

Processo C-3/24

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

4 de janeiro de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Augstākā tiesa (Senāts) (Supremo Tribunal, Letónia)

Data da decisão de reenvio:

4 de janeiro de 2024

Recorrente em primeira instância e no presente recurso:

SIA MISTRAL TRANS

Recorrida em primeira instância e outra parte no presente recurso:

Valsts ieņēmumu dienests (Administração Tributária do Estado, Letónia)

[*Omissis*]

**Latvijas Republikas Senāts (Supremo Tribunal da República de Letónia)
DECISÃO**

Riga, 4 de janeiro de 2024

O Senāts (Supremo Tribunal), [*omissis*] [composição do tribunal]

Analizou, em processo escrito, o recurso de anulação da Decisão proferida em 29 de outubro de 2020 pelo Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia), interposto pela SIA MISTRAL TRANS, no processo de contencioso administrativo iniciado com o recurso de anulação da Decisão [*omissis*] da Administração Tributária do Estado (Letónia) de 15 de agosto de 2019, interposto pela SIA MISTRAL TRANS.

Antecedentes

Matéria de facto

- 1 Em 8 de outubro de 2013, a recorrente, SIA MISTRAL TRANS, notificou a Administração Tributária do Estado, através do sistema de declaração eletrónica, de que, em 4 de outubro de 2013, iniciara a prestação de serviços externalizados de contabilidade.

Por Decisão de 12 de junho de 2019, o Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (Departamento para a Prevenção do Branqueamento de Capitais) da Administração Tributária do Estado aplicou uma coima de 5 000 euros à recorrente por considerar que esta tinha infringido os requisitos da Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (Lei sobre a Prevenção do Branqueamento de Capitais e do Financiamento do Terrorismo) [(omissis) na sua redação mais recente, Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (Lei sobre a Prevenção do Branqueamento de Capitais e do Financiamento do Terrorismo e da Proliferação Nuclear); a seguir «Lei sobre a Prevenção do Branqueamento»].

Após examinar o recurso interposto pela recorrente, a Administração Tributária do Estado, por Decisão de 15 de agosto de 2019, confirmou a decisão inicial.

Na decisão impugnada, refere-se que a recorrente se tinha registado na Administração Tributária do Estado como entidade obrigada para efeitos da Lei sobre a Prevenção do Branqueamento, notificando que o seu tipo de atividade eram os serviços externalizados de contabilidade. Em 10 de abril de 2018, foi efetuada uma inspeção para avaliar o cumprimento, por parte da recorrente, dos requisitos da Lei sobre a Prevenção do Branqueamento e foram recomendadas medidas para corrigir as deficiências, o que ficou consignado na correspondente ata de inspeção. Em 16 de maio de 2019, a Administração Tributária do Estado procedeu a uma nova inspeção e encontrou várias deficiências no sistema de controlo interno da recorrente: 1) a recorrente não efetuara nem documentara a avaliação dos riscos de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo em função do seu tipo de atividade para identificar, avaliar, compreender e gerir estes riscos inerentes à sua atividade e aos seus clientes; 2) na prática, a recorrente não documenta as atividades de diligência devida em relação à clientela nem de identificação dos clientes; 3) o sistema de controlo interno não inclui um procedimento sobre o modo de atualizar a avaliação dos riscos e melhorar o sistema de controlo interno; 4) o sistema de controlo interno não inclui uma revisão periódica das políticas e procedimentos; e 5) o sistema de controlo interno não inclui o procedimento pelo qual são destruídos os documentos obtidos no decurso da identificação, da diligência devida em relação à clientela e do acompanhamento das transações dos clientes. Consequentemente, a Administração declarou que a recorrente não tinha cumprido os requisitos do artigo 6.º, n.ºs 1 e 1.º, do artigo 7.º, n.º 1, ponto 7, do artigo 8.º, n.º 2, do artigo 11.º¹, n.º 1, do artigo 37.º, n.º 2, e do artigo 37.º². Na decisão, é indicado que, ao aplicar a sanção, foram tidos em conta o carácter, a natureza e a duração da infração, além da situação financeira da recorrente. Também foi tido em conta o facto de a recorrente nem sequer ter tentado seguir as recomendações incluídas

na ata de inspeção de 10 de abril de 2018 e ter estado mais de um ano sem cumprir as obrigações e tarefas impostas pela Lei sobre a Prevenção do Branqueamento.

