Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 5 december 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism – Direktiv (EU) 2015/849 – Tillämpningsområde – Artikel 2.1 led 3 a – Ansvarig enhet – Begreppet ’externa revisorer’ – Redovisningstjänster som tillhandahålls tjänsteleverantören närstående bolag som en bitjänst”

I mål C-3/24,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstākā tiesa (Senāts) (Högsta domstolen, Lettland) genom beslut av den 4 januari 2024, som inkom till domstolen den 4 januari 2024, i målet

”Mistral Trans” SIA

mot

Valsts ieņēmumu dienests,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen, domstolens vice ordförande T. von Danwitz, tillika tillförordnad domare på första avdelningen, samt domarna A. Kumin (referent), I. Ziemele och S. Gervasoni,

generaladvokat: M. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Lettlands regering, genom E. Bārdiņš, J. Davidoviča och K. Pommere, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom C. Auvret, G. von Rintelen och I. Rubene, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: lettiska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 led 3 a och 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 (EUT L 141, 2015, s. 73).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”Mistral Trans” SIA och Valsts ieņēmumu dienests (den nationella skatteförvaltningen, Lettland) (nedan kallad skattemyndigheten) angående böter som Mistral Trans ålagts för överträdelse av de nationella bestämmelserna om åtgärder för att förhindra penningtvätt och finansiering av terrorism.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 1 i direktiv 2015/849 anges följande:

”Flöden av pengar från olaglig verksamhet kan skada den finansiella sektorns integritet, stabilitet och anseende och utgöra ett hot mot såväl [Europeiska] unionens inre marknad som internationell utveckling. Penningtvätt, finansiering av terrorism och organiserad brottslighet är fortfarande betydande problem som bör angripas på unionsnivå. Som ett komplement till att vidareutveckla den straffrättsliga ansatsen på unionsnivå är inriktade och proportionella förebyggande åtgärder för att motverka att det finansiella systemet utnyttjas för penningtvätt och finansiering av terrorism oumbärliga och kan ge kompletterande resultat.”

4 I artikel 1.1 och 1.2 föreskrivs följande:

”1. Detta direktiv syftar till att förhindra att unionens finansiella system används för penningtvätt och finansiering av terrorism.

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att penning[t]vätt och finansiering av terrorism förbjuds.”

5 I artikel 2.1 i nämnda direktiv, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Detta direktiv ska tillämpas på följande ansvariga enheter:

1) Kreditinstitut.

2) Finansiella institut.

3) Följande fysiska eller juridiska personer vid utövandet av deras yrkesmässiga verksamhet:
a) Revisorer, externa revisorer och skatterådgivare.

…”

6 I artikel 58.1 i direktiv 2015/849 föreskrivs följande:

”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

7 Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (lagen om åtgärder för att förhindra penningtvätt samt finansiering och spridning av terrorism) av den 17 juli 2008 (*Latvijas Vēstnesis*, 2008, nr 116) ändrades bland annat i syfte att införliva direktiv 2015/849 med den lettiska rättsordningen.

8 I denna lag, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad penningtvättslagen), föreskrivs i artikel 3.1.3 att externa revisorer ingår bland ansvariga enheter enligt denna lag.

9 I artikel 77.3 i nämnda lag anges följande:

”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.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Den 8 oktober 2013 anmälde Mistral Trans, ett företag vars huvudsakliga verksamhet är godstransporter, till skattemyndigheten att det hade börjat tillhandahålla externa redovisningstjänster.

11 Den 10 april 2018 gjorde skattemyndigheten en kontroll för att undersöka om företaget uppfyllde kraven i penningtvättslagen och rekommenderade därefter åtgärder för att avhjälpa de brister som konstaterats.

12 Den 16 maj 2019 gjorde skattemyndigheten en ny kontroll och upptäckte flera brister i företagets interna kontrollsystem, bland annat i fråga om riskbedömning, åtgärder för kundkännedom, underlåtenhet att regelbundet se över riktlinjer och rutiner samt avsaknad av rutiner för att förstöra handlingar.

13 Genom beslut av den 12 juni 2019, som fastställdes genom beslut av den 15 augusti 2019, påförde skattemyndigheten Mistral Trans böter på 5 000 euro, med beaktande av de konstaterade överträdelsernas art, syfte och varaktighet, bolagets ekonomiska situation samt den omständigheten att bolaget inte hade försökt följa skattemyndighetens rekommendationer efter dess kontroll den 10 april 2018.

14 Mistral Trans överklagade skattemyndighetens beslut av den 15 augusti 2019 till Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland). Bolaget gjorde i sin talan bland annat gällande att de externa redovisningstjänsterna endast tillhandahölls tre närstående bolag och preciserade att det och de närstående bolagen hade samma styrelseledamöter, aktieägare och verkliga huvudmän. Detta sätt att sköta redovisningen valdes enbart för att spara pengar och för att inte behöva köpa en licens för redovisningsprogramvara för vart och ett av bolagen. Till följd av skattemyndighetens beslut av den 12 juni 2019 omorganiserades redovisningen så, att sedan den 2 juli 2019 sköter vart och ett av de närstående bolagen sin egen redovisning.

15 Genom dom av den 29 oktober 2020 ogillade Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen) Mistral Trans talan. Rätten fann att direktiv 2015/849, enligt dess artikel 2.1 led 3 a, är tillämpligt på externa revisorer och att det saknar betydelse vem som är mottagare av den externa redovisningstjänsten. Lettisk rätt om bekämpning av penningtvätt föreskriver inte heller några lättnader för närstående parter. Enligt den instansen gjorde skattemyndigheten således en riktig bedömning när den konstaterade att Mistral Trans hade åsidosatt bestämmelserna om penningtvätt.

16 När det gäller fastställandet av påföljden konstaterade Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen) att skattemyndigheten hade beaktat de omständigheter som nämns i artikel 77.3 i penningtvättslagen, särskilt överträdelsens allvar och varaktighet, graden av ansvar och Mistral Trans ekonomiska situation samt samarbetet med tillsynsmyndigheten. De böter på 5 000 euro som Mistral Trans ålagts var enligt den domstolen baserade på arten av de överträdelser som begåtts och stod i proportion till bolagets ekonomiska situation och den skada som åsamkats de nationella ekonomiska intressena.

17 Mistral Trans har överklagat den domen till Augstākā tiesa (Senāts) (Högsta domstolen, Lettland), som är den hänskjutande domstolen, och gjort gällande att de påförda böterna är oproportionerliga.

18 Den hänskjutande domstolen har angett att det för det första behöver fastställas om artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849 är tillämplig även i sådana fall då redovisningstjänsterna uteslutande tillhandahålls bolag som är närstående tjänsteleverantören.

19 Den hänskjutande domstolen anser att externa revisorer i allmänhet ska betraktas som personer vars verksamhet är utsatt för en relativt hög risk för penningtvätt. Den har vidare, utifrån en bokstavstolkning av begreppet ”extern revisor” i artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849, dragit slutsatsen att direktivet inte är tillämpligt på vilken bokförare som helst, utan endast på dem vars yrkesmässiga verksamhet organiseras utanför det företag till vilket redovisningstjänsