

Asia C-3/24**Ennakkoratkaisupyyntö****Jättämispäivä:**

4.1.2024

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Augstākā tiesa (Senāts) (ylin tuomioistuin, Latvia)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

4.1.2024

Valittaja ensimmäisessä oikeusasteessa ja kassaatiomenettelyn valittaja:

SIA MISTRAL TRANS

Vastaaja ensimmäisessä oikeusasteessa ja kassaatiomenettelyn vastapuoli:

Valsts ieņēmumu dienests (valtion verohallinto, Latvia)

[– –]

● **Latvijas Republikas Senāts (ylin tuomioistuin, Latvia)****VÄLIPÄÄTÖS**

Riiassa 4.1.2024

Senāts [– –] [tuomioistuimen kokoonpano]

on tutkinut kirjallisessa menettelyssä SIA MISTRAL TRANSin tekemän kassaatiovalituksen Administratīvā apgabaltiesan (maakunnallinen hallintotuomioistuin, Latvia) 29.10.2020 antamasta tuomiosta hallinto-oikeudellisessa menettelyssä, jonka SIA MISTRAL TRANS oli pannut vireille Valsts ieņēmumu dienests (valtion verohallinto, Latvia; jäljempänä verohallinto) [– –] 15.8.2019 antamasta päätöksestä nostamallaan kumoamiskanteella.

Asian tausta*Tosiseikat*

- 1 Valittajana oleva SIA MISTRAL TRANS ilmoitti 8.10.2013 verohallinnolle sähköisen ilmoitusjärjestelmän kautta, että se oli 4.10.2013 aloittanut ulkoistettujen kirjanpito palvelujen tarjoamisen.

Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (verohallinnon alainen rahanpesun torjunnasta vastaava virasto, Latvia) määräsi valittajalle 12.6.2019 antamallaan päätöksellä 5 000 euron seuraamusmaksun sillä perusteella, että tämä oli jättänyt noudattamatta rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä annetun lain (Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums), [– –] sellaisena kuin se on uudelleen laadittuna rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoaseiden leviämisen rahoittamisen estämisestä annetulla lailla (Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums) (jäljempänä rahanpesulaki), vaatimuksia.

Tutkittuaan valittajan tekemän oikaisuvaatimuksen verohallinto pysytti alkuperäisen päätöksen 15.8.2019 antamallaan päätöksellä.

Riidanalaisessa päätöksessä mainitaan, että valittaja on rekisteröity verohallinnon rekisteriin rahanpesulain soveltamisalaan kuuluvana yhteisönä ja että sen toimialaksi on ilmoitettu ulkoistetut kirjanpito palvelut. Verohallinto teki 10.4.2018 tarkastuksen, jossa arvioitiin, oliko valittaja noudattanut rahanpesulain vaatimuksia, ja suositeltiin toimenpiteitä havaittujen puutteiden korjaamiseksi; tarkastuksesta laadittiin sitä vastaava pöytäkirja. Verohallinto teki 16.5.2019 toisen tarkastuksen ja havaitsi valittajan sisäisessä valvontajärjestelmässä useita puutteita: 1) valittaja ei ollut tehnyt toimialansa mukaisesti rahanpesun ja terrorismin rahoituksen riskien arviointia eikä dokumentoinut sitä arvioidakseen, ymmärtääkseen ja hallitakseen näitä sen toimintaan ja asiakkaisiin liittyviä riskejä; 2) valittaja ei käytännössä dokumentoi asiakkaan tuntemisvelvollisuutta ja asiakkaiden henkilöllisyyden todentamista koskevia toimenpiteitä; 3) sisäiseen valvontajärjestelmään ei sisälly menettelyä riskiarvion ajan tasalla pitämiseksi ja sisäisen valvontajärjestelmän parantamiseksi; 4) sisäiseen valvontajärjestelmään ei sisälly toimintatapojen ja menettelyjen säännöllistä tarkistusta, ja 5) sisäiseen valvontajärjestelmään ei sisälly asiakkaiden henkilöllisyyden todentamisen, asiakkaan tuntemisvelvollisuuden täyttämisen ja asiakkaiden liiketoimien seurannan yhteydessä saatujen asiakirjojen tuhoamisessa noudatettavaa menettelyä. Tämän perusteella verohallinto totesi, että valittaja oli jättänyt noudattamatta rahanpesulain 6 §:n 1 ja 1.² momentin, 7 §:n 1 momentin 7 kohdan, 8 §:n 2 momentin, 11.¹ §:n 1 momentin, 37 §:n 2 momentin ja 37.² §:n vaatimuksia. Päätöksessä todettiin, että seuraamusta määrättäessä otettiin huomioon säännösten rikkomisen luonne ja kesto sekä valittajan taloudellinen tilanne. Lisäksi otettiin huomioon, ettei valittaja ollut edes yrittänyt noudattaa 10.4.2018 päivättyyn tarkastuspöytäkirjaan sisältyneitä suosituksia ja että se oli yli vuoden ajan jättänyt täyttämättä rahanpesulaissa säädetyt velvollisuudet ja tehtävät.

