



Publicētais numurs	: C-3/24
Dokumenta numurs	: 1
Reģistra numurs	: 1278548
Iesniegšanas datums	: 04/01/2024
Reģistrēšanas reģistrā datums	: 04/01/2024
Dokumenta veids	: Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas, kas veikta, izmantojot e-Curia, numurs	: Dokuments : DC199271
Datnes numurs	: 1
Iesniedzējs	: Elīna Majore (J357739)



## Latvijas Republikas Senāts

### LĒMUMS

Rīgā 2024.gada 4.janvārī

Senāts Administratīvo lietu departamenta kopsēdē šādā sastāvā: senatore referente Ilze Freimane, senatori Dzintra Amerika, Ermīns Darapoļskis, Vēsma Kakste, Anita Kovaļevska, Veronika Krūmiņa, Diāna Makarova, Indra Meldere, Jānis Pleps, Līvija Slica, Ieva Višķere un Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „MISTRAL TRANS” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 15.augusta lēmuma Nr. 30.3-22.11/3685 atcelšanu, sakarā ar SIA „MISTRAL TRANS” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 29.oktobra spriedumu.

### Aprakstošā daļa

#### *Faktu izklāsts*

[1] Pieteicēja SIA „MISTRAL TRANS” 2013.gada 8.oktobrī Elektroniskās deklarēšanas sistēmā paziņoja Valsts ieņēmumu dienestam, ka 2013.gada 4.oktobrī ir uzsākusi grāmatvedības ārpakalpojumu sniegšanu.

Valsts ieņēmumu dienesta Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde, uzskatot, ka pieteicēja ir pārkāpusi Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likuma (kopš 2019.gada 29.jūnija likuma nosaukums izteikts jaunā redakcijā – Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums, turpmāk – Legalizācijas novēršanas likums) prasības, ar 2019.gada 12.jūnija lēmumu pieteicējai piemēroja soda naudu 5000 euro.

Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, ar Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 15.augusta lēmumu sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka pieteicēja reģistrējusies Valsts ieņēmumu dienestā kā Legalizācijas novēršanas likuma subjekts, paziņojot, ka tās darbības veids ir grāmatvedības ārpakalpojumi. 2018.gada 10.aprīlī tika veikta pārbaude, lai izvērtētu, kā pieteicēja ievēro Legalizācijas novēršanas likuma prasības, un ieteikti pasākumi nepilnību novēršanai, par ko sastādīts attiecīgs pārbaudes akts. Valsts ieņēmumu dienests 2019.gada 16.maijā vēlreiz veica pārbaudi un pieteicējas iekšējās kontroles sistēmā konstatēja vairākas nepilnības: 1) pieteicēja nav veikusi un dokumentējusi noziedzīgi

iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas risku novērtējumu atbilstoši savam darbības veidam, lai noskaidrotu, novērtētu, izprastu un pārvaldītu savai darbībai un klientiem piemētošos riskus; 2) pieteicēja praktiski neveic klientu izpēti un identifikācijas pasākumu dokumentēšanu; 3) iekšējās kontroles sistēmā nav iekļauta kārtība, kādā veicama risku novērtējuma aktualizēšana un iekšējās kontroles sistēmas uzlabošana; 4) iekšējās kontroles sistēmā nav iekļauta politiku un procedūru regulāra pārskatīšana; 5) iekšējās kontroles sistēmā nav iekļauta kārtība, kādā tiek iznīcināti klientu identifikācijas, izpēti un darījumu uzraudzības gaitā iegūtie dokumenti. Līdz ar to dienests atzina, ka pieteicēja pārkāpusi Legalizācijas novēršanas likuma 6.panta pirmās un 1.<sup>2</sup>daļas, 7.panta pirmās daļas 7.punkta, 8.panta otrās daļas, 11.<sup>1</sup>panta pirmās daļas, 37.panta otrās daļas un 37.<sup>2</sup>panta prasības. Lēmumā norādīts, ka, lemjot par sodu, ņemts vērā pārkāpuma raksturs, būtība un ilgums, kā arī pieteicējas finansiālais stāvoklis. Tāpat ņemts vērā, ka pieteicēja nav pat centusies ievērot 2018.gada 10.aprīļa pārbaudes aktā norādītos ieteikumus un vairāk nekā gadu nav pildījusi Legalizācijas novēršanas likumā noteiktos pienākumus un uzdevumus.

Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā. Pieteikumā pieteicēja citstarp ir uzsvērusi, ka grāmatvedības ārpakalpojumi sniegti tikai savām saistītajām personām: 1) SIA „Bolivar Serviss”, 2) SIA „Bolivar Logistic”, 3) SIA „Bolivar Transport”. Pieteicējai un saistītajām kapitālsabiedrībām ir identiski valdes locekļi, kapitāldaļu turētāji un patiesā labuma guvēji: */pers.A/* un */pers.B/*, starp kuriem ir radniecība */pakāpē/* pakāpē. Šāds grāmatvedības kārtības modelis izvēlēts tikai tādēļ, lai ekonomētu resursus un nebūtu jāiegādājas atsevišķas grāmatvedības datorprogrammas licences katrai sabiedrībai. Par minēto noslēgts līgums un noteikta samaksa izmaksu segšanai. Pēc Valsts ieņēmumu dienesta sākotnējā lēmuma pieņemšanas grāmatvedība ir pārorganizēta tādējādi, ka kopš 2019.gada 2.jūlija visas saistītās sabiedrības grāmatvedības uzskaiti veic patstāvīgi. Pieteicēja arī paziņojusi Valsts ieņēmumu dienestam, ka tā grāmatvedības ārpakalpojumus kopš 2019.gada 30.jūnija vairs nesniedz.

[2] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2020.gada 29.oktobra spriedumu noraidīja pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja, būdama grāmatvedības ārpakalpojuma sniedzēja, ir Legalizācijas novēršanas likuma subjekts. Nav nozīmes tam, ka pieteicēja kārtu grāmatvedību tikai trim saistītiem klientiem. Atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes 2015.gada 20.maija Direktīvas (ES) 2015/849 par to, lai nepieļautu finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai vai teroristu finansēšanai, un ar ko groza Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 684/2012 un atceļ Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2005/60/EK un Komisijas Direktīvu 2006/70/EK, (turpmāk – direktīva 2015/849) 2.panta pirmās daļas 3.punkta „a” apakšpunktam šī direktīva ir attiecināma arī uz ārštata grāmatvežiem, un nav izšķirošas nozīmes, kam tiek sniegts grāmatvedības ārpakalpojums. Arī Legalizācijas novēršanas likumā saistītajām personām nav paredzēti nekādi atvieglojumi. Turklāt Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis šajā jautājumā pieteicējai bija zināms jau pēc pirmās pārbaudes 2018.gada 10.aprīlī. Ja pieteicējai bija kādas neskaidrības, tad tās bija iespējams novērst līdz atkārtotajai pārbaudei.

[2.2] Valsts ieņēmumu dienests pamatoti konstatējis, ka pieteicēja pārkāpusi Legalizācijas novēršanas likuma 6.panta pirmās un 1.<sup>2</sup>daļas, 7.panta pirmās daļas 7.punkta, 8.panta otrās daļas, 11.<sup>1</sup>panta pirmās daļas, 37.panta otrās daļas un 37.<sup>2</sup>panta prasības.

[2.3] Nosakot sodu, Valsts ieņēmumu dienests ir ņēmis vērā Legalizācijas novēršanas likuma 77.panta trešajā daļā norādītos apstākļus, tostarp pārkāpuma smagumu un tā ilgumu, personas atbildības pakāpi un finansiālo stāvokli, kā arī sadarbību ar uzraudzības un kontroles institūciju.

Legalizācijas novēršanas likuma 78.panta pirmās daļas 3.punkts pieļauj piemērot soda naudu līdz 1 000 000 *euro*. Pieteicējai piemērotā soda nauda 5000 *euro* ir atbilstoša izdarītā pārkāpuma raksturam un samērīga ar pieteicējas finansiālo stāvokli salīdzinājumā ar radīto valsts tautsaimniecības interešu apdraudējumu. Pieteicēja ir pārkāpusi būtiskas Legalizācijas novēršanas likuma prasības un nav izpildījusi likumā noteikto pamata pienākumu, tādējādi apgrūtinot likuma mērķu sasniegšanu.

[3] Pieteicēja par tiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, argumentējot, ka piemērotais sods ir nesamērīgs.

