

Mål C-3/24**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

4 januari 2024

Domstol som begär förhandsavgörande:

Augstākā tiesa (Senāts) (Högsta domstolen, Lettland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

4 januari 2024

Sökande i första instans och klagande i högsta instans:

SIA MISTRAL TRANS

Motpart i första instans och i högsta instans:

Valsts ieņēmumu dienests (skattemyndigheten)

[utelämnas]

**Latvijas Republikas Senāts (Republiken Lettlands högsta domstol)
BESLUT**

Riga den 4 januari 2024

Senāts [utelämnas] [den hänskjutande domstolens sammansättning]

har i ett skriftligt förfarande prövat SIA MITRAL TRANS överklagande av den dom som Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol) meddelade den 29 oktober 2020 i ett mål som hade anhängiggjorts genom att SIA MITRAL TRANS överklagade [utelämnas] det beslut som Valsts ieņēmumu dienests (skattemyndigheten) meddelade den 15 augusti 2019.

Bakgrund*Omständigheterna i målet*

- 1 Den 8 oktober 2013 meddelade klaganden SIA MISTRAL TRANS skattemyndigheten, via det elektroniska deklARATIONSSYSTEMET, att företaget den 4 oktober 2013 hade börjat tillhandahålla externa redovisningstjänster.

Genom beslut av den 12 juni 2019 påförde Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (byrån för förhindrande av penningtvätt) vid skattemyndigheten klaganden ett vite på 5 000 euro, eftersom byrån ansåg att klaganden hade underlåtit att uppfylla kraven i Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (lagen om åtgärder för att förhindra penningtvätt och finansiering av terrorism) [(utelämnas) i dess nya lydelse, Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (lagen om åtgärder för att förhindra penningtvätt, finansiering av terrorism och spridning [av massförstörelsevapen]); nedan kallad penningtvättslagen].

Efter att ha prövat klagandens överklagande fastställde skattemyndigheten det ursprungliga beslutet genom beslut av den 15 augusti 2019.

I det överklagade beslutet anges att klaganden hade registrerat sig hos skattemyndigheten som en enhet som omfattas av penningtvättslagen och meddelat att den typ av verksamhet som klaganden bedrev var tillhandahållande av externa redovisningstjänster. Den 10 april 2018 gjorde skattemyndigheten en kontroll för att undersöka om klaganden uppfyllde kraven i penningtvättslagen och rekommenderade åtgärder för att avhjälpa bristerna. På grundval av denna kontroll upprättades en rapport. Den 16 maj 2019 gjorde skattemyndigheten en ny kontroll och upptäckte flera brister i klagandens interna kontrollsystem: 1) Klaganden hade varken genomfört eller dokumenterat någon bedömning av riskerna för penningtvätt och finansiering av terrorism, utifrån den typ av verksamhet klaganden bedriver, i syfte att identifiera, utvärdera, förstå och hantera de risker som är förknippade med dess verksamhet och kunder. 2) I praktiken dokumenterar klaganden inte sina åtgärder för kundkännedom. 3) Det interna kontrollsystemet innehåller inte något förfarande för att uppdatera riskbedömningen och förbättra det interna kontrollsystemet. 4) Det interna kontrollsystemet innehåller inte någon regelbunden översyn av riktlinjer och förfaranden. 5) Det interna kontrollsystemet innehåller inte något förfarande för att förstöra de handlingar som inhämtats i samband med åtgärderna för kundkännedom och övervakningen av kundernas transaktioner. Följaktligen fann skattemyndigheten att klaganden hade underlåtit att uppfylla kraven i artiklarna 6.1 och 6.1.², 7.1.7, 8.2, 11.¹.1, 37.2, och 37.². I beslutet anges att överträdelsens art, karaktär och varaktighet och klagandens ekonomiska ställning beaktades när vitet fastställdes. Skattemyndigheten beaktade även att klaganden inte ens hade försökt att följa rekommendationerna i rapporten av den 10 april 2018 och att klaganden under mer än ett års tid hade underlåtit att uppfylla de skyldigheter och uppgifter som lagen om åtgärder för att förhindra penningtvätt föreskriver.

