Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

5. prosinca 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sprečavanje korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma – Direktiva (EU) 2015/849 – Područje primjene – Članak 2. stavak 1. točka 3. podtočka (a) – Obveznik – Pojam ‚vanjski računovođe' – Računovodstvene usluge koje se, kao sporedne, pružaju društvima povezanima s pružateljima usluga"

U predmetu C-3/24,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Augstākā tiesa (Senāts) (Vrhovni sud, Latvija), odlukom od 4. siječnja 2024., koju je Sud zaprimio 4. siječnja 2024., u postupku

„MISTRAL TRANS" SIA

protiv

Valsts ieņēmumu dienests,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, T. von Danwitz, potpredsjednik Suda, u svojstvu suca prvog vijeća, A. Kumin (izvjestitelj), I. Ziemele i S. Gervasoni, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za latvijsku vladu, E. Bārdiņš, J. Davidoviča i K. Pommere, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, C. Auvret, G. von Rintelen i I. Rubene, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: latvijski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) i članka 58. stavka 1. Direktive (EU) 2015/849 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma, o izmjeni Uredbe (EU) br. 648/2012 Europskog parlamenta i Vijeća te o stavljanju izvan snage Direktive 2005/60/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i Direktive Komisije 2006/70/EZ (SL 2015., L 141, str. 73.).

2 Taj je zahtjev upućen u okviru spora između društva „MISTRAL TRANS" SIA (u daljnjem tekstu: društvo Mistral Trans) i Valsts ieņēmumu dienestsa (Državna porezna uprava, Latvija) (u daljnjem tekstu: VID) u vezi s novčanom kaznom koja je društvu Mistral Trans izrečena zbog povreda nacionalnih odredaba o sprečavanju pranja novca i financiranja terorizma.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s uvodnom izjavom 1. Direktive 2015/849:

„Tokovi nezakonitog novca mogu narušiti integritet, stabilnost i ugled financijskog sektora te ugroziti unutarnje tržište Unije kao i međunarodni razvoj. Pranje novca, financiranje terorizma i organiziranog kriminala i dalje su značajni problemi koje treba rješavati na razini Unije. Osim daljnjeg razvoja kaznenopravnog pristupa na razini Unije, ciljna i proporcionalna prevencija korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca i financiranja terorizma neophodna je i može dati dodatne rezultate."

4 Člankom 1. stavcima 1. i 2. te direktive predviđa se:

„1. Cilj je ove Direktive sprečavanje korištenja financijskog sustava Unije u svrhu pranja novca i financiranja terorizma.

2. Države članice osiguravaju zabranu pranja novca i financiranja terorizma."

5 Člankom 2. stavkom 1. navedene direktive, u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, određuje se:

„Ova se Direktiva primjenjuje na sljedeće obveznike:

1. kreditne institucije;

2. financijske institucije;

3. sljedeće fizičke ili pravne osobe u obavljanju njihovih profesionalnih djelatnosti:
   (a) revizore, vanjske računovođe i porezne savjetnike;

[…]"

6 Člankom 58. stavkom 1. Direktive 2015/849 predviđa se:

„Države članice osiguravaju da obveznici mogu snositi odgovornost za kršenje nacionalnih odredaba kojima se prenosi ova Direktiva u skladu s ovim člankom i člancima od 59. do 61. Svaka sankcija ili mjera koja iz toga proizlazi učinkovita je, proporcionalna i odvraćajuća."

Latvijsko pravo

7 Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (Zakon o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma te širenja nuklearnog naoružanja) od 17. srpnja 2008. (*Latvijas Vēstnesis*, 2008., br. 116) izmijenjen je, među ostalim, radi prenošenja Direktive 2015/849 u latvijski pravni sustav.

8 Taj zakon, u verziji koja se primjenjuje na činjenice iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon o sprečavanju), u članku 3. stavku 1. točki 3. predviđa da se među njegove obveznike ubrajaju vanjski računovođe.

9 Člankom 77. stavkom 3. navedenog zakona određuje se:

„Prilikom određivanja vrste i opsega sankcija ili mjera nadzora u skladu sa stavkom 1. ovog članka, tijelo nadležno za nadzor i kontrolu uzima u obzir sve relevantne okolnosti, među ostalim:

(1) ozbiljnost, trajanje i sustavnost povrede;

(2) stupanj odgovornosti fizičke ili pravne osobe;

(3) financijsku situaciju fizičke ili pravne osobe (godišnje prihode odgovorne fizičke osobe ili ukupni godišnji promet odgovorne pravne osobe te druge čimbenike koji utječu na financijsku situaciju);

(4) korist koju je fizička ili pravna osoba stekla počinjenjem povrede, ako se može utvrditi njezin iznos;

(5) gubitke za treće osobe prouzročene povredom, u mjeri u kojoj se mogu utvrditi;

(6) razinu suradnje fizičke ili pravne osobe koja se smatra odgovornom s tijelom nadležnim za nadzor i kontrolu;

(7) povrede koje je fizička ili pravna osoba eventualno prethodno počinila u području pranja novca, financiranja terorizma i širenja nuklearnog naoružanja te u području nacionalnih i međunarodnih sankcija."

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Društvo Mistral Trans, poduzetnik čija je glavna djelatnost prijevoz robe, obavijestilo je 8. listopada 2013. VID da je počelo pružati eksternalizirane računovodstvene usluge.

11 VID je 10. travnja 2018. proveo inspekcijski nadzor kako bi se ocijenilo poštuje li društvo Mistral Trans odredbe u području sprečavanja pranja novca, nakon čega je iznio preporuke za otklanjanje utvrđenih nedostataka.

12 VID je 16. svibnja 2019. proveo novi inspekcijski nadzor i utvrdio manjkavosti u sustavu unutarnjeg nadzora društva Mistral Trans u pogledu, među ostalim, procjene rizika, mjera dubinske analize stranaka, nepostojanja periodičnog preispitivanja politika i postupaka te nepostojanja postupka uništavanja dokumenata.

13 Slijedom toga, odlukom od 12. lipnja 2019., koja je potvrđena odlukom od 15. kolovoza 2019., VID je društvu Mistral Trans izrekao novčanu kaznu u iznosu od 5000 eura, uzimajući u obzir prirodu, predmet i trajanje utvrđenih povreda, financijsku situaciju društva kao i činjenicu da društvo Mistral Trans nije pokušalo postupiti u skladu s preporukama koje je VID iznio nakon svojeg inspekcijskog nadzora od 10. travnja 2018.

14 Društvo Mistral Trans podnijelo je Administratīvā apgabaltiesu (Okružni upravni sud, Latvija) tužbu protiv VID-ove odluke od 15. kolovoza 2019. U svojoj je tužbi, među ostalim, istaknulo da su se eksternalizirane računovodstvene usluge pružale samo trima povezanim društvima, pri čemu je pojasnilo da društvo Mistral Trans i ta povezana društva imaju iste članove upravnog odbora, dioničare i stvarne vlasnike. Način računovodstva odabran je samo kako bi se uštedjela sredstva i izbjegla kupovina licencija za računovodstvene računalne programe za svako od trgovačkih društva. Usto, nakon VID-ove odluke od 12. lipnja 2019. uvedene su promjene u organizaciji računovodstva, pa se od 2. srpnja 2019. računovodstvo svakog povezanog trgovačkog društva vodilo zasebno.

15 Presudom od 29. listopada 2020. Administratīvā apgabaltiesa (Okružni upravni sud) odbila je tužbu koju je podnijelo društvo Mistral Trans. U tom je pogledu smatrala da se, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom 3. podtočkom (a) Direktive 2015/849, ta direktiva primjenjuje na vanjske računovođe, pri čemu nije relevantno komu se pružaju eksternalizirane računovodstvene usluge. Ni latvijsko pravo u području sprečavanja pranja novca ne sadržava povoljniju odredbu za povezane osobe. Stoga je, prema mišljenju tog suda, VID pravilno utvrdio da je društvo Mistral Trans povrijedilo odredbe o pranju novca.

16 Osim toga, kada je riječ o određivanju sankcije, Administratīvā apgabaltiesa (Okružni upravni sud) utvrdila je da je VID uzeo u obzir okolnosti navedene u članku 77. stavku 3. Zakona o sprečavanju, osobito ozbiljnost i trajanje povrede, stupanj odgovornosti i financijsku situaciju društva Mistral Trans, kao i suradnju s tijelom nadležnim za nadzor i kontrolu. Dakle, novčana kazna u iznosu od 5000 eura, koja je izrečena društvu Mistral Trans, ovisi o prirodi počinjenih povreda i proporcionalna je financijskoj situaciji tog društva i ugrozi nastaloj za interese nacionalnog gospodarstva.