## **Motīvu daļa**

### *Piemērojamās tiesību normas*

#### *Eiropas Savienības tiesību akti*

[4] Eiropas Parlamenta un Padomes 2015.gada 20.maija Direktīva (ES) 2015/849 par to, lai nepieļautu finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai vai teroristu finansēšanai, un ar ko groza Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 684/2012 un atceļ Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2005/60/EK un Komisijas Direktīvu 2006/70/EK.

2.pants: 1. Šo direktīvu piemēro šādiem atbildīgajiem subjektiem:

(..)

3) šādām fiziskām vai juridiskām personām, kas darbojas, lai veiktu profesionālo darbību:

a) revidentiem, ārštata grāmatvežiem un nodokļu konsultantiem.

58.pants: 1. Dalībvalstis nodrošina, lai atbildīgos subjektus varētu saukt pie atbildības par to valsts noteikumu pārkāpumiem, ar kuriem transponē šo direktīvu saskaņā ar šo pantu un 59.–61.pantu. Visas no tiem izrietošās sankcijas vai pasākumi ir efektīvi, samērīgi un atturoši.

#### *Latvijas tiesību normas*

[5] Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums. Ar šo likumu transponēta direktīva 2015/849.

3.pants „Likuma subjekti”: (1) Šā likuma subjekti ir personas, kuras veic saimniecisko vai profesionālo darbību:

(..)

3) ārpakalpojuma grāmatveži, zvērināti revidenti, zvērinātu revidentu komercsabiedrības un nodokļu konsultanti, kā arī jebkura cita persona, kas apņemas sniegt palīdzību nodokļu jautājumos (piemēram, konsultācijas vai materiālu palīdzību) vai rīkojas kā starpnieks šādas palīdzības sniegšanā neatkarīgi no tās sniegšanas biežuma un atlīdzības esības;

6.pants „Pienākums veikt risku novērtējumu un izveidot iekšējās kontroles sistēmu”: (1) Likuma subjekts atbilstoši savam darbības veidam veic un dokumentē noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtējumu, lai noskaidrotu, novērtētu, izprastu un pārvaldītu savai darbībai un klientiem piemītošos noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas riskus, un, pamatojoties uz šo novērtējumu, izveido noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas iekšējās kontroles sistēmu, tai skaitā izstrādājot un dokumentējot attiecīgās politikas un procedūras, kuras apstiprina likuma subjekta valde, ja tā ir iecelta, vai likuma subjekta augstākā pārvaldes institūcija.

(..)

(1.<sup>2</sup>) Likuma subjekts, veicot noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtējumu un veidojot iekšējās kontroles sistēmu, ņem vērā vismaz šādus riskus ietekmējošus apstākļus:

1) klienta risku, kas piemīt klienta juridiskajai formai, īpašnieku struktūrai, klienta vai klienta patiesā labuma guvēja saimnieciskajai vai personiskajai darbībai;

2) valsts un ģeogrāfisko risku, proti, risku, ka klients vai klienta patiesais labuma guvējs ir saistīts ar valsti vai teritoriju, kuras ekonomiskie, sociālie, tiesiskie vai politiskie apstākļi var liecināt par valstij piemītošu augstu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas vai terorisma un proliferācijas finansēšanas risku;

3) klienta izmantoto pakalpojumu un produktu risku, proti, risku, ka klients var attiecīgo pakalpojumu vai produktu izmantot noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijai vai terorisma un proliferācijas finansēšanai;

4) pakalpojumu un produktu piegādes kanālu risku, kas saistīts ar veidu (kanālu), kādā klients pakalpojumu vai produktu iegūst un izmanto.

7.pants „Iekšējās kontroles sistēma”: (1) Izveidojot iekšējās kontroles sistēmu, likuma subjekts paredz vismaz:

(..)

7) kārtību, kādā tiek uzglabāta un iznīcināta klienta izpētes gaitā, kā arī klienta veikto darījumu uzraudzības gaitā iegūtā informācija un dokumenti.

8.pants „Risku novērtējuma aktualizēšana un iekšējās kontroles sistēmas uzlabošana”: (2) Likuma subjekts regulāri, bet ne retāk kā reizi 18 mēnešos dokumentējot izvērtē iekšējās kontroles sistēmas darbības efektivitāti, tai skaitā pārskatot un aktualizējot ar klientu, tā rezidences (reģistrācijas) valsti, klienta saimniecisko vai personisko darbību, izmantotajiem pakalpojumiem un produktiem un to piegādes kanāliem, kā arī ar veiktajiem darījumiem saistīto noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtējumu un, ja nepieciešams, veic pasākumus iekšējās kontroles sistēmas efektivitātes uzlabošanai, tai skaitā pārskata un precizē noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas politikas un procedūras.

