγκτική αρχή ή στην υπηρεσία χρηματοπιστωτικών πληροφοριών, τη μη εκτέλεση της συναλλαγής, τη δέσμευση κεφαλαίων, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τη διατήρηση και διαγραφή πληροφοριών και την παράβαση του κανονισμού [2015/847]– είναι δυνατή η επιβολή στις υπόχρεες οντότητες των ακόλουθων κυρώσεων:

[...]

3) επιβολή προστίμου μέχρι 1 000 000 ευρώ στο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που ευθύνεται για την παράβαση [...].

*Λόγοι για τους οποίους υφίστανται αμφιβολίες όσον αφορά την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης*

- 6 Ένα από τα ερωτήματα που χρήζουν απαντήσεως στην υπό κρίση υπόθεση αφορά το κατά πόσον το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2015/849, το οποίο προβλέπει την εφαρμογή της εν λόγω οδηγίας στους εξωτερικούς λογιστές, εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι λογιστικές υπηρεσίες παρέχονται μόνο σε συνδεδεμένες με τον εξωτερικό λογιστή εμπορικές εταιρείες.

Η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που διεξάγεται σε σχέση με την υπό κρίση υπόθεση, τόσο ενώπιον των διοικητικών αρχών όσο και στη συνέχεια ενώπιον των δικαστηρίων, αρνήθηκε σταθερά ότι υπόκειται στις υποχρεώσεις που προβλέπει ο νόμος για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, καθώς και του γεγονότος ότι, προκειμένου να εξετασθεί η αναλογικότητα του επιβληθέντος προστίμου, είναι απαραίτητο να διαπιστωθεί προηγουμένως η ύπαρξη παραβάσεως, το παρόν δικαστήριο πρέπει να εξετάσει αν η προσφεύγουσα υποχρεούται να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις που ισχύουν για τους εξωτερικούς λογιστές.

- 7 Σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2015/847, η παρούσα οδηγία είναι η τέταρτη που αποσκοπεί στην αντιμετώπιση της απειλής της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Η οδηγία 2001/97/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2001, για την τροποποίηση της οδηγίας 91/308/EOK του Συμβουλίου για την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (στο εξής: οδηγία 2001/97) επεκτάθηκε το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 91/308/EOK, τόσο από την άποψη των καλυπτόμενων εγκλημάτων όσο και ως προς το φάσμα των καλυπτόμενων επαγγελμάτων και δραστηριοτήτων. Η αιτιολογική σκέψη 15 της οδηγίας 2001/97 ορίζει ότι οι υποχρεώσεις που επιβάλλει η οδηγία σχετικά με την εξακρίβωση της ταυτότητας των συναλλασσομένων, την τήρηση στοιχείων και την αναφορά των ύποπτων συναλλαγών θα πρέπει να επεκταθούν και σε έναν περιορισμένο αριθμό δραστηριοτήτων και επαγγελμάτων που αποδεδειγμένως προσφέρονται για νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Τούτο σημαίνει ότι για τον καθορισμό των προσώπων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2001/97 και, ακολούθως, της οδηγίας 2015/847, είναι καθοριστικής σημασίας το κατά πόσον η δραστηριότητα ή το επάγγελμα του οικείου προσώπου συνεπάγεται αυξημένο κίνδυνο νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

Όσον αφορά τον κλάδο των εξωτερικών λογιστών, στη Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. - 2019. gadu (εθνική έκθεση αξιολόγησης κινδύνου νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και διάδοσης των πυρηνικών όπλων για τα έτη 2017-2019) εντοπίστηκε ο κίνδυνος όχι μόνον της ακούσιας εμπλοκής των

μελών του κλάδου σε νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, αλλά και της εν γνώσει τους παροχής βοήθειας προς τους πελάτες τους προς τον σκοπό νομιμοποίησης τέτοιων εσόδων, διά της παροχής συμβουλών σε θέματα φοροδιαφυγής και διαρθρώσεως περιουσιακών στοιχείων, καταρτίσεως εγγράφων εικονικών συναλλαγών και τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, καθώς και διά της ιδρύσεως πολυσύνθετων νομικών οντοτήτων και υπεράκτιων εταιριών. Επιπλέον, οι διωκτικές αρχές επισημαίνουν ότι οι εξωτερικοί λογιστές τείνουν επίσης να εκτελούν τις εν λόγω δραστηριότητες εν είδει μιας κατ' επάγγελμα παροχής υπηρεσιών νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Υπάρχει κίνδυνος οι εξωτερικοί λογιστές να μην αναφέρουν σκόπιμα ύποπτες συναλλαγές προς το συμφέρον του πελάτη τους [παραλειπόμενα].

