

Zaak C-3/24

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

4 januari 2024

Verwijzende rechter:

Augstākā tiesa (Senāts) (Letland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

4 januari 2024

Verzoekster in eerste aanleg en eiseres tot cassatie:

SIA MISTRAL TRANS

Verweerster in eerste aanleg en andere partij in de cassatieprocedure:

Valsts ieņēmumu dienests (Letland)

[OMISSIS]

**Latvijas Republikas Senāts (hoogste rechterlijke instantie, Letland)
BESCHIKKING**

Riga, 4 januari 2024

De Senāts, [OMISSIS] [samenstelling van het gerecht]

heeft in een schriftelijke procedure kennisgenomen van het cassatieberoep dat SIA MISTRAL TRANS heeft ingesteld tegen het door de Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland) op 29 oktober 2020 gewezen arrest in het bestuursrechtelijke geding dat is ingeleid bij een verzoek SIA MISTRAL TRANS tot nietigverklaring van het besluit [OMISSIS] van de Valsts ieņēmumu dienests (belastingdienst, Letland) van 15 augustus 2019.

Voorgeschiedenis

Uiteenzetting van de feiten

- 1 Op 8 oktober 2013 heeft verzoekster, SIA MISTRAL TRANS, de Letse belastingdienst via het elektronisch aangiftesysteem meegedeeld dat zij met ingang van 4 oktober 2013 uitbestede boekhouddiensten was gaan verrichten.

Bij besluit van 12 juni 2019 heeft de Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (bureau van de Letse belastingdienst dat is belast met het voorkomen van witwassen van geld) verzoekster een boete van 5 000 EUR opgelegd op grond dat zij inbreuk had gemaakt op de bepalingen van de Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (wet ter voorkoming van witwassen van geld en terrorismefinanciering) [[OMISSIS], zoals gewijzigd bij de Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (wet ter voorkoming van witwassen van geld en van financiering van terrorisme en nucleaire proliferatie; hierna: „wet ter voorkoming van witwassen”)].

Na het door verzoekster ingediende bezwaar te hebben onderzocht, heeft de belastingdienst het oorspronkelijke besluit bevestigd bij besluit van 15 augustus 2019.

In het bestreden besluit wordt vermeld dat verzoekster zich bij de belastingdienst had geregistreerd als aan de wet ter voorkoming van witwassen onderworpen entiteit en daarbij had meegedeeld dat het soort activiteiten dat zij in die hoedanigheid uitoefende, bestond uit het verrichten van uitbestede boekhouddiensten. Op 10 april 2018 is een inspectie uitgevoerd om te beoordelen of verzoekster de bepalingen van de wet ter voorkoming van witwassen naleefde, waarna het desbetreffende inspectieverslag met aanbevolen maatregelen voor het verhelpen van de vastgestelde tekortkomingen is opgesteld. Op 16 mei 2019 heeft de belastingdienst een nieuwe inspectie uitgevoerd en verschillende tekortkomingen in het internecontrolesysteem van verzoekster geconstateerd: 1) verzoekster had verzuimd de aan haar activiteiten en haar cliënten verbonden risico's van witwassen en terrorismefinanciering te beoordelen en te documenteren teneinde die risico's te kunnen identificeren, beoordelen, begrijpen en beheren, 2) verzoekster laat in de praktijk na om de cliëntenonderzoeks- en identificatieactiviteiten met betrekking tot haar cliënten te documenteren, 3) het internecontrolesysteem voorziet niet in een procedure voor het actualiseren van de risicobeoordeling en het verbeteren van het internecontrolesysteem, 4) het internecontrolesysteem omvat geen periodieke evaluatie van het beleid en van de procedures, en 5) het internecontrolesysteem voorziet niet in een procedure voor de vernietiging van bij de identificatie, het cliëntenonderzoek en de monitoring van transacties van cliënten verkregen documenten. Op basis daarvan verklaarde de belastingdienst dat verzoekster niet had voldaan aan de vereisten van artikel 6, leden 1 en 1.², artikel 7, lid 1, punt 7, artikel 8, lid 2, artikel 11.¹, lid 1, artikel 37, lid 2, en artikel 37.² [van de wet ter voorkoming van witwassen]. In het besluit wordt vermeld dat bij de oplegging van de sanctie rekening is gehouden met het karakter, de aard en de duur van de inbreuk en met de financiële situatie van

verzoekster. Ook is in aanmerking genomen dat verzoekster niet eens heeft geprobeerd de aanbevelingen in het inspectieverslag van 10 april 2018 op te volgen en dat zij gedurende meer dan een jaar niet heeft voldaan aan de door de wet ter voorkoming van het witwassen opgelegde verplichtingen en taken.

Verzoekster is tegen het besluit van de belastingdienst beroep opgekomen bij de [regionale] bestuursrechter. In haar verzoekschrift heeft verzoekster nadrukkelijk verklaard dat de uitbestede boekhouddiensten uitsluitend werden verricht ten behoeve van de volgende met haar verbonden personen: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic, en 3) SIA Bolivar Transport. Verzoekster en de met haar verbonden handelsvennootschappen hebben dezelfde leden in hun respectieve raden van bestuur, dezelfde aandeelhouders en dezelfde uiteindelijk begunstigen: A en B, die verwanten [in een bepaalde graad] van elkaar zijn. Deze organisatie van het voeren van de boekhoudingen is uitsluitend gekozen om middelen te besparen en te voorkomen dat voor elk van de handelsvennootschappen een licentie voor boekhoudsoftware moest worden aangeschaft. Voor de betreffende boekhouddiensten is een overeenkomst gesloten, waarin een kostendekkende vergoeding is vastgesteld. Naar aanleiding van het oorspronkelijke besluit van de belastingdienst is de boekhouding gereorganiseerd en wordt de boekhouding van alle verbonden handelsvennootschappen sinds 2 juli 2019 autonoom gevoerd. Daarenboven heeft verzoekster de belastingdienst meegedeeld dat zij sinds 30 juni 2019 geen uitbestede boekhouddiensten meer verricht.

- 2 Bij arrest van 29 oktober 2020 heeft de Administratīvā apgabaltiesa, die het hoger beroep in de zaak heeft behandeld, het beroep tot nietigverklaring van het bestreden besluit afgewezen. Het arrest is gebaseerd op de volgende gronden:

2.1 Verzoekster is in haar hoedanigheid van aanbieder van uitbestede boekhouddiensten onderworpen aan de wet ter voorkoming van witwassen. Dat verzoekster uitsluitend de boekhouding van drie verbonden cliënten voert, is irrelevant. Krachtens artikel 2, lid 1, punt 3, onder a), van richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van verordening (EU) nr. 48/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en richtlijn 2006/70/EG van de Commissie (hierna: „richtlijn 2015/849”), is deze richtlijn gelijkelijk van toepassing op alle externe accountants en is het niet van doorslaggevend belang aan wie de uitbestede boekhouddienst worden verleend. Ook de wet ter voorkoming van witwassen bevat geen bepaling die gunstiger is voor verbonden personen. Bovendien was verzoekster reeds bekend met de opvatting van de belastingdienst over dit punt na de eerste inspectie van 10 april 2018. Indien verzoekster vragen had gehad, hadden deze dus vóór de volgende inspectie kunnen worden beantwoord.

2.2 De belastingdienst heeft in wezen verklaard dat verzoekster niet had voldaan aan de vereisten van artikel 6, leden 1 en 1.², artikel 7, lid 1, punt 7, artikel 8,

lid 2, artikel 11.¹, lid 1, artikel 37, lid 2, en artikel 37.² [van de wet ter voorkoming van witwassen].

2.3 Bij het vaststellen van de sanctie heeft de belastingdienst rekening gehouden met de omstandigheden zoals bedoeld in artikel 77, lid 3, van de wet ter voorkoming van witwassen, en met name met de ernst en de duur van de inbreuk, de mate van aansprakelijkheid en de financiële situatie van de persoon en de aan de toezichthoudende autoriteit verleende medewerking.

Op grond van artikel 78, lid 1, punt 3, van de wet ter voorkoming van witwassen kunnen geldboeten van maximaal 1 000 000 EUR worden opgelegd. De aan verzoekster opgelegde geldboete van 5 000 EUR is passend voor de aard van de inbreuk en is evenredig aan de financiële situatie van verzoekster in verhouding tot de veroorzaakte bedreiging voor de belangen van de nationale economie. Verzoekster heeft niet voldaan aan de essentiële vereisten van de wet ter voorkoming van witwassen en heeft fundamentele wettelijke verplichtingen niet nageleefd, waardoor het verwezenlijken van de doelstellingen van de wet wordt bemoeilijkt.

