

**Affaire C-3/24**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

4 janvier 2024

**Juridiction de renvoi :**

Augstākā tiesa (Senāts) (Lettonie)

**Date de la décision de renvoi :**

4 janvier 2024

**Partie requérante et partie demanderesse au pourvoi :**

SIA MISTRAL TRANS

**Partie défenderesse et autre partie à la procédure en cassation :**

Valsts ieņēmumu dienests

---

[OMISSIS]

**Latvijas Republikas Senāts (Cour suprême de la République de Lettonie)  
DÉCISION**

Riga, le 4 janvier 2024

Le Senāts (Cour suprême, Lettonie) [OMISSIS] [composition de la juridiction]

a examiné en procédure écrite, dans le cadre du pourvoi en cassation de la SIA MISTRAL TRANS contre le jugement de l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale, Lettonie) du 29 octobre 2020, l'affaire administrative ouverte à la suite du recours en annulation formé par la SIA MISTRAL TRANS contre la décision [OMISSIS] du Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale, Lettonie) du 15 août 2019.

**Antécédents**

*Exposé des faits*

- 1 Le 8 octobre 2013, la requérante, la SIA MISTRAL TRANS, a, dans le cadre du système de déclaration électronique, notifié au Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) qu'elle avait commencé à fournir des services externalisés de comptabilité le 4 octobre 2013.

La Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (bureau de lutte contre le blanchiment de capitaux, Lettonie) du Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale), considérant que la requérante avait méconnu les exigences du Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (loi relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme) ([OMISSIS] dans son nouvel intitulé Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (loi relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération, ci-après la « loi relative à la lutte contre le blanchiment ») a, par une décision du 12 juin 2019, infligé à la requérante une amende de 5 000 euros.

Sur réclamation de la requérante, le Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) a, par une décision du 15 août 2019, confirmé sa décision initiale.

La décision attaquée indique que la requérante s'est enregistrée auprès du Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) comme entité assujettie à la loi relative à la lutte contre le blanchiment, en notifiant que son type d'activité consistait en des services externalisés de comptabilité. Le 10 avril 2018, une inspection a été effectuée afin d'évaluer le respect, par la requérante, des exigences de la loi relative à la lutte contre le blanchiment et des mesures destinées à remédier aux déficiences ont été recommandées, ce qui a donné lieu à un rapport d'inspection correspondant. Le 16 mai 2019, le Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) a procédé à une nouvelle inspection et a constaté un certain nombre de faiblesses dans le système de contrôle interne de la requérante : 1) la requérante n'a pas effectué et documenté une évaluation des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme en fonction de ses activités afin d'identifier, d'évaluer, de comprendre et de gérer les risques inhérents à ses activités et à ses clients ; 2) la requérante ne documente pas, dans la pratique, les mesures de vigilance à l'égard des clients et d'identification de ces derniers ; 3) le système de contrôle interne ne comporte pas de procédure de mise à jour de l'évaluation des risques et d'amélioration du système de contrôle interne ; 4) le système de contrôle interne ne comporte pas de réexamen périodique des politiques et procédures ; 5) le système de contrôle interne ne comporte pas de procédure de destruction des documents obtenus lors de l'identification des clients, de la vigilance à l'égard de ceux-ci et du contrôle de leurs transactions. Par conséquent, l'administration a constaté que la requérante avait méconnu les exigences de l'article 6, paragraphes 1 et 1<sup>2</sup>, de l'article 7, paragraphe 1, point 7, de l'article 8, paragraphe 2, de l'article 11<sup>1</sup>, paragraphe 1,

de l'article 37, paragraphe 2, et de l'article 37<sup>2</sup> de la loi relative à la lutte contre le blanchiment. La décision indique que la nature, l'objet et la durée des infractions ainsi que la situation financière de la requérante ont été pris en compte pour décider de la sanction. Il est également tenu compte du fait que la requérante n'a même pas tenté de se conformer aux recommandations formulées dans le rapport d'inspection du 10 avril 2018 et que, pendant plus d'un an, elle n'a pas respecté les obligations et les tâches qui lui incombent en vertu de la loi relative à la lutte contre le blanchiment.