11.<sup>1</sup>pants „Klienta izpētes pasākumi un riska faktori”: (1) Klienta izpētes pasākumi ir uz risku novērtējumu balstīts darbību kopums, kura ietvaros likuma subjekts:

1) identificē klientu un pārbauda iegūtos identifikācijas datus;

2) noskaidro patieso labuma guvēju un, balstoties uz risku novērtējumu, pārliecinās par to, ka attiecīgā fiziskā persona ir klienta patiesais labuma guvējs. Juridiskam veidojumam un juridiskajai personai likuma subjekts noskaidro arī attiecīgās personas dalībnieku struktūru un veidu, kādā izpaužas patiesā labuma guvēja kontrole pār šo juridisko veidojumu vai juridisko personu;

3) iegūst informāciju par darījuma attiecību un gadījuma rakstura darījuma mērķi un paredzamo būtību;

4) pēc darījuma attiecību uzsākšanas veic to uzraudzību, tai skaitā pārbaudes, kas apstiprina, ka darījuma attiecību laikā slēgtie darījumi tiek veikti saskaņā ar likuma subjekta rīcībā esošo informāciju par klientu, tā saimniecisko darbību, risku profilu un līdzekļu izcelsmi;

5) nodrošina klienta izpētes gaitā iegūto dokumentu, personas datu un informācijas uzglabāšanu, regulāru izvērtēšanu un aktualizēšanu atbilstoši piemītošajiem riskiem, bet ne retāk kā reizi piecos gados.

37.pants „Klienta izpētes dokumentu glabāšana, atjaunošana un iznīcināšana”: (2) Likuma subjekts piecus gadus pēc darījuma attiecību izbeigšanas vai gadījuma rakstura darījuma veikšanas glabā:

1) visu klienta izpētes gaitā iegūto informāciju, tai skaitā informāciju par klienta iekšzemes un starptautiskajiem darījumiem, iekšzemes un starptautiskajiem gadījuma rakstura darījumiem un šādiem kontiem, klienta identifikācijas datus apliecināšu dokumentu kopijas, klientu izpētes rezultātus, kā arī pieejamo informāciju, kas iegūta, izmantojot elektroniskos identifikācijas līdzekļus, sertifikācijas pakalpojumus Elektronisko dokumentu likuma 1.panta 10.punkta izpratnē atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes 2014.gada 23.jūlija Regulai (ES) Nr. 910/2014 par elektronisko identifikāciju un uzticamības pakalpojumiem elektronisko darījumu veikšanai iekšējā tirgū un ar ko atceļ direktīvu 1999/93/EK vai citus tehnoloģiskos risinājumus Ministru kabineta noteiktajā apjomā un kārtībā;

2) informāciju par visiem klienta veiktajiem maksājumiem;

3) saraksti ar klientu, tai skaitā elektronisko saraksti.

37.<sup>2</sup>pants „Klientu izpētes dokumentu un informācijas sniegšana Finanšu izlūkošanas dienestam, uzraudzības un kontroles institūcijām”: Likuma subjekts dokumentē klienta izpētes pasākumus, kā arī informāciju par visiem klienta veiktajiem un saņemtajiem maksājumiem un pēc uzraudzības un kontroles institūcijas vai Finanšu izlūkošanas dienesta pieprasījuma tajā noteiktajā termiņā uzrāda šos dokumentus likuma subjekta uzraudzības un kontroles institūcijai vai iesniedz šo dokumentu kopijas Finanšu izlūkošanas dienestam.

77.pants „Kompetence sankciju piemērošanā un uzraudzības pasākumu īstenošanā”:

(..)

(3) Uzraudzības un kontroles institūcija, atbilstoši šā panta pirmajai daļai nosakot sankciju vai uzraudzības pasākumu veidu un apmēru, ņem vērā visus būtiskos apstākļus, tostarp:

1) pārkāpuma smagumu, ilgumu un sistemātiskumu;

2) fiziskās vai juridiskās personas atbildības pakāpi;

3) fiziskās vai juridiskās personas finansiālo stāvokli (atbildīgās fiziskās personas gada ienākumu apmēru vai atbildīgās juridiskās personas kopējo gada apgrozījumu un citus finansiālo stāvokli ietekmējošos faktorus);

4) fiziskās vai juridiskās personas pārkāpuma rezultātā iegūto peļņu, ciktāl to var aprēķināt;

5) pārkāpuma radītos zaudējumus trešajām personām, ciktāl tos var noteikt;

6) to, cik lielā mērā pie atbildības sauktā fiziskā vai juridiskā persona sadarbojas ar uzraudzības un kontroles institūciju;

7) fiziskās vai juridiskās personas iepriekš izdarītos pārkāpumus noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas un starptautisko vai nacionālo sankciju jomā.

78.pants „Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanai noteikto prasību neievērošana”: (1) Par normatīvo aktu pārkāpumu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas jomā, tai skaitā attiecībā uz klienta izpēti, darījuma attiecību un darījumu uzraudzību, ziņošanu par neparastiem un aizdomīgiem darījumiem, informācijas sniegšanu uzraudzības un kontroles institūcijai vai Finanšu izlūkošanas dienestam, atturēšanos no darījuma veikšanas, līdzekļu iesaldēšanu, iekšējās kontroles sistēmu, informācijas glabāšanu un iznīcināšanu, kā arī par Regulas Nr. 2015/847 pārkāpumu likuma subjektam var piemērot šādas sankcijas:

(..)

3) uzlikt par pārkāpumu atbildīgajai personai (fiziskajai vai juridiskajai) soda naudu līdz 1 000 000 *euro*;

*Iemesli, kas liek šaubīties par Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju*

[6] Viens no jautājumiem, kas ir izšķirams lietā – vai direktīvas 2015/849 2.panta pirmās daļas 3.punkta „a” apakšpunkts, kur ir norādīts, ka šo direktīvu piemēro ārštata grāmatvežiem, ir attiecināms arī uz gadījumiem, kad grāmatvedības pakalpojumi tiek sniegti tikai ar ārštata grāmatvedi saistītām kapitālsabiedrībām.

Pieteicēja lietas izskatīšanas gaitā gan iestādē, gan vēlāk arī tiesā konsekventi ir iebildusi, ka uz to tiek attiecināti Legalizācijas novēršanas likumā noteiktie pienākumi. Ņemot vērā minēto, kā arī to, ka pirms piemērotā soda samērīguma pārbaudes ir būtiski noskaidrot, vai vispār ir pieļauts pārkāpums, Senātam ir jāizvērtē, vai pieteicējai ir jāievēro uz ārpalpojuma grāmatvedi attiecināmi pienākumi.

[7] Atbilstoši direktīvas 2015/849 preambulas 3.apsvērumam šī ir ceturrtā direktīva nolūkā vērsties pret nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas draudiem. Ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2001.gada 4.decembra Direktīvu 2001/97/EK, ar ko groza Padomes Direktīvu 91/308/EEK par to, kā novērst finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai (turpmāk – direktīva 2001/97), tika paplašināta direktīvas 91/308/EEK darbības joma gan attiecībā uz aptvertajiem noziegumiem, gan attiecībā uz aptvertajām profesijām un darbībām. Direktīvas 2001/97 preambulas 15.apsvērumā ir norādīts, ka direktīvā noteiktie pienākumi attiecībā uz klientu identifikāciju, uzskaiti un ziņošanu par aizdomīgiem darījumiem būtu jāattiecinā uz ierobežotu skaitu darbību un profesiju, par kurām ir pierādīts, ka tās ir neaizsargātas pret

nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju. Minētais nozīmē, ka, apsverot, uz kādām personām būtu attiecināma direktīva 2001/97 un vēlāk arī direktīva 2015/849, izšķiroša nozīme ir tam, vai attiecīgās personas darbība vai profesija ir pakļauta lielākam noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas riskam.

[Nacionālajā noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojumā par 2017.–2019.gadu](#) attiecībā uz ārpakalpojumu grāmatvežu sektoru ir identificēts risks, ka sektora pārstāvji ne tikai neapzināti var tikt iesaistīti noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanā, bet arī apzināti veic darbības, kas palīdz to klientiem legalizēt noziedzīgi iegūtus līdzekļus, konsultējot par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un līdzekļu strukturēšanu, sagatavojot fiktīvu darījumu dokumentāciju un veicot iegrāmatošanas pakalpojumus un izveidojot sarežģītas juridisku personu un ārzonas uzņēmumu struktūras. Turklāt tiesību aizsardzības iestādes norāda, ka ārpakalpojumu grāmatveži šādas darbības mēdz piedāvāt arī kā profesionālu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas pakalpojumu. Pastāv risks, ka ārpakalpojuma grāmatveži klienta interesēs varētu apzināti nesniegt aizdomīgu darījumu ziņojumus (ziņojuma 2.4.12.punkts).

