

Kohtuasi C-3/24

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

4. jaanuar 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Augstākā tiesa (Senāts) (Lāti kõrgeim kohus (Senāt))

Eelotsusetaotluse kuupäev:

4. jaanuar 2024

Kaebaja esimeses kohtuastmes ja kassaator:

SIA MISTRAL TRANS

Vastustaja esimeses kohtuastmes ja teine pool kassatsioonimenetluses:

Valsts ieņēmumu dienests (maksuhaldur, Lāti)

[...]

**Latvijas Republikas Senāts (Lāti kõrgeim kohus (Senāt))
KOHTUMĀĀRUS**

Riia, 4. jaanuar 2024

Senāts (Lāti kõrgeim kohus) [...] on vaadanud [kohtu koosseis]

kirjalikus menetluses läbi kassatsioonikaebuse, mille esitas äriühing SIA MISTRAL TRANS Administratīvā apgabaltiesa (regionaalne halduskohus, Lāti) 29. oktoobri 2020. aasta otsuse peale, mis tehti halduskohtumenetluses, mis algatati äriühingu SIA MISTRAL TRANS tühistamismõude alusel, mis esitati Valsts ieņēmumu dienests (maksuhaldur, Lāti) 15. augusti 2019. aasta otsuse [...] peale.

Vaidluse taust

Faktiliste asjaolude kirjeldus

- 1 Kassaator SIA MISTRAL TRANS teatas 8. oktoobril 2013 elektroonilise deklareerimise süsteemi kaudu maksuhaldurile, et oli alustanud 4. oktoobril 2013 edasiantud raamatupidamisteenuste osutamist.

Maksuhalduri rahapesu tõkestamise büroo (Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde) 12. juuni 2019. aasta otsusega määrati kassaatorile trahv 5000 eurot, kuna leiti, et ta on rikkunud rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse (Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums) [...], uues redaktsioonis, ning rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku tõkestamise seaduses (Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums; edaspidi „rahapesu tõkestamise seadus“) sätetatud nõudeid.

Maksuhaldur kinnitas pärast kassaatori esitatud kaebuse läbivaatamist 15. augusti 2019. aasta otsusega esialgset otsust.

Vaidlusaluses otsuses on märgitud, et kassaator oli registreerinud ennast maksuhalduri juures rahapesu tõkestamise seadusele alluva üksusena, teavitades, et tegeleb edasiantud raamatupidamisteenuste osutamisega. 10. aprillil 2018 tehti kontrollkäik, et hinnata, kas kassaator täidab rahapesu tõkestamise seaduse nõudeid, ja soovitati võtta meetmeid puuduste kõrvaldamiseks, mille kohta koostati vastav kontrolliprotokoll. Maksuhaldur tegi 16. mail 2019 läbi uue kontrolli ja tuvastas kassaatori sisekontrollisüsteemis mitu puudust: 1) kassaator ei olnud viinud läbi ega dokumenteerinud oma tegevuse liigist lähtuvalt rahapesu ja terrorismi rahastamise riskihindamist, et tuvastada, hinnata, mõista ja hallata neid riske, mis on omased tema tegevusele ja klientidele; 2) kassaator ei olnud praktikas dokumenteerinud klientide kohta hoolsusmeetmeid ega neid tuvastanud; 3) sisekontrollisüsteem ei hõlma riskihindamise ajakohastamise ega sisekontrollisüsteemi parendamise menetlust; 4) sisekontrollisüsteem ei hõlma poliitikate ja menetluste korrapärasest läbivaatamist; 5) sisekontrollisüsteem ei hõlma tuvastamise, hoolsusmeetmete võtmise ja klientide tehingute seire käigus hangitud dokumentide hävitamise menetlust. Maksuhaldur leidis sellest tulenevalt, et kassaator ei olnud täitnud artikli 6 lõigetes 1 ja 1², artikli 7 lõike 1 punktis 7, artikli 8 lõikes 2, artikli 11¹ lõikes 1, artikli 37 lõikes 2 ja artiklis 37² sätetatud nõudeid. Otsuses on märgitud, et karistuse määramisel võeti lisaks kassaatori finantsseisundile arvesse rikkumise laadi, olemust ja kestust. Samuti võeti arvesse asjaolu, et kassaator isegi ei püüdnud järgida 10. aprilli 2018. aasta kontrolliprotokollis esitatud soovitusi ega täitnud rohkem kui aasta jooksul rahapesu tõkestamise seadusest tulenevaid kohustusi ja ülesandeid.