Ως εκ τούτου, οι εξωτερικοί λογιστές πρέπει γενικώς να θεωρούνται ως πρόσωπα των οποίων οι δραστηριότητες ενέχουν ιδιαίτερα υψηλό κίνδυνο νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

- 8 Κατά τον χρόνο που η κρατική φορολογική αρχή διαπίστωσε την παράνομη δραστηριότητα της προσφεύγουσας, ίσχυε ο *likums «Par grāmatvedību»* (νόμος περί λογιστικής). Σύμφωνα με το άρθρο 3, δεύτερο εδάφιο, σημείο 2, του εν λόγω νόμου, εξωτερικός λογιστής είναι το πρόσωπο το οποίο, βάσει γραπτής συμβάσεως με εταιρεία (εξαιρουμένης της συμβάσεως εργασίας) αναλαμβάνει να παράσχει ή παρέχει λογιστικές υπηρεσίες σε πελάτη. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με το άρθρο 3.<sup>1</sup>, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου, ο εξωτερικός λογιστής υποχρεούται να ασφαλίσει την αστική του ευθύνη για ζημίες που προκύπτουν από τις επαγγελματικές του δραστηριότητες ή παραλείψεις. Έτσι, ως ανεξάρτητος οικονομικός φορέας, ο εξωτερικός λογιστής προσφέρει τις υπηρεσίες του σε άλλη εταιρεία και ευθύνεται επίσης για ζημίες που προκαλούνται από τις επαγγελματικές του δραστηριότητες ή παραλείψεις.

Τούτο συνάδει επίσης με τον ορισμό της έννοιας του «εξωτερικού λογιστή» του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2015/849. Στα λεττονικά, ο όρος «*ārštata*» [«εξωτερικός», στην ισπανική απόδοση] αναφέρεται σε ένα πρόσωπο που εργάζεται για μια εταιρία, αλλά δεν είναι υπάλληλος αυτής. Πρέπει να σημειωθεί ότι στην αγγλική διατύπωση χρησιμοποιείται ο όρος «*external accountant*». Έτσι, σύμφωνα με τον όρο που χρησιμοποιείται και στην αγγλική διατύπωση, η οδηγία εφαρμόζεται, όχι πλέον σε οποιονδήποτε λογιστή, αλλά μόνο σε εκείνον του οποίου η επαγγελματική δραστηριότητα είναι οργανωμένη εκτός της επιχειρήσεως στην οποία παρέχονται λογιστικές υπηρεσίες.

- 9 Όπως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα τόνισε καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας ότι παρείχε λογιστικές υπηρεσίες μόνο σε συνδεδεμένα με αυτή πρόσωπα. Η προσφεύγουσα διευκρίνισε ότι η κύρια δραστηριότητά της δεν είχε ποτέ σχέση με την παροχή λογιστικών υπηρεσιών, καθώς η κύρια δραστηριότητά της συνίσταται στη μεταφορά εμπορευμάτων. Το συγκεκριμένο μοντέλο τηρήσεως λογιστικών βιβλίων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων σχεδιάστηκε με στόχο την εξοικονόμηση πόρων. Ούτε οι διοικητικές αρχές ούτε τα δικαστήρια

αμφισβήτησαν τον παραπάνω ισχυρισμό, επισημαίνοντας ωστόσο ότι η συγκεκριμένη παράμετρος είναι άνευ σημασίας για την επίλυση της υπό κρίση υποθέσεως. Το παρόν δικαστήριο αμφιβάλλει για την ορθότητα αυτής της θέσεως.

- 10 Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο δίκαιο του ανταγωνισμού, η έννοια της επιχειρήσεως καλύπτει κάθε φορέα ο οποίος ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του νομικού καθεστώτος που τον διέπει και του τρόπου χρηματοδοτήσεώς του. Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι η επιχείρηση πρέπει να νοείται ως ενιαία οικονομική ενότητα, έστω και αν από νομική άποψη αποτελείται από περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα (*απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 20ής Ιανουαρίου 2011, General Química κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, σκέψεις 34 και 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία*). Η ίδια προσέγγιση απαντάται συχνά σε θέματα που σχετίζονται με το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων. Για παράδειγμα, η αιτιολογική σκέψη 4 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1407/2013 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2013, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας αναφέρει ότι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αποφανθεί ότι όλες οι οντότητες οι οποίες ελέγχονται (σε νομική βάση ή *de facto*) από την ίδια οντότητα θα πρέπει να θεωρούνται ότι συνιστούν ενιαία επιχείρηση. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τόσο βάσει του δικαίου του ανταγωνισμού όσο και βάσει του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορούν να θεωρηθούν ως ενιαία επιχείρηση. Από την άλλη πλευρά, εάν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις πρέπει να θεωρηθούν ως ενιαία επιχείρηση, το παρόν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες για το κατά πόσον η παροχή λογιστικών υπηρεσιών στις εν λόγω επιχειρήσεις (ακόμη και αν είναι τυπικά οργανωμένη ως υπηρεσία παρεχόμενη στο πλαίσιο εξωτερικής αναθέσεως) ενέχει αυξημένο κίνδυνο νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες σε σύγκριση με τις λογιστικές υπηρεσίες που παρέχονται στην επιχείρηση εσωτερικά (*in house*), με την ένταξη των λογιστών στο υπαλληλικό προσωπικό της επιχειρήσεως δυνάμει συμβάσεως εργασίας.