Valittaja nosti verohallinnon päätöksestä kanteen Administratīvā apgabaltiesassa. Kanteessaan valittaja korosti erityisesti sitä, että ulkoistettuja kirjanpito palveluja tarjottiin yksinomaan seuraaville valittajaan etuyhteydessä oleville henkilöille: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic ja 3) SIA Bolivar Transport. Valittajalla ja siihen etuyhteydessä olevilla liikeyrityksillä on samat hallituksen jäsenet, samat osakkeenomistajat ja samat tosiasialliset edunsaajat: A ja B, jotka ovat [– –] polven sukulaisia. Valinta kirjanpidon järjestämisestä tällä tavoin tehtiin vain siksi, että säästettäisiin varoja ja ettei kirjanpito-ohjelman lisenssiä tarvitsisi hankkia jokaiselle yhtiölle erikseen. Edellä mainituista palveluista tehtiin sopimus ja sovittiin maksu kustannusten kattamiseksi. Verohallinnon ensimmäisen päätöksen johdosta kirjanpito palvelut järjestettiin uudelleen niin, että kukin valittajaan etuyhteydessä oleva yhtiö on hoitanut kirjanpitonsa itsenäisesti 2.7.2019 lähtien. Lisäksi valittaja ilmoitti verohallinnolle, ettei se ole tarjonnut ulkoistettuja kirjanpito palveluja enää 30.6.2019 jälkeen.

- 2 Administratīvā apgabaltiesa, jossa riidanalainen päätös riitautettiin, hylkäsi siitä nostetun kumoamiskanteen 29.10.2020 antamallaan tuomiolla. Tuomio perustuu seuraaviin seikkoihin:

2.1 Ulkoistettujen kirjanpito palvelujen tarjoajana valittaja kuuluu rahanpesulain soveltamisalaan. Sillä, että valittaja on hoitanut ainoastaan kolmen siihen etuyhteydessä olevan asiakkaan kirjanpidot, ei ole merkitystä. Rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun tai terrorismin rahoitukseen, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 648/2012 muuttamisesta sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2005/60/EY ja komission direktiivin 2006/70/EY kumoamisesta 20.5.2015 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin (EU) 2015/849 (jäljempänä direktiivi 2015/849) 2 artiklan 1 kohdan 3 alakohdan a alakohdan mukaan direktiiviä sovelletaan myös ulkopuolisiin kirjanpitäjiin, eikä ratkaisevaa ole se, kenelle ulkoistettuja kirjanpito palveluja tarjotaan. Myöskään rahanpesulaissa ei anneta etuyhteydessä olevien henkilöiden kannalta suotuisampia säännöksiä. Lisäksi verohallinnon kanta tähän kysymykseen on ollut valittajan tiedossa jo 10.4.2018 tehdystä ensimmäisestä tarkastuksesta lähtien. Jos valittajalla oli siitä epäilyksiä, ne olisi voitu ratkaista ennen seuraavaa tarkastusta.

2.2 Verohallinto totesi siten perustellusti, että valittaja oli jättänyt noudattamatta rahanpesulain 6 §:n 1 ja 1.² momentin, 7 §:n 1 momentin 7 kohdan, 8 §:n 2 momentin, 11.¹ §:n 1 momentin, 37 §:n 2 momentin ja 37.² §:n vaatimuksia.

2.3 Seuraamusta määrätessään verohallinto otti huomioon rahanpesulain 77 §:n 3 momentissa mainitut seikat ja erityisesti säännösten rikkomisen vakavuuden ja keston, kyseisen henkilön vastuun asteen ja taloudellisen tilanteen sekä sen halukkuuden tehdä yhteistyötä valvontaviranomaisen kanssa.

Rahanpesulain 78 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan seuraamusmaksun määrä voi olla enintään 1 000 000 euroa. Valittajalle määrätty 5 000 euron seuraamusmaksu on rikkomisen luonteeseen nähden riittävä ja valittajan taloudelliseen tilanteeseen

nähdessä oikeasuhteinen, kun sitä verrataan kansantalouden intresseihin kohdistuvaan uhkaan. Valittaja on jättänyt noudattamatta rahanpesulain olennaisia vaatimuksia eikä ole täyttänyt sille lain nojalla kuuluvia perustavanlaatuisia velvoitteita ja on siten vaikeuttanut lain tavoitteiden toteutumista.

- 3 Valittaja on tehnyt Administratīvā apgabaltiesan tuomiosta kassaatiovalituksen, jossa se väittää, että seuraamusmaksu on suhteeton.

