HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

5 decembrie 2024*

„Trimitere preliminară – Prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor și finanțării terorismului – Directiva (UE) 2015/849 – Domeniu de aplicare – Articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) – Entitate obligată – Noțiunea «experți contabili externi» – Prestări contabile furnizate, cu titlu accesoriu, unor societăți care au legătură cu prestatorul”

În cauza C-3/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Augstākā tiesa (Senāts) (Curtea Supremă, Letonia), prin decizia din 4 ianuarie 2024, primită de Curte la 4 ianuarie 2024, în procedura

„MISTRAL TRANS” SIA

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul T. von Danwitz, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei întâi, domnul A. Kumin (raportor), doamna I. Ziemele și domnul S. Gervasoni, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul leton, de E. Bārdiņš, J. Davidoviča și K. Pommere, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de C. Auvret, G. von Rintelen și I. Rubene, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

* Limba de procedură: letona.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) și a articolului 58 alineatul (1) din Directiva (UE) 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 al Parlamentului European și al Consiliului și de abrogare a Directivei 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului și a Directivei 2006/70/CE a Comisiei (JO 2015, L 141, p. 73).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „MISTRAL TRANS” SIA (denumită în continuare „Mistral Trans”), pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (administrația fiscală națională, Letonia) (denumită în continuare „VID”), pe de altă parte, în legătură cu o amendă aplicată Mistral Trans pentru încălcări ale dispozițiilor naționale privind prevenirea spălării banilor și a finanțării terorismului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit considerentului (1) al Directivei 2015/849:

„Fluxurile de bani iliciți pot deteriora integritatea, stabilitatea și reputația sectorului financiar și pot amenința piața internă a Uniunii [Europene], precum și dezvoltarea internațională. Spălarea de bani, finanțarea terorismului și criminalitatea organizată rămân probleme semnificative care ar trebui abordate la nivelul Uniunii. Pe lângă o mai mare dezvoltare a abordării bazate pe dreptul penal la nivelul Uniunii, prevenirea țintită și proporționată a utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor și finanțării terorismului este indispensabilă și poate aduce rezultate complementare.”

4 Articolul 1 alineatele (1) și (2) din această directivă prevede:

„(1) Prezenta directivă urmărește să prevină utilizarea sistemului financiar al Uniunii în scopul spălării banilor și finanțării terorismului.

(2) Statele membre se asigură că spălarea banilor și finanțarea terorismului sunt interzise.”

5 Articolul 2 alineatul (1) din directiva menționată, în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„Prezenta directivă se aplică următoarelor entități obligate:

1. instituții de credit;

2. instituții financiare;

3. următoarele persoane fizice sau juridice, în exercitarea activităților lor profesionale:

(a) auditori, experți contabili externi și consilieri fiscali;

[…]”

6 Articolul 58 alineatul (1) din Directiva 2015/849 prevede:

„Statele membre se asigură că entitățile obligate pot fi trase la răspundere pentru încălcări ale dispozițiilor naționale de transpunere a prezentei directive în conformitate cu prezentul articol și cu articolele 59-61. Orice sancțiune sau măsură rezultată este eficace, proporțională și disuasivă.”

Dreptul leton

7 Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (Legea privind prevenirea spălării banilor și a finanțării terorismului și a proliferării armelor de distrugere în masă) din 17 iulie 2008 (*Latvijas Vēstnesis*, 2008, nr. 116) a fost modificată printre altele în vederea transpunerii Directivei 2015/849 în ordinea juridică letonă.

8 Această lege, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind prevenirea”), prevede la articolul 3 alineatul (1) punctul 3 că printre entitățile supuse acesteia se numără experții contabili externi.