Εξάλλου, από τις περιστάσεις που επικαλείται η προσφεύγουσα προκύπτει ότι η επιλογή του τρόπου τηρήσεως των λογιστικών βιβλίων δεν καθορίστηκε βάσει αντικειμενικών κριτηρίων που απορρέουν από τη νομοθεσία ή κριτηρίων που βασίζονται στην οικονομική πραγματικότητα (π.χ., δεν νοείται ένας εξωτερικός λογιστής, ελεύθερος επαγγελματίας, να συνάπτει συμβάσεις εργασίας με τους πελάτες του, καθιστάμενος έτσι υπάλληλος της οικείας επιχειρήσεως), αλλά βάσει εκτιμήσεων σχετικά με την αποτελεσματικότητα της εν λόγω επιλογής, που έλαβαν χώρα στο πλαίσιο ενός ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων προς το σκοπό εξευρέσεως του πλέον πρόσφορου και οικονομικού μοντέλου λογιστικής οργανώσεως.

- 11 Ομοίως, οι προβληματισμοί σχετικά με την αποτελεσματικότητα της οδηγίας 2015/849 δημιουργούν επίσης αμφιβολίες σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής

της στην υπό κρίση υπόθεση. Όπως προαναφέρθηκε, τόσο η αιτούσα όσο και οι εταιρείες στις οποίες παρέχει λογιστικές υπηρεσίες τελούν υπό τον έλεγχο των ίδιων προσώπων (τα οποία είναι ταυτόχρονα και οι πραγματικοί δικαιούχοι της). Τούτο προκαλεί σκεπτικισμό τόσο ως προς τη δυνατότητα ενός παρόχου λογιστικών υπηρεσιών να συμμορφώνεται αυτοτελώς και πλήρως με τις υποχρεώσεις που του επιβάλλει η λεττονική νομοθεσία βάσει της οδηγίας όσο και, σε κάθε περίπτωση, ως προς τη συνακόλουθη δυνατότητα επιτεύξεως των στόχων της οδηγίας, ήτοι την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Ενδεικτικά, αξίζει να σημειωθεί ότι η κρατική φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο και για τη μη συμμόρφωση με συγκεκριμένη υποχρέωση, η οποία στην προκειμένη περίπτωση ελέγχεται ως προς τη λυσιτέλειά της (μη καθορισμός της διαδικασίας καταστροφής εγγράφων που συλλέγονται στο πλαίσιο της ταυτοποίησης, της εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας και της παρακολούθησής των συναλλαγών των πελατών, η οποία θα αφορούσε έγγραφα σχετικά με την ταυτοποίηση της ίδιας της οικονομικής οντότητας με τους ίδιους πραγματικούς δικαιούχους).

Οι σκέψεις αυτές γεννούν αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον, στην προκειμένη περίπτωση, η απαίτηση συμμορφώσεως μιας εταιρίας με όλες τις υποχρεώσεις που επιβάλλει η οδηγία και ο νόμος πληροί τα κριτήρια αναλογικότητας, όταν αυτό που θα μπορούσε να επιτευχθεί εν προκειμένω θα συνίστατο μάλλον στην τυπική συμμόρφωση με τις απαιτήσεις.

- 12 Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι αναγκαίο να αποσαφηνισθεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2015/849 εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι λογιστικές υπηρεσίες παρέχονται μόνο σε πρόσωπα που συνδέονται με την οντότητα που τις παρέχει.
- 13 Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, θα πρέπει στη συνέχεια να διευκρινισθεί αν το γεγονός της παροχής της λογιστικής υπηρεσίας αποκλειστικά και μόνον σε πρόσωπα που συνδέονται με τον πάροχο, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιβολή κυρώσεως για παραβάσεις που αφορούν την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων. Σύμφωνα με το άρθρο 58, παράγραφος 1, της οδηγίας 2015/849, τα κράτη μέλη οφείλουν να διασφαλίζουν ότι οι υπόχρεες οντότητες μπορούν να υπέχουν ευθύνη για παραβάσεις των εθνικών διατάξεων για τη μεταφορά της παρούσας οδηγίας. Ταυτόχρονα, η διάταξη αυτή ορίζει ότι οι τυχόν σχετικές κυρώσεις ή μέτρα πρέπει να είναι αποτελεσματικά, αναλογικά και αποτρεπτικά. Η αναλογικότητα των κυρώσεων για παραβάσεις νομικών διατάξεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας αναφέρεται επίσης στην αιτιολογική σκέψη 59.