La requérante a saisi le juge administratif d'un recours contre la décision susmentionnée du Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale). Dans son recours, elle a notamment relevé que les services externalisés de comptabilité n'ont été fournis qu'à ses parties liées : 1) la SIA Bolivar Serviss, 2) la SIA Bolivar Logistic, 3) la SIA Bolivar Transport. La requérante et les sociétés liées ont des administrateurs, des actionnaires et des bénéficiaires effectifs identiques : A et B, parents au [mention du degré de parenté] degré. Ces modalités de tenue de la comptabilité ont été choisies dans le seul but d'économiser des ressources et d'éviter l'achat de licences de logiciels comptables distincts pour chaque société. Un contrat a été conclu à cet effet et une rémunération a été fixée pour couvrir les coûts. À la suite de la décision initiale du Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale), la comptabilité a été réorganisée de sorte que, depuis le 2 juillet 2019, toutes les sociétés liées font l'objet d'une comptabilité indépendante. La requérante a également communiqué au Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) qu'elle ne fournissait plus de services externalisés de comptabilité depuis le 30 juin 2019.

- 2 En appel, l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale) a rejeté le recours en annulation de la décision attaquée par un arrêt du 29 octobre 2020. L'arrêt se fonde sur les motifs suivants.

2.1 La requérante étant un prestataire de services externalisés de comptabilité, elle est soumise à la loi relative à la lutte contre le blanchiment. Le fait qu'elle ne tienne la comptabilité que pour trois clients liés est dénué de pertinence. En vertu de l'article 2, paragraphe 1, point 3), sous a), de la directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil, du 20 mai 2015, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission (ci-après la « directive 2015/849 »), cette directive s'applique également aux experts-comptables externes et la question de savoir qui est le destinataire du service externalisé de comptabilité n'est pas déterminante. La loi relative à la lutte contre le blanchiment ne prévoit, elle non plus, aucun assouplissement pour les parties liées. En outre, la requérante avait déjà connaissance de la position du Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) sur cette question après la première inspection du 10 avril 2018. Si la requérante était dans une

quelconque incertitude, elle était en mesure d'en sortir avant la nouvelle inspection.

2.2 C'est à juste titre que le Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) a constaté que la requérante a méconnu les exigences de l'article 6, paragraphes 1 et 1<sup>2</sup>, de l'article 7, paragraphe 1, point 7, de l'article 8, paragraphe 2, de l'article 11<sup>1</sup>, paragraphe 1, de l'article 37, paragraphe 2, et de l'article 37<sup>2</sup> de la loi relative à la lutte contre le blanchiment.

2.3 Pour déterminer la sanction, le Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) a pris en compte les circonstances mentionnées à l'article 77, paragraphe 3, de la loi relative à la lutte contre le blanchiment, en particulier la gravité de l'infraction et sa durée, le degré de responsabilité et la situation financière de l'intéressée, ainsi que la coopération avec l'autorité de surveillance et de contrôle.

L'article 78, paragraphe 1, point 3, de la loi relative à la lutte contre le blanchiment permet l'application d'une amende pouvant aller jusqu'à 1 000 000 euros. L'amende de 5 000 euros infligée à la requérante est fonction de la nature de l'infraction commise et proportionnée à la situation financière de la requérante par rapport à l'atteinte portée aux intérêts économiques nationaux. La requérante a méconnu des exigences essentielles de la loi relative à la lutte contre le blanchiment et n'a pas respecté une obligation fondamentale prévue par cette loi, de sorte qu'elle a compromis la réalisation des objectifs de la loi.

- 3 La requérante s'est pourvue en cassation contre l'arrêt de l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale), en faisant valoir que l'amende infligée était disproportionnée.

### **Motifs**

#### *Le droit applicable*

#### *Le droit de l'Union*

- 4 Directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil, du 20 mai 2015, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission.

#### Article 2.

1. La présente directive s'applique aux entités assujetties suivantes :

[...]

3) les personnes physiques ou morales suivantes, agissant dans l'exercice de leur activité professionnelle :

a) les auditeurs, experts-comptables externes et conseillers fiscaux.

#### Article 58

1. Les États membres veillent à ce que les entités assujetties puissent être tenues responsables en cas d'infraction aux dispositions nationales transposant la présente directive, conformément au présent article et aux articles 59 à 61. Toute sanction ou mesure qui en découle est effective, proportionnée et dissuasive.