Kassaator on esitanud Administratīvā apgabaltiesale (regionaalne halduskohus) maksuhalduri otsuse peale kaebuse. Kassaator rõhutas oma kaebuses eelkõige, et

edasiandud raamatupidamisteenuseid osutati ainult järgmistele äriühinguga seotud ettevõtjatele: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic ja 3) SIA Bolivar Transport. Kassaatoril ja seotud ettevõtjatel on samad juhatuse liikmed, aktsionärid ja tegelikud kasusaajad A ja B, kes on omavahel [aste] suguluses. Sellise raamatupidamiskorralduse kasuks otsustati ainult selleks, et säästa vahendeid ja et igale äriühingule ei tuleks osta raamatupidamise tarkvara litsentsi. Eelmainitu kohta on sõlmitud leping ja kulude katmiseks on määratud kindlaks tasu. Maksuhalduri algset otsust arvesse võttes on raamatupidamine korraldatud ümber selliselt, et alates 2. juulist 2019 toimub kõigi seotud ettevõtete raamatupidamine eraldi. Kassaator on lisaks andnud maksuhaldurile teada, et ta ei osuta alates 30. juunist 2019 enam edasiandud raamatupidamisteenuseid.

- 2 Apellatsioonkaebust menetlenud Administratīvā apgabaltiesa (regionaalne halduskohus) jättis 29. oktoobri 2020. aasta otsusega vaidlustatud otsuse tühistamise nõude rahuldamata. Kohtuotsus põhineb järgmistel põhjendustel.

2.1 Kassaatorile kui edasiandud raamatupidamisteenuste pakkujale kohaldatakse rahapesu tõkestamise seadust. See, et kassaator teeb raamatupidamist ainult kolmele seotud kliendile, ei puutu asjasse. Vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. mai 2015. aasta direktiivi (EL) 2015/849, mis käsitleb finantssüsteemi rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise tõkestamist ning millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 648/2012 ja tunnistatakse kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2005/60/EÜ ja komisjoni direktiiv 2006/70/EÜ (edaspidi „direktiiv 2015/849“), artikli 2 lõike 1 punkti 3 alapunktile a kohaldatakse nimetatud direktiivi ka raamatupidamisteenuste osutajatele ja see, kellele edasiandud raamatupidamisteenust osutatakse, ei ole määrav. Ka rahapesu tõkestamise seaduses ei sätestata seotud ettevõtjate kohta ühtegi soodsamat õigusnormi. Lisaks oli maksuhalduri seisukoht selles küsimuses kassaatorile pärast 10. aprilli 2018 toimunud esimest kontrolli juba teada. Seega juhul, kui kassaatoril oleks olnud mõni küsimus, oleks see olnud võimalik lahendada enne järgmist kontrolli.

2.2 Maksuhaldur leidis õigustatult, et kassaator ei olnud täitnud artikli 6 lõigetes 1 ja 1², artikli 7 lõike 1 punktis 7, artikli 8 lõikes 2, artikli 11¹ lõikes 1, artikli 37 lõikes 2 ja artiklis 37² sätestatud nõudeid.

2.3 Maksuhaldur võttis karistuse määramisel arvesse rahapesu tõkestamise seaduse artikli 77 lõikes 3 sätestatud asjaolusid, eelkõige rikkumise raskusastet ja kestust, isiku vastutuse ulatust ja finantsseisundit ning koostöö tegemist järelevalve- ja kontrolliasutusega.

Rahapesu tõkestamise seaduse artikli 78 lõike 1 punktis 3 lubatakse määrata kuni 1 000 000 euro suurune trahv. Kassaatorile määratud 5000 eurone trahv vastab rikkumise laadile ja on proportsionaalne kassaatori finantsseisundiga, võttes arvesse riigi majanduslikele huvidele tekitatud kahju. Kassaator on rikkunud

rahapesu tõkestamise seaduse olulisi nõudeid ega ole täitnud põhilisi õiguslikke kohustusi, takistades seeläbi seaduse eesmärkide täitmist.

- 3 Kassaator esitas kohtu otsuse peale kassatsioonikaebuse, väites, et määratud trahv on ebaproportsionaalne.

Põhjendus

Kohaldatavad õigusnormid

Euroopa Liidu õigus

- 4 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. mai 2015. aasta direktiiv (EL) 2015/849, mis käsitleb finantsüsteemi rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise tõkestamist ning millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 648/2012 ja tunnistatakse kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2005/60/EÜ ja komisjoni direktiiv 2006/70/EÜ.

Artikkel 2:

1. Käesolevat direktiivi kohaldatakse järgmiste kohustatud isikute suhtes:

[...]

- 3) järgmised füüsilised või juriidilised isikud nende kutsetegevuse puhul:

a) audiitorid, raamatupidamis- või nõustamisteenuse osutajad ja maksunõustajad [...].

Artikkel 58:

1. Liikmesriigid tagavad, et kohustatud isikuid saab võtta vastutusele käesolevat direktiivi üle võtvate siseriiklike sätete rikkumise korral kooskõlas käesoleva artikliga ja artiklitega 59–61. Kõik kohaldatavad karistused ja meetmed peavad olema tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad.

Läti õigus

- 5 Rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku tõkestamise seadus (Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums). Selle seadusega võeti üle direktiiv 2015/849.

Artikkel 3 „Seaduse reguleerimialasse kuuluvad üksused“

(1) Käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluvad üksused on isikud, kes tegelevad majandus- või kutsetegevusega seoses järgmiste elukutsetega:

[...]

(3) raamatupidamisteenuse osutajad, vannutatud audiitorid, vannutatud audiitorite äriühingud ning nõustamisteenuse osutajad ja maksunõustajad, samuti isikud, kes võtavad endale kohustuse abistada maksuküsimustes (näiteks nõustamine või materiaalne abi) või vahendavad nimetatud abi, olenemata sellest, kui tihti seda osutatakse ja kas see on tasustatud [...].

Artikkel 6 „Kohustus viia läbi riskihindamine ja kehtestada sisekontrollisüsteem“

(1) Käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluv isik viib oma tegevuse liigist lähtuvalt läbi rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku ohu hindamise, et tuvastada, hinnata, mõista ja hallata neid riske, mis on omased tema tegevusele ja klientidele, ning kehtestab selle hinnangu põhjal sisekontrollisüsteemi, mille eesmärk on rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku tõkestamine, sealhulgas arendades ja dokumenteerides tema nõukogu – juhul, kui see on nimetatud, või vastasel juhul muu selle seaduse kohaldamisalasse kuuluva isiku kõrgema juhtorgani – heakskiidetud asjakohaseid poliitikaid ja menetlusi.

[...]

(1²) Kui käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluv isik hindab rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku ohtu ning töötab välja sisekontrollisüsteemi, võtab ta arvesse vähemalt järgmisi riske mõjutavaid asjaolusid:

- 1) risk, mis tuleneb kliendi õiguslikust vormist, tema omandistruktuurist [ning] kliendi või tema tegeliku tulusaaja majanduslikust või isiklikust tegevusest;
- 2) riigiga seotud risk ja geograafiline risk, see tähendab oht, et klient või tema tegelik tulusaaja on seotud riigi või territooriumiga, mille majanduslikud, sotsiaalsed, õiguslikud või poliitilised asjaolud võivad viidata sellele riigile omasele rahapesu või terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku suurele ohule;
- 3) kliendi kasutatavate teenuste ja toodetega kaasnev risk ehk risk, et klient võib kasutada asjaomast teenust või toodet rahapesuks või terrorismi rahastamiseks ja tuumarelvade levitamiseks;
- 4) teenuse või toote tarnekanaliga kaasnev risk, mis on seotud viisiga (või kanaliga), mille kaudu klient teenust või toodet saab ja kasutab.

Artikkel 7 „Sisekontrollisüsteem“

(1) Sisekontrollisüsteemi kehtestamisel peab käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluv isik nägema ette vähemalt järgmise:

[...]

7) menetlus kliendi suhtes rakendatavate hoolsusmeetmete võtmisel ja kliendi tehingute seire käigus saadud teabe ja dokumentide säilitamiseks ja hävitamiseks.