Klaganden överklagade skattemyndighetens beslut till den regionala förvaltningsdomstolen. I sitt överklagande betonade klaganden bland annat att de

externa redovisningstjänsterna bara tillhandahölls följande närstående personer till klaganden: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic och 3) SIA Bolivar Transport. Klaganden och de närstående bolagen har samma styrelseledamöter, samma aktieägare och samma verkliga huvudmän: A och B, som är släkt med varandra [uppgift om släktskap]. Detta sätt att sköta redovisningen valdes enbart för att spara pengar och för att inte behöva köpa en licens för redovisningsprogrammet för vart och ett av bolagen. Ett avtal har ingåtts med avseende på detta och det har fastställts ett pris för att täcka kostnaderna. Till följd av skattemyndighetens första beslut omorganiserades redovisningen och sedan den 2 juli 2019 sköter vart och ett av de närstående bolagen den själva. Dessutom meddelade klaganden skattemyndigheten att den sedan den 30 juni 2019 inte längre tillhandahåller externa redovisningstjänster.

- 2 Genom dom av den 29 oktober 2020 ogillade den regionala förvaltningsdomstolen överklagandet av skattemyndighetens beslut. Denna dom grundar sig på följande skäl:

2.1 Eftersom klaganden tillhandahåller externa redovisningstjänster omfattas denne av penningtvättslagen. Det saknar betydelse att klaganden enbart sköter redovisningen åt tre närstående kunder. Enligt artikel 2.1.3 a i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om förhindrande av att det finansiella systemet används för penningtvätt och finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG (nedan kallat direktiv 2015/849), är det direktivet även tillämpligt på externa revisorer och det är inte avgörande till vem de externa redovisningstjänsterna tillhandahålls. Inte heller i penningtvättslagen finns det någon bestämmelse som är mer gynnsam för närstående personer. Dessutom hade klaganden kännedom om skattemyndighetens ståndpunkt i den här frågan sedan den första kontrollen den 10 april 2018. Det innebär att om något hade varit oklart för klaganden skulle det ha kunnat klaras ut före den efterföljande kontrollen.

2.2 Skattemyndigheten gjorde rätt då den slog fast att klaganden hade underlåtit att uppfylla kraven i artiklarna 6.1 och 6.1.², 7.1.7, 8.2, 11.¹.1, 37.2 och 37.².

2.3 När skattemyndigheten fastställde vitet beaktade den de omständigheter som anges i artikel 77.3 i penningtvättslagen, särskilt överträdelsens allvarlighetsgrad och varaktighet, graden av ansvar och personens ekonomiska ställning, liksom samarbetet med tillsynsmyndigheten.

Enligt artikel 78.1.3 i penningtvättslagen får vite på upp till 1 000 000 euro påföras. Det vite på 5 000 euro som påfördes klaganden är lämpligt med hänsyn till överträdelsens art och det står i proportion till klagandens ekonomiska ställning jämfört med det hot som riktats mot den nationella ekonomins intressen. Klaganden har underlåtit att uppfylla de centrala kraven i penningtvättslagen och

att uppfylla grundläggande lagstadgade skyldigheter och därigenom gjort det svårare att uppnå målen med lagen.

- 3 Klaganden överklagade den regionala förvaltningsdomstolens dom och gjorde gällande att det påförda vitet var oproportionerligt.

Grunder

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

- 4 Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG.

Artikel 2: 1. Detta direktiv ska omfatta följande ansvariga enheter:

...

3) Följande fysiska eller juridiska personer vid utövandet av deras yrkesmässiga verksamhet:

a) Revisorer, externa revisorer och skatterådgivare.

Artikel 58: 1. Medlemsstaterna ska se till att ansvariga enheter kan hållas ansvariga för överträdelser av de nationella bestämmelser som införlivar detta direktiv i enlighet med den här artikeln och artiklarna 59–61. Alla eventuella sanktioner eller åtgärder ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.

Lettisk rätt

- 5 Lagen om åtgärder för att förhindra penningtvätt, finansiering av terrorism och spridning [av massförstörelsevapen]. Genom denna lag införlivades direktiv 2015/849.

Artikel 3 ”Enheter som omfattas av lagen”: (1) Enheter som omfattas av denna lag är personer som bedriver ekonomisk eller yrkesmässig verksamhet som

...