17 Društvo Mistral Trans je protiv te presude podnijelo žalbu u kasacijskom postupku pred Augstākā tiesom (Senāts) (Vrhovni sud, Latvija), sudom koji je uputio zahtjev, ističući da je izrečena novčana kazna neproporcionalna.

18 Sud koji je uputio zahtjev navodi da, kao prvo, treba utvrditi primjenjuje li se članak 2. stavak 1. točka 3. podtočka (a) Direktive 2015/849 i u slučajevima u kojima se računovodstvene usluge pružaju isključivo osobama povezanima s pružateljem usluga.

19 U tom pogledu taj sud smatra da vanjske računovođe općenito valja smatrati osobama čije su djelatnosti izložene relativno velikom riziku od pranja novca. Usto, iz doslovnog tumačenja pojma „vanjski računovođa" iz članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) Direktive 2015/849 zaključuje da se ona ne primjenjuje na bilo kojeg računovođu, nego samo na one čije su poslovne djelatnosti organizirane izvan poduzetnika kojem se pružaju računovodstvene usluge.

20 U ovom je slučaju VID smatrao irelevantnom okolnost da glavna djelatnost društva Mistral Trans nikada nije bila povezana s pružanjem računovodstvenih usluga i da su predmetni načini vođenja računovodstva između povezanih stranaka bili osmišljeni radi uštede sredstava. Sud koji upućuje zahtjev, međutim, dvoji u pogledu osnovanosti VID-ova stajališta.

21 Naime, i u pogledu prava tržišnog natjecanja i u pogledu prava u području državnih potpora, povezani poduzetnici mogu se smatrati jednim poduzetnikom. Čini se dvojbenim da je pružanje računovodstvenih usluga unutar takvih povezanih poduzetnika izloženo većem riziku od pranja novca, nego ono koje je interno organizirano unutar poduzetnika koji ima računovođe zaposlenike.

22 Isto tako, primjenjivost Direktive 2015/849 na ovu situaciju također je upitna zbog razmatranja koja se odnose na koristan učinak te direktive, s obzirom na to da i društvo Mistral Trans i društva kojima je ono pružalo računovodstvene usluge kontroliraju iste osobe. U tim se okolnostima javlja sumnja u to da pružatelj računovodstvenih usluga može samostalno i u potpunosti postupiti u skladu s obvezama koje mu se nameću te, posljedično, ostvariti ciljeve navedene direktive.

23 Kao drugo, u slučaju da se članak 2. stavak 1. točka 3. podtočka (a) Direktive 2015/849 primjenjuje i u slučajevima u kojima se računovodstvene usluge pružaju osobama povezanima s pružateljem usluga, sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da, u skladu s člankom 58. stavkom 1. te direktive, države članice moraju osigurati to da obveznici mogu snositi odgovornost za kršenje odredaba kojima se prenosi navedena direktiva, pri čemu svaka sankcija ili mjera koja iz toga proizlazi mora biti učinkovita, proporcionalna i odvraćajuća. U tom bi pogledu valjalo pojasniti treba li, prilikom određivanja odgovarajuće sankcije, uzeti u obzir činjenicu da se računovodstvena usluga pruža samo povezanim osobama.

24 U tim je okolnostima Augstākā tiesa (Senāts) (Vrhovni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li pojam ‚vanjski računovođa' iz članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) Direktive [2015/849] tumačiti na način da se primjenjuje i u onim slučajevima u kojima se računovodstvene usluge pružaju samo osobama koje su povezane s vanjskim računovođom?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 58. stavak 1. Direktive [2015/849] tumačiti na način da je u kontekstu proporcionalnosti izrečene sankcije relevantna činjenica da:
   (a) se računovodstvene usluge pružaju samo osobama koje su povezane s pružateljem tih usluga;
   (b) odabir da se poslovne knjige vode angažiranjem vanjskog računovođe ovisi o razmatranjima o učinkovitosti unutar grupe povezanih poduzetnika te na njega ne utječu kriteriji koji proizlaze iz zakonodavstva ili kriteriji koji se temelje na ekonomskoj stvarnosti?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

25 Uvodno valja podsjetiti na to da je glavni cilj Direktive 2015/849, kao što to proizlazi iz njezina naslova i članka 1. stavaka 1. i 2., sprečavanje korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca i financiranja terorizma (presuda od 18. travnja 2024., Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, t. 31. i navedena sudska praksa).