Ακόμη και αν το επισημανθέν από το παρόν δικαστήριο γεγονός ότι η προσφεύγουσα παρέχει λογιστικές υπηρεσίες μόνο σε συνδεδεμένες εταιρείες, δεν αποτελούσε λόγο αποκλεισμού της από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, θα ετίθετο ωστόσο το ερώτημα σχετικά με το κατά πόσον το γεγονός αυτό θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του επιβλητέου προστίμου. Με άλλα λόγια,

το ερώτημα που τίθεται αφορά το κατά πόσον ένα τέτοιο γεγονός δεν δικαιολογεί την επιβολή χαμηλότερης ποινής στην προσφεύγουσα για τη διαπραχθείσα παράβαση σε σχέση με την ποινή που θα επιβαλλόταν σε εκείνους τους παρόχους λογιστικών υπηρεσιών που παρέχουν υπηρεσίες σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις στο πλαίσιο εξωτερικής αναθέσεως .

Για παράδειγμα, το άρθρο 7, παράγραφος 1, εδάφιο 7, του νόμου για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ορίζει ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να προβλέπει τη διαδικασία διατηρήσεως και διαγραφής πληροφοριών και καταστροφής εγγράφων που αποκτήθηκαν στο πλαίσιο της εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη και της παρακολουθήσεως των συναλλαγών του τελευταίου. Η απαίτηση αυτή συνάδει με το άρθρο 40, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2015/849, το οποίο προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι τα κράτη μέλη πρέπει να διασφαλίζουν ότι οι υπόχρεες οντότητες διαγράφουν τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα. Μια τέτοια απαίτηση αποσκοπεί σαφώς στην προστασία των προσωπικών δεδομένων. Πάντως, όπως προαναφέρθηκε, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, είναι πιθανή η ταύτιση του περιεχομένου των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που κατέχει ο εξωτερικός λογιστής με το περιεχόμενο των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα του ίδιου, όταν ο τελευταίος εφαρμόζει μέτρα δέουσας επιμέλειας ως προς τον πελάτη και παρακολουθεί τις συναλλαγές του. Με άλλα λόγια, κατά την εκπλήρωση των καθηκόντων του ως εξωτερικός λογιστής, το εν λόγω πρόσωπο δεν συλλέγει πρόσθετα δεδομένα.

- 14 Εν τέλει, το παρόν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης. Ως εκ τούτου, κρίνεται αναγκαία η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

[παραλειπόμενα] [διαδικαστικά ζητήματα]

#### **Διατακτικό**

Σύμφωνα με το άρθρο 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, [παραλειπόμενα] το Augstākā tiesa (Senāts) (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία):

#### **αποφασίζει**

να υποβάλει τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

1. Εφαρμόζεται η έννοια του «εξωτερικού λογιστή» του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α', της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, και την κατάργηση της οδηγίας

2005/60/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και της οδηγίας 2006/70/ΕΚ της Επιτροπής, στις περιπτώσεις στις οποίες οι λογιστικές υπηρεσίες παρέχονται μόνο σε συνδεδεμένα με τον εξωτερικό λογιστή πρόσωπα;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, και την κατάργηση της οδηγίας 2005/60/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και της οδηγίας 2006/70/ΕΚ της Επιτροπής, την έννοια ότι, στο πλαίσιο επιβολής αναλογικής κυρώσεως, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι: 1) η λογιστική υπηρεσία παρέχεται μόνο σε συνδεδεμένα με τον παρέχοντα αυτή πρόσωπα· 2) η επιλογή τηρήσεως των λογιστικών βιβλίων μέσω αναθέσεως σε εξωτερικό λογιστή οφείλεται σε εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα της εν λόγω επιλογής, οι οποίες έλαβαν χώρα στο πλαίσιο ενός ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και δεν οφείλεται σε κριτήρια που απορρέουν από τη νομοθεσία ή κριτήρια που βασίζονται στην οικονομική πραγματικότητα;

Αναστέλλει τη διαδικασία έως την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

[παραλειπόμενα] [υπογραφές]