3) externa revisorer, auktoriserade revisorer, auktoriserade revisionsbyråer och skatterådgivare, samt andra personer som förbinder sig att tillhandahålla stöd i skattefrågor (som rådgivning eller materiellt stöd) eller som uppträder som mellanhand vid tillhandahållande av sådant stöd, oberoende av hur ofta det tillhandahålls och huruvida det sker mot vederlag

Artikel 6 ”Skyldighet att göra en riskbedömning och att inrätta ett internt kontrollsystem”: (1) Beroende på vilken typ av verksamhet som bedrivs ska en enhet som omfattas av denna lag genomföra och dokumentera en bedömning av riskerna för penningtvätt, finansiering av terrorism och spridning i syfte att identifiera, utvärdera, förstå och hantera de risker som är förknippade med enhetens verksamhet och kunder och på grundval av denna bedömning inrätta ett internt kontrollsystem för att förhindra penningtvätt, finansiering av terrorism och spridning, däribland genom att utarbeta och dokumentera den policy och de relevanta förfaranden som godkänts av dess styrelse, om en sådan har utsetts, eller annat ledningsorgan inom enheten.

...

(1.²) När en enhet som omfattas av denna lag bedömer risken för penningtvätt och finansiering av terrorism och utarbetar det interna kontrollsystemet ska den åtminstone beakta följande riskpåverkande omständigheter:

- 1) Kundrisk som är kopplad till kundens eller kundens verkliga huvudmans juridiska form, ägarstruktur och ekonomiska eller personliga verksamhet.
- 2) Landrisk och geografisk risk, det vill säga risken för att kunden eller kundens verkliga huvudman är associerad med ett land eller territorium där de ekonomiska, sociala, juridiska eller politiska omständigheterna kan tyda på att det i landet föreligger en hög risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism och spridning [av massförstörelsevapen].
- 3) Risk som är kopplad till de tjänster och varor som kunden använder, det vill säga risk för att kunden kan använda tjänsten eller varan i fråga för penningtvätt eller för finansiering av terrorism och spridning [av massförstörelsevapen].
- 4) Risk som är kopplad till tjänstens eller varans försörjningskedja och den form (eller kedja) som kunden använder sig av för att anskaffa och använda tjänsten eller varan.

Artikel 7 ”Internt kontrollsystem”: (1) När en enhet som omfattas av denna lag inrättar det interna kontrollsystemet ska den åtminstone föreskriva följande:

...

- 7) Förfarande för lagring och förstöring av information och handlingar som inhämtats i samband med åtgärderna för kundkännedom och övervakningen av kundens transaktioner.

Artikel 8 ”Uppdatering av riskbedömningen och förbättring av det interna kontrollsystemet”: (2) En enhet som omfattas av denna lag ska regelbundet, dock minst en gång var artonde månad, utvärdera hur effektivt dess interna kontrollsystem fungerar, däribland genom att undersöka och uppdatera riskbedömningen av kunderna med avseende på penningtvätt och finansiering av

terrorism, deras bosättningsland (etableringsland), deras ekonomiska eller personliga verksamhet, de tjänster och varor som de använder och deras försörjningskedjor samt av de transaktioner som utförs och, om så krävs, vidta åtgärder för att förbättra det interna kontrollsystemets effektivitet, däribland [åtgärder för] översyn av policyn och förfarandena för att förebygga penningtvätt och finansiering av terrorism och spridning [av massförstörelsevapen].

Artikel 11.¹ ”Åtgärder för kundkännedom och riskfaktorer”: (1) Åtgärderna för kundkännedom är ett antal åtgärder som bygger på en bedömning av risken, i samband med vilka en enhet som omfattas av denna lag ska göra följande:

- 1) Identifiera kunden och kontrollera de erhållna identifieringsuppgifterna.
- 2) Fastställa vem som är den verkliga huvudmannen och, på grundval av riskbedömningen, säkerställa att den fysiska personen i fråga är kundens verkliga huvudman. Om det rör sig om en rättslig konstruktion eller en juridisk person, ska enheten även kontrollera hur personens medlemmar är organiserade och hur den verkliga huvudmannen utövar sin kontroll över den rättsliga konstruktionen eller den juridiska personen.
- 3) Inhämta information om affärsförbindelsens och de enstaka transaktionernas syfte och avsedda natur.
- 4) Efter att affärsförbindelsen har inletts fortlöpande övervaka den, inbegripet granskning för att säkerställa att de transaktioner som utförs motsvarar enhetens kännedom om kunden och kundens verksamhet och riskprofil, samt medlens ursprung.
- 5) Säkerställa att de handlingar och personuppgifter och den information som inhämtats i samband med åtgärderna för kundkännedom lagras, ses över regelbundet och uppdateras med hänsyn till de inneboende riskerna. Detta ska ske minst vart femte år.

Artikel 37 ”Lagring, uppdatering och förstöring av handlingar inhämtats i samband med åtgärderna för kundkännedom. (2) En enhet som omfattas av denna lag ska under fem år efter att affärsförbindelsen avslutats eller en enstaka transaktion har genomförts lagra följande:

- 1) All information som inhämtats i samband med åtgärderna för kundkännedom, inbegripet information om kundens inhemska och internationella transaktioner, enstaka inhemska och internationella transaktioner och bokföringen av dessa, kopior av handlingar som styrker kundens identifieringsuppgifter, resultat av åtgärderna för kundkännedom samt tillgänglig information som inhämtats genom användning av elektroniska identifieringsmedel, från certifieringsorgan, i den mening som avses i artikel 1.10 i Elektronisko dokumentu likums (lagen om elektroniska handlingar), i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på

den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG, eller andra tekniska lösningar i den omfattning och i den utsträckning som fastställs av ministerrådet.

- 2) Information om alla betalningar som kunden har gjort.
- 3) Korrespondens med kunden, inbegripet elektronisk korrespondens.

Artikel 37.² ”Överlämnande av handlingar och information som inhämtats i samband med åtgärderna för kundkännedom till Finanšu izlūkošanas dienests (den lettiska finansunderrättelsemyndigheten) och till tillsynsmyndigheterna: En enhet som omfattas av denna lag ska dokumentera åtgärderna för kundkännedom och information om alla betalningar som kunden har gjort och tagit emot, samt på begäran av tillsynsmyndigheterna eller finansunderrättelsemyndigheten och i föreskriven tid, ge in dessa handlingar till tillsynsmyndigheten för enheten eller översända kopior av dessa handlingar till finansunderrättelsemyndigheten.

Artikel 77 ”Befogenhet att besluta om sanktioner och vidta tillsynsåtgärder”

...

(3) När tillsynsmyndigheten beslutar om sanktioner och vilken typ av tillsynsåtgärder som ska vidtas och hur omfattande de ska vara i enlighet med punkt 1 i denna artikel, ska den beakta alla relevanta omständigheter, däribland följande:

- 1) Hur allvarlig och varaktig överträdelsen har varit och om den varit systematisk.
- 2) Den ansvariga fysiska eller juridiska personens grad av ansvar.
- 3) Den fysiska eller juridiska personens ekonomiska ställning (den ansvariga fysiska personens årsinkomst eller den ansvariga juridiska personens årsomsättning och andra faktorer som påverkar den ekonomiska ställningen).
- 4) Den vinst som den fysiska eller juridiska personen har erhållit till följd av överträdelsen, i den mån den kan beräknas.
- 5) Förluster som åsamkats tredje man till följd av överträdelsen, i den mån de kan fastställas.
- 6) Den vilja att samarbeta med den behöriga myndigheten som den fysiska eller juridiska person som hålls ansvarig visar.
- 7) Överträdelser som den fysiska eller juridiska personen tidigare har gjort sig skyldig till när det gäller förhindrande av penningtvätt och finansiering av terrorism och spridning [av massförstörelsevapen] och när det gäller internationella och inhemska sanktioner.

Artikel 78 ”Underlåtenhet att uppfylla kraven för att förhindra penningtvätt och finansiering av terrorism och spridning [av massförstörelsevapen]: (1) En enhet som omfattas av denna lag får påföras följande sanktioner till följd av överträdelse av bestämmelserna om förhindrande av penningtvätt och finansiering av terrorism och spridning – i synnerhet de bestämmelser som rör åtgärder för kundkännedom, övervakning av affärsförbindelser och transaktioner, rapportering av ovanliga eller misstänkta transaktioner, överlämnande av information till tillsynsmyndigheten eller till finansunderrättelsemyndigheten, avstående från att genomföra en transaktion, frysning av medel, det interna kontrollsystemet, lagring och förstöring av information samt åsidosättande av förordningen [2015/847]:

...

3) Vite på upp till 1 000 000 euro för den (fysiska eller juridiska) person som bär ansvar för överträdelsen ...

Skäl till varför det föreligger tvivel beträffande tolkningen av unionsrätten

- 6 En av de frågor som behöver besvaras i förevarande mål är huruvida artikel 2.1.3 a i direktiv 2015/849, vilken föreskriver att direktivet ska tillämpas på externa revisorer, även ska tillämpas i de fall där redovisningstjänsterna enbart tillhandahålls närstående bolag till den externa revisorn.

Klaganden har under det aktuella förfarandets gång, såväl vid förvaltningsmyndigheterna som senare i domstol, systematiskt gjort gällande att denne inte omfattas av de förpliktelser som föreskrivs i penningtvättslagen. Med beaktande av detta och att det, innan det påförda vitets proportionalitet prövas, är nödvändigt att klarlägga huruvida det faktiskt har skett en överträdelse, ska den hänskjutande domstolen pröva huruvida klaganden är skyldig att uppfylla de förpliktelser som är tillämpliga på externa revisorer.

- 7 Enligt skäl 3 i direktiv 2015/849 är detta det fjärde direktivet som behandlar bekämpning av penningtvätt. Genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/97/EG av den 4 december 2001 om ändring av rådets direktiv 91/308/EEG om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för tvättning av pengar (nedan kallat direktiv 2001/97), utvidgades tillämpningsområdet för direktiv 91/308/EEG, vad beträffar såväl de brott som omfattas som de yrken och verksamheter som regleras. I skäl 15 i direktiv 2001/97 anges att de förpliktelser som åläggs genom direktivet avseende identifikation av kunder, bevarande av handlingar och rapportering av misstänkta transaktioner bör utvidgas till att omfatta ett begränsat antal verksamheter och yrken som har visat sig vara sårbara för penningtvätt. Det innebär att när det prövas vilka personer som direktiv 2001/97, och senare direktiv 2015/849, ska tillämpas på, är det avgörande huruvida den berörda personens yrke eller verksamhet är förknippade med en högre risk för penningtvätt.

Vad beträffar externa revisorer konstaterades i *Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu* (Nationell rapport om riskbedömningen avseende penningtvätt och finansiering av terrorism och spridning [av massförstörelsevapen] för åren 2017-2019) att det finns en risk för att personer som är verksamma inom detta område inte bara ofrivilligt blir involverade i penningtvätt utan även att de med full kännedom hjälper sina kunder att tvätta pengar genom att ge råd om skatteflykt och strukturering av tillgångar, upprätta handlingar rörande fiktiva transaktioner och tillhandahålla redovisningstjänster och genom att skapa komplexa juridiska enheter och offshorebolag. Enligt polisen finns det även en benägenhet hos externa revisorer att använda sin verksamhet för att erbjuda yrkesmässiga penningtvättstjänster. Det finns en risk för att externa revisorer medvetet avstår från att rapportera misstänkta transaktioner, i kundens intresse [utelämnas].

Det innebär att externa revisorer normalt sett ska anses vara personer vars verksamhet är förknippad med en tämligen hög risk för penningtvätt.

- 8 När skattemyndigheten upptäckte överträdelserna i klagandens verksamhet gällde ”Par grāmatvedību” (redovisningslagen). Enligt artikel 3 andra stycket punkt 2 i den lagen är en extern revisor en person som på grundval av ett skriftligt avtal med ett företag (eller genom ett anställningsavtal) förbinder sig att tillhandahålla eller tillhandahåller redovisningstjänster åt en kund. Vidare är en extern revisor enligt artikel 3.¹ första stycket i den lagen skyldig att ha en ansvarsförsäkring som täcker förluster som orsakats till följd av hans eller hennes yrkesmässiga verksamhet eller försummelser i yrkesutövningen. En extern revisor är en oberoende ekonomisk aktör som erbjuder sina tjänster åt ett annat företag och samtidigt bär ansvar för förluster som orsakats till följd av hans eller hennes yrkesmässiga verksamhet eller försummelser i yrkesutövningen.

Detta är även förenligt med innebörden av begreppet ”extern revisor” i artikel 2.1.3 a i direktiv 2015/849. På lettiska betyder ”ārštata” [”extern”, på svenska] någon som arbetar för ett företag men som inte är anställd hos företaget. Om vi ser till den engelska versionen kan det konstateras att begreppet ”external accountant” används där. Även enligt det engelska begreppet är direktivet således inte tillämpligt på alla revisorer, utan bara på sådana vars yrkesmässiga verksamhet organiseras utanför det företag till vilket han eller hon tillhandahåller redovisningstjänster.

- 9 Såsom tidigare nämnts har klaganden under förfarandets gång betonat att företaget bara har tillhandahållit redovisningstjänster till närstående personer. Klaganden har klargjort att företagets primära verksamhet aldrig haft något samband med tillhandahållande av redovisningstjänster, utan att den utgörs av transport av gods. Just denna modell att tillhandahålla redovisningstjänster mellan närstående personer utformades för att spara resurser. Varken förvaltningsmyndigheterna eller domstolarna har ifrågasatt detta, men de har påpekat att denna omständighet

saknar betydelse för målets avgörande. Den hänskjutande domstolen ifrågasätter om de har fog för sin ståndpunkt.

- 10 EU-domstolen har slagit fast att i unionens konkurrensrätt omfattar begreppet företag varje enhet som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett enhetens juridiska form och oavsett hur den finansieras. Domstolen har även preciserat att begreppet företag i detta sammanhang ska förstås som en ekonomisk enhet även om enheten i juridisk mening består av flera fysiska eller juridiska personer (*EU-domstolens dom av den 20 januari 2011, General Química m.fl./kommissionen, C-90/09 P, EU:C:2011:21, punkterna 34 och 35 och där angiven rättspraxis*). Samma synsätt är vanligt när det gäller frågor som rör bestämmelser om statligt stöd. Till exempel anges i skäl 4 i kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse, att EU-domstolen har fastställt att alla enheter som (rättsligt eller faktiskt) kontrolleras av samma enhet bör betraktas som ett enda företag. Härav följer att såväl inom konkurrensrätten som inom området för statligt stöd, kan närstående företag betraktas som ett enda företag. Om närstående företag bör betraktas som ett enda företag hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida tillhandahållande av redovisningstjänster inom dessa företag (även om de formellt sett är organiserade som en utkontrakterad tjänst) är förknippat med en högre risk för penningtvätt än redovisning som organiseras internt (*in house*) inom företaget och där revisorerna ingår i företagets personalgrupp på grundval av ett anställningsavtal.

Vidare kan slutsatsen dras av de omständigheter som klaganden har redogjort för att valet av metod för att sköta redovisningen inte styrdes av objektiva kriterier som byggde på lagstiftningen eller kriterier som byggde på den ekonomiska verkligheten (det kan till exempel inte förväntas att en extern revisor, som är en självständig yrkesutövare, ska ingå anställningsavtal med sina kunder och bli anställd i företaget i fråga), utan gjordes av effektivitetsskäl, inom ramen för gruppen av närstående företag, eftersom det var den modell för att organisera redovisningen som var lämpligast och mest lönsam.

- 11 Dessutom ger övervägandena rörande den ändamålsenliga verkan av direktiv 2015/849 även upphov till frågor om huruvida direktivet är tillämpligt på den här situationen. Såsom tidigare har nämnts kontrolleras såväl klaganden som de bolag som klaganden tillhandahåller redovisningstjänster åt av samma personer (som även samtidigt är deras verkliga huvudmän). Detta medför att det kan ifrågasättas huruvida en tillhandahållare av redovisningstjänster på ett oberoende sätt fullt ut uppfyller de förpliktelser som i enlighet med direktivet föreskrivs i den lettiska lagen och följaktligen huruvida det är möjligt att uppnå målet med direktivet, det vill säga att förhindra penningtvätt. Det kan till exempel konstateras att skattemyndigheten även beslutade om en sanktion på grund av underlåtenheten att uppfylla en viss förpliktelse vars nytta i just den här situationen är tveksam (att det inte hade fastställts något förfarande för att förstöra de handlingar som inhämtats i samband med identifieringen, åtgärderna för kundkännedom och övervakningen

av kundernas transaktioner, vilket skulle avse handlingar rörande identifieringen av en och samma ekonomiska enhet med samma verkliga huvudmän).

Dessa överväganden väcker frågor om huruvida det i den här situationen är rimligt att kräva att ett bolag ska uppfylla alla förpliktelser som föreskrivs i direktivet och i lagen, när det som skulle uppnås med det snarast skulle kunna vara att kraven formellt sett är uppfyllda.

- 12 Mot bakgrund av detta behöver det klargöras huruvida artikel 2.1.3 a i direktiv 2015/849 även är tillämplig när redovisningstjänsterna bara tillhandahålls personer som är närstående till den enhet som tillhandahåller dem.
- 13 Om svaret på den frågan är jakande bör det därefter klargöras huruvida den omständigheten att redovisningstjänsterna bara tillhandahålls personer som är närstående till den som tillhandahåller tjänsterna ska beaktas när en sanktion påförs för överträdelser inom området förhindrande av penningtvätt och finansiering av terrorism och spridning [av massförstörelsevapen]. Enligt artikel 58.1 i direktiv 2015/849 ska medlemsstaterna se till att ansvariga enheter kan hållas ansvariga för överträdelser av de nationella bestämmelser som införlivar det direktivet. Samtidigt föreskrivs i den artikeln att alla eventuella sanktioner eller åtgärder ska vara effektiva, proportionella och avskräckande. Proportionaliteten hos sanktioner för överträdelser av bestämmelser som omfattas av detta direktivs tillämpningsområde nämns även i skäl 59.

Om den omständighet som den hänskjutande domstolen tidigare har pekat på, det vill säga att klaganden bara tillhandahåller redovisningstjänster åt närstående företag, inte utgör skäl för att direktivet inte ska tillämpas på klaganden, uppstår emellertid frågan huruvida denna omständighet ska beaktas vid fastställandet av sanktionen. Frågan är alltså om den omständigheten innebär att klagandens överträdelse ska medföra en mildare sanktion än den som skulle ha ålagts en enhet som tillhandahåller externa redovisningstjänster åt självständiga företag.

Till exempel föreskrivs det i artikel 7.1.7 i penningtvättslagen att det i systemet för intern kontroll bör föreskrivas ett förfarande för att lagra och förstöra den information och de handlingar som har inhämtats i samband med åtgärderna för kundkontroll och övervakningen av kundens transaktioner. Detta krav är förenligt med artikel 40.1 andra stycket i direktiv 2015/849, i vilken det bland annat föreskrivs att medlemsstaterna ska se till att ansvariga enheter förstör personuppgifter. Det är uppenbart att det kravet syftar till att skydda personuppgifter. Såsom tidigare nämnts kan det när det rör sig om närstående företag emellertid förhålla sig så att omfattningen av de personuppgifter som den externa revisorn förfogar över, när denne vidtar åtgärder för kundkännedom och övervakar kundens transaktioner, är densamma som när det gäller den externa revisorns egna personuppgifter. Det innebär att när denne uppfyller sina förpliktelser som extern revisor erhåller personen i fråga inte några ytterligare uppgifter.

- 14 Den hänskjutande domstolen hyser således tvivel kring tolkningen av unionsrätten och vissa tolkningsfrågor ska därför hänskjutas till EU-domstolen.

[utelämnas] [processuella frågor]

Beslut

I enlighet med artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt [utelämnas] meddelar Augstākā tiesa (Senāts) (Lettlands högsta domstol) följande

beslut

Följande tolkningsfrågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

1. Ska begreppet ”extern revisor” i artikel 2.1.3 a i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om förhindrande av att det finansiella systemet används för penningtvätt och finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG tolkas så, att det även är tillämpligt på fall där redovisningstjänsterna enbart tillhandahålls personer som är närstående till den externa revisorn?

2. Om svaret på fråga 1 är jakande ska då artikel 58.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG tolkas så, att det vid bedömningen av den påförda sanktionens proportionalitet har betydelse att 1) redovisningstjänsterna enbart tillhandahålls personer som är närstående till den som tillhandahåller dem, 2) valet att låta en extern revisor sköta redovisningen har gjorts av effektivitetsskäl, inom ramen för en grupp av närstående företag, och inte på grund av kriterier som följer av lagstiftningen eller av kriterier som bygger på den ekonomiska verkligheten?

Förfarandet vilandeförklaras i avvaktan på Europeiska unionens domstols avgörande.

[utelämnas] [namnunderskrifter]