Tādējādi vispārīgā gadījumā ārpakalpojuma grāmatveži ir atzīstami par personām, kuru darbība ir pakļauta visai augstam noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas riskam.

[8] Laikā, kad Valsts ieņēmumu dienests konstatēja pārkāpumus pieteicējas darbībā, spēkā bija likums „Par grāmatvedību”. Atbilstoši minētā likuma 3.panta trešās daļas 2.punktam ārpakalpojuma grāmatvedis ir persona, kura, pamatojoties uz rakstveida līgumu ar uzņēmumu (izņemot darba līgumu), apņemas sniegt vai sniedz klientam grāmatvedības pakalpojumus. Savukārt atbilstoši minētā likuma 3.<sup>1</sup>panta pirmajai daļai ārpakalpojuma grāmatvedim ir pienākums apdrošināt savu civiltiesisko atbildību par profesionālās darbības vai bezdarbības rezultātā nodarītajiem zaudējumiem. Tādējādi ārpakalpojuma grāmatvedis kā patstāvīgs saimnieciskās darbības veicējs sniedz pakalpojumus citam uzņēmumam, turklāt ir atbildīgs par savas profesionālās darbības vai bezdarbības rezultātā nodarītajiem zaudējumiem.

Minētais ir saskanīgs arī ar direktīvas 2015/849 2.panta pirmās daļas 3.punkta „a” apakšpunktā norādītā jēdziena „ārštata grāmatvedis” nozīmi. Latviešu valodā „ārštata” nozīmē tādu, kas ir nodarbināts uzņēmuma labā, bet nav uzņēmuma darbinieks. Aplūkojot direktīvu angļu valodā, redzams, ka tajā ir lietots jēdziens „*external accountant*”. Tātad arī atbilstoši angļu valodā lietotajam jēdzienam direktīva ir piemērojama nevis jebkuram grāmatvedim, bet tikai tādām, kura profesionālā darbība ir organizēta ārpus uzņēmuma, kuram grāmatvedības pakalpojumi tiek sniegti.

[9] Kā jau minēts iepriekš, pieteicēja lietas izskatīšanas gaitā ir uzsvērusi, ka grāmatvedības pakalpojumus ir sniegusi tikai savām saistītajām personām. Pieteicēja skaidrojusi, ka tās pamatdarbības veids nekad nav bijis saistīts ar grāmatvedības pakalpojumu sniegšanu, jo tās pamatdarbība ir kravu pārvadājumi. Konkrētais grāmatvedības kārtošana modelis starp saistītajām personām bija izveidots resursu taupīšanas nolūkā. Minēto apgalvojumu nav apstrīdējusi ne iestāde, ne tiesa, norādot, ka šim apstāklim nav nozīmes lietas izskatīšanā. Senātam ir šaubas par minētās nostājas pamatotību.



[10] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai konkurences tiesībās ar uzņēmuma jēdzienu saprot jebkuru saimniecisku vienību, kas veic saimniecisku darbību, neatkarīgi no šo struktūru juridiskā statusa un finansēšanas veida. Tiesa arī norādījusi, ka uzņēmuma jēdziens nozīmē saimniecisku vienību, pat ja juridiskā izpratnē šī saimnieciskā vienība sastāv no vairākām fiziskām vai juridiskām personām (*Eiropas Savienības Tiesas 2011.gada 20.janvāra sprieduma lietā „General Química SA un citi pret Eiropas Komisiju”, C-90/09 P, [ECLI:EU:C:2011:21](#), 34. un 35.punkts un tur norādītā judikatūra*). Tāda pati pieeja ir raksturīga arī jautājumos, kas ir saistīti ar valsts atbalsta tiesībām. Piemēram, Komisijas 2013.gada 18.decembra Regulas (ES) Nr.1407/2013 par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. un 108.panta piemērošanu *de minimis* atbalstam preambulas 4.apsvērumā ir norādīts uz Eiropas Savienības Tiesas atzīto, ka visi subjekti, kurus (juridiski vai faktiski) kontrolē viens un tas pats subjekts, ir uzskatāmi par vienu vienotu uzņēmumu. No minētā secināms, ka gan konkurences tiesībās, gan valsts atbalsta tiesībās saistītie uzņēmumi var tikt aplūkoti kā viens uzņēmums. Savukārt, ja saistītie uzņēmumi ir aplūkojami kā viens vienots uzņēmums, tad Senātam rodas šaubas, vai grāmatvedības pakalpojumu sniegšana šādu uzņēmumu ietvaros (pat ja tā tiek formāli organizēta kā ārpalpojums) ir pakļauta lielākam noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas riskam nekā grāmatvedības kārtošana, kas iekšēji (interni) tiek organizēta uzņēmumā, uz darba līguma pamata piesaistot grāmatvežus kā uzņēmuma štata darbiniekus.