26 Konkretnije, cilj je odredbi Direktive 2015/849, koje su preventivne naravi, u skladu s pristupom koji se temelji na procjeni rizika utvrditi niz preventivnih i odvraćajućih mjera za učinkovito suzbijanje pranja novca i financiranja terorizma, kako bi se izbjegla mogućnost, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 1. te direktive, da nezakoniti tokovi novca naštete integritetu, stabilnosti i ugledu financijskog sektora Unije, ugroze njezino unutarnje tržište i međunarodni razvoj (presuda od 18. travnja 2024., Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, t. 32. i navedena sudska praksa).

27 U tom pogledu u članku 2. stavku 1. Direktive 2015/849 navode se subjekti na koje se ta direktiva primjenjuje zbog njihova sudjelovanja u provedbi financijskih transakcija ili aktivnosti. Među tim se subjektima nalaze, kao što to predviđa točka 3. podtočka (a) te odredbe, vanjski računovođe u obavljanju svojih profesionalnih djelatnosti.

28 Usto, člankom 58. stavkom 1. Direktive 2015/849 predviđa se da države članice osiguravaju da obveznici mogu snositi odgovornost za kršenje nacionalnih odredaba kojima se prenosi ta direktiva.

29 U ovom slučaju, glavni postupak odnosi se na provjeru je li društvo Mistral Trans povrijedilo odredbe Zakona o sprečavanju, što može dovesti do izricanja sankcije.

30 U tim okolnostima prvo pitanje valja shvatiti na način da se njime želi doznati treba li društvo kao što je Mistral Trans, uzimajući u obzir prirodu njegovih djelatnosti, smatrati „obveznikom” i, konkretnije, da je obuhvaćeno pojmom „vanjski računovođe” u smislu članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) Direktive 2015/849.

31 Budući da pojam „vanjski računovođe” nije definiran u Direktivi 2015/849, utvrđivanje njegova značenja i dosega treba provesti u skladu s njegovim uobičajenim smislom u jeziku koji se u danom trenutku koristi, uzimajući u obzir kontekst u kojem se on koristi i ciljeve postavljene propisom kojem pripada (vidjeti po analogiji presudu od 1. listopada 2020., Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

32 Kad je riječ, s jedne strane, o izrazu „računovođe”, proizlazi da se u određenim jezičnim verzijama članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) Direktive 2015/849, kao što su njemačka („*Buchprüfer*”), francuska („*experts-comptables*”), rumunjska („*experți contabili*”) ili švedska („*revisorer*”) verzija, upotrijebljeni izrazi odnose na osobe koje pripadaju reguliranoj profesiji čija se djelatnost osobito sastoji od organiziranja, provjeravanja, ocjenjivanja ili ispravljanja računovodstva. Suprotno tomu, doseg izraza upotrijebljenih u drugim jezičnim verzijama, kao što su latvijska („*grāmatveži*”), španjolska („*contables*”), engleska („*accountants*”) ili nizozemska („*accountants*”) verzija, je širi, s obzirom na to da se oni općenitije odnose na osobe čija je djelatnost sastavljanje, vođenje i revizija računovodstvene dokumentacije, osobito računovodstvene dokumentacije poduzetnikâ.

33 Što se tiče, s druge strane, upotrebe izraza „vanjski” u članku 2. stavku 1. točki 3. podtočki (a) Direktive 2015/849, valja smatrati da je njegov cilj da iz obveza predviđenih tom direktivom izričito isključi „unutarnje” računovođe, odnosno osobe kao što su računovođe zaposlenici koji ne pružaju računovodstvene usluge trećim osobama samostalno. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, značenje izraza upotrijebljenog u latvijskoj verziji tog članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) (*„ārštata”*) u biti odražava to tumačenje.

34 Iz toga slijedi da se pojam „vanjski računovođe” u smislu članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) Direktive 2015/849 odnosi na fizičke ili pravne osobe čija se profesionalna djelatnost sastoji od toga da trećim osobama samostalno pružaju računovodstvene usluge poput sastavljanja, vođenja ili revizije računovodstvene dokumentacije.