Oikeudelliset perusteet

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 4 Rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun tai terrorismin rahoitukseen, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 648/2012 muuttamisesta sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2005/60/EY ja komission direktiivin 2006/70/EY kumoamisesta 20.5.2015 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2015/849

2 artikla

1. Tätä direktiiviä sovelletaan seuraaviin ilmoitusvelvollisiin:

--

3) seuraavat luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt näiden harjoittaessa ammattitoimintaa:

a) tilintarkastajat, ulkopuoliset kirjanpitäjät ja veroneuvojat --.

58 artikla

1. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että ilmoitusvelvolliset voidaan tämän artiklan ja 59–61 artiklan mukaisesti saattaa vastuuseen tämän direktiivin saattamiseksi osaksi kansallista lainsäädäntöä annettujen kansallisten säännösten rikkomisesta. Määrättävien seuraamusten tai toimenpiteiden on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia.

Latvian oikeus

- 5 Rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoaseiden leviämisen rahoittamisen estämisestä annettu laki. Tällä lailla direktiivi 2015/849 saatettiin osaksi Latvian oikeutta.

3 § ”Lain soveltamisalaan kuuluvat yhteisöt”: (1) Tämän lain soveltamisalaan kuuluvia yhteisöjä ovat seuraavat henkilöt näiden harjoittaessa elinkeino- tai ammattitoimintaa:

--

3) ulkopuoliset kirjanpitäjät, auktorisoidut kirjanpitäjät, auktorisoidut tilitoimistot ja veroneuvojat sekä muut henkilöt, jotka sitoutuvat antamaan apua ja tukea (kuten neuvontaa tai käytännön apua ja tukea) veroasioissa tai toimivat tällaisen avun ja tuen välittäjinä riippumatta siitä, kuinka usein sitä annetaan ja onko se vastikkeellista --.

6 § ”Velvollisuus tehdä riskiarvio ja ottaa käyttöön sisäinen valvontajärjestelmä”:
(1) Tämän lain soveltamisalaan kuuluvan yhteisön on tehtävä toimialansa mukaisesti rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoukset leviämisen rahoittamisen riskien arviointi ja dokumentoitava se arvioidakseen, ymmärtääkseen ja hallitakseen näitä sen toimintaan ja asiakkaisiin liittyviä riskejä ja otettava tämän arvioinnin perusteella käyttöön sisäinen valvontajärjestelmä, jonka tarkoituksena on rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoukset leviämisen rahoittamisen estäminen, myös kehittämällä ja dokumentoimalla hallituksensa – jos tällainen on nimitetty, tai tapauksen mukaan tämän lain soveltamisalaan kuuluvan yhteisön muun hallintoelimen – hyväksymiä asiaan kuuluvia toimintatapoja ja menettelyjä.

--

(1.²) Kun tämän lain soveltamisalaan kuuluva yhteisö arvioi rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoukset leviämisen rahoittamisen riskejä ja laatii sisäisen valvontajärjestelmän, sen on otettava huomioon ainakin seuraavat seikat, jotka vaikuttavat riskeihin:

1) riski, joka liittyy asiakkaan oikeudelliseen muotoon, omistusrakenteeseen [ja] asiakkaan tai asiakkaan tosiasiallisen edunsaajan taloudelliseen tai henkilökohtaiseen toimintaan;

2) maariski ja maantieteellinen riski eli riski siitä, että asiakkaalla tai asiakkaan tosiasiallisella edunsaajalla on sidoksia maahan tai alueeseen, jonka taloudelliset, sosiaaliset, oikeudelliset tai poliittiset olosuhteet voivat merkitä maahan liittyvää rahanpesun tai terrorismin ja joukkotuhoukset leviämisen rahoittamisen suurta riskiä;

3) asiakkaan käyttämistä palveluista ja tavaroista aiheutuva riski eli riski siitä, että asiakas voi käyttää kyseistä palvelua tai tavaraa rahanpesuun tai terrorismin ja joukkotuhoukset leviämisen rahoittamiseen;

4) riski, joka liittyy palvelun tai tavaran toimitusketjuun ja jolla on yhteys tapaan, jolla (tai reittiin, jonka kautta) asiakas hankkii ja käyttää kyseistä palvelua tai tavaraa.

7 § ”Sisäinen valvontajärjestelmä”: (1) Sisäistä valvontajärjestelmää perustaessaan tämän lain soveltamisalaan kuuluvan yhteisön on otettava käyttöön vähintään

--

7) asiakkaan tuntemisvelvollisuutta täytettäessä ja asiakkaiden toteuttamia liiketoimia seurattaessa saatujen tietojen ja asiakirjojen säilyttämisessä ja tuhoamisessa noudatettava menettely.