- 3 Verzoekster heeft tegen het arrest van de Administratīvā apgabaltiesa cassatieberoep ingesteld op grond dat de opgelegde geldboete onevenredig was.

Rechtsgronden

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 4 Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van verordening (EU) nr. 48/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en richtlijn 2006/70/EG van de Commissie.

Artikel 2: 1. Deze richtlijn is van toepassing op de volgende meldingsplichtige entiteiten:

[...]

- 3) de volgende natuurlijke of rechtspersonen handelend in het kader van hun beroepsactiviteiten:

auditors, externe accountants en belastingadviseurs [...].

Artikel 58: 1. De lidstaten zorgen ervoor dat de meldingsplichtige entiteiten voor inbreuken op de ter omzetting van deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen aansprakelijk kunnen worden gesteld overeenkomstig dit artikel en de artikelen 59

tot en met 61. De desbetreffende sancties en maatregelen zijn doeltreffend, evenredig en afschrikkend.

Lets recht

- 5 Wet ter voorkoming van witwassen van geld en van financiering van terrorisme en nucleaire proliferatie, bij welke wet richtlijn 2015/849 is omgezet.

Artikel 3 „Aan deze wet onderworpen entiteiten”: 1) Aan deze wet onderworpen entiteiten [...] zijn personen die bedrijfs- of beroepsactiviteiten uitoefenen als:

[...]

3) externe accountant, registeraccountant of accountant- en belastingadviesfirma, alsmede iedere persoon die zich ertoe verbindt om rechtstreeks of als tussenpersoon belastingadvies te verlenen (bijvoorbeeld in de vorm van advisering of materiële bijstand), ongeacht de frequentie waarmee die diensten worden verleend en ongeacht of tegenover die diensten een vergoeding staat;

Artikel 6 „Verplichting om een risicobeoordeling uit te voeren en een internecontrolesysteem op te zetten”: 1) Afhankelijk van het soort activiteit dat zij verricht, beoordeelt de aan deze wet onderworpen entiteit gedocumenteerd het risico van witwassen van geld en van financiering van terrorisme of nucleaire proliferatie teneinde de aan zijn activiteiten en aan zijn cliënten verbonden risico's op witwassen van geld en financiering van terrorisme of nucleaire proliferatie vast te stellen, te beoordelen, te begrijpen en te beheren, en zet hij op basis van die risicobeoordeling een internecontrolesysteem op ter voorkoming van witwassen van geld en van financiering van terrorisme of nucleaire proliferatie, onder meer door het ontwikkelen en documenteren van beleid en procedures ter zake die moeten worden goedgekeurd door, naar gelang van het geval, de raad van bestuur of het hoogste bestuursorgaan van de aan deze wet onderworpen entiteit.

[...]

1.²⁾ Bij het beoordelen van de risico's op witwassen van geld en financiering van terrorisme of nucleaire proliferatie en bij het opzetten van het internecontrolesysteem houdt de aan deze wet onderworpen entiteit ten minste rekening met de volgende omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de risico's:

1) het cliëntrisico dat is verbonden aan de rechtsvorm, de eigendomsstructuur en de economische of persoonlijke activiteiten van de cliënt of van de uiteindelijk begunstigde van de cliënt;

2) het land- en geografische risico, dat wil zeggen het risico dat is verbonden aan het feit dat de cliënt of de uiteindelijk begunstigde van de cliënt banden heeft met een land of met een geografisch gebied waarvan de economische, sociale,

juridische of politieke omstandigheden kunnen duiden op een hoog, aan het land of het geografisch gebied verbonden risico van witwassen van geld of financiering van terrorisme of nucleaire proliferatie;

3) het aan de door de cliënt gebruikte diensten en producten verbonden risico, in de zin van het risico dat de cliënt de dienst of het product in kwestie kan gebruiken voor het witwassen van geld of voor de financiering van terrorisme of nucleaire proliferatie;

4) het risico dat is verbonden aan de distributiekkanalen van de dienst of het product, in de zin van de vorm waarin (het kanaal waarlangs) de cliënt de dienst of het product verkrijgt en gebruikt.

Artikel 7 „Internecontrolesysteem”: 1) Bij de invoering van een internecontrolesysteem voorziet de aan deze wet onderworpen entiteit ten minste in:

[...]

7) een procedure voor het bewaren en vernietigen van de informatie en documenten die zijn verkregen bij het uitvoeren van het cliëntenonderzoek van de cliënt en het monitoren van de transacties van de cliënt.

Artikel 8 „Actualisering van de risicobeoordeling en verbetering van het internecontrolesysteem”: 2) De aan deze wet onderworpen entiteit evalueert regelmatig, maar ten minste elke 18 maanden, gedocumenteerd de werking het internecontrolesysteem, onder meer door de beoordeling van de risico's op witwassen van geld en financiering van terrorisme of nucleaire proliferatie met betrekking tot de cliënt, zijn land van verblijf (of vestiging), zijn economische of persoonlijke activiteiten, de in het kader daarvan gebruikte diensten, producten en distributiekkanalen en de door de cliënt verrichte transacties, te evalueren en te actualiseren en zo nodig maatregelen te nemen om de werking van het internecontrolesysteem te verbeteren, waaronder maatregelen tot herziening en verduidelijking van het beleid en van de procedures ter voorkoming van witwassen van geld en financiering van terrorisme en nucleaire proliferatie.

Artikel 11.¹ „Cliëntenonderzoeksmatregelen en risicofactoren”: 1) De cliëntenonderzoeksmatregelen met betrekking tot de cliënt bestaan uit een geheel van op de risicobeoordeling gebaseerde activiteiten, in het kader waarvan elke aan deze wet onderworpen entiteit:

1) de cliënt identificeert en de verkregen identificatiegegevens verifieert;

2) de uiteindelijk begunstigde vaststelt en, op basis van de risicobeoordeling, zich ervan vergewist dat de betrokken natuurlijke persoon de uiteindelijk begunstigde van de cliënt is. In het geval van een juridische constructie of van een rechtspersoon stelt de aan deze wet onderworpen entiteit tevens de structuur van de deelnemers van die juridische constructie of rechtspersoon vast, evenals de

wijze waarop de uiteindelijk begunstigde zeggenschap over deze juridische constructie of rechtspersoon uitoefent;

3) informatie verkrijgt over het doel en de verwachte aard van de zakelijke relatie en van de occasionele transacties;

4) de zakelijke relatie, nadat deze is aangegaan, monitort, onder meer door het verrichten van controles om te bevestigen dat de in het kader van die relatie verrichte transacties worden uitgevoerd in overeenstemming met de informatie waarover de aan deze wet onderworpen entiteit beschikt met betrekking tot de cliënt, diens economische activiteit, diens risicoprofiel en de oorsprong van diens middelen;

5) ervoor zorgt dat de in de loop van het cliëntenonderzoek met betrekking tot de cliënt verkregen documenten, persoonsgegevens en informatie worden bewaard en periodiek, maar ten minste elke vijf jaar, worden geëvalueerd en geactualiseerd met inachtneming van de geïdentificeerde risico's.

Artikel 37 „Bewaring, actualisering en vernietiging van in het kader van het cliëntenonderzoek met betrekking tot de cliënt verkregen documenten”: 2) Elke aan deze wet onderworpen entiteit bewaart gedurende vijf jaar na beëindiging van de zakelijke relatie of de verrichting van een occasionele transactie:

1) alle in de loop van cliëntenonderzoek met betrekking tot de cliënt verkregen informatie, met inbegrip van informatie over de binnenlandse en internationale transacties van de cliënt, de binnenlandse en internationale occasionele transacties van de cliënt en de boekhoudkundige verantwoording daarvan, afschriften van documenten ter staving van de identificatiegegevens van de cliënt, de resultaten van het cliëntenonderzoek met betrekking tot de cliënt, en de beschikbare informatie die is verkregen door het gebruik van elektronische identificatiemiddelen, van certificeringsdiensten in de zin van artikel 1, punt 10, van de Elektronisko dokumentu likums (wet inzake elektronische documenten) conform verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van richtlijn 1999/93/EG, of van andere technologische oplossingen voor zover vastgesteld, met inbegrip van de toepassing daarvan, door de raad van ministers;

2) informatie over alle door de cliënt verrichte betalingen;

3) de correspondentie, met inbegrip van elektronische correspondentie, met de cliënt.