A recorrente interpôs recurso da decisão da Administração Tributária do Estado no Tribunal Administrativo [Regional]. Neste recurso, a recorrente sublinhou, em particular, que os serviços externalizados de contabilidade foram prestados apenas às seguintes pessoas com ela coligadas: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic e 3) SIA Bolivar Transport. A recorrente e as sociedades comerciais coligadas têm membros idênticos nos seus conselhos de administração, acionistas idênticos e beneficiários efetivos idênticos: A e B, entre os quais existe uma relação de parentesco de [indicação do grau] grau. Este modelo de contabilidade foi escolhido com o único objetivo de poupar recursos e evitar ter de comprar uma licença do programa informático de contabilidade para cada uma das sociedades comerciais. Foi celebrado um contrato para este efeito e estabelecido uma remuneração para cobrir as despesas. Na sequência da decisão inicial da Administração Tributária do Estado, a contabilidade foi reorganizada de modo que, desde 2 de julho de 2019, a contabilidade de todas as sociedades comerciais coligadas é realizada autonomamente. Além disso, a recorrente comunicou à Administração Tributária do Estado que não presta serviços externalizados de contabilidade desde 30 de junho de 2019.

- 2 Por Sentença de 29 de outubro de 2020, o Tribunal Administrativo Regional, que conheceu do processo em sede de recurso, negou provimento ao recurso de anulação da decisão impugnada. A sentença baseia-se nos seguintes fundamentos:

2.1 A recorrente, na sua qualidade de prestadora de serviços externalizados de contabilidade, é uma entidade obrigada para efeitos da Lei sobre a Prevenção do Branqueamento. Não é relevante o facto de a recorrente apenas efetuar a contabilidade de três clientes coligados. Em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, e revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão (a seguir «Diretiva 2015/849»), esta diretiva é igualmente aplicável aos técnicos de contas externos e não é determinante a pessoa a quem é prestado o serviço externalizado de contabilidade. Na Lei sobre a Prevenção do Branqueamento também não se prevê nenhuma disposição mais vantajosa para as pessoas coligadas. Além disso, a recorrente já conhecia a posição da Administração Tributária do Estado sobre esta questão na sequência da primeira inspeção de 10 de abril de 2018. Assim, caso a recorrente tivesse tido alguma dúvida, esta poderia ter sido esclarecida anteriormente à inspeção seguinte.

2.2 A Administração Tributária do Estado declarou, com razão, que a recorrente não tinha cumprido os requisitos do artigo 6.º, n.ºs 1 e 1.º, do artigo 7.º, n.º 1,

ponto 7, do artigo 8.º, n.º 2, do artigo 11.º¹, n.º 1, do artigo 37.º, n.º 2, e do artigo 37.º².

2.3 Ao fixar a sanção, a Administração Tributária do Estado teve em conta as circunstâncias previstas no artigo 77.º, n.º 3, da Lei sobre a Prevenção do Branqueamento, em especial, a gravidade e duração da infração, o grau de responsabilidade e a situação financeira da pessoa, bem como a cooperação com a autoridade de supervisão e controlo.

O artigo 78.º, n.º 1, ponto 3, da Lei sobre a Prevenção do Branqueamento permite aplicar coimas até 1 000 000 de euros. A coima de 5 000 euros aplicada à recorrente é adequada ao carácter da infração e proporcionada à situação financeira da mesma em comparação com a ameaça causada aos interesses da economia nacional. A recorrente não cumpriu requisitos essenciais da Lei sobre a Prevenção do Branqueamento e não respeitou obrigações legais fundamentais, dificultando, assim, a consecução dos objetivos da lei.

- 3 A recorrente interpôs recurso da sentença do Tribunal de primeira instância, alegando que a multa aplicada é desproporcionada.

Fundamentos

Legislação aplicável

Direito da União Europeia

- 4 Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, e revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão.

Artigo 2.º: 1. A presente diretiva é aplicável às seguintes entidades obrigadas:

[...]

3) As seguintes pessoas singulares ou coletivas, no exercício das suas atividades profissionais:

a) Auditores, técnicos de contas externos e consultores fiscais [...].