Artikkel 8 „Riskihindamise ajakohastamine ja sisekontrollisüsteemi parendamine“

(2) Käesolevale seaduse kohaldamisalasse kuuluv isik hindab korrapäraselt, kuid vähemalt iga 18 kuu tagant kirjalikult sisekontrollisüsteemi tõhusust, eelkõige vaadates läbi ja ajakohastades riskihinnangut, mis käsitleb rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade levitamise ohtu, mis on seotud kliendiga, tema elukohariigiga (või asukohaga), kliendi majandus- või isikliku tegevusega, kasutatud teenuste ja toodetega ning nende tarnekanalitega ning tehtud tehingutega ning rakendab vajaduse korral meetmeid sisekontrollisüsteemi tõhususe parandamiseks, sealhulgas meetmeid rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku tõkestamise poliitikate ja menetluste läbivaatamiseks ja täpsustamiseks.

Artikkel 11¹ „Kliendi suhtes rakendatavad hoolsusmeetmed“

(1) Kliendi suhtes rakendatavad hoolsusmeetmed on riskihindamisel põhinevate tegevuste kogum, mille raames kõik käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluvad üksused

- 1) tuvastavad kliendi ja kontrollivad saadud isikut tõendavaid andmeid;
- 2) teevad kindlaks tegeliku kasusaaja ja veenduvad riskihindamise põhjal selles, et asjaomane füüsiline isik on kliendi tegelik kasusaaja. Juhul, kui tegemist on juriidilise konstruktsiooni ja isikuga, kontrollib käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluv üksus samuti nimetatud isiku liikmete struktuuri ja seda, millisel viisil teostab tegelik kasusaaja nimetatud juriidilise konstruktsiooni või isiku üle kontrolli;
- 3) hangivad teabe ärisuhte ja tehingute kavandatud eesmärgi ja laadi kohta;
- 4) teostavad pärast ärisuhte algust selle seiret, sealhulgas viivad läbi kontrollid kinnitamaks, et sellise suhte raames tehtud tehingud teostatakse vastavalt teabele, mis käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluval üksusel on kliendi, tema majandustegevuse, riskiprofiili ja vahendite päritolu kohta;
- 5) tagavad, et kliendi suhtes rakendatavate hoolsusmeetmete võtmise käigus omandatud dokumendid, isikuandmed ja teave säilitatakse, neid hinnatakse korrapäraselt ja ajakohastatakse vastavalt neile omastele riskidele vähemalt viie aasta tagant.

Artikkel 37 „Kliendi suhtes rakendatavate hoolsusmeetmete raames saadud dokumentide säilitamine, ajakohastamine ja hävitamine“

(2) Kõik käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluvad üksused säilitavad viie aasta jooksul pärast ärisuhte lõppemist või tehingu tegemist

1) kogu kliendi suhtes rakendatavate hoolsusmeetmete raames saadud teabe, sealhulgas teabe kliendi riigisiseste ja rahvusvaheliste tehingute, riigisiseste ja rahvusvaheliste tehingute ja neid käsitlevate raamatupidamisdokumentide kohta, koopiad kliendi isikut tõendavaid andmeid tõendavatest dokumentidest, kliendi suhtes rakendatavate hoolsusmeetmete tulemused, samuti kättesaadava teabe, mis on saadud e-identimise vahendite ja sertifitseerimisteenuste kaudu elektrooniliste dokumentide seaduse (Elektronisko dokumentu likums) artikli 1 lõike 10 tähenduses vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 23. juuli 2014. aasta määrusele (EL) nr 910/2014, e-identimise ja e-tehingute jaoks vajalike usaldusteenuste kohta siseturul ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 1999/93/EÜ, või muude tehnoloogiliste lahenduste kasutamise abil ministrite nõukogu poolt kehtestatud ulatuses;

2) teabe kõigi kliendi tehtud maksete kohta;

3) kirjavahetuse kliendiga, sealhulgas elektrooniline kirjavahetus.

Artikkel 37² „Kliendi suhtes rakendatavate hoolsusmeetmete raames saadud dokumentide ja teabe esitamine Finantsu izlūkošanas dienestsile (finantsteabe talitus) ning järelevalve- ja kontrolliasutustele“

Kõik käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluvad üksused dokumenteerivad kliendi suhtes rakendatavad hoolsusmeetmed ning teabe kõigi kliendi tehtud ja vastuvõetud maksete kohta ning esitavad järelevalve- ja kontrolliasutuste või finantsteabe talituse taotlusel nimetatud dokumendid käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluva üksuse järelevalve- ja kontrolliasutusele või saadavad nimetatud dokumentide koopiad finantsteabe talitusele.