9 Articolul 77 alineatul (3) din legea menționată prevede:

„La stabilirea naturii și a importanței sancțiunilor sau a măsurilor de supraveghere în conformitate cu alineatul (1) al prezentului articol, autoritatea de supraveghere și control ia în considerare toate circumstanțele relevante, inclusiv:

1) gravitatea, durata și caracterul sistematic al încălcării;

2) gradul de responsabilitate a persoanei fizice sau juridice;

3) situația financiară a persoanei fizice sau juridice (volumul veniturilor anuale ale persoanei fizice responsabile sau cifra de afaceri anuală totală a persoanei juridice responsabile, precum și alți factori care afectează situația financiară);

4) profitul realizat de persoana fizică sau juridică în urma încălcării, în măsura în care acesta poate fi calculat;

5) pierderile cauzate terților ca urmare a încălcării, în măsura în care acestea pot fi determinate;

6) măsura în care persoana fizică sau juridică considerată responsabilă cooperează cu autoritatea de supraveghere și control;

7) infracțiunile anterioare comise de persoana fizică sau juridică în legătură cu prevenirea spălării banilor, a finanțării terorismului și a proliferării, precum și în legătură cu sancțiuni internaționale sau naționale.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 La 8 octombrie 2013, Mistral Trans, o întreprindere a cărei activitate principală este transportul de mărfuri, a notificat VID că a început să presteze servicii externalizate de contabilitate.

11 La 10 aprilie 2018, VID a efectuat o inspecție pentru a evalua respectarea de către Mistral Trans a dispozițiilor în materie de combatere a spălării banilor, în urma căreia a formulat recomandări destinate să remedieze deficiențele constatate.

12 La 16 mai 2019, VID a efectuat o nouă inspecție și a constatat deficiențe în sistemul de control intern al Mistral Trans, privind, printre altele, evaluarea riscurilor, măsurile de precauție privind clienții, lipsa unei reexaminări periodice a politicilor și a procedurilor, precum și lipsa unei proceduri de distrugere a documentelor.

13 În consecință, printr-o decizie din 12 iunie 2019, confirmată printr-o decizie din 15 august 2019, VID a aplicat Mistral Trans o amendă de 5 000 de euro, ținând seama de natura, de obiectul și de durata încălcărilor constatate, de situația financiară a societății, precum și de faptul că Mistral Trans nu a încercat să se conformeze recomandărilor formulate de VID în urma inspecției sale din 10 aprilie 2018.

14 Mistral Trans a sesizat Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia) cu o acțiune împotriva deciziei VID din 15 august 2019. În acțiunea formulată, ea a arătat în special că serviciile externalizate de contabilitate au fost furnizate doar către trei societăți afiliate, precizând că Mistral Trans și aceste societăți afiliate au administratori, acționari și beneficiari efectivi identici. Această modalitate de ținere a contabilității a fost aleasă doar pentru a economisi resurse și pentru a evita necesitatea achiziționării unei licențe software de contabilitate diferite pentru fiecare dintre societățile comerciale. De asemenea, în urma deciziei VID din 12 iunie 2019, contabilitatea ar fi fost reorganizată, astfel încât, începând cu 2 iulie 2019, toate societățile afiliate ar face obiectul unei contabilități independente.

15 Prin hotărârea din 29 octombrie 2020, Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) a respins acțiunea introdusă de Mistral Trans. În această privință, ea a considerat că, în temeiul articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849, aceasta se aplică experților contabili externi, fără a fi relevant aspectul privind identitatea destinatarilor serviciului externalizat de contabilitate. Dreptul leton în materie de combatere a spălării banilor nu ar prevedea nici condiții mai suple pentru părțile afiliate. Astfel, potrivit acestei instanțe, VID a constatat în mod întemeiat că Mistral Trans a încălcat dispozițiile privind spălarea de bani.

16 Pe de altă parte, în ceea ce privește stabilirea sancțiunii, Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) a constatat că VID a luat în considerare împrejurările menționate la articolul 77 alineatul (3) din Legea privind prevenirea, în special gravitatea încălcării și durata acesteia, gradul de răspundere și situația financiară a Mistral Trans, precum și cooperarea cu autoritatea de supraveghere și de control. Amenda de 5 000 de euro aplicată Mistral Trans ar depinde, așadar, de natura încălcărilor săvârșite și ar fi proporțională cu situația financiară a acestei societăți și cu atingerea adusă intereselor economice naționale.