8 § ”Riskiarvion ajan tasalle saattaminen ja sisäisen valvontajärjestelmän parantaminen”: (2) Tämän lain soveltamisalaan kuuluvan yhteisön on arvioitava säännöllisesti ja ainakin kerran 18 kuukaudessa sisäisen valvontajärjestelmän toiminnan tehokkuutta erityisesti tarkastamalla ja päivittämällä rahanpesun ja terrorismin rahoituksen riskiarviota, joka liittyy asiakkaaseen, tämän asuinmaahan (sijoittautuminen), asiakkaan henkilökohtaiseen taloudelliseen toimintaan, käytettyihin palveluihin ja tuotteisiin ja niiden toimitusketjuihin sekä toteutettuihin liiketoimiin, ja jos se on tarpeen, toteutettava toimenpiteitä, joilla pyritään parantamaan sisäisen valvontajärjestelmän tehokkuutta, mukaan lukien ne, joilla pyritään tarkistamaan ja selventämään rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoaseiden leviämisen rahoittamisen estämisen toimintatapoja ja menettelyjä.

11¹ § ”Asiakkaan tuntemisvelvollisuutta ja riskitekijöitä koskevat toimenpiteet”:
(1) Asiakkaan tuntemisvelvollisuutta koskevat toimenpiteet ovat riskiarvion perustuvien toimintojen kokonaisuus, jonka yhteydessä kaikkien tämän lain soveltamisalaan kuuluvien yhteisöjen on

1) todennettava asiakkaan henkilöllisyys ja tarkistettava sen todentamiseksi hankkimansa tunnistetiedot;

2) määritettävä tosiasiallinen edunsaaja ja varmistettava riskiarvion perusteella, että kyseinen luonnollinen henkilö on asiakkaan tosiasiallinen edunsaaja. Oikeudellisen järjestelyn ja oikeushenkilön tapauksessa tämän lain soveltamisalaan kuuluvan yhteisön on selvitettävä myös kyseisen oikeushenkilön rakenne ja se, missä muodossa tosiasiallinen edunsaaja käyttää määräysvaltaa tähän oikeudelliseen järjestelyyn tai oikeushenkilöön;

3) hankittava tietoja liikesuhteiden ja satunnaisten liiketoimien tarkoituksesta ja aiotusta luonteesta;

4) liikesuhteen alettua huolehdittava sen jatkuvasta seurannasta, mukaan luettuna liiketoimien tarkastaminen koko liikesuhteen aikana sen varmistamiseksi, että suoritettavat liiketoimet ovat yhdenmukaiset niiden tietojen kanssa, jotka tämän lain soveltamisalaan kuuluvalla yhteisöllä on asiakkaasta, tämän liiketoiminnasta ja riskiprofiilista ja tarvittaessa varojen alkuperästä;

5) varmistettava, että asiakkaan tuntemisvelvollisuutta täytettäessä saadut asiakirjat, henkilötiedot ja tiedot säilytetään, arvioidaan säännöllisesti ja saatetaan ajan tasalle vähintään viiden vuoden välein niihin liittyvien riskien mukaan.

37 § ”Asiakkaan tuntemisvelvollisuutta täytettäessä saatujen asiakirjojen säilyttäminen, ajan tasalla pitäminen ja tuhoaminen”: (2) Kaikkien tämän lain soveltamisalaan kuuluvien yhteisöjen on säilytettävä viiden vuoden ajan liikesuhteen päättymisestä tai satunnaisen liiketoimen toteuttamisesta

1) kaikki asiakkaan tuntemisvelvollisuutta täytettäessä saadut tiedot, mukaan lukien tiedot asiakkaan kotimaisista ja kansainvälisistä liiketoimista, satunnaisista kotimaisista ja kansainvälisistä liiketoimista ja niiden kirjanpidosta, jäljennökset asiakirjoista, jotka todistavat asiakkaan tunnistetiedot, asiakkaan tuntemisvelvollisuuden täyttämisen tulokset sekä sellaiset saatavilla olevat tiedot, jotka on hankittu sähköisen tunnistamisen menetelmillä, sähköisiä asiakirjoja koskevan lain (Elektronisko dokumentu likums) 10 §:n 1 momentissa tarkoitetuilla varmentamispalveluilla sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisiin transaktioihin liittyvistä luottamuspalveluista sisämarkkinoilla ja direktiivin 1999/93/EY kumoamisesta 23.7.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 910/2014 mukaisesti tai muilla teknologisilla ratkaisuilla ministerineuvoston määrittämässä laajuudessa ja ulottuvuudessa;

2) tiedot kaikista asiakkaan suorittamista maksuista;

3) asiakkaan kanssa käyty kirjeenvaihto, sähköpostiviestit mukaan luettuina.

37.² § ”Asiakkaan tuntemisvelvollisuutta täytettäessä saatujen asiakirjojen ja tietojen toimittaminen Finanšu izlūkošanas dienestsille [(rahanpesun selvittelykeskus, Latvia)] ja valvontaviranomaisille”: Kaikkien tämän lain soveltamisalaan kuuluvien yhteisöjen on dokumentoitava asiakkaan tuntemisvelvollisuuteen liittyvät toimenpiteet ja kaikkia asiakkaan suorittamia ja vastaanottamia maksuja koskevat tiedot ja valvontaviranomaisten tai rahanpesun selvittelykeskuksen pyynnöstä ja niiden asettamassa määrääjässä esitettävä nämä asiakirjat tämän lain soveltamisalaan kuuluvaa yhteisöä valvovalle valvontaviranomaiselle tai toimitettava rahanpesun selvittelykeskukselle jäljennökset kyseisistä asiakirjoista.

77 § ”Toimivalta määrätä seuraamuksia ja soveltaa valvontatoimenpiteitä”:

--

(3) Päätäessään seuraamuksista ja valvontatoimenpiteiden tyypistä ja tasosta edellä 1 momentin mukaisesti valvontaviranomaisen on otettava huomioon kaikki asiaan vaikuttavat olosuhteet, mukaan luettuina seuraavat:

1) rikkomisen vakavuus, kesto ja järjestelmällisyys;

2) luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön vastuun aste;

3) luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön taloudellinen tilanne (vastuussa olevan luonnollisen henkilön vuosiansiot tai vastuussa olevan oikeushenkilön

vuosittainen kokonaisliikevaihto ja muut taloudelliseen tilanteeseen vaikuttavat seikat);

- 4) luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön rikkomisesta saama hyöty, jos se on määritettävissä;
- 5) rikkomisen kolmansille osapuolille aiheuttamat tappiot, jos ne ovat määritettävissä;
- 6) vastuussa olevan luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön halukkuus tehdä yhteistyötä valvontaviranomaisen kanssa;
- 7) vastuussa olevan luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoaseiden leviämisen rahoittamisen estämisen ja kansainvälisten tai kansallisten seuraamusten alalla tekemät aiemmat rikkomiset.

78 § ”Rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoaseiden leviämisen rahoittamisen estämisen alalla asetettujen vaatimusten noudattamatta jättäminen”: (1) Tämän lain soveltamisalaan kuuluville yhteisöille voidaan määrätä rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoaseiden leviämisen rahoittamisen estämistä koskevien säännösten – ja erityisesti asiakkaan tuntemisvelvollisuuteen, liikesuhteiden ja liiketoimien seurantaan, epätavanomaisista ja epäilyttävistä liiketoimista ilmoittamiseen, tietojen toimittamiseen valvontaviranomaiselle tai rahanpesun selvittelykeskukselle, liiketoimen suorittamisesta pidättymiseen, varojen jäädyttämiseen, sisäiseen valvontajärjestelmään ja tietojen säilyttämiseen ja tuhoamiseen liittyvien säännösten sekä asetuksen [2015/847] – rikkomisesta seuraavat seuraamukset:

--

- 3) enintään 1 000 000 euron seuraamusmaksun määrääminen rikkomisesta vastuussa olevalle henkilölle (luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö) – –.

Syyt, joiden vuoksi unionin oikeuden tulkinnasta on syntynyt epäilyksiä

- 6 Yksi käsiteltävässä asiassa selvitettävistä kysymyksistä on, sovelletaanko direktiivin 2015/849 2 artiklan 1 kohdan 3 alakohdan a alakohtaa, jonka mukaan direktiiviä sovelletaan ulkopuolisiin kirjanpitäjiin, myös tilanteissa, joissa kirjanpitopalveluja tarjotaan yksinomaan ulkopuoliseen kirjanpitäjään etuhyteydessä oleville liikeyrityksille.

Käsiteltävässä asiassa valittaja on sekä hallintoviranomaisissa että myöhemmin tuomioistuimissa käytyjen menettelyjen aikana järjestelmällisesti kiistänyt, että rahanpesulaissa säädetty velvoitteet koskisivat sitä. Kun otetaan huomioon edellä esitetty ja se, että ennen seuraamusmaksun oikeasuhteisuuden tutkimista on määritettävä, onko rikkominen tosiasiallisesti tapahtunut, Senätsin on arvioitava, onko valittaja velvollinen noudattamaan ulkopuolisiin kirjanpitäjiin sovellettavia velvoitteita.

- 7 Direktiivin 2015/849 johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan se on neljäs direktiivi, jolla puututaan rahanpesun uhkaan. Rahoitusjärjestelmien rahanpesutarkoituksiin käyttämisen estämisestä annetun neuvoston direktiivin 91/308/ETY muuttamisesta 4.12.2001 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2001/97/EY (jäljempänä direktiivi 2001/97) laajennettiin direktiivin 91/308/ETY soveltamisalaa niin rikosten kuin ammattien ja toimintojenkin osalta. Direktiivin 2001/97 johdanto-osan 15 perustelukappaleessa todetaan, että direktiivin velvoitteet, jotka koskevat asiakkaan henkilöllisyyden todentamista, rekisterien ylläpitoa ja epäilyttävistä liiketoimista ilmoittamista, olisi ulotettava koskemaan rajoitettua joukkoa toimintoja ja ammatteja, joiden on osoitettu olevan alttiita rahanpesulle. Tämä tarkoittaa, että määritettäessä, keihin henkilöihin direktiiviä 2001/97 ja myöhemmin direktiiviä 2015/849 on sovellettava, on ratkaisevaa se, onko kyseisen henkilön liike- tai ammattitoiminta alttiina suuremmalle rahanpesun riskille.

Ulkopuolisten kirjanpitäjien osalta rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoaseiden leviämisen rahoittamisen riskistä vuosina 2017–2019 laaditussa kansallisessa arviointiraportissa (Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risks novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. Gadu) havaittiin riski siitä, että alan toimijat paitsi joutuvat tahtomattaan osallisiksi rahanpesuun myös osallistuvat täysin tietoisesti toimintaan, jolla autetaan asiakkaita pesemään rahaa neuvomalla niitä veronkierrossa ja omaisuusjärjestelyissä, laatimalla tositteita fiktiivisistä liiketoimista, tarjoamalla kirjanpitopalveluja ja luomalla monimutkaisia oikeudellisia järjestelyjä ja offshore-yhtiöitä. Lainvalvontaviranomaisten mukaan ulkopuolisilla kirjanpitäjillä on myös tapana tarjota tätä toimintaa ammattimaisena rahanpesupalveluna. On olemassa riski siitä, että ulkopuoliset kirjanpitävät jättävät tarkoituksellisesti antamatta tietoja epäilyttävistä liiketoimista suojatakseen asiakkaidensa intressejä [– –].

Tämän vuoksi ulkopuolisia kirjanpitäjiä on tavallisesti pidetty henkilöinä, joiden toimintaan liittyy melko suuri rahanpesun riski.

- 8 Ajankohtana, jona verohallinto havaitsi rikkomiset valittajan toiminnassa, oli voimassa kirjanpitolaki (likums ”Par grāmatvedību”). Sen 3 §:n toisen momentin 2 kohdan mukaan ulkopuolinen kirjanpitäjä on henkilö, joka yrityksen kanssa tekemänsä sopimuksen (muun kuin työsopimuksen) perusteella sitoutuu tarjoamaan tai tarjoaa kirjanpitopalveluja asiakkaalle. Kyseisen lain 3.¹ §:n ensimmäisen momentin mukaan ulkopuolinen kirjanpitäjä on velvollinen sitoutumaan siviilioikeudelliseen vastuuseen toimintansa tai ammatillisten laiminlyöntiensä seurauksena aiheutuneista tappioista. Itsenäisenä ammatinharjoittajana ulkopuolinen kirjanpitäjä tarjoaa palveluja toisille yrityksille ja on siten vastuussa toiminnastaan tai ammatillisista laiminlyönneistään aiheutuneista tappioista.

Edellä esitetty vastaa myös direktiivin 2015/849 2 artiklan 1 kohdan 3 alakohdan a alakohdassa olevan ulkopuolisen kirjanpitäjän käsitteen merkitystä.

Latviankielinen ilmaus ”ārštata” (”ulkoinen”) tarkoittaa henkilöä, joka työskentelee yrityksen lukuun mutta ei ole siihen työsuhteessa. Direktiivin englanninkielistä versiota tarkasteltaessa voidaan havaita, että siinä käytetään käsitettä ”external accountant”. Näin ollen myös englanninkielinen käsite viittaa siihen, ettei direktiiviä sovelleta kaikkiin kirjanpitäjiin, vaan ainoastaan niihin, jotka harjoittavat ammattitoimintaa sen yrityksen ulkopuolella, jolle ne tarjoavat palveluja.

- 9 Kuten edellä jo mainittiin, valittaja on koko menettelyn ajan korostanut, että se tarjosi kirjanpitopalveluja yksinomaan siihen etuyhteydessä oleville henkilöille. Valittaja on selventänyt, että kirjanpitopalvelujen tarjoaminen ei koskaan kuulunut sen pääasialliseen toimintaan, koska sen päätoimialana on tavarankuljetus. Ratkaisulla, jossa kirjanpito hoidettiin etuyhteydessä olevien henkilöiden kesken, oli tarkoitus säästää varoja. Hallintoviranomaiset sen enempää kuin tuomioistuimetkaan eivät ole hylänneet viimeksi mainittua väitettä, eikä tällä seikalla ole niiden mukaan merkitystä käsiteltävän asian ratkaisun kannalta. Senāts epäilee tämän näkemyksen pätevyyttä.
- 10 Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yrityksen käsitteellä tarkoitetaan kilpailuoikeudessa jokaista yksikköä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta yksikön oikeudellisesta muodosta tai rahoitustavasta. Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että yrityksen käsitteellä on samassa asiayhteydessä katsottava tarkoitettavan taloudellista kokonaisuutta, vaikka oikeudellisesti taloudellisen kokonaisuuden muodostaakin useampi kuin yksi luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö (tuomio 20.1.2011, General Química ym. v. komissio, C-90/09 P, EU:C:2011:21, 34 ja 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämä on valtioneuvoston päätöksiin liittyvissä kysymyksissä yleinen lähtökohta. Esimerkiksi Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen 18.12.2013 annetun komission asetuksen (EU) N:o 1407/2013 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että Euroopan unionin tuomioistuin on vahvistanut, että kaikki saman yksikön (oikeudellisessa tai tosiasiallisessa) valvonnassa olevat yksiköt olisi katsottava yhdeksi yritykseksi. Edellä esitetystä on pääteltävä, että sekä kilpailuoikeuden että valtioneuvoston päätösten alalla etuyhteydessä olevia yrityksiä voidaan pitää yhtenä yrityksenä. Senāts pohtii, että jos etuyhteydessä olevia yrityksiä on pidettävä yhtenä yrityksenä, onko kirjanpitopalvelujen tarjoaminen kyseisille yrityksille (silloinkin, kun ne on muodollisesti järjestetty ulkoistettuna palveluna) alttiina suuremmalle rahanpesun riskille kuin yrityksen sisäisesti (inhouse) järjestetty kirjanpito, jolloin kirjanpitäjät työskentelevät yrityksessä työsopimuksen perusteella.

Lisäksi valittajan esittämistä seikoista ilmenee, että kirjanpidon järjestämistapaa ei valittu lainsäädäntöön liittyvillä objektiivisilla perusteilla eikä taloudellisten realiteettien perusteilla (ei esim. voida odottaa, että ulkopuolinen kirjanpitäjä, joka on itsenäinen ammatinharjoittaja, tekee asiakkaidensa kanssa työsopimuksia tullakseen yritykseen työntekijäksi), vaan se valittiin sellaisten tehokkuusetujen saamiseksi etuyhteydessä olevien yritysten ryhmässä, jotka liittyvät siihen, että

kirjanpito järjestetään mahdollisimman vaivattomalla ja kustannustehokkaalla tavalla.

- 11 Direktiivin 2015/849 tehokkaaseen vaikutukseen liittyvistä näkökohdista herää myös kysymys, voidaanko tässä tilanteessa soveltaa kyseistä direktiiviä. Kuten edellä jo todettiin, sekä valittaja että yhtiöt, joille se tarjoaa kirjanpitopalveluja, ovat kaikki samojen henkilöiden määräysvallassa (ja nämä henkilöt ovat samalla niiden tosiasiallisia edunsaajia). Tämän vuoksi on suhtauduttava epäilevästi sekä siihen, että kirjanpitopalvelujen tarjoaja täyttäisi riippumattomasti ja täysimääräisesti velvoitteet, jotka sille kyseisen direktiivin mukaisesti asetetaan Latvian laissa, että yleensäkin siihen, että direktiivin tavoite eli rahanpesun estäminen olisi mahdollista saavuttaa. Esimerkkinä voidaan mainita, että verohallinto määräsi seuraamuksia myös tietyn sellaisen velvoitteen noudattamatta jättämisestä, jonka hyödyllisyys tässä konkreettisesti tilanteessa on kyseenalaista (asiakkaan tuntemisvelvollisuutta täytettäessä ja asiakkaiden toteuttamia liiketoimia seurattaessa saatujen tietojen ja asiakirjojen säilyttämisessä ja tuhoamisessa noudatettavan menettelyn määrittämättä jättäminen, kun kyse olisi ollut yhden ja saman taloudellisen yhteisön ja yksien ja samojen tosiasiallisten edunsaajien tunnistamiseen liittyvistä asiakirjoista).

Näistä seikoista herää kysymys, onko tässä tilanteessa oikeasuhteista vaatia yritystä täyttämään kaikki direktiivissä tai Latvian laissa säädetyt velvoitteet, kun ainoa, mitä tällä saavutetaan, on vaatimusten muodollinen täytyminen.

- 12 Näissä olosuhteissa on selvitettävä, sovelletaanko direktiivin 2015/849 2 artiklan 1 kohdan 3 kohdan a alakohtaa myös tilanteissa, joissa kirjanpitopalveluja tarjotaan yksinomaan niitä tarjoavaan yhteisöön etuyhteydessä oleville henkilöille.
- 13 Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, on seuraavaksi selvitettävä, onko se, että kirjanpitopalvelua tarjotaan yksinomaan palveluntarjoajaan etuyhteydessä oleville henkilöille, otettava huomioon päätettäessä rahanpesun sekä terrorismin ja joukkotuhoaseiden leviämisen rahoittamisen estämistä koskevien sääntöjen rikkomisesta määrättävästä seuraamuksesta. Direktiivin 2015/849 58 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että ilmoitusvelvolliset voidaan saattaa vastuuseen tämän direktiivin saattamiseksi osaksi kansallista lainsäädäntöä annettujen kansallisten säännösten rikkomisesta. Samalla siinä säädetään, että määrättävien seuraamusten tai toimenpiteiden on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia. Direktiivin soveltamisalaan kuuluvien säännösten rikkomisesta määrättävien seuraamusten oikeasuhteisuuteen viitataan myös sen johdanto-osan 59 perustelukappaleessa.

Jos se Senätsin edellä mainitsema seikka, että valittaja tarjoaa kirjanpitopalveluja yksinomaan etuyhteydessä oleville yrityksille, ei riitä perusteeksi valittajan sulkemiseen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, on kysyttävä, onko tämä seikka kuitenkin otettava huomioon seuraamusta määritettäessä. Kysymys on siis siitä, eikö tämän seikan perusteella ole katsottava, että valittajalle voidaan määrätä

säännösten rikkomisesta lievempi seuraamus kuin sellaisille ulkoistettujen kirjanpitopalvelujen tarjoajille, jotka tarjoavat palveluja itsenäisille yrityksille.

Esimerkiksi rahanpesulain 7 §:n 1 momentin 7 kohdassa säädetään, että sisäistä valvontajärjestelmää perustettaessa on otettava käyttöön asiakkaan tuntemisvelvollisuutta täytettäessä ja asiakkaiden toteuttamia liiketoimia seurattaessa saatujen tietojen ja asiakirjojen säilyttämisessä ja tuhoamisessa noudatettava menettely. Tämä vaatimus vastaa direktiivin 2015/849 40 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa, jossa muun muassa säädetään, että jäsenvaltioiden on varmistettava, että ilmoitusvelvolliset poistavat henkilötiedot. Kuten edellä jo todettiin, etuyhteydessä olevien yritysten tapauksessa voi syntyä tilanne, jossa henkilötiedot, jotka ulkopuolinen kirjanpitäjä saa haltuunsa täyttäessään asiakkaan tuntemisvelvollisuutta ja seurattaessa asiakkaiden liiketoimia, ovat yhtä kattavat kuin ulkopuolisen kirjanpitäjän hallussa ennestään olevat henkilötiedot. Tämä tarkoittaa, että kyseinen henkilö ei saa haltuunsa lisää tietoja täyttäessään sille ulkopuolisena kirjanpitäjänä asetettuja velvoitteita.

- 14 Senäts on tosiaankin epävarma unionin oikeuden tulkinnasta, ja sen vuoksi se katsoo tarpeelliseksi esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle joitakin ennakkoratkaisukysymyksiä.

[– –] [prosessioikeudellisia seikkoja]

Päätösosa

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan [– –] perusteella Augstākā tiesa (Senāts)

on päättänyt

esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Onko rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun tai terrorismin rahoitukseen, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 648/2012 muuttamisesta sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2005/60/EY ja komission direktiivin 2006/70/EY kumoamisesta 20.5.2015 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin (EU) 2015/849 2 artiklan 1 kohdan 3 alakohdan a alakohdassa olevaa ulkopuolisen kirjanpitäjän käsitettä tulkittava siten, että sitä sovelletaan myös tilanteissa, joissa kirjanpitopalveluja tarjotaan yksinomaan ulkopuoliseen kirjanpitäjään etuyhteydessä oleville henkilöille?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun tai terrorismin rahoitukseen, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 648/2012 muuttamisesta sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2005/60/EY ja komission direktiivin 2006/70/EY kumoamisesta 20.5.2015 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin (EU) 2015/849 58 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että määrätyn seuraamuksen oikeasuhteisuuden kannalta on merkitystä sillä, että 1)

kirjanpitopalveluja tarjotaan yksinomaan niiden tarjoajaan etuyhteudessa oleville henkilöille ja että 2) päätös kirjanpidon järjestämisestä ulkopuolisen kirjanpitäjän avulla perustuu etuyhteudessa olevien yritysten ryhmässä saataviin tehokkuusetuihin eikä sitä tehdä lainsäädäntöön tai taloudellisiin realiteetteihin liittyvillä perusteilla?

Asian käsittelyä lykätään siihen asti, kunnes Euroopan unionin tuomioistuin on antanut ennakkoratkaisunsa.

[--][allekirjoitukset]

TYÖASIAKIRJA