Artikel 37.² „Verstrekking van documenten en informatie uit het cliëntenonderzoek met betrekking tot de cliënt aan de Finanšu izlūkošanas dienests (financiële-inlichtingendienst) en aan de toezichhoudende autoriteiten”: Elke aan deze wet onderworpen entiteit documenteert de cliëntenonderzoeksmatregelen met betrekking tot de cliënt, evenals de informatie

over alle door de cliënt verrichte en ontvangen betalingen, en overlegt deze documentatie op verzoek van de toezichthoudende autoriteiten of de Finanšu izlūkošanas dienests aan de toezichthoudende autoriteit van de aan deze wet onderworpen entiteit, of zendt kopieën van die documenten toe aan de Finanšu izlūkošanas dienests.

Artikel 77 „Bevoegdheid om sancties op te leggen en toezichtsmaatregelen toe te passen”:

[...]

3) Bij het vaststellen van sancties en van het soort te nemen toezichtsmaatregelen en de reikwijdte daarvan overeenkomstig lid 1 van dit artikel, houdt de toezichthoudende autoriteit rekening met alle relevante omstandigheden, waaronder:

- 1) de ernst, de duur en het stelselmatige karakter van de inbreuk;
- 2) de mate van aansprakelijkheid van de natuurlijke of rechtspersoon;
- 3) de financiële situatie van de natuurlijke of rechtspersoon (jaarinkomen van de aansprakelijke natuurlijke persoon of totale jaaromzet van de aansprakelijke rechtspersoon en andere factoren die van invloed zijn op de financiële situatie van de natuurlijke of rechtspersoon);
- 4) het voordeel dat de natuurlijke of rechtspersoon als gevolg van de inbreuk heeft behaald, voor zover dat voordeel kan worden berekend;
- 5) schade voor derden ten gevolge van de inbreuk, voor zover die schade kan worden bepaald;
- 6) de mate waarin de aansprakelijk geachte natuurlijke of rechtspersoon meewerkt met de toezichthoudende autoriteit;
- 7) eventuele strafbare feiten die eerder door de natuurlijke of rechtspersoon zijn gepleegd in verband met het voorkomen van witwassen van geld en financiering van terrorisme en nucleaire proliferatie en in verband met internationale of nationale sancties.

Artikel 78 „Niet-naleving van de vereisten inzake het voorkomen van witwassen van geld en van financiering van terrorisme en nucleaire proliferatie”: 1) Aan de aan deze wet onderworpen entiteiten kunnen, wegens schending van de wettelijke bepalingen inzake het voorkomen van witwassen van geld en van financiering van terrorisme en nucleaire proliferatie – inzonderheid die inzake het cliëntenonderzoek met betrekking tot de cliënt, het monitoren van zakelijke relaties en transacties, het melden van ongebruikelijke en verdachte transacties, de verstrekking van informatie aan de toezichthoudende autoriteit of de Finanšu izlūkošanas dienests, het afzien van het uitvoeren van een transactie, het bevriezen

van tegoeden, het internecontrolesysteem, het bewaren en vernietigen van informatie, en inbreuken op verordening [2015/847] – de volgende sancties worden opgelegd:

[...]

3) een geldboete van maximaal 1 000 000 EUR aan de (natuurlijke of rechts-)persoon die verantwoordelijk is voor de inbreuk [...].

Motivering van de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht

- 6 Een van de vragen die in de onderhavige zaak moeten worden beantwoord, is of artikel 2, lid 1, punt 3, onder a), van richtlijn 2015/849, dat bepaalt dat die richtlijn van toepassing is op externe accountants, ook van toepassing is wanneer de boekhouddiensten uitsluitend worden verricht ten behoeve van handelsvennootschappen die met de externe accountant zijn verbonden.

In de loop van de procedure in de onderhavige zaak, zowel voor de administratieve autoriteiten als later voor de rechters, heeft verzoekster consequent van de hand gewezen dat zij is onderworpen aan de verplichtingen van de wet ter voorkoming van witwassen. Gelet op het voorgaande, en aangezien het, alvorens de evenredigheid van de opgelegde geldboete te onderzoeken, van wezenlijk belang is om eerst vast te stellen of er daadwerkelijk een inbreuk is begaan, moet de verwijzende rechter beoordelen of verzoekster verplicht is de op externe accountants rustende verplichtingen na te komen.

- 7 Volgens overweging 3 van richtlijn 2015/849 is dit de vierde richtlijn waarmee de witwasdreiging wordt aangepakt. Richtlijn 2001/97/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 december 2001 tot wijziging van richtlijn 91/308/EEG van de Raad tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (hierna: „richtlijn 2001/97”) heeft de werkingssfeer van richtlijn 91/308/EEG uitgebreid, zowel ten aanzien van de door die richtlijn bestreken strafbare feiten als ten aanzien van de gereguleerde beroepen en activiteiten die onder de richtlijn vallen. Volgens overweging 15 van richtlijn 2001/97 moeten de in die richtlijn vervatte verplichtingen betreffende de identificatie van cliënten, de bewaring van bewijsstukken en de melding van verdachte transacties worden uitgebreid tot een beperkt aantal activiteiten en beroepen die voor het witwassen van geld kwetsbaar zijn gebleken. Dit betekent dat bij het bepalen van de personen op wie richtlijn 2001/97 en later richtlijn 2015/849 moeten worden toegepast, de beslissende vraag is of de activiteit of het beroep van de betrokkene is blootgesteld aan een hoger risico van witwassen.

Met betrekking tot de sector van de externe accountants is in het *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (nationaal risicobeoordelingsverslag over witwassen van geld en financiering van terrorisme en nucleaire proliferatie voor de jaren 2017-2019) het risico geïdentificeerd dat

leden van de sector niet alleen onbewust betrokken raken bij witwasactiviteiten, maar ook bewust activiteiten verrichten waarmee zij hun cliënten helpen om geld wit te wassen, door advies te geven over belastingontduiking en vermogensstructurering, documentatie over fictieve transacties op te stellen, boekhouddiensten te verlenen en complexe juridische entiteiten en offshore-vennootschappen op te zetten. Bovendien wijzen de politieautoriteiten erop dat er externe accountants zijn die deze activiteiten ook aanbieden als een professionele witwasdienst. Het risico bestaat dat externe accountants doelbewust, in het belang van de cliënt, geen informatie over verdachte transacties [OMISSIS] verstrekken.

Bijgevolg moeten externe accountants gewoonlijk worden beschouwd als personen wier activiteiten zijn blootgesteld aan een redelijk hoog risico van witwassen van geld.

- 8 Op het moment dat de belastingdienst de door verzoekster in het kader van haar activiteiten begane inbreuken vaststelde, was de likums „Par grāmatvedību” (wet op de jaarrekeningen) van kracht. Volgens artikel 3, tweede alinea, punt 2, van die wet is een externe accountant een persoon die zich op grond van een schriftelijke overeenkomst met een onderneming (uitgezonderd arbeidsovereenkomsten) boekhouddiensten verricht, of zich heeft verbonden tot het verrichten van dergelijke diensten, ten behoeve van een cliënt. Bovendien is de externe accountant volgens artikel 3.¹, eerste alinea, van diezelfde wet verplicht om zijn wettelijke aansprakelijkheid voor uit zijn beroepswerkzaamheden of uit nalatigheid voortvloeiende verliezen te verzekeren. De externe accountant biedt, in zijn hoedanigheid van onafhankelijke marktdeelnemer, zijn diensten aan aan een andere onderneming en is aansprakelijk voor eventuele verliezen die hij veroorzaakt door zijn beroepsactiviteiten of ten gevolge van in het kader van zijn beroepswerkzaamheden begane nalatigheden.

Dit is ook coherent met de betekenis van het begrip „externe accountant” in artikel 2, lid 1, punt 3, onder a), van richtlijn 2015/849. In het Lets heeft de term „ārštata” („extern”) betrekking op iemand die werkzaam is voor een onderneming, maar niet een werknemer van die onderneming is. In de Engelse taalversie wordt het begrip „external accountant” gebruikt. Ook volgens het in de Engelse taalversie gebruikte begrip is de richtlijn niet van toepassing op alle accountants, maar alleen op accountants van wie de beroepsactiviteit is georganiseerd buiten de onderneming waarvoor de boekhouddiensten worden verricht.

- 9 Zoals reeds is opgemerkt, heeft verzoekster gedurende de procedure nadrukkelijk verklaard dat zij alleen boekhouddiensten voor met haar verbonden personen heeft verricht. Verzoekster heeft verduidelijkt dat haar hoofdactiviteit nooit verband heeft gehouden met het verrichten van boekhouddiensten, aangezien die hoofdactiviteit bestaat uit het vervoeren van goederen. Dit specifieke model van het verrichten van boekhouddiensten tussen met elkaar verbonden personen is ontworpen met het oogmerk om middelen te besparen. De administratieve autoriteit en de rechters hebben deze bewering van verzoekster niet betwist en hebben geoordeeld dat deze omstandigheid niet relevant is voor de beslechting

van de onderhavige zaak. De verwijzende rechter vraagt zich af of dat een geldige zienswijze is.