Artigo 58.º: 1. Os Estados-Membros asseguram que as entidades obrigadas podem ser responsabilizadas por violação das disposições nacionais de transposição da presente diretiva nos termos do presente artigo e dos artigos 59.º a 61.º Quaisquer sanções ou medidas supervenientes devem ser eficazes, proporcionadas e dissuasivas.

Direito nacional

- 5 Lei sobre a Prevenção do Branqueamento de Capitais e do Financiamento do Terrorismo e da Proliferação Nuclear. Esta lei transpôs a Diretiva 2015/849.

Artigo 3.º «Entidades obrigadas»: (1) São entidades obrigadas para efeitos da presente lei as pessoas que desenvolvem atividades económicas ou profissionais de:

[...]

3) técnicos de contas externos, técnicos oficiais de contas, sociedades de técnicos oficiais de contas e consultores fiscais, bem como qualquer outra pessoa que se comprometa a prestar assistência em questões fiscais (como consultoria ou assistência material) ou atue como intermediário na prestação dessa assistência, independentemente da frequência da prestação e da existência de remuneração [...].

Artigo 6.º «Obrigação de proceder a uma avaliação dos riscos e de estabelecer um sistema de controlo interno»: (1) A entidade obrigada, consoante o seu tipo de atividade, efetua e documenta a avaliação dos riscos de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear para identificar, avaliar, compreender e gerir esses riscos inerentes às suas atividades e aos seus clientes e, com base nessa avaliação, estabelece um sistema de controlo interno para a prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear, incluindo desenvolvendo e documentando as políticas e os procedimentos pertinentes aprovados pelo seu conselho de administração, se este último tiver sido nomeado, ou, eventualmente, por outro órgão de direção da entidade obrigada.

[...]

(1.º) A entidade obrigada, ao proceder à avaliação dos riscos de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear e ao elaborar o sistema de controlo interno, deve, pelo menos, ter em conta as seguintes circunstâncias que influenciam os riscos:

1) o risco de cliente inerente à forma jurídica, à estrutura de propriedade [e] às atividades económicas ou pessoais do cliente ou do beneficiário efetivo do cliente;

2) o risco nacional e geográfico, ou seja, o risco de o cliente ou de o seu beneficiário efetivo estarem associados a um país ou a um território cujas circunstâncias económicas, sociais, legais ou políticas possam indicar um risco elevado de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear inerente ao país;

3) o risco dos serviços e produtos utilizados pelo cliente, ou seja, o risco de que o cliente possa utilizar o serviço ou produto em questão para o branqueamento de capitais ou para o financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear;

4) o risco do canal de distribuição do serviço ou produto associado à forma (ou canal) através da qual o cliente obtém e utiliza o serviço ou produto.

Artigo 7.º «Sistema de controlo interno»: (1) Ao estabelecer o sistema de controlo interno, a entidade obrigada deve prever pelo menos:

[...]

7) o procedimento de conservação e de destruição da informação e dos documentos obtidos ao efetuar a diligência devida em relação à clientela e ao proceder ao acompanhamento das transações dos clientes.

Artigo 8.º «Atualização da avaliação dos riscos e melhoria do sistema de controlo interno»: (2) A entidade obrigada avalia e documenta regularmente, mas, pelo menos, uma vez a cada 18 meses, a eficácia do sistema de controlo interno, nomeadamente, examinando e atualizando a avaliação do risco de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear associado ao cliente, à sua residência (ou lugar de estabelecimento), à atividade económica e pessoal do cliente, aos serviços e produtos utilizados e aos seus canais de distribuição, bem como às transações realizadas, e, se necessário, adota medidas para melhorar a eficácia do sistema de controlo interno, nomeadamente, medidas de revisão e clarificação das políticas e dos procedimentos de prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear.

Artigo 11.º^{o1} «Medidas de diligência devida em relação à clientela e fatores de risco»: (1) As medidas de diligência devida em relação à clientela são um conjunto de atividades baseadas na avaliação dos riscos, em cujo contexto qualquer entidade obrigada:

1) identifica o cliente e verifica os dados de identificação obtidos;

2) determina o beneficiário efetivo e, com base na avaliação dos riscos, se assegura de que a pessoa singular em questão é o beneficiário efetivo do cliente. No caso de uma construção jurídica e de uma pessoa coletiva, a entidade obrigada comprova igualmente a estrutura dos membros da mesma e a forma pela qual o beneficiário efetivo exerce o seu controlo sobre essa construção jurídica ou pessoa coletiva;

3) obtém informação sobre a finalidade e a natureza previstas da relação comercial e das transações ocasionais;

4) uma vez iniciada a relação comercial, procede ao seu acompanhamento, designadamente realizando controlos para confirmar que as transações efetuadas

no decurso dessa relação o foram de acordo com a informação de que a entidade obrigada dispõe em relação ao cliente, à sua atividade económica, perfil de risco e origem dos fundos;

5) garante que os documentos, os dados pessoais e a informação obtidos no decurso da diligência devida em relação à clientela são conservados, avaliados regularmente e atualizados de acordo com os riscos inerentes, com uma frequência não inferior a cinco anos.

Artigo 37.º «Conservação, atualização e destruição de documentos procedentes da diligência devida em relação à clientela»: (2) Qualquer entidade obrigada, durante os cinco anos posteriores ao termo da relação comercial ou à realização de uma transação ocasional, conserva:

1) toda a informação obtida no decurso da diligência devida em relação à clientela, incluindo a informação sobre as transações nacionais e internacionais do cliente, as transações ocasionais nacionais e internacionais e os registos contabilísticos destas, cópias dos documentos comprovativos dos dados de identificação do cliente, resultados da diligência devida em relação à clientela, bem como a informação disponível obtida através de meios eletrónicos de identificação, de serviços de certificação, na aceção do artigo 1.º, n.º 10, da Elektronisko dokumentu likums (Lei relativa aos Documentos Eletrónicos), em conformidade com o Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014, relativo à identificação eletrónica e aos serviços de confiança para as transações eletrónicas no mercado interno e que revoga a Diretiva 1999/93/CE, ou de outras soluções tecnológicas na medida e com o alcance estabelecido pelo Conselho de Ministros;

2) a informação sobre todos os pagamentos efetuados pelo cliente;

3) a correspondência com o cliente, incluindo a correspondência eletrónica.

Artigo 37.º² «Entrega de documentos e de informação procedentes da diligência devida em relação à clientela ao Finanšu izlūkošanas dienests (Serviços de Informações Financeiras) e às autoridades de supervisão e controlo»: Qualquer entidade obrigada documenta as medidas de diligência devida em relação à clientela, bem como a informação sobre todos os pagamentos efetuados e recebidos pelo cliente, e, a pedido das autoridades de supervisão e controlo ou do Serviço de Informações Financeiras, apresenta, no prazo fixado, esses documentos à autoridade de supervisão e controlo da entidade obrigada ou envia cópias dos referidos documentos ao Serviço de Informações Financeiras.

Artigo 77.º «Competência para impor sanções e para aplicar medidas de supervisão»:

[...]

(3) A autoridade de supervisão e controlo, ao estabelecer as sanções e o tipo e alcance das medidas de supervisão em conformidade com o n.º 1 do presente artigo, tem em conta todas as circunstâncias pertinentes, nomeadamente:

- 1) a gravidade, a duração e o carácter sistemático da infração;
- 2) o grau de responsabilidade da pessoa singular ou coletiva;
- 3) a situação financeira da pessoa singular ou coletiva (volume do rendimento anual da pessoa singular responsável ou volume de negócios anual total da pessoa coletiva responsável e outros fatores com impacto na situação financeira);
- 4) o lucro obtido pela pessoa singular ou coletiva em consequência da infração, na medida em que possa ser calculado;
- 5) as perdas sofridas por terceiros em consequência da infração, na medida em que possam ser determinadas;
- 6) o nível de cooperação da pessoa singular ou coletiva considerada responsável com a autoridade de supervisão e controlo;
- 7) as infrações anteriormente cometidas pela pessoa singular ou coletiva em matéria de prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear, bem como em matéria de sanções internacionais ou nacionais.

Artigo 78.º «Incumprimento dos requisitos estabelecidos em matéria de prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear»: (1) Às entidades obrigadas podem ser aplicadas, em consequência da infração das disposições legislativas em matéria de prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear — em especial, as que se referem à diligência devida em relação à clientela, à supervisão das relações comerciais e das transações, à notificação de transações atípicas e suspeitas, à entrega de informação à autoridade de supervisão e controlo ou aos Serviços de Informações Financeiras, à abstenção de efetuar transações, ao congelamento de bens, ao sistema de controlo interno, à conservação e destruição de informação, bem como à violação do Regulamento [2015/847] —, as seguintes sanções:

[...]

- 3) aplicação de uma coima até 1 000 000 de euros à pessoa (singular ou coletiva) responsável pela infração [...].

Razões pelas quais existem dúvidas acerca da interpretação do direito da União Europeia

- 6 Uma das questões a esclarecer no presente processo é se o artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849, que dispõe que a referida diretiva é aplicável aos técnicos de contas externos, é igualmente aplicável quando os serviços de contabilidade são prestados apenas a sociedades comerciais coligadas com o técnico de contas externo.

A recorrente, no decurso da instância relativa a este processo, tanto perante as autoridades administrativas como, posteriormente, perante os órgãos jurisdicionais, negou sistematicamente estar sujeita às obrigações estabelecidas na Lei sobre a Prevenção do Branqueamento. Tendo em conta o anteriormente exposto e também que, antes de examinar a proporcionalidade da coima aplicada, é imprescindível determinar se efetivamente existiu uma infração, este Tribunal de reenvio deve avaliar se a recorrente tem de cumprir as obrigações aplicáveis aos técnicos de contas externos.

- 7 Segundo o considerando 3 da Diretiva 2015/849, esta diretiva constitui a quarta diretiva destinada a fazer face à ameaça do branqueamento de capitais. A Diretiva 2001/97/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 4 de dezembro de 2001, que altera a Diretiva 91/308/CEE do Conselho relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais (a seguir «Diretiva 2001/97»), veio alargar o âmbito de aplicação da Diretiva 91/308/CEE, tanto em termos de crimes abrangidos como do leque das profissões e atividades cobertas. O considerando 15 da Diretiva 2001/97 refere que as obrigações previstas pela diretiva em matéria de identificação de clientes, manutenção de registos e notificação de transações suspeitas devem ser alargadas a um número limitado de atividades e profissões, cuja vulnerabilidade no domínio do branqueamento de capitais tem sido patente. Isto significa que, ao considerar quais as pessoas a que é aplicável a Diretiva 2001/97 e, posteriormente, a Diretiva 2015/849, é determinante saber se a atividade ou profissão da pessoa em causa está exposta a um maior risco de branqueamento de capitais.

No que respeita ao setor dos técnicos de contas externos, no *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (Relatório nacional de avaliação do risco de branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear relativo a 2017-2019), foi identificado o risco de os membros do setor não só se verem implicados involuntariamente no branqueamento de capitais, mas também levarem a cabo com pleno conhecimento atividades que auxiliem os seus clientes a branquear capitais, aconselhando-os sobre evasão fiscal e estruturação de ativos, elaborando documentação de transações fictícias e prestando serviços de registo contabilístico, bem como constituindo entidades jurídicas complexas e sociedades *offshore*. Além disso, as autoridades policiais referem que os técnicos de contas externos também tendem a prestar estas atividades como um serviço profissional de branqueamento de

capitais. Existe o risco de os técnicos de contas externos omitirem deliberadamente informação, no interesse do cliente, sobre transações suspeitas [*omissis*].

Por conseguinte, habitualmente, os técnicos de contas externos devem ser considerados pessoas cujas atividades estão expostas a um risco bastante elevado de branqueamento de capitais.

- 8 No momento em que a Administração Tributária do Estado detetou as infrações nas atividades da recorrente, estava em vigor a likums «Par grāmatvedību» (Lei da Contabilidade). Nos termos do artigo 3.º, segundo parágrafo, ponto 2, da referida lei, um técnico de contas externo é uma pessoa que, com base num contrato escrito com uma empresa (exceto se se tratar de um contrato de trabalho), se compromete a prestar ou presta serviços de contabilidade a um cliente. Por outro lado, em conformidade com o artigo 3.º¹, primeiro parágrafo, da mesma lei, o técnico de contas externo é obrigado a ter um seguro de responsabilidade civil pelas perdas ocorridas em consequência das suas ações ou omissões profissionais. Assim, na sua qualidade de operador económico independente, o técnico de contas externo presta os seus serviços a outra empresa e, além disso, é responsável pelas perdas ocasionadas pelas suas ações ou omissões profissionais.