Turklāt no pieteicējas norādītajiem apstākļiem secināms, ka izvēli, kādā veidā nodrošināt grāmatvedības kārtošanu, noteica nevis objektīvi no normatīvajiem aktiem izrietoši vai ekonomiskajā realitātē balstīti (piemēram, nav sagaidāms, ka autonomas profesionāls ārpalpojumu grāmatvedis ar saviem klientiem slēgtu darba līgumus, kļūstot par attiecīgā uzņēmuma darbinieku) kritēriji, bet gan saistīto uzņēmumu grupas ietvaros izdarīti lietderības apsvērumi par ērtāko un ekonomiski izdevīgāko grāmatvedības kārtošanas modeli.

[11] Tāpat šaubas par direktīvas 2015/849 attiecināmību uz šo situāciju rada arī apsvērumi par direktīvas lietderīgo ietekmi. Kā jau norādīts, gan pieteicēja, gan sabiedrības, kurām tā sniedz grāmatvedības pakalpojumus, visas atrodas vienu un to pašu personu (vienlaikus arī to patieso labuma guvēju) kontrolē. Tas liek skeptiski raudzīties uz iespēju grāmatvedības pakalpojumu sniedzējam neatkarīgi un pilnā apjomā pildīt tos pienākumus, ko tam uzliek Latvijas likums atbilstoši direktīvai, un attiecīgi uz iespēju vispār sasniegt direktīvas mērķus – noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanu. Turklāt ilustratīvi var norādīt, ka Valsts ieņēmumu dienests piemērojis sodu arī par tāda pienākuma nepildīšanu, kura lietderība konkrētajā situācijā ir apšaubāma (klientu identifikācijas, izpētes un darījumu uzraudzības gaitā iegūto dokumentu iznīcināšanas kārtības nenoteikšana – kas būtu dokumenti par tās pašas ekonomiskās vienības ar vieniem un tiem pašiem patiesajiem labuma guvējiem identifikācija).

Šie apsvērumi liek šaubīties, vai visu direktīvā un likumā piemēroto pienākumu izpildes pieprasīšana no sabiedrības šādā situācijā ir samērīga, ja iegūtais rezultāts varētu izrādīties drīzāk formāla prasību pildīšana.

[12] Šādos apstākļos ir noskaidrojams, vai direktīvas 2015/849 2.panta pirmās daļas 3.punkta „a” apakšpunkts ir attiecināms arī uz tādiem gadījumiem, kad grāmatvedības pakalpojumi tiek sniegti tikai savām saistītajām personām.

[13] Ja atbilde uz iepriekš uzdoto jautājumu ir apstiprinoša, tālāk būtu noskaidrojams, vai apstākļi, ka grāmatvedības pakalpojums tiek sniegts tikai savām saistītajām personām, ir ņemams vērā, nosakot sodu par pārkāpumiem noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas jomā. Atbilstoši direktīvas 2015/849 58.panta pirmajai daļai dalībvalstīm ir jānodrošina, lai atbildīgos subjektus varētu saukt pie atbildības par to noteikumu pārkāpumiem, ar kuriem transponē šo direktīvu. Vienlaikus šajā tiesību normā norādīts, ka visām izrietošajām sankcijām vai pasākumiem jābūt efektīviem, samērīgiem un atturošiem. Uz soda samērīgumu par normatīvo aktu pārkāpumiem šīs direktīvas darbības jomā norādīts arī preambulas 59.apsvērumā.