- 10 Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie omvat het begrip „onderneming” in het domein van het mededingingsrecht elke entiteit die een economische activiteit uitoefent, ongeacht de rechtsvorm van die entiteit en de wijze waarop zij wordt gefinancierd. Ook heeft het Hof van Justitie gepreciseerd dat onder het begrip „onderneming” moet worden verstaan een economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid uit juridisch oogpunt door verschillende natuurlijke of rechtspersonen gevormd (*arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 20 januari 2011, General Química e.a./Commissie, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, punten 34 en 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak*). Dezelfde benadering is gebruikelijk in zaken betreffende het staatssteunrecht. Zo wordt in overweging 4 van verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun verklaard dat het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft bepaald dat alle entiteiten die (juridisch of feitelijk) onder de zeggenschap van dezelfde entiteit staan, als één onderneming dienen te worden beschouwd. Daaruit volgt dat, zowel in het mededingingsrecht als in het staatssteunrecht, verbonden ondernemingen kunnen worden beschouwd als samen één enkele onderneming vormend. Indien verbonden ondernemingen moeten worden beschouwd als samen één enkele onderneming vormend, betwijfelt de verwijzende rechter echter of het verrichten van boekhouddiensten tussen die ondernemingen (ook al zijn die diensten in formele zin uitbesteed) is blootgesteld aan een groter witwasrisico dan een boekhouddienst die intern (*in-house*) wordt verricht, dat wil zeggen binnen een onderneming die, op basis van arbeidsovereenkomsten, zelf accountants in dienst heeft.

Bovendien blijkt uit de door verzoekster aangevoerde omstandigheden dat de keuze van de wijze waarop het voeren van de boekhouding is georganiseerd niet is gemaakt op basis van objectieve criteria die zijn ontleend aan wetgeving of aan de economische realiteit (van een externe accountant, een zelfstandige beroepsbeoefenaar, kan bijvoorbeeld niet worden verwacht dat hij arbeidsovereenkomsten met zijn cliënten sluit en werknemer van de onderneming in kwestie wordt), maar om redenen van (kosten-)efficiëntie voor de hele groep van verbonden ondernemingen.

- 11 Voorts doen overwegingen aangaande het nuttig effect van richtlijn 2015/849 twijfels rijzen over de toepasselijkheid van die richtlijn op de in casu aan de orde zijnde situatie. Zoals reeds is opgemerkt, staan zowel verzoekster als de vennootschappen waarvoor verzoekster boekhouddiensten verricht onder zeggenschap van dezelfde personen (die tevens haar uiteindelijk begunstigden zijn). Dit geeft aanleiding tot scepsis ten aanzien van de mogelijkheid dat een aanbieder van boekhouddiensten zelfstandig en ten volle kan voldoen aan de door de Letse wet in overeenstemming met de richtlijn opgelegde verplichtingen, en ook ten aanzien van de daaruit resulterende mogelijkheid om de doelstellingen

van de richtlijn, waaronder het voorkomen van witwassen van geld, te verwezenlijken. Ter illustratie kan worden opgemerkt dat de belastingdienst ook een sanctie heeft opgelegd voor de niet-nakoming van een bepaalde verplichting waarvan het nut in deze specifieke situatie twijfelachtig is (het niet beschikken over een procedure voor de vernietiging van documenten die zijn verkregen in het kader van identificatie, het cliëntenonderzoek en de monitoring van transacties van cliënten, waaronder ook documenten betreffende de identificatie van eenzelfde economische eenheid, met dezelfde uiteindelijk begunstigden).

Deze overwegingen doen de vraag rijzen of het in een situatie als deze evenredig is om van een vennootschap te verlangen dat zij alle door de richtlijn en door de wet opgelegde verplichtingen nakomt, wanneer het resultaat daarvan niet meer dan de formele naleving van de vereisten zou behelzen.