O anteriormente exposto é igualmente coerente com o significado do conceito de «técnico de contas externo» constante do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849. Em letão, «ārštata» [«externo», em português] refere-se a quem trabalha para uma empresa, mas não é empregado desta. Se atentarmos na versão inglesa, há que observar que nesta é utilizado o conceito de «external accountant». Assim, também segundo o conceito utilizado em inglês, a diretiva não é aplicável a qualquer contabilista, mas apenas àqueles cuja atividade profissional é organizada fora da empresa a que são prestados os serviços de contabilidade.

- 9 Como já referido, a recorrente sublinhou, ao longo do procedimento, que apenas prestara serviços de contabilidade às pessoas com ela coligadas. Esclareceu que a sua atividade principal nunca estivera relacionada com a prestação de serviços de contabilidade, uma vez que a sua atividade principal é o transporte de mercadorias. Este modelo concreto de contabilidade entre pessoas coligadas foi concebido com o objetivo de poupar recursos. Nem as autoridades administrativas nem os órgãos jurisdicionais contestaram a afirmação anterior, referindo que esta circunstância não tem relevância para a decisão do presente processo. Este Tribunal de reenvio tem dúvidas sobre a validade desta posição.
- 10 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, em direito da concorrência, o conceito de empresa abrange qualquer entidade que exerça uma atividade económica, independentemente do seu estatuto jurídico e do seu modo de financiamento. O Tribunal de Justiça precisou igualmente que o conceito de empresa designa uma unidade económica, mesmo que, do ponto de vista jurídico, essa unidade económica seja constituída por diversas pessoas singulares ou

coletivas (Acórdão de 20 de janeiro de 2011, General Química e o./Comissão, C-90/09 P, EU:C:2011:21, n.ºs 34 e 35 e jurisprudência referida). Esta mesma abordagem é habitual nas questões relacionadas com o direito em matéria de auxílios de Estado. Por exemplo, no considerando 4 do Regulamento (UE) n.º 1407/2013 da Comissão, de 18 de dezembro de 2013, relativo à aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia aos auxílios *de minimis*, é referido que o Tribunal de Justiça da União Europeia estabeleceu que todas as entidades controladas pela mesma entidade (numa base jurídica ou de facto) devem ser consideradas uma empresa única. Do anteriormente exposto deduz-se que, tanto no direito da concorrência como no direito em matéria de auxílios de Estado, as empresas coligadas podem ser consideradas uma empresa única. Por outro lado, embora as empresas coligadas devam ser consideradas uma empresa única, este Tribunal de reenvio tem dúvidas sobre a questão de saber se a prestação de serviços de contabilidade no âmbito das referidas empresas (mesmo que esteja formalmente organizada como um serviço externalizado) está exposta a um maior risco de branqueamento de capitais do que a contabilidade que é organizada internamente (*in house*) na empresa, incorporando os contabilistas como membros do pessoal da empresa com base num contrato de trabalho.

Além disso, das circunstâncias expostas pela recorrente infere-se que a escolha do método de contabilidade não foi determinada por critérios objetivos decorrentes da legislação ou baseados na realidade económica (por exemplo, não é expectável que um técnico de contas externo, profissional independente, celebre contratos de trabalho com os seus clientes convertendo-se num empregado da empresa em questão), mas por considerações de eficiência no âmbito de um grupo de empresas coligadas, referentes ao modelo de organização contabilística mais adequado e rentável.

- 11 Do mesmo modo, as considerações relativas à eficácia da Diretiva 2015/849 também suscitam dúvidas sobre a aplicabilidade desta diretiva a esta situação. Como já se referiu, tanto a recorrente como as sociedades às quais presta serviços de contabilidade estão todas sob o controlo das mesmas pessoas (que são, simultaneamente, os seus beneficiários efetivos). Tal leva a que se encare com ceticismo tanto a possibilidade de um prestador de serviços contabilísticos cumprir de forma independente e integral as obrigações que, em conformidade com a diretiva, lhe são impostas pela lei letã como, em todo o caso, a consequente possibilidade de alcançar os objetivos da referida diretiva, a saber, a prevenção do branqueamento de capitais. A título exemplificativo, pode referir-se que a Administração Tributária do Estado também aplicou uma sanção pelo incumprimento de uma determinada obrigação cuja utilidade, nesta situação concreta, é duvidosa (a falta de determinação do procedimento pelo qual são destruídos os documentos obtidos no decurso da identificação, da diligência devida e do acompanhamento das transações dos clientes, que diria respeito a documentos relativos à identificação de uma mesma entidade económica e com os mesmos beneficiários efetivos).

