

**Věc C-3/24**

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

4. ledna 2024

**Předkládající soud:**

Augstākā tiesa (Senāts) (Lotyšsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

4. ledna 2024

**Žalobkyně v prvním stupni a navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:**

SIA MISTRAL TRANS

**Žalovaná v prvním stupni a další účastnice řízení o kasačním opravném prostředku:**

Valsts ieņēmumu dienests

---

[omissis]

**Latvijas Republikas Senāts (Nejvyšší soud Lotyšské republiky)**

**ROZHODNUTÍ**

V Rize dne 4. ledna 2024

Senāts, [omissis] [složení soudu]

projednal v písemném řízení kasační opravný prostředek podaný společností SIA MISTRAL TRANS proti rozsudku Administratīvā apgabaltiesa (regionální správní soud, Lotyšsko) ze dne 29. října 2020 vyhlášenému v soudním řízení správním zahájeném na návrh společnosti SIA MISTRAL TRANS, v němž se domáhá zrušení rozhodnutí [omissis] Valsts ieņēmumu dienests (Státní daňová správa, Lotyšsko) ze dne 15. srpna 2019.

## Skutečnosti předcházející sporu

### *Shrnutí skutkového stavu*

- 1 Dne 8. října 2013 žalobkyně, společnost SIA MISTRAL TRANS, oznámila Státní daňové správě prostřednictvím elektronického systému hlášení, že dne 4. října 2013 zahájila externí poskytování účetních služeb.

Rozhodnutím ze dne 12. června 2019 uložil Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizāciju novēršanas pārvalde (Úřad pro prevenci praní špinavých peněz, Lotyšsko), součást Státní daňové správy, žalobkyni peněžitou sankci ve výši 5 000 eur z důvodu, že žalobkyně nesplnila požadavky Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (zákon o předcházení praní peněz a financování terorismu) [(omissis) v novém znění: Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (zákon o předcházení praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní); dále jen „zákon o předcházení praní peněz“].

Po projednání odvolání podaného žalobkyní Státní daňová správa rozhodnutím ze dne 15. srpna 2019 potvrdila původní rozhodnutí.

V napadeném rozhodnutí se uvádí, že žalobkyně se jakožto subjekt podléhající zákonu o předcházení praní peněz zaregistrovala u Státní daňové správy, přičemž oznámila, že jejím druhem činnosti je externí poskytování účetních služeb. Dne 10. dubna 2018 byla provedena kontrola s cílem posoudit, zda žalobkyně plní požadavky zákona o předcházení praní peněz; v rámci kontroly byla doporučena opatření k odstranění nedostatků, o čemž byl sepsán příslušný protokol o kontrole. Dne 16. května 2019 provedla Státní daňová správa další kontrolu a zjistila několik nedostatků ve vnitřním kontrolním systému žalobkyně: 1) žalobkyně neprovedla a nezdokumentovala posouzení rizik praní peněz a financování terorismu pro druh své činnosti s cílem identifikovat, posoudit, pochopit a řídit tato rizika spojená s její činností a jejími klienty; 2) žalobkyně v praxi nedokumentuje činnosti hloubkové kontroly a identifikace ve vztahu ke klientům; 3) vnitřní kontrolní systém neobsahuje postup, jak aktualizovat hodnocení rizik a jak vnitřní kontrolní systém zlepšovat; 4) vnitřní kontrolní systém nezahrnuje pravidelný přezkum politik a postupů; a 5) vnitřní kontrolní systém neobsahuje postup pro znehodnocení dokumentů získaných v rámci identifikace, hloubkové kontroly a sledování transakcí klientů. Státní daňová správa proto rozhodla, že žalobkyně nesplnila požadavky čl. 6 odst. 1 a 1.<sup>2</sup>, čl. 7 odst. 1 bod 7, čl. 8 odst. 2, čl. 11.<sup>1</sup> odst. 1, čl. 37 odst. 2 a čl. 37.<sup>2</sup>. Rozhodnutí uvádí, že při ukládání sankce byla kromě finanční situace žalobkyně zohledněna povaha, charakter a doba trvání protiprávního jednání. Dále se přihlédlo k tomu, že se žalobkyně ani nepokusila řídit doporučeními obsaženými v protokolu o kontrole ze dne 10. dubna 2018 a že již více než rok neplní povinnosti a úkoly uložené zákonem o předcházení praní peněz.

Žalobkyně podala u [regionálního] správního soudu žalobu proti rozhodnutí Státní daňové správy. Žalobkyně ve své žalobě zejména zdůraznila, že externí účetní služby byly poskytovány pouze následujícím subjektům, jež s ní jsou propojené: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic a 3) SIA Bolivar Transport. Žalobkyně a propojené obchodní společnosti mají totožné členy správních rad, totožné akcionáře a totožné skutečné vlastníky, A a B, kteří jsou navzájem příbuzní ve stupni [stupeň]. Tento způsob vedení účetnictví byl zvolen výhradně proto, aby se ušetřily prostředky a aby se zamezilo nutnosti pořizovat licenci na účetní software pro každou z obchodních společností zvlášť. V souvislosti s výše uvedeným byla uzavřena smlouva a byla provedena platba na pokrytí nákladů. V návaznosti na původní rozhodnutí Státní daňové správy došlo k reorganizaci účetnictví tak, že od 2. července 2019 je účetnictví každé z propojených obchodních společností vedeno odděleně. Žalobkyně dále informovala Státní daňovou správu, že od 30. června 2019 již externí účetní služby neposkytuje.

- 2 Regionální správní soud, který věc projednával, rozsudkem ze dne 29. října 2020 žalobu, jež se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, zamítl. Rozsudek byl založen na následujících důvodech:

2.1 Žalobkyně jako poskytovatel externích účetních služeb podléhá zákonu o předcházení praní peněz. Není relevantní, že žalobkyně zajišťuje účetnictví pouze třem propojeným klientům. V souladu s čl. 2 odst. 1 bodem 3 písm. a) směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES (dále jen „směrnice 2015/849“) se tato směrnice týká rovněž externích účetních, přičemž není podstatné, komu jsou externí účetní služby poskytovány. Ani zákon o předcházení praní peněz neobsahuje žádné příznivější ustanovení pro propojené osoby. Žalobkyně byla navíc již po první kontrole ze dne 10. dubna 2018 seznámena se stanoviskem Státní daňové správy k této problematice. Pokud tedy měla žalobkyně nějaké pochybnosti, mohly být vyřešeny před další kontrolou.

2.2 Státní daňová správa konstatovala, že žalobkyně nesplnila požadavky, které ukládá čl. 6 odst. 1 a 1.<sup>2</sup>, čl. 7 odst. 1 bod 7, čl. 8 odst. 2, čl. 11.<sup>1</sup> odst. 1, čl. 37 odst. 2 a čl. 37.<sup>2</sup>.

2.3 Při stanovení výše peněžité sankce přihlédla Státní daňová správa k okolnostem uvedeným v čl. 77 odst. 3 zákona o předcházení praní peněz, zejména k závažnosti a délce trvání protiprávního jednání, míře odpovědnosti a majetkovým poměrům subjektu, jakož i ke spolupráci s orgánem dohledu a kontroly.

Na základě čl. 78 odst. 1 bodu 3 zákona o předcházení praní peněz lze uložit peněžitou sankci ve výši až 1 000 000 eur. Peněžité sankce ve výši 5 000 eur uložená žalobkyni je přiměřená povaze protiprávního jednání, úměrná finanční

situaci žalobkyně a zohledňuje míru ohrožení zájmů národního hospodářství. Žalobkyně nedodržela základní požadavky zákona o předcházení praní peněz a nerespektuje základní právní povinnosti, čímž ztěžuje dosahování cílů zákona.

- 3 Žalobkyně podala proti rozsudku soudu kasační opravný prostředek, v němž namítala, že uložená peněžitá sankce je nepřiměřená.

### Odůvodnění

#### *Použitelné právní předpisy*

##### *Unijní právo*

- 4 Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES.

Článek 2: 1. Tato směrnice se vztahuje na tyto povinné osoby:

[...]

3) následující fyzické nebo právnické osoby při výkonu jejich profesních činností:

a) auditory, externí účetní a daňové poradce [...].

Článek 58: 1. Členské státy zajistí, aby povinné osoby nesly odpovědnost za porušení vnitrostátních předpisů přijatých k provedení této směrnice v souladu s tímto článkem a články 59 až 61. Veškeré sankce nebo opatření musí být účinné, přiměřené a odrazující.

##### *Lotyšské právo*

- 5 Zákon o předcházení praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní. Tento zákon provádí směrnici 2015/849.

Článek 3 „Povinné osoby“: (1) Povinné osoby podle tohoto zákona jsou osoby vykonávající tuto hospodářskou nebo profesní činnost:

[...]

3) externí účetní, úředně schválení auditoři, společnosti úředně schválených auditorů a daňových poradců, jakož i jakékoli jiné osoby, které se zaváží poskytovat pomoc v daňových záležitostech (např. poradenství nebo hmotnou pomoc) nebo jež působí jako zprostředkovatelé při poskytování takové pomoci, bez ohledu na frekvenci jejího poskytování a existenci odměny [...].

Článek 6 „Povinnost provést posouzení rizik a zavést vnitřní kontrolní systém“:  
 (1) Povinná osoba podle druhu své činnosti provádí a dokumentuje posouzení rizik praní peněz a financování terorismu s cílem identifikovat, posoudit, pochopit a řídit tato rizika spojená s její činností a jejími klienty a na základě tohoto posouzení zavede vnitřní kontrolní systém určený k předcházení praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní, včetně vypracování a dokumentace příslušných politik a postupů, které schvaluje její správní rada, je-li jmenována, nebo případně jiný řídicí orgán povinné osoby.

[...]

(1.<sup>2</sup>) Při posuzování rizik praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní a při vypracování vnitřního kontrolního systému zohlední povinná osoba přinejmenším následující okolnosti, jež ovlivňují rizika:

- 1) riziko týkající se klienta spojené s právní formou, vlastnickou strukturou [a] ekonomickou nebo osobní činností klienta nebo skutečného vlastníka klienta;
- 2) riziko týkající se země a zeměpisné oblasti, tj. riziko, že klient nebo skutečný vlastník klienta je spojen se zemí nebo územím, jejichž ekonomické, sociální, právní nebo politické okolnosti mohou naznačovat vysoké riziko praní peněz, financování terorismu nebo šíření jaderných zbraní, které je dané zemi vlastní;
- 3) riziko služeb a produktů využívaných klientem, tj. riziko, že klient může danou službu nebo produkt využít k praní peněz nebo k financování terorismu a šíření jaderných zbraní;
- 4) riziko dodavatelského řetězce služby nebo produktu spojené s formou (nebo řetězcem), jejichž prostřednictvím klient službu nebo produkt získává a využívá.

Článek 7 „Vnitřní kontrolní systém“: (1) Při vytváření vnitřního kontrolního systému musí povinná osoba zajistit alespoň:

[...]

- 7) postup pro uchovávání a znehodnocování informací a dokumentů získaných při provádění hloubkové kontroly klienta a při sledování transakcí klienta.

Článek 8 „Aktualizace hodnocení rizik a zlepšování vnitřního kontrolního systému“: (2) Povinná osoba pravidelně, nejméně však jednou za 18 měsíců, dokumentuje účinnost fungování vnitřního kontrolního systému, zejména přezkoumáním a aktualizací posouzení rizika praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní spojeného s klientem, s jeho zemí bydliště (usazení), ekonomickou nebo osobní činností klienta, využívanými službami a produkty a jejich dodavatelským řetězcem, jakož i s prováděnými transakcemi, a v případě potřeby zavede opatření ke zlepšení účinnosti vnitřního kontrolního systému,

včetně opatření zaměřených na přezkum a zdokonalení politik a postupů pro předcházení praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní.

Článek 11.<sup>1</sup> „Opatření hloubkové kontroly klienta a rizikové faktory“: (1) Opatření hloubkové kontroly klienta jsou souborem činností založených na hodnocení rizik, v jejichž rámci každá povinná osoba:

- 1) zjistí totožnost klienta a ověřuje získané identifikační údaje;
- 2) zjistí skutečného vlastníka a na základě posouzení rizik se ujistí, že dotyčná fyzická osoba je skutečným vlastníkem klienta. V případě právní struktury a právnické osoby povinná osoba rovněž prověří strukturu členů této osoby a způsob, jakým skutečný vlastník vykonává kontrolu nad touto právní strukturou nebo právnickou osobou;
- 3) získává informace o účelu a zamýšlené povaze obchodního vztahu a příležitostných transakcí;
- 4) po navázání obchodního vztahu jej sleduje, přičemž provádí kontroly k ověření, zda transakce vykonané v rámci obchodního vztahu jsou prováděny v souladu s informacemi, které má povinná osoba ohledně klienta k dispozici, s jeho ekonomickou činností, rizikovým profilem a původem finančních prostředků;
- 5) zajišťuje, aby dokumenty, osobní údaje a informace získané v rámci hloubkové kontroly klienta byly uchovávány, pravidelně vyhodnocovány a aktualizovány v souladu s riziky vlastními tomuto klientovi, a to nejméně jednou za pět let.

Článek 37 „Uchovávání, aktualizace a znehodnocování dokumentů získaných v souvislosti s hloubkovou kontrolou klienta“: (2) Povinné osoby jsou povinny po dobu pěti let od ukončení obchodního vztahu nebo dokončení příležitostné transakce uchovávat:

- 1) veškeré informace získané v souvislosti s hloubkovou kontrolou klienta, včetně informací o tuzemských a zahraničních transakcích klienta, příležitostných tuzemských a zahraničních transakcích a jejich účetních záznamů, kopií dokladů prokazujících identifikační údaje klienta, výsledků hloubkové kontroly klienta, jakož i dostupných informací získaných prostřednictvím užití elektronických prostředků identifikace, certifikačních služeb ve smyslu čl. 1 odst. 10 Elektronisko dokumentu likums (zákon o elektronických dokumentech) a v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES, nebo jiných technologických řešení v rozsahu a působnosti stanovených Radou ministrů;
- 2) informace o všech platbách provedených klientem;

3) korespondenci s klientem, včetně elektronické korespondence.

Článek 37.<sup>2</sup> „Poskytování dokumentů a informací získaných v souvislosti s hloubkovou kontrolou klienta Finanšu izlūkošanas dienests (Finanční zpravodajská služba) a orgánům dohledu a kontroly“: Povinné osoby jsou povinny dokumentovat opatření hloubkové kontroly klienta, jakož i informace o všech platbách provedených klientem a přijatých klientem, a na žádost orgánů dohledu a kontroly nebo Finanční zpravodajské služby předložit ve stanovené lhůtě tyto dokumenty orgánu, který vykonává dohled a kontrolu nad povinnými osobami, nebo předat kopie těchto dokumentů Finanční zpravodajské službě.

Článek 77 „Pravomoc ukládat sankce a uplatňovat opatření v oblasti dohledu“:

[...]

(3) Při stanovování sankcí a druhu a rozsahu opatření v oblasti dohledu podle odstavce 1 tohoto článku musí orgán dohledu a kontroly zohlednit všechny relevantní okolnosti, včetně následujících:

- 1) závažnost, doba trvání a systematičnost porušení předpisů;
- 2) míra odpovědnosti fyzické nebo právnické osoby;
- 3) finanční situace fyzické nebo právnické osoby (roční příjmy odpovědné fyzické osoby nebo celkový roční obrát odpovědné právnické osoby a další faktory ovlivňující finanční situaci);
- 4) zisk, kterého fyzická nebo právnická osoba dosáhla v důsledku porušení předpisů, je-li možné jej vyčíslit;
- 5) ztráty způsobené třetím stranám v důsledku porušení předpisů, je-li možné je stanovit;
- 6) míra spolupráce fyzické nebo právnické osoby považované za odpovědnou s orgánem dohledu a kontroly;
- 7) veškeré předchozí případy porušení předpisů ze strany fyzické nebo právnické osoby v souvislosti s předcházením praní peněz, financováním terorismu a šířením jaderných zbraní a s mezinárodními nebo vnitrostátními sankcemi.

Článek 78 „Porušení ustanovení k předcházení praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní“: (1) Povinným osobám mohou být v souvislosti s porušením ustanovení o předcházení praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní – zejména ustanovení, která se týkají hloubkové kontroly klienta, dohledu nad obchodními vztahy a transakcemi, hlášení neobvyklých a podezřelých transakcí, předávání informací orgánu dohledu a kontroly nebo Finanční zpravodajské službě, zdržení se provedení transakce, zmrazení

finančních prostředků, vnitřního kontrolního systému, uchovávání a znehodnocování informací, jakož i případů porušení nařízení [2015/847] – uloženy následující sankce:

[...]

3) peněžité sankce až do výše 1 000 000 eur uložená osobě (fyzické nebo právnické) odpovědné za porušení [...].

*Důvody, proč existují pochybnosti ohledně výkladu unijního práva*

- 6 Jednou z otázek, které je třeba v projednávané věci zodpovědět, je, zda se čl. 2 odst. 1 bod 3 písm. a) směrnice 2015/849, které stanoví, že se tato směrnice vztahuje na externí účetní, použije i v případech, kdy jsou účetní služby poskytovány výhradně obchodním společností propojeným s externím účetním.

Žalobkyně v průběhu řízení v této věci, a to jak před správními orgány, tak následně před soudy, soustavně popírala, že by se na ni vztahovaly povinnosti stanovené zákonem o předcházení praní peněz. S ohledem na výše uvedené, jakož i na skutečnost, že před posouzením přiměřenosti uložené peněžité sankce je nezbytné určit, zda skutečně došlo k porušení předpisu, musí zdejší soud posoudit, zda je žalobkyně povinna dodržovat povinnosti vztahující se na externí účetní.

- 7 Podle bodu 3 odůvodnění směrnice 2015/849 jde o čtvrtou směrnici, která se zabývá hrozbou praní peněz. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/97/ES ze dne 4. prosince 2001, kterou se mění směrnice Rady 91/308/EHS o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz (dále jen „směrnice 2001/97“), rozšířila oblast působnosti směrnice 91/308/EHS z hlediska dotčených trestných činů i z hlediska škály regulovaných profesí a činností. V bodě 15 odůvodnění směrnice 2001/97 se uvádí, že povinnosti stanovené směrnicí týkající se zjištění totožnosti klienta, vedení záznamů a hlášení podezřelých transakcí by měly být rozšířeny na omezený počet činností a profesí, u nichž bylo prokázáno, že mohou být využívány k praní peněz. To znamená, že při úvahách o tom, na které osoby se má směrnice 2001/97 a následně směrnice 2015/849 vztahovat, je rozhodující, zda je činnost nebo profese dotyčné osoby vystavena zvýšenému riziku praní peněz.

Pokud jde o odvětví externích účetních, *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (Vnitrostátní zpráva o hodnocení rizik praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní v letech 2017–2019) identifikovala riziko, že se osoby činné v tomto odvětví mohou nejen nevědomky zapojit do praní peněz, ale mohou i vědomě vykonávat činnosti, s jejichž pomocí perou peníze jejich klienti tím, že poskytují poradenství v oblasti daňových úniků a strukturování majetku, připravují dokumentaci k fiktivním transakcím, poskytují služby v oblasti účetní evidence a zakládají složité právnické osoby a offshorové společnosti. Orgány činné v trestním řízení navíc upozorňují, že externí účetní



mají tendenci též nabízet tyto činnosti jako odborné služby v oblasti praní peněz. Existuje riziko, že externí účetní v zájmu klienta záměrně neposkytnou informace o podezřelých transakcích [omissis].

Externí účetní je proto obvykle třeba považovat za osoby, jejichž činnost je vystavena poměrně vysokému riziku praní peněz.

- 8 V době, kdy Státní daňová správa shledala v činnosti žalobkyně porušení zákona, platil likums „Par grāmatvedību“ (zákon o účetnictví). Podle čl. 3 odst. 2 bodu 2 uvedeného zákona je externím účetním osoba, která se na základě písemné smlouvy (s výjimkou pracovní smlouvy) s podnikem zavazuje poskytovat nebo poskytuje účetní služby klientovi. V souladu s čl. 3.<sup>1</sup> prvním odstavcem uvedeného zákona je dále externí účetní povinen mít sjednané pojištění občanskoprávní odpovědnosti za škody vzniklé v důsledku jeho profesní činnosti nebo opomenutí. Externí účetní tedy jako nezávislý hospodářský subjekt nabízí své služby jinému podniku a je rovněž odpovědný za škody způsobené svou profesní činností nebo opomenutím.

To je rovněž v souladu s významem pojmu „externí účetní“ v čl. 2 odst. 1 bodě 3 písm. a) směrnice 2015/849. V lotyštině se výrazem „ārštata“ [česky „externí“] označuje osoba, která pracuje pro podnik, ale není jeho zaměstnancem. Stojí za povšimnutí, že anglická verze používá pojem „external accountant“. Směrnice se tedy – i při zohlednění anglického pojmu – nevztahuje na libovolného účetního, ale pouze na toho, jehož profesní činnost je organizována mimo podnik, kterému jsou účetní služby poskytovány.

- 9 Jak bylo uvedeno výše, žalobkyně v průběhu celého řízení zdůrazňovala, že poskytovala účetní služby pouze osobám s ní propojeným. Žalobkyně vysvětlila, že její hlavní činnost nikdy nesouvisela s poskytováním účetních služeb – její hlavní činností je přeprava zboží. Tento konkrétní model vedení účetnictví mezi propojenými osobami byl navržen s cílem ušetřit zdroje. Uvedené tvrzení nezpochybnilo ani správní orgány či soudy, když poukazovaly na to, že tato okolnost není pro řešení projednávané věci relevantní. Zdejší soud má ohledně tohoto postoje pochybnosti.
- 10 Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie pojem „podnik“ zahrnuje v oblasti práva hospodářské soutěže jakoukoli jednotku vykonávající hospodářskou činnost nezávisle na právním postavení této jednotky a způsobu jejího financování. Soudní dvůr rovněž upřesnil, že pojem „podnik“ označuje hospodářskou jednotku, i když z právního hlediska je tato hospodářská jednotka složena z více fyzických nebo právnických osob (*rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. ledna 2011, General Química a další v. Komise, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, body 34 a 35 a citovaná judikatura*). Stejný přístup se běžně uplatňuje ve věcech souvisejících s právem státních podpor. Například v bodě 4 odůvodnění nařízení Komise (EU) č. 1407/2013 ze dne 18. prosince 2013 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu *de minimis* se uvádí, že Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že všechny subjekty kontrolované (právně či

fakticky) tímž subjektem by se měly pokládat za jeden podnik. Z výše uvedeného vyplývá, že jak podle práva hospodářské soutěže, tak podle práva státních podpor lze na propojené podniky pohlížet jako na jeden podnik. Pohlíží-li se na propojené podniky jako na jeden podnik, zdejší soud nemá jasno v tom, zda je poskytování účetních služeb v rámci těchto podniků (byť je formálně zajišťováno jako externí služba) vystaveno vyššímu riziku praní peněz než je tomu v případě účetních služeb zajišťovaných interně (*in house*) v rámci podniku účetními, kteří jsou na základě pracovní smlouvy zaměstnanci podniku.

Z okolností uvedených žalobkyní navíc vyplývá, že volba způsobu vedení účetnictví nebyla určena objektivními požadavky vyplývajícími z právních předpisů nebo kritérii založenými na ekonomické realitě (například nelze očekávat, že externí účetní, který je osobou samostatně výdělečně činnou, uzavře se svými klienty pracovní smlouvy a stane se tak zaměstnancem předmětného podniku), ale s přihlédnutím k efektivitě, tedy snahou nalézt co nejvhodnější a nejhospodárnější model organizace účetních služeb v rámci skupiny propojených podniků.

- 11 Podobně i úvahy o účinnosti směrnice 2015/849 vedou k pochybnostem o její použitelnosti na tuto situaci. Jak bylo uvedeno, žalobkyně i společnosti, kterým poskytuje účetní služby, jsou ovládány týmiž osobami (které jsou zároveň jejich skutečnými vlastníky). Lze tedy těžko očekávat, že poskytovatel účetních služeb bude samostatně a v plném rozsahu plnit povinnosti, které mu ukládá v souladu se směrnicí lotyšské právo, a že bude následně dosaženo cílů směrnice, totiž předcházení praní peněz. Pro ilustraci lze uvést, že Státní daňová správa uložila peněžitou sankci i za nesplnění určité povinnosti, o jejímž přínosu v této konkrétní situaci lze pochybovat (nestanovení postupu pro znehodnocování dokumentů získaných v rámci identifikace, hloubkové kontroly a sledování transakcí klientů – požadavek by se tedy týkal dokumentů souvisejících s identifikací téhož ekonomického subjektu s týmiž skutečnými vlastníky).