- 12 In die omstandigheden moet worden opgehelderd of artikel 2, lid 1, punt 3, onder a), van richtlijn 2015/849 ook van toepassing is op situaties waarin de boekhouddiensten uitsluitend worden verricht voor met de dienstverrichtende entiteit verbonden personen.
- 13 Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moet vervolgens worden verduidelijkt of bij het opleggen van een sanctie voor inbreuken op bepalingen inzake het voorkomen van witwassen van geld en van de financiering van terrorisme en nucleaire proliferatie rekening moet worden gehouden met het feit dat de boekhouddiensten uitsluitend wordt verricht voor met de dienstverrichter verbonden personen. Volgens artikel 58, lid 1, van richtlijn 2015/849 moeten de lidstaten ervoor zorgen dat meldingsplichtige entiteiten aansprakelijk kunnen worden gesteld voor inbreuken op de ter omzetting van deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen. Tegelijkertijd schrijft die bepaling voor dat de desbetreffende sancties of maatregelen doeltreffend, evenredig en afschrikkend moeten zijn. De evenredigheid van de sancties voor inbreuken op rechtsregels die binnen de werkingssfeer van deze richtlijn vallen, wordt ook genoemd in overweging 59 van de richtlijn.

Indien de door de verwijzende rechter bedoelde omstandigheid dat verzoekster uitsluitend boekhouddiensten ten behoeve van verbonden ondernemingen verricht geen reden zou vormen om verzoekster van de toepassing van de richtlijn uit te sluiten, rijst de vraag of deze omstandigheid in aanmerking moet worden genomen bij het vaststellen van de sanctie, dat wil zeggen of dat feit niet met zich mee zou moeten brengen dat verzoekster een lagere sanctie verdient te worden opgelegd dan die welke zou worden opgelegd aan aanbieders van uitbestede boekhouddiensten die die diensten verrichten voor niet met hen verboden ondernemingen.

Zo bepaalt artikel 7, lid 1, punt 7, van de wet ter voorkoming van witwassen dat het internecontrolesysteem moet voorzien in de procedure voor het bewaren en vernietigen van de informatie en documenten die zijn verkregen bij het uitvoeren van het cliëntenonderzoek met betrekking tot de cliënt en het monitoren van diens

transacties. Dit vereiste is in overeenstemming met artikel 40, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2015/849, dat onder meer bepaalt dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat meldingsplichtige entiteiten de persoonsgegevens wissen. Deze verplichting is duidelijk gericht op de bescherming van persoonsgegevens, Zoals hierboven is opgemerkt, kan zich echter in het geval van verbonden ondernemingen de situatie voordoen dat de draagwijdte van de persoonsgegevens die de externe accountant in bezit krijgt wanneer hij het cliëntenonderzoek met betrekking tot de cliënt uitvoert en diens transacties monitort, identiek is aan die van de persoonsgegevens van de externe accountant zelf, hetgeen impliceert dat de persoon in kwestie, door zijn verplichtingen als externe accountant na te komen, geen aanvullende gegevens verkrijgt.

- 14 De verwijzende rechter heeft derhalve twijfels over de uitlegging van het Unierecht, reden waarom hij het noodzakelijk acht om bepaalde prejudiciële vragen voor te leggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

[OMISSIS] [procedurele overwegingen]

Dictum

Op grond van artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [OMISSIS]

besluit

de Augstākā tiesa (Senāts) (hoogste rechterlijke instantie, Letland) het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

1. Moet het begrip „externe accountant” als bedoeld in artikel 2, lid 1, punt 3, onder a), van richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en richtlijn 2006/70/EG van de Commissie, aldus worden uitgelegd dat het ook ziet op situaties waarin boekhouddiensten uitsluitend worden verricht ten behoeve van met de externe accountant verbonden personen?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moet artikel 58, lid 1, van richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en richtlijn 2006/70/EG van de Commissie, dan aldus worden uitgelegd dat het voor de evenredigheid van de opgelegde sanctie relevant is dat: 1) de boekhouddiensten uitsluitend worden verricht voor met de dienstverrichter verbonden personen, 2) de keuze om de boekhouding te laten voeren door een externe accountant is

gemaakt om redenen van efficiëntie binnen een groep van verbonden ondernemingen, en niet op basis van criteria die zijn ontleend aan de wetgeving of zijn gebaseerd op de economische realiteit?

De procedure wordt geschorst tot het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak heeft gedaan.

[OMISSIS] [handtekeningen]

WERKDOCUMENT