Artikkel 77 „Karistuste ja järelevalvemeetmete kehtestamise pädevus“

[...]

(3) Järelevalve- ja kontrolliasutus võtab käesoleva artikli lõikele 1 tuginedes karistuste kehtestamisel ning järelevalvemeetmete laadi ja ulatuse määramisel arvesse kõiki asjakohaseid asjaolusid, sealhulgas

1) rikkumise raskusastet, kestust ja süstemaatilisust;

2) füüsilise või juriidilise isiku vastutuse ulatust;

3) füüsilise või juriidilise isiku finantsseisundit (vastutava füüsilise isiku sissetulek aastas või vastutava juriidilise isiku kogukäive aastas ja muud finantsseisundit mõjutavad tegurid);

4) kasu, mille füüsiline või juriidiline isik rikkumisest sai, kuivõrd seda on võimalik välja arvutada;

- 5) kolmandatele isikutele õigusrikkumisega tekitatud kahju, kuivõrd seda on võimalik kindlaks määrata;
- 6) seda, millisel määral teeb vastutav füüsiline või juriidiline isik järelevalve- ja kontrolliasutusega koostööd;
- 7) füüsilise või juriidilise isiku poolt varem toime pandud rikkumisi seoses rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku tõkestamisega ning rahvusvaheliste ja riigisiseste sanktsioonidega.

Artikkel 78 „Rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku tõkestamise kohta sätestatud nõuete täitmata jätmine“

(1) Käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluvatele üksustele võib kehtestada rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku tõkestamise alaste õigusnormide – eelkõige kliendi suhtes rakendatavaid hoolsusmeetmeid, ärisuhete ja tehingute järelevalvet, ebatavalistest ja kahtlastest tehingutest teavitamist, järelevalve- ja kontrolliasutusele või finantsteabe talitusele teabe esitamist, tehingu tegemisest hoidumist, vahendite külmutamist, sisekontrollisüsteemi, teabe säilitamist ja hävitamist ning määrust [2015/847] käsitlevate õigusnormide – rikkumise eest järgmised karistused:

[...]

3) määrata rikkumise eest vastutavale (füüsilisele või juriidilisele) isikule kuni 1 000 000 eurose trahvi [...].

Põhjused, mille tõttu tekib Euroopa Liidu õiguse tõlgendamisel kahtlusi

- 6 Üks küsimus, mis tuleb käesoleva asja puhul lahendada, on see, kas direktiivi 2015/849 artikli 2 lõike 1 punkti 3 alapunktis a, milles on sätestatud, et nimetatud direktiivi kohaldatakse raamatupidamisteenuse osutajatele, kohaldatakse samuti juhul, kui raamatupidamisteenuseid osutatakse ainult edasiantud raamatupidamisteenuse osutajaga seotud ettevõtjatele.

Kassaator on käesoleva asja menetlemise jooksul nii maksuhaldurile kui ka hiljem kohtutele süstemaatiliselt väitnud, et rahapesu tõkestamise seaduses sätestatud kohustused ei ole temale kohaldatavad. Arvestades eeltoodut ja seda, et enne määratud trahvi proportsionaalsuse hindamist tuleb tingimata kindlaks teha, kas rikkumine tegelikult toimus, peab käesolev kohus hindama, kas kassaatoril on kohustus täita raamatupidamisteenuse osutajatele kohaldatavaid kohustusi.

- 7 Direktiivi 2015/849 põhjenduse 3 kohaselt on see neljas rahapesu ohtu käsitlev direktiiv. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 4. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/97/EÜ, millega muudetakse nõukogu direktiivi 91/308/EMÜ rahandussüsteemi rahapesu eesmärgil kasutamise vältimise kohta (edaspidi „direktiiv 2001/97“) laiendati direktiivi 91/308/EMÜ reguleerimisala nii kuritegude kui ka kutsealade ja tegevuste seisukohast. Direktiivi 2001/97

põhjenduses 15 on märgitud, et direktiivist tulenevaid kohustusi, mis käsitlevad klientide isiku tuvastamist, arvestuse pidamist ja kahtlastest tehingutest teatamist, tuleks laiendada piiratud hulgale tegevus- ja erialadele, mis on osutunud eriti altiks rahapesule. See tähendab, et kaaludes, kelle suhtes tuleb direktiivi 2001/97 ja hiljem direktiivi 2015/849 kohaldada, on otsustav see, kas asjaomase isiku tegevus- või erialal esineb suurem oht rahapesuks.