17 Mistral Trans a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Augstākā tiesa (Senāts) (Curtea Supremă, Letonia), care este instanța de trimitere, susținând că amenda aplicată era disproporționată.

18 Instanța de trimitere arată că, în primul rând, trebuie să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849 se aplică și în cazurile în care serviciile contabile sunt prestate exclusiv unor societăți afiliate prestatorului.

19 În această privință, instanța menționată consideră că, în general, experții contabili externi trebuie considerați drept persoane ale căror activități sunt expuse unui risc relativ ridicat de spălare de bani. În plus, ea deduce dintr-o interpretare literală a sintagmei „expert contabil extern”, care figurează la articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849, că aceasta nu este aplicabilă oricărui contabil, ci numai celor ale căror activități profesionale sunt organizate în afara întreprinderii căreia îi sunt prestate serviciile de contabilitate.

20 În speță, VID ar fi considerat ca fiind lipsită de relevanță împrejurarea că activitatea principală a Mistral Trans nu a fost niciodată legată de prestarea de servicii de contabilitate și că modalitățile de ținere a contabilității în discuție între părți afiliate ar fi fost concepute pentru a economisi resurse. Or, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la temeinicia acestei poziții a VID.

21 Astfel, atât în dreptul concurenței, cât și în dreptul ajutoarelor de stat, întreprinderile afiliate ar putea fi considerate drept întreprindere unică. Ar fi îndoielnic ca prestarea de servicii de contabilitate în cadrul unor astfel de întreprinderi afiliate să fie expusă unui risc mai mare de spălare de bani decât cea organizată la nivel intern în cadrul unei întreprinderi care recurge la contabili salariați.

22 De asemenea, și aplicabilitatea Directivei 2015/849 în prezenta situație ar fi discutabilă din cauza unor considerații referitoare la efectul util al acestei directive, întrucât atât Mistral Trans, cât și societățile cărora aceasta le furniza servicii contabile sunt toate controlate de aceleași persoane. În aceste condiții, posibilitatea unui prestator de servicii de contabilitate de a se conforma în mod independent și complet obligațiilor care îi sunt impuse și, în consecință, însăși posibilitatea de a atinge obiectivele directivei menționate ar fi îndoielnice.

23 În al doilea rând, în ipoteza în care s-ar aplica articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849 inclusiv în cazurile în care serviciile de contabilitate sunt prestate unor părți care au legătură cu furnizorul, instanța de trimitere amintește că, în conformitate cu articolul 58 alineatul (1) din această directivă, statele membre trebuie să se asigure că entitățile obligate pot fi trase la răspundere în cazul încălcării dispozițiilor de transpunere a acestei directive, orice sancțiune sau măsură care rezultă din aceasta trebuind să fie eficace, proporțională și disuasivă. În această privință, ar trebui să se clarifice dacă faptul că serviciul de contabilitate nu este furnizat decât părților afiliate trebuie luat în considerare pentru stabilirea sancțiunii adecvate.

24 În aceste condiții, Augstākā tiesa (Senāts) (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea de «expert contabil extern» din cuprinsul articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din [Directiva 2015/849] trebuie interpretată în sensul că se aplică și în cazurile în care serviciile de contabilitate sunt prestate doar persoanelor afiliate expertului contabil extern?

2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, articolul 58 alineatul (1) din Directiva [2015/849] trebuie interpretat în sensul că, în contextul proporționalității sancțiunii aplicate, este relevant faptul că:
a) serviciul de contabilitate este prestat doar persoanelor afiliate furnizorului;

b) alegerea metodei de ținere a contabilității prin intermediul unui expert contabil extern se face pe considerente de eficiență, determinate în cadrul unui grup de întreprinderi afiliate, și nu este determinată de criterii care decurg din legislație sau întemeiate pe realitatea economică?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

25 Cu titlu preliminar, trebuie amintit că Directiva 2015/849 are drept obiectiv principal, astfel cum reiese din titlul său și din articolul 1 alineatele (1) și (2), prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor și al finanțării terorismului (Hotărârea din 18 aprilie 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, punctul 31 și jurisprudența citată).

26 Mai precis, dispozițiile Directivei 2015/849, care au caracter preventiv, urmăresc să stabilească, potrivit unei abordări bazate pe risc, un ansamblu de măsuri preventive și disuasive care să permită combaterea cu eficacitate a spălării banilor și a finanțării terorismului pentru a evita, astfel cum reiese din considerentul (1) al acestei directive, posibilitatea ca fluxuri de bani iliciți să deterioreze integritatea, stabilitatea și reputația sectorului financiar al Uniunii și să amenințe piața sa internă, precum și dezvoltarea internațională (Hotărârea din 18 aprilie 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

27 În această privință, articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2015/849 enumeră entitățile cărora li se aplică directiva respectivă, ca urmare a participării lor la realizarea unei tranzacții sau a unei activități de natură financiară. Printre aceste entități figurează, astfel cum prevede punctul 3 litera (a) din această dispoziție, experții contabili externi care acționează în exercitarea activității lor profesionale.

28 De asemenea, articolul 58 alineatul (1) din Directiva 2015/849 prevede că statele membre se asigură că entitățile obligate pot fi trase la răspundere pentru încălcarea dispozițiilor naționale de transpunere a acestei directive.

29 În speță, litigiul principal privește verificarea existenței unei încălcări de către Mistral Trans a dispozițiilor Legii privind prevenirea, susceptibilă să determine impunerea unei sancțiuni.

30 În aceste condiții, prima întrebare trebuie înțeleasă ca având ca scop să se stabilească dacă o societate precum Mistral Trans trebuie considerată, ținând seama de natura activităților sale, drept „entitate obligată”, mai precis ca intrând sub incidența noțiunii de „experți contabili externi”, în sensul articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849.

31 Întrucât noțiunea „experți contabili externi” nu este definită în Directiva 2015/849, determinarea înțelesului și a conținutului său trebuie să fie făcută în conformitate cu sensul obișnuit al acesteia în limbajul curent, ținând totodată seama de contextul în care este utilizată și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (a se vedea prin analogie Hotărârea din 1 octombrie 2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, punctul 29 și jurisprudența citată).

32 În ceea ce privește, pe de o parte, expresia „experți contabili”, rezultă că, în anumite versiuni lingvistice ale articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849, precum versiunile germană („*Buchprüfer*”), franceză („*experts-comptables*”), română („*experți contabili*”)

sau suedeză („*revisorer*”), termenii utilizați se referă la persoane care aparțin unei profesii reglementate a cărei activitate constă, printre altele, în organizarea, verificarea, evaluarea sau corectarea contabilităților. În schimb, sfera termenilor utilizați în alte versiuni lingvistice, precum versiunile letonă („*grāmatveži*”), spaniolă („*contables*”), engleză („*accountants*”) sau neerlandeză („*accountants*”), este mai largă, întrucât se referă la modul general la persoanele care au ca domeniu de activitate întocmirea, ținerea și controlul conturilor, în special al conturilor întreprinderilor.

33 În ceea ce privește, pe de altă parte, utilizarea termenului „externi” la articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849, este necesar să se considere că acesta urmărește să excludă în mod explicit dintre obligațiile prevăzute de această directivă experții contabili „interni”, cu alte cuvinte, persoane precum contabilii salariați care nu furnizează servicii de contabilitate terților în mod independent. Potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, semnificația termenului utilizat în versiunea letonă a articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) („*ārštata*”) reflectă în esență această interpretare.

34 Rezultă că noțiunea de „experți contabili externi”, în sensul articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849, vizează persoanele fizice sau juridice a căror activitate profesională constă în furnizarea către terți, în mod independent, de servicii de contabilitate precum întocmirea, ținerea sau controlul conturilor.