Ja Senāta iepriekš norādītie apstākļi, ka pieteicēja grāmatvedības pakalpojumus sniedz tikai saistītiem uzņēmumiem, nebūtu pamats, lai izslēgtu direktīvas piemērošanu pieteicējai, tas tomēr rada jautājumu, vai šie apstākļi būtu ņemami vērā pie soda noteikšanas. Proti, vai tas neliek uz pieteicējas pārkāpumu raudzīties kā uz tādu, kas var būt pamats mazāka soda noteikšanai iepretim grāmatvedības ārpakalpojumu sniedzējiem, kas pakalpojumus sniedz neatkarīgiem uzņēmumiem.

Piemēram, Legalizācijas novēršanas likuma 7.panta pirmās daļas 7.punktā ir noteikts, ka iekšējās kontroles sistēmā ir jāparedz kārtība, kādā tiek uzglabāta un iznīcināta klienta izpētes gaitā, kā arī klienta veikto darījumu uzraudzības gaitā iegūtā informācija un dokumenti. Minētā prasība ir saskanīga ar direktīvas 2015/849 40.panta pirmās daļas otro rindkopu, kas citstarp noteic, ka dalībvalstīm ir jānodrošina, lai atbildīgie subjekti dzēstu personas datus. Minētā prasība nepārprotami ir vērsta uz personas datu aizsardzību. Tomēr, kā jau minēts iepriekš, saistīto personu gadījumā var izveidoties situācija, ka personas datu apjoms, kas ir ārštata grāmatveža rīcībā, veicot klientu izpēti un darījumu uzraudzību, ir identisks ar paša ārštata grāmatveža personas datiem. Proti, veicot ārštata grāmatveža pienākumus, konkrētā persona neiegūst papildu datu apjomu.

[14] Apkopojot minēto, Senātam ir šaubas par Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju. Tādēļ ir uzdodami prejudiciālie jautājumi Eiropas Savienības Tiesai.

Tas ir pamats tiesvedības apturēšanai šajā lietā līdz brīdim, kad Eiropas Savienības Tiesa pieņems nolēmumu sakarā ar prejudiciālajiem jautājumiem.

### **Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību 267.pantu, Administratīvā procesa likuma 104.<sup>1</sup>pantu, 273.panta 5.punktu un 275.panta 7.punktu, Senāts

### **nolēma**

uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

1. Vai Eiropas Parlamenta un Padomes 2015.gada 20.maija Direktīvas (ES) 2015/849 par to, lai nepieļautu finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai vai teroristu finansēšanai, un ar ko groza Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 684/2012 un atceļ Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2005/60/EK un Komisijas Direktīvu 2006/70/EK, 2.panta pirmās daļas 3.punkta „a” apakšpunktā ietvertais jēdziens „ārštata grāmatvedis” ir interpretējams tādējādi, ka tas ir attiecināms arī uz tādiem gadījumiem, kad grāmatvedības pakalpojumi tiek sniegti tikai ar ārštata grāmatvedi saistītajām personām?

2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai Eiropas Parlamenta un Padomes 2015.gada 20.maija Direktīvas (ES) 2015/849 par to, lai nepieļautu finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai vai teroristu finansēšanai, un ar ko groza Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 684/2012 un atceļ Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2005/60/EK un Komisijas Direktīvu 2006/70/EK, 58.panta pirmā daļa ir interpretējama tādējādi, ka piemērotā soda samērīguma kontekstā nozīme ir tam, ka: 1) grāmatvedības pakalpojums tiek sniegts tikai savām saistītajām personām, 2) izvēle kārtot grāmatvedību, piesaistot ārštata grāmatvedi, ir atkarīga no saistīto uzņēmumu grupas ietvaros izdarītiem lietderības apsvērumiem, nevis to noteic no normatīvajiem aktiem izrietoši vai ekonomiskajā realitātē balstīti kritēriji?

Apturēt tiesvedību lietā, līdz stājas spēkā Eiropas Savienības Tiesas nolēmums.

Lēmums nav pārsūdzams.

I. Freimane

Dz. Amerika

E. Darapoļskis

V. Kakste

A. Kovaļevska

V. Krūmiņa

D. Makarova

I. Meldere

J. Pleps

L. Slica

I. Višķere

R. Vīduša