Raamatupidamisteenuste osutajate sektori puhul tuvastati 2017.–2019. aastat käsitlevas rahapesu ja terrorismi rahastamise ja tuumarelvade levitamise riski hindamise riiklikus aruandes (*Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu*) oht, et sektori liikmed pole rahapesusse kaasatud mitte ainult tahtmatult, vaid teevad ka täiesti teadlikult tegevusi, mis aitavad nende klientidel raha pesta, andes nõu maksudest kõrvalehoidmise ja varade struktureerimise kohta, koostades fiktiivsete tehingute kohta dokumente, osutades raamatupidamisarvestuse teenuseid ning luues keerulisi juriidilisi üksusi ja *offshore* äriühinguid. Õiguskaitseasutused märgivad samuti, et raamatupidamisteenuse osutajad kipuvad pakkuma selliseid tegevusi ka professionaalse rahapesuteenusena. On olemas oht, et raamatupidamisteenuse osutajad ei esita sihilikult kliendi huvides kahtlaste tehingute kohta teavet [...].

Seetõttu tuleb raamatupidamisteenuse osutajaid tavaliselt käsitada isikutena, kelle tegevusalal on rahapesu oht võrdlemisi suur.

- 8 Sel ajal, kui maksuhaldur tuvastas kassaatori tegevuses rikkumised, kehtis raamatupidamise seadus (likums „Par grāmatvedību“). Vastavalt nimetatud seaduse artikli 3 teise lõigu punktile 2 on raamatupidamisteenuse osutaja isik, kes võtab kohustuse osutada või osutab kliendile äriühinguga sõlmitud kirjaliku lepingu (välja arvatud töölepingu) alusel raamatupidamise teenust. Teisest küljest on raamatupidamisteenuse osutajal vastavalt nimetatud seaduse artikli 3¹ esimesele lõigule oma kutsealase tegevuse või tegevusetuse tõttu tekkinud kahju hüvitamiseks tsiviilvastutus. Seega pakub raamatupidamisteenuse osutaja kui sõltumatu ettevõtja oma teenuseid teisele äriühingule ja vastutab lisaks oma kutsealase tegevuse või tegevusetuse tõttu tekkinud kahju hüvitamise eest.

Eelmainitu on samuti kooskõlas direktiivi 2015/849 artikli 2 lõike 1 punkti 3 alapunktis a toodud mõiste „raamatupidamisteenuse osutaja“ tähendusega. Läti keeles tähendab „ārštata“ (eesti keeles „vabakutseline“) isikut, kes töötab ettevõtte jaoks, aga ei ole ettevõtte töötaja. Kui vaadata ingliskeelset teksti, tuleb märkida, et selles kasutatakse mõistet „external accountant“. Seega on direktiiv ka inglise keeles kasutatava mõiste põhjal kohaldatav mitte mis tahes raamatupidajale, vaid ainult sellisele raamatupidajale, kelle kutsealane tegevus toimub väljaspool ettevõtet, kellele ta raamatupidamisteenuseid osutab.

- 9 Nagu eespool mainitud, on kassaator rõhutanud kogu menetluse jooksul, et ta on osutanud raamatupidamisteenust ainult temaga seotud isikutele. Kassaator on selgitanud, et tema põhitegevus ei olnud kunagi seotud raamatupidamisteenuste

osutamise, kuna tema põhitegevusala on kaubavedu. Selline konkreetne seotud isikute raamatupidamiskorraldus mõeldi välja, et säästa vahendeid. Maksuhaldur ega kohtud ei ole eelnevat väidet kahtluse alla seadnud, märkides, et see asjaolu pole käesoleva asja lahendamise seisukohast oluline. Käesolev kohus kahtleb, kas see seisukoht on õige.