Uvedené vede k úvahám, zda je v této situaci přiměřené požadovat, aby společnost plnila všechny povinnosti uložené směrnicí a zákonem, když dosažený výsledek by zřejmě spočíval spíše ve formálním splnění požadavků.

- 12 Za těchto okolností je třeba vyjasnit, zda se čl. 2 odst. 1 bod 3 písm. a) směrnice 2015/849 vztahuje i na případy, kdy subjekt poskytující účetní služby poskytuje tyto služby toliko osobám s ním propojeným.
- 13 V případě kladné odpovědi na výše uvedenou otázku je pak třeba rozhodnout, zda by skutečnost, že účetní služba je poskytována pouze osobám propojeným s poskytovatelem, měla být zohledněna při ukládání sankce za porušení předpisů o předcházení praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní. Podle čl. 58 odst. 1 směrnice 2015/849 musí členské státy zajistit, aby povinné osoby nesly odpovědnost za porušení vnitrostátních předpisů přijatých k provedení této směrnice. Zároveň toto ustanovení požaduje, aby veškeré následné sankce nebo opatření byly účinné, přiměřené a odrazující. Přiměřenost sankcí za porušení

právních předpisů přijatých k provedení této směrnice je rovněž zmíněna v bodě 59 odůvodnění směrnice.

Pokud to, co zdejší soud výše uvedl, tedy skutečnost, že žalobkyně poskytuje účetní služby pouze propojeným podnikům, není důvodem pro vynětí žalobkyně z působnosti směrnice, vyvstává nicméně otázka, zda by tato skutečnost měla být zohledněna při stanovení sankce. Jinými slovy otázka, zda na základě této skutečnosti není namístě uvažovat o tom, zda protiprávní jednání žalobkyně nezasluhuje uložení mírnější sankce, než jaká by se uložila v případech externích účetních, kteří poskytují služby podnikům bez jakékoli vazby.

Například v čl. 7 odst. 1 bodě 7 zákona o předcházení praní peněz se uvádí, že vnitřní kontrolní systém musí stanovit postup pro uchovávání a znehodnocování informací a dokumentů získaných při provádění hloubkové kontroly klienta a při sledování jeho transakcí. Tento požadavek je v souladu s čl. 40 odst. 1 druhým pododstavcem směrnice 2015/849, který mimo jiné stanoví, že členské státy musí zajistit, aby povinné osoby osobní údaje smazaly. Cílem tohoto požadavku je jednoznačně ochrana osobních údajů. Jak však bylo uvedeno výše, v případech propojených podniků může dojít k tomu, že rozsah osobních údajů, které má externí účetní k dispozici při provádění hloubkové kontroly klienta a při sledování jeho transakcí, je totožný s rozsahem osobních údajů samotného externího účetního. Jinými slovy, při plnění svých povinností externího účetního dotyčná osoba nezískává další údaje.

- 14 Stručně řečeno, zdejší soud má pochybnosti ohledně výkladu unijního práva. Je proto třeba položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky.

[omissis] [procesní úvahy]

### **Výroková část**

V souladu s článkem 267 Smlouvy o fungování Evropské unie [omissis] Augstākā tiesa (Senāts) (Nejvyšší soud, Lotyšsko):

### **rozhodl takto:**

Soudnímu dvoru Evropské unie se pokládají následující předběžné otázky:

1. Musí být pojem „externí účetní“, uvedený v článku 2 odst. 1 bodě 3 písm. a) směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES vykládán v tom smyslu, že se vztahuje i na případy, kdy jsou účetní služby poskytovány toliko osobám propojeným s externím účetním?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, musí být článek 58 odst. 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015

o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES vykládán v tom smyslu, že s ohledem na přiměřenost uložené sankce je relevantní skutečnost, že: 1) účetní služby jsou poskytovány pouze osobám propojeným s osobou, která je poskytuje; 2) o tom, že účetnictví povede externí účetní, bylo rozhodnuto s přihlédnutím k efektivitě v rámci skupiny propojených podniků, a nikoli na základě kritérií vyplývajících z právních předpisů nebo založených na ekonomické realitě?

Řízení se přerušuje do vydání rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie.

[*omissis*][podpisy]