Estas considerações suscitam a questão de saber se, nesta situação, é proporcionado exigir a uma sociedade o cumprimento de todas as obrigações impostas pela diretiva e pela lei, quando o resultado poderia não ser mais do que o cumprimento formal dos requisitos.

- 12 Nestas circunstâncias, há que apurar se o artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849 também é aplicável às situações em que os serviços de contabilidade são prestados apenas às pessoas coligadas com a entidade que os presta.
- 13 Em caso de resposta afirmativa à pergunta anterior, seria, em seguida, necessário apurar se o facto de o serviço de contabilidade ser prestado apenas às pessoas coligadas com o prestador deve ser tido em conta ao aplicar uma sanção por infrações em matéria de prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear. Segundo o artigo 58.º, n.º 1, da Diretiva 2015/849, os Estados-Membros asseguram que as entidades obrigadas podem ser responsabilizadas por violação das disposições nacionais de transposição da referida diretiva. Concomitantemente, esta disposição estabelece que quaisquer sanções ou medidas supervenientes devem ser eficazes, proporcionadas e dissuasivas. A proporcionalidade das sanções por infrações das normas jurídicas incluídas no âmbito de aplicação desta diretiva também é referida no seu considerando 59.

Se o facto, anteriormente indicado por este Tribunal de reenvio, de que a recorrente apenas presta serviços de contabilidade a empresas coligadas não constituir um motivo para excluir a recorrente da aplicação da diretiva, coloca-se, no entanto, a questão de saber se este facto deve ser tido em conta para a determinação da sanção. Ou seja, a questão de saber se esse facto não leva a considerar que a infração da recorrente pode merecer a aplicação de uma sanção inferior em comparação com a que corresponderia aos prestadores de serviços externalizados de contabilidade que prestam serviços a empresas independentes.

Por exemplo, o artigo 7.º, n.º 1, ponto 7, da Lei sobre a Prevenção do Branqueamento estabelece que o sistema de controlo interno deve prever o procedimento de conservação e de destruição da informação e dos documentos obtidos ao efetuar a diligência devida em relação à clientela e ao acompanhar as transações dos clientes. Este requisito é coerente com o artigo 40.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2015/849, que estabelece, nomeadamente, que os Estados-Membros devem assegurar que as entidades obrigadas apagam os dados pessoais. Esse requisito destina-se, claramente, a proteger os dados pessoais. No entanto, como já se referiu, no caso das empresas coligadas, pode acontecer que o alcance dos dados pessoais na posse do técnico de contas externo, quando este efetua a diligência devida em relação à clientela e o acompanhamento das transações dos clientes, seja idêntico ao dos dados pessoais do próprio técnico de contas externo. Ou seja, ao cumprir as suas obrigações como técnico de contas externo, a pessoa em questão não obtém dados adicionais.

- 14 Em resumo, este Tribunal de reenvio tem dúvidas acerca da interpretação do direito da União. Por este motivo, deve ser submetido um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

[*Omissis*] [considerações processuais]

Dispositivo

Em conformidade com o artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, [*omissis*] a Augstākā tiesa (Senāts) (Supremo Tribunal, Letónia):

decide

Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

1. Deve o conceito de «técnico de contas externo» constante do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, e revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão, ser interpretado no sentido de que também é aplicável às situações em que os serviços de contabilidade apenas são prestados às pessoas coligadas com o técnico de contas externo?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, deve o artigo 58.º, n.º 1, da Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, e revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão, ser interpretado no sentido de que, no contexto da proporcionalidade da sanção aplicada, é pertinente o facto de: 1) o serviço de contabilidade apenas ser prestado às pessoas coligadas com quem o presta; 2) a escolha de confiar o serviço de contabilidade a um técnico de contas externo depender de considerações de eficiência no âmbito de um grupo de empresas coligadas, e não ser determinada por critérios decorrentes da legislação ou baseados na realidade económica?

Suspender a instância até que o Tribunal de Justiça da União Europeia profira decisão.

[*Omissis*][assinaturas]