#### *Le droit letton*

5 Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (loi relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération). Cette loi a transposé la directive 2015/849.

#### Article 3 « Entités assujetties »

1. Les entités assujetties à la présente loi sont les personnes qui exercent une activité commerciale ou professionnelle :

[...]

3) les experts-comptables externes, les auditeurs assermentés, les sociétés commerciales d'auditeurs assermentés et les conseillers fiscaux, ainsi que toute autre personne qui s'engage à fournir une assistance en matière fiscale (par exemple des conseils ou une assistance matérielle) ou qui agit en tant qu'intermédiaire dans la fourniture d'une telle assistance, indépendamment de la fréquence à laquelle elle est fournie et de l'existence d'une rémunération ;

#### Article 6 « Obligation de procéder à une évaluation des risques et de mettre en place un système de contrôle interne » :

1. L'entité assujettie, selon son type d'activité, effectue et documente l'évaluation des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme et de la prolifération afin d'identifier, d'évaluer, de comprendre et de gérer ces risques inhérents à ses activités et à ses clients et, sur la base de cette évaluation, elle met en place un système de contrôle interne destiné à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et de la prolifération, y compris en développant et en documentant les politiques et les procédures pertinentes qui sont approuvées par son conseil d'administration, si ce dernier a été nommé, ou, le cas échéant, par un autre organe de direction de l'entité assujettie.

[...]

1<sup>2</sup>. L'entité assujettie, lorsqu'elle procède à l'évaluation des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme et de la prolifération et élabore le système de contrôle interne, prend au moins en compte les circonstances suivantes ayant une incidence sur les risques :

- 1) le risque client inhérent à la forme juridique, à la structure de propriété et aux activités économiques ou personnelles du client ou du bénéficiaire effectif du client ;
- 2) le risque pays et géographique, c'est-à-dire le risque que le client ou le bénéficiaire effectif du client soit associé à un pays ou territoire dont les circonstances économiques, sociales, juridiques ou politiques sont susceptibles d'indiquer un risque élevé de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme et de la prolifération inhérent au pays ;
- 3) le risque lié aux services et produits utilisés par le client, à savoir le risque que le client puisse utiliser le service ou le produit concerné à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme et de la prolifération ;
- 4) le risque lié aux chaînes d'approvisionnement en services et en produits associés à la manière (chaîne) par laquelle le client obtient et utilise le service ou le produit.

#### Article 7 « Système de contrôle interne »

1. Lors de la mise en place du système de contrôle interne, l'entité assujettie prévoit au moins :

[...]

- 7) une procédure de conservation et de destruction des informations et documents obtenus dans le cadre de la vigilance à l'égard de la clientèle, ainsi que les informations et documents obtenus lors du contrôle des transactions effectuées par le client ;

#### Article 8 « Mise à jour de l'évaluation des risques et amélioration du système de contrôle interne »

2. L'entité assujettie documente régulièrement, mais au moins une fois tous les 18 mois, l'efficacité du fonctionnement du système de contrôle interne, notamment en examinant et en mettant à jour l'évaluation du risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme et de la prolifération lié au client, à son pays de résidence (établissement), à l'activité économique ou personnelle du client, aux services et produits utilisés et à leurs chaînes d'approvisionnement ainsi qu'aux transactions effectuées et, si nécessaire, met en œuvre des mesures visant à améliorer l'efficacité du système de contrôle interne, y compris [celles visant à] réexaminer et préciser les politiques et les procédures en

matière de prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et de la prolifération.

Article 11<sup>1</sup> « Mesures de vigilance à l'égard de la clientèle et facteurs de risque »

1. Les mesures de vigilance à l'égard de la clientèle constituent un ensemble d'actions fondées sur l'évaluation des risques, dans le cadre desquelles l'entité assujettie :

- 1) identifie le client et vérifie les données d'identification obtenues ;
- 2) identifie le bénéficiaire effectif et, sur la base de l'évaluation des risques, vérifie que la personne physique concernée est le bénéficiaire effectif du client. S'agissant des constructions juridiques et des personnes morales, l'entité assujettie vérifie également la structure de l'actionnariat de la personne concernée et la manière dont est exercé le contrôle du bénéficiaire effectif sur cette personne morale ou construction juridique ;
- 3) obtient des informations sur l'objet et la nature envisagée de la relation d'affaires [ou] de la transaction à titre occasionnel ;
- 4) exerce un contrôle de la relation d'affaires une fois établie, notamment en examinant les transactions conclues pendant la durée de cette relation de manière à vérifier que ces transactions sont cohérentes par rapport à la connaissance qu'a l'entité assujettie de son client, de ses activités commerciales, de son profil de risque et de l'origine des fonds ;
- 5) assure la conservation, l'évaluation régulière et la mise à jour des documents, des données à caractère personnel et des informations obtenues dans le cadre des obligations de vigilance à l'égard de la clientèle en fonction des risques inhérents [à celle-ci], mais au moins une fois tous les cinq ans.

Article 37 « Conservation, mise à jour et destruction des documents de vigilance à l'égard de la clientèle »

2. L'entité assujettie doit conserver les documents suivants pendant cinq ans après la cessation de la relation d'affaires ou de la transaction à titre occasionnel :

- 1) l'ensemble des informations obtenues dans le cadre de la vigilance à l'égard de la clientèle, y compris les informations sur les transactions nationales et internationales du client, les transactions occasionnelles nationales et internationales et les comptes y afférents, les copies des documents attestant des données d'identification du client, les résultats de la vigilance à l'égard de la clientèle ainsi que les informations disponibles obtenues par l'utilisation de moyens électroniques d'identification, de services de certification au sens de l'article 1<sup>er</sup>, point 10, de l'Elektronisko dokumentu likums (loi sur les documents électroniques) conformément au règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil, du 23 juillet 2014, sur l'identification électronique et les

services de confiance pour les transactions électroniques dans le marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE, ou d'autres solutions technologiques dans le cadre et selon la procédure déterminés par le Conseil des ministres ;

- 2) les informations sur l'ensemble des paiements effectués par le client ;
- 3) la correspondance avec le client, y compris la correspondance électronique.

Article 37<sup>2</sup> « Communication des documents et des informations relatives à la vigilance à l'égard de la clientèle au Finanšu izlūkošanas dienests (service de renseignement financier) ainsi qu'aux autorités de surveillance et de contrôle »

L'entité assujettie documente les mesures de vigilance à l'égard de la clientèle et les informations concernant tous les paiements effectués et reçus par le client et, à la demande de l'autorité de surveillance et de contrôle ou du service de renseignement financier, dans le délai indiqué dans la demande, présente ces documents à l'autorité de surveillance et de contrôle de l'entité assujettie, ou soumet des copies de ces documents au service de renseignement financier.

Article 77 « Compétence pour imposer des sanctions et mettre en œuvre des mesures de surveillance »

[...]

3. Lorsqu'elle détermine la nature et l'importance des sanctions ou des mesures de surveillance conformément au paragraphe 1 du présent article, l'autorité de surveillance et de contrôle tient compte de l'ensemble des circonstances pertinentes, y compris :

- 1) la gravité, la durée et le caractère systématique de l'infraction ;
- 2) le degré de responsabilité de la personne physique ou morale ;
- 3) la situation financière de la personne physique ou morale (montant des revenus annuels de la personne physique responsable ou chiffre d'affaires annuel total de la personne morale responsable et autres facteurs affectant la situation financière) ;
- 4) l'avantage tiré de l'infraction par la personne physique ou morale, dans la mesure où il est possible de le calculer ;
- 5) les pertes subies par des tiers du fait de l'infraction, dans la mesure où il est possible de les déterminer ;
- 6) le degré de coopération avec l'autorité de surveillance et de contrôle de la personne physique ou morale tenue pour responsable ;

7) les infractions antérieures commises par la personne physique ou morale dans le domaine de la lutte du blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération et des sanctions internationales ou nationales.

Article 78 « Non-respect des exigences en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération »

1. La violation des dispositions législatives et réglementaires en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération, y compris en matière de vigilance à l'égard de la clientèle, de surveillance des relations commerciales et des transactions, de signalement des transactions inhabituelles et suspectes, de communication d'informations à l'autorité de surveillance et de contrôle ou au service de renseignement financier, d'abstention d'effectuer des transactions, de gel d'avoirs, de système de contrôle interne, de conservation et de destruction des informations, ainsi que la violation du règlement 2015/847 peuvent faire l'objet des sanctions suivantes :

[...]

3) l'imposition d'une amende pouvant aller jusqu'à 1 000 000 euros à la personne (physique ou morale) responsable de l'infraction ;

*Raisons permettant de douter de l'interprétation du droit de l'Union*

6 L'une des questions à trancher dans la présente affaire est celle de savoir si l'article 2, paragraphe 1, point 3, sous a), de la directive 2015/849, qui dispose que cette directive s'applique aux experts-comptables externes, s'applique également aux cas où les services de comptabilité sont fournis exclusivement à des sociétés liées au comptable externe.

La requérante a constamment réfuté tout au long de la procédure, tant devant l'administration que devant le juge, être soumise aux obligations prévues par la loi relative à la lutte contre le blanchiment. Compte tenu de ce qui précède et du fait qu'il est indispensable de vérifier l'existence même d'un manquement avant d'examiner la proportionnalité de la sanction infligée, le Senāts (Cour suprême) doit apprécier si la requérante est tenue de respecter les obligations qui s'imposent à un expert-comptable externe.

7 Selon le considérant 3 de la directive 2015/849, cette directive est la quatrième directive visant à répondre à la menace que représente le blanchiment des capitaux. La directive 2001/97/CE du Parlement européen et du Conseil, du 4 décembre 2001, modifiant la directive 91/308/CEE du Conseil relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux (ci-après la « directive 2001/97 ») a étendu le champ d'application de la directive 91/308/CEE tant en ce qui concerne les infractions couvertes que les professions et activités couvertes. Le considérant 15 de la directive 2001/97 indique qu'il convient que les obligations imposées par la directive en matière

d'identification des clients, de conservation des enregistrements et de déclaration des transactions suspectes soient étendues à un nombre limité d'activités et de professions qui se sont avérées particulièrement susceptibles d'être utilisées à des fins de blanchiment de capitaux. Il s'ensuit que, pour déterminer les personnes qui devraient relever de la directive 2001/97 et, ultérieurement, de la directive 2015/849, la question décisive est de savoir si l'activité ou la profession de la personne concernée est exposée à un risque plus élevé de blanchiment de capitaux.

Le rapport national d'évaluation des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme et de la prolifération 2017-2019 a identifié, concernant le secteur des services externalisés de comptabilité, un risque que les acteurs du secteur puissent non seulement être impliqués involontairement dans le blanchiment de capitaux, mais aussi s'engager intentionnellement dans des activités qui aident leurs clients à blanchir des capitaux en les conseillant en matière d'évasion fiscale et de structuration de fonds, en établissant des documents relatifs à des transactions fictives, en fournissant des services de comptabilité et en mettant en place des structures complexes d'entités juridiques et de sociétés offshore. En outre, les autorités chargées de l'application de la loi signalent une tendance des experts-comptables externes à proposer de telles activités également en tant que service professionnel de blanchiment de capitaux. Le risque existe que les experts-comptables externes puissent, dans l'intérêt du client, délibérément s'abstenir de communiquer des signalements d'opérations suspectes [OMISSIS].

D'une manière générale, les experts-comptables externes doivent donc être considérés comme des personnes dont les activités sont exposées à un risque relativement élevé de blanchiment de capitaux.

- 8 Au moment où le Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) a constaté des irrégularités dans les activités de la requérante, le likums « Par grāmatvedību » (loi sur la comptabilité) était en vigueur. En vertu de l'article 3, troisième alinéa, point 2, de cette loi, un expert-comptable externe est une personne qui, sur la base d'un contrat écrit (autre qu'un contrat de travail) avec une entreprise, s'engage à fournir ou fournit des services de comptabilité à un client. En outre, en vertu de l'article 3<sup>1</sup>, premier alinéa, de ladite loi, l'expert-comptable externe a l'obligation d'assurer sa responsabilité civile pour les dommages causés par ses actes ou omissions professionnels. Par conséquent, un expert-comptable externe, en tant qu'opérateur économique indépendant, fournit des services à une autre entreprise en étant responsable des dommages causés par ses actes ou omissions professionnels.

Cette définition est également conforme à la signification du terme « expert-comptable externe » figurant à l'article 2, paragraphe 1, point 3, sous a), de la directive 2015/849. En letton, le terme « ārštata » (« externe ») s'entend d'une personne employée par l'entreprise mais qui n'est pas un salarié de l'entreprise. Un examen de la version linguistique anglaise de la directive permet

d'y observer l'utilisation du terme « external accountant ». Par conséquent, selon le terme employé dans la version linguistique anglaise également, la directive n'est pas applicable à n'importe quel comptable, mais seulement à ceux dont les activités professionnelles sont organisées à l'extérieur de l'entreprise à laquelle les services de comptabilité sont fournis.

- 9 Comme déjà indiqué ci-dessus, la requérante n'a eu de cesse de souligner tout au long de la procédure qu'elle n'a fourni des services de comptabilité qu'à ses parties liées. Elle a expliqué que son activité principale n'a jamais été liée à la prestation de services de comptabilité parce que son activité principale est le transport de marchandises. Les modalités en cause de tenue de la comptabilité entre parties liées ont été conçues pour économiser des ressources. Cette affirmation n'a été contestée ni par l'administration, ni par la juridiction lorsqu'elles ont indiqué que cette circonstance n'était pas pertinente aux fins de la présente affaire. Le Senāts (Cour suprême) a des doutes quant au bien-fondé de cette position.
  
- 10 Selon la jurisprudence de la Cour, la notion d'entreprise désigne, en droit de la concurrence, toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement. La Cour a également précisé que la notion d'entreprise désigne une unité économique, même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes physiques ou morales (arrêt du 20 janvier 2011, *General Química e.a./Commission*, C-90/09 P, EU:C:2011:21, points 34 et 35 ainsi que jurisprudence citée). Cette même approche est également caractéristique des questions relatives au droit des aides d'État. Par exemple, le considérant 4 du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis indique que la Cour a précisé que toutes les entités qui sont contrôlées (en droit ou en fait) par la même entité doivent être considérées comme constituant une entreprise unique. Force est de conclure de ce qui précède que, tant en droit de la concurrence qu'en droit des aides d'État, des entreprises liées peuvent être considérées comme une entreprise unique. Au demeurant, si des entreprises liées doivent être considérées comme une entreprise unique, le Senāts (Cour suprême) doute que la prestation de services de comptabilité au sein de ces entreprises (même si elle est formellement organisée comme un service externalisé) soit exposée à un plus grand risque de blanchiment de capitaux que celle organisée en interne au sein d'une entreprise en faisant appel à des comptables en tant que salariés de l'entreprise en vertu d'un contrat de travail.

En outre, force est de conclure des circonstances exposées par la requérante que le choix des modalités de tenue de la comptabilité a été dicté non pas par des critères objectifs découlant de la réglementation ou fondés sur la réalité économique (par exemple un expert-comptable externe professionnel indépendant n'a pas vocation à conclure des contrats de travail avec ses clients en devenant un salarié de l'entreprise concernée) mais par des considérations d'opportunité au sein d'un

groupe d'entreprises liées quant aux modalités de tenue de la comptabilité les plus pratiques et les plus avantageuses économiquement.

- 11 De même, l'applicabilité de la directive 2015/849 à la présente situation est également discutable en raison de considérations relatives à l'effet utile de la directive. Comme on l'a déjà indiqué, aussi bien la requérante que les sociétés auxquelles elle fournit des services de comptabilité sont toutes contrôlées par les mêmes personnes (qui sont par ailleurs également leurs bénéficiaires effectifs). Cette situation impose d'envisager avec scepticisme la possibilité pour un prestataire de services de comptabilité de se conformer de manière indépendante et complète aux obligations qui lui sont imposées par la loi lettone conformément à la directive et, par conséquent, la possibilité même d'atteindre les objectifs de la directive, à savoir la lutte contre le blanchiment de capitaux. En outre, à titre d'illustration, on peut relever que le Valsts ieņēmumu dienests (administration fiscale nationale) a également imposé une sanction pour le non-respect d'une obligation dont l'utilité est en l'occurrence discutable (l'absence de mise en place d'une procédure de destruction des documents obtenus dans le cadre de l'identification des clients, de la vigilance à leur égard et de la surveillance des transactions – qui seraient des documents relatifs à l'identification d'une même entité économique avec les mêmes bénéficiaires effectifs).

Ces considérations suscitent des doutes quant à la question de savoir si le fait d'exiger d'une société qu'elle se conforme à l'ensemble des obligations imposées par la directive et la loi est proportionné dans une telle situation, dès lors que le résultat obtenu pourrait davantage s'apparenter à un respect formel des exigences.

- 12 Dans de telles circonstances, il convient de déterminer si l'article 2, paragraphe 1, point 3, sous a), de la directive 2015/849 s'applique également dans les cas où les services de comptabilité ne sont fournis qu'aux propres parties liées du prestataire.
- 13 Si la question susmentionnée appelle une réponse affirmative, il conviendrait de préciser davantage si le fait que le service de comptabilité n'est fourni qu'aux propres parties liées du prestataire doit être pris en compte pour déterminer la sanction afférente à des infractions dans le domaine de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération. Conformément à l'article 58, paragraphe 1, de la directive 2015/849, les États membres doivent veiller à ce que les entités assujetties puissent être tenues pour responsables en cas d'infraction aux dispositions transposant cette directive. Dans le même temps, cette disposition dispose que toute sanction ou mesure qui en découle doit être effective, proportionnée et dissuasive. La proportionnalité des sanctions des infractions aux lois et règlements relevant du champ d'application de la directive est également mentionnée au considérant 59.

Si la circonstance susmentionnée que la requérante ne fournit des services de comptabilité qu'à des entreprises liées ne constituait pas un motif d'exclusion de la requérante de l'application de la directive, la question se pose néanmoins de savoir si cette circonstance ne devrait pas être prise en compte dans le cadre de la

détermination de la sanction. En d'autres termes, n'impose-t-elle pas de considérer l'infraction commise par la requérante comme une infraction susceptible de justifier une sanction moins sévère que celle imposée à des prestataires de services externalisés de comptabilité fournissant leurs services à des entreprises indépendantes [ ?]

Par exemple, l'article 7, paragraphe 1, point 7, de la loi relative à la lutte contre le blanchiment dispose que le système de contrôle interne doit prévoir une procédure de conservation et de destruction des informations et documents obtenus dans le cadre de la vigilance à l'égard de la clientèle et de la surveillance des transactions de cette dernière. L'exigence susmentionnée est conforme à l'article 40, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2015/849, qui dispose notamment que les États membres doivent veiller à ce que les entités assujetties effacent les données à caractère personnel. Elle vise manifestement à protéger les données à caractère personnel. Cependant, comme on l'a déjà indiqué ci-dessus, dans le cas de parties liées, il se pourrait que la quantité de données à caractère personnel détenues par l'expert-comptable externe dans le cadre de l'exercice de la vigilance à l'égard de la clientèle et de la surveillance des transactions corresponde aux données à caractère personnel de l'expert-comptable externe lui-même. En effet, la personne concernée n'acquiert pas de quantité de données supplémentaires dans le cadre de ses obligations d'expert-comptable externe.

- 14 En conclusion, la juridiction de céans s'interroge sur l'interprétation des dispositions du droit de l'Union. Il convient donc de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle.

[OMISSIS] [considérations procédurales]

### **Dispositif**

Sur le fondement de l'article 267 TFUE [OMISSIS], le Senāts (Cour suprême)

### **a décidé**

de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

1. Le terme « expert-comptable externe » figurant à l'article 2, paragraphe 1, point 3, sous a), de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil, du 20 mai 2015, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, doit-il être interprété en ce sens qu'il s'applique également aux cas dans lesquels les services de comptabilité ne sont fournis qu'à des parties liées à l'expert-comptable externe ?

2. Si la première question appelle une réponse affirmative, l'article 58, paragraphe 1, de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil,

du 20 mai 2015, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, doit-il être interprété en ce sens que, pour apprécier la proportionnalité de la sanction infligée, il convient de tenir compte de ce que : 1) le service de comptabilité n'est fourni qu'aux propres parties liées du prestataire ; 2) le choix de confier la tenue de la comptabilité à un expert-comptable externe est dicté par des considérations d'opportunité au sein d'un groupe d'entreprises liées et non par des critères découlant de la réglementation ou fondés sur la réalité économique ?

de surseoir à statuer dans l'attente du prononcé de la décision de la Cour.

[OMISSIS] [signatures]