- 10 Euroopa Liidu Kohtu konkurentsioiguse alase praktika kohaselt tähendab ettevõtja mõiste mis tahes majandustegevusega tegelevat üksust, sõltumata selle üksuse õiguslikust vormist ja rahastamisviisist. Euroopa Kohus täpsustas ka, et ettevõtja mõistet tuleb selles kontekstis mõista kui majandusüksust, ja seda isegi siis, kui õiguslikult koosneb see majandusüksus mitmest füüsilisest või juriidilisest isikust (*Euroopa Kohtu 20. jaanuari 2011. aasta otsus General Química jt vs. komisjon, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, punktid 34 ja 35 ning seal viidatud kohtupraktika*). Samasugune lähenemine on riigiabi alase õigusega seotud küsimuste puhul tavapärane. Näiteks komisjoni 18. detsembri 2013. aasta määruse (EL) nr 1407/2013, milles käsitletakse Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamist vähese tähtsusega abi suhtes, põhjenduses 4 on märgitud, et Euroopa Liidu Kohus on sedastanud, et kõiki sama üksuse (õiguslikult või faktiliselt) kontrollitavaid üksusi tuleks käsitada ühe ettevõtjana. Eelmainitust järeldeb, et nii konkurentsioiguses kui ka riigiabi käsitlevas õiguses võib seotud ettevõtjad lugeda üheks ettevõtjaks. Teisest küljest, kui seotud ettevõtjaid tuleb käsitada ühe ettevõtjana, on käesoleval kohtul kahtlusi seoses sellega, kas raamatupidamisteenuse osutamisel nimetatud ettevõtjate piires (isegi kui ametlikult on see korraldatud edasiantud teenusena) on rahapesu risk suurem kui ettevõttesisesel (*in house*) raamatupidamise puhul, kus raamatupidajad töötavad ettevõttes töölepingu alusel.

Kassaatori esitatud asjaoludest järeldeb samuti, et raamatupidamise korraldamise viisi ei määratud kindlaks mitte seadusest tulenevate objektiivsete kriteeriumide või tegelikult majanduslikult olukorrast tulenevate kriteeriumide põhjal (näiteks ei saa eeldada, et sõltumatu raamatupidamisteenuse osutaja sõlmib oma klientidega töölepingud, saades nii asjaomase ettevõtte töötajaks), vaid pidades seotud ettevõtjate grupi raames silmas tõhusust, mida arvestades oli selline raamatupidamiskorraldus kõige mugavam ja kasumlikum.

- 11 Samuti tekitab direktiivi 2015/849 tõhususega seotud kaalutlused kahtlusi selle osas, kas direktiiv on kõnealusel olukorras kohaldatav. Nagu juba märgiti, kontrollivad samad isikud nii kassaatorit kui ka äriühinguid, millele kassaator raamatupidamisteenust osutab (samad isikud on ka nende äriühingute tegelikud kasusaajad). See paneb skeptiliselt suhtuma nii võimalusse, et raamatupidamisteenuse osutaja täidab iseseisvalt ja täielikult kohustusi, mida tema suhtes vastavalt direktiivile Läti õigusnormi alusel kohaldatakse, kui ka igal juhul sellest tulenevasse võimalusse saavutada direktiivi eesmärgid, nimelt tõkestada rahapesu. Näiteks tuleb märkida, et maksuhaldur kehtestas samuti karistuse ühe konkreetse kohustuse täitmata jätmise eest, mille kasutegur on käesolevas olukorras kaheldav (klientide tuvastamise, hoolsusmenetluse ja tehingute seire käigus saadud dokumentide hävitamise menetluse kindlaks määramata jätmise,

mis mõjutab dokumente, mis on seotud sama majandusüksuse tuvastamise ja samade tegelike kasusaajatega).

Need kaalutlused tekitavad kahtlusi selle kohta, kas asjaomases olukorras on proportsionaalne nõuda äriühingult kõigi direktiivis ja seaduses sätestatud kohustuste täitmist, kui sellega võidakse saavutada hoopis tingimuste formaalne täitmine.

- 12 Sellises olukorras tuleb kindlaks teha, kas direktiivi 2015/849 artikli 2 lõike 1 punkti 3 alapunkt a on kohaldatav ka juhul, kui raamatupidamisteenust osutatakse ainult teenust osutava äriühinguga seotud isikutele.
- 13 Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, tuleb seejärel välja selgitada, kas asjaolu, et raamatupidamisteenust osutatakse ainult teenuse osutajaga seotud isikutele, tuleb võtta arvesse rahapesu ja terrorismi rahastamise ning tuumarelvade leviku tõkestamisega seotud rikkumiste eest karistuste kehtestamisel. Direktiivi 2015/849 artikli 58 lõike 1 kohaselt peavad liikmesriigid tagama, et kohustatud isikuid saab võtta vastutusele kõnesolevat direktiivi üle võtvate liikmesriigi sätete rikkumise korral. Samas on selles sätestatud, et kõik kohaldatavad karistused ja meetmed peavad olema tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad. Nimetatud direktiivi kohaldamisalasse jäävate õigusnormide rikkumise eest määratavate karistuste proportsionaalsusele osutatakse samuti direktiivi põhjenduses 59.