35 To je tumačenje potkrijepljeno kontekstom u kojem se nalazi ta odredba. Naime, kao što je to navedeno u točki 27. ove presude, članak 2. stavak 1. Direktive 2015/849 u točkama 1. do 3. nabraja subjekte na koje se ona primjenjuje, nazvane „obveznici”. U skladu s točkom 1., ti obveznici su kreditne institucije, u skladu s točkom 2., financijske institucije i, u skladu s točkom 3., fizičke ili pravne osobe iz te točke, u obavljanju njihovih profesionalnih djelatnosti.

36 Konkretnije, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom 3. podtočkom (a) Direktive 2015/849, ona se primjenjuje na revizore, vanjske računovođe i porezne savjetnike.

37 Proširenje područja primjene odredaba o sprečavanju pranja novca na potonje osobe potječe iz Direktive 2001/97/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 4. prosinca 2001. o izmjeni Direktive Vijeća 91/308/EEZ o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca (SL 2001., L 344, str. 76.), u čijoj se uvodnoj izjavi 15. navodi da „obveze […] koje se odnose na identifikaciju stranaka, čuvanje evidencije i prijavu sumnjivih transakcija treba proširiti na ograničen broj djelatnosti i zanimanja za koje je vjerojatno da će se upotrebljavati za potrebe pranja novca”.

38 Međutim, činjenica da se članak 2. stavak 1. točka 3. podtočka (a) Direktive 2015/849 odnosi, osim na vanjske računovođe, na revizore i porezne savjetnike, upućuje na to da se ta odredba odnosi na članove posebnih profesija, odnosno na osobe čija se profesionalna djelatnost sastoji od samostalnog pružanja trećim osobama računovodstvenih, odnosno revizijskih usluga, te pravnih savjeta u području poreza.

39 U svjetlu tih razmatranja, pojam „vanjski računovođe” u smislu članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) Direktive 2015/849 upućuje na fizičke ili pravne osobe čija se profesionalna djelatnost sastoji od toga da trećim osobama samostalno pružaju računovodstvene usluge poput sastavljanja, vođenja ili revizije računovodstvene dokumentacije. Suprotno tomu, tim pojmom nije obuhvaćena pravna osoba koja osigurava vođenje računovodstva društava koja su s njom povezana, u cilju objedinjavanja sredstava.

40 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je društvo Mistral Trans, koje obavlja djelatnost prijevoza robe, pružalo računovodstvene usluge povezanim društvima koja imaju iste članove upravnog odbora, dioničare i stvarne vlasnike, i to s jedinim ciljem uštede sredstava i izbjegavanja kupnje licencija za računovodstvene računalne programe za svako društvo. S obzirom na tumačenje izneseno u točki 39. ove presude, i podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, ne čini se da je takav poduzetnik obuhvaćen kvalifikacijom „vanjski računovođa” u smislu članka 2. stavka 1. točke 3. podtočke (a) Direktive 2015/849.

41 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točku 3. podtočku (a) Direktive 2015/849 treba tumačiti na način da se pojam „vanjski računovođe”, u smislu te odredbe, odnosi na fizičke ili pravne osobe čija se profesionalna djelatnost sastoji od toga da trećim osobama samostalno pružaju računovodstvene usluge poput sastavljanja, vođenja ili revizije računovodstvene dokumentacije. Suprotno tomu, tim pojmom nije obuhvaćena pravna osoba koja, u cilju objedinjavanja sredstava, osigurava vođenje računovodstva društava koja su s njom povezana.

Drugo pitanje

42 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, drugo pitanje nije potrebno razmatrati.

Troškovi

43 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1. točku 3. podtočku (a) Direktive (EU) 2015/849 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma, o izmjeni Uredbe (EU) br. 648/2012 Europskog parlamenta i Vijeća te o stavljanju izvan snage Direktive 2005/60/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i Direktive Komisije 2006/70/EZ

treba tumačiti na način da se:

pojam „vanjski računovođe”, u smislu te odredbe, odnosi na fizičke ili pravne osobe čija se profesionalna djelatnost sastoji od toga da trećim osobama samostalno pružaju računovodstvene usluge poput sastavljanja, vođenja ili revizije računovodstvene dokumentacije. Suprotno tomu, tim pojmom nije obuhvaćena pravna osoba koja, u cilju objedinjavanja sredstava, osigurava vođenje računovodstva društava koja su s njom povezana.

Potpisi