35 Această interpretare este confirmată de contextul în care se înscrie această dispoziție. Așa cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2015/849 enumeră, la punctele 1-3, entitățile cărora li se aplică aceasta, denumite „entități obligate”. Potrivit punctului 1, aceste entități sunt instituțiile de credit, potrivit punctului 2, instituțiile financiare și, potrivit punctului 3, persoanele fizice sau juridice menționate la acest punct, care acționează în exercitarea activității lor profesionale.

36 Mai precis, conform articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849, aceasta se aplică auditorilor, experților contabili externi și consilierilor fiscali.

37 Extinderea domeniului de aplicare al dispozițiilor în materie de combatere a spălării banilor la aceste din urmă persoane își are originea în Directiva 2001/97/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 4 decembrie 2001 de modificare a Directivei 91/308/CEE a Consiliului privind prevenirea folosirii sistemului financiar în scopul spălării banilor (JO 2001, L 344, p. 76. Ediție specială, 09/vol. 2, p. 53), în al cărei considerent (15) se arată că „[o]bligațiile enunțate în directivă privind identificarea clienților, evidența și raportarea tranzacțiilor suspecte ar trebui extinse la un număr limitat de activități și profesiuni care au dovedit a fi vulnerabile la spălarea banilor”.

38 Or, faptul că articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849 vizează, pe lângă experții contabili externi, auditorii și consultanții fiscali sugerează că această dispoziție privește membrii unor profesii specifice, și anume persoane a căror activitate profesională constă în furnizarea în mod independent unor terți de servicii de contabilitate, de audit și, respectiv, de consultanță juridică în materie fiscală.

39 În lumina acestor considerații, noțiunea de „experți contabili externi” în sensul articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849 vizează persoanele fizice sau juridice a căror activitate profesională constă în furnizarea către terți, în mod independent, de servicii de

contabilitate precum întocmirea, ținerea sau controlul conturilor. În schimb, nu intră în sfera acestei noțiuni o persoană juridică ce asigură ținerea contabilității societăților care îi sunt afiliate, din perspectiva grupării resurselor.

40 În speță, din decizia de trimitere reiese că Mistral Trans, care desfășoară o activitate de transport de mărfuri, a furnizat servicii de contabilitate unor societăți afiliate care au administratori, acționari și beneficiari efectivi identici cu ai săi, iar aceasta în unicul scop de a economisi resurse și de a evita achiziționarea de licențe de software contabile pentru fiecare societate. Ținând seama de interpretarea prezentată la punctul 39 din prezenta hotărâre și sub rezerva verificărilor care revin instanței de trimitere, o astfel de întreprindere nu pare să fie calificată drept „expert contabil extern”, în sensul articolului 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849.

41 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva 2015/849 trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „experți contabili externi”, în sensul acestei dispoziții, vizează persoanele fizice sau juridice a căror activitate profesională constă în furnizarea către terți, în mod independent, de servicii de contabilitate precum întocmirea, ținerea sau controlul conturilor. În schimb, nu intră în sfera acestei noțiuni o persoană juridică ce asigură, dintr-o perspectivă a grupării resurselor, ținerea contabilității societăților care îi sunt afiliate.

Cu privire la a doua întrebare

42 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se examineze a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 2 alineatul (1) punctul 3 litera (a) din Directiva (UE) 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 al Parlamentului European și al Consiliului și de abrogare a Directivei 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului și a Directivei 2006/70/CE a Comisiei

trebuie interpretat în sensul că

noțiunea de „experți contabili externi”, în sensul acestei dispoziții, vizează persoanele fizice sau juridice a căror activitate profesională constă în furnizarea către terți, în mod independent, de servicii de contabilitate precum întocmirea, ținerea sau controlul conturilor. În schimb, nu intră în sfera acestei noțiuni o persoană juridică ce asigură, dintr-o perspectivă a grupării resurselor, ținerea contabilității societăților care îi sunt afiliate.

Semnături