Kui käesoleva kohtu eespool mainitud asjaolu, et kassaator pakub raamatupidamisteenust ainult seotud ettevõtjatele, ei oleks põhjus, et kassaatorile direktiivi mitte kohaldada, tekiks siiski küsimus, kas nimetatud asjaolu tuleks võtta arvesse karistuse määramisel. Teisisõnu on küsimus selles, kas nimetatud asjaolust tuleneb järeldus, et kassaatori rikkumine võib väärida seda, et talle kehtestatakse väiksem karistus kui edasiantud raamatupidamisteenuste osutajatele, kes osutavad teenuseid sõltumatutele äriühingutele.

Näiteks on rahapesu tõkestamise seaduse artikli 7 lõike 1 punktis 7 sätestatud, et sisekontrollisüsteemis peab olema ette nähtud menetlus kliendi suhtes rakendatavate hoolsusmeetmete võtmisel ja kliendi tehingute seire käigus saadud teabe ja dokumentide säilitamiseks ja hävitamiseks. See nõue on kooskõlas direktiivi 2015/849 artikli 40 lõike 1 teise lõiguga, milles on muu hulgas sätestatud, et liikmesriigid peavad tagama, et kohustatud isikud kustutavad isikuandmed. Sellise nõude eesmärk on ilmselgelt isikuandmete kaitse. Nagu eespool märgitud, võib seotud ettevõtjate puhul siiski tekkida olukord, et kliendi suhtes rakendatavate hoolsusmeetmete võtmisel ja tema tehingute seire tõttu raamatupidamisteenuse osutaja käsutuses olevate isikuandmete ulatus on sama kui raamatupidamisteenuse osutaja enda isikuandmete ulatus. Teisisõnu ei omanda asjaomane isik raamatupidamisteenuse osutaja suhtes kohaldatavate kohustuste täitmisel täiendavaid andmeid.

- 14 Kokkuvõttes on käesoleval kohtul kahtlusi seoses liidu õiguse tõlgendamisega. Seetõttu tuleb esitada Euroopa Liidu Kohtule teatavad eelotsuse küsimused.

[...] [menetlusõiguslikud selgitused]

Resolutsioon

Vastavalt Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklile 267 [...] Augstākā tiesa (Senāts) (kõrgeim kohus (Senat))

otsustab

esitada Euroopa Liidu Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. mai 2015. aasta direktiivi (EL) 2015/849, mis käsitleb finantssüsteemi rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise tõkestamist ning millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 648/2012 ja tunnistatakse kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2005/60/EÜ ja komisjoni direktiiv 2006/70/EÜ, artikli 2 lõike 1 punkti 3 alapunktis a kasutatud mõistet „raamatupidamisteenuse osutaja“ tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse ka juhul, kui raamatupidamisteenust osutatakse ainult edasiantud raamatupidamisteenuse osutajaga seotud ettevõtjatele?

2. Juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. mai 2015. aasta direktiivi (EL) 2015/849, mis käsitleb finantssüsteemi rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise tõkestamist ning millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 648/2012 ja tunnistatakse kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2005/60/EÜ ja komisjoni direktiiv 2006/70/EÜ, artikli 58 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et määratud karistuse seisukohast on asjakohane asjaolu, et 1) raamatupidamisteenust osutatakse ainult teenuse osutajaga seotud isikutele; 2) otsus korraldada raamatupidamine, kaasates selleks raamatupidamisteenuse osutaja, tehti, pidades seotud ettevõtjate grupi raames silmas tõhusust, mitte seadusest tulenevate kriteeriumide ega tegelikust majanduslikust olukorrast tulenevate kriteeriumide põhjal?

Menetlus peatatakse, kuni Euroopa Kohus teeb otsuse.

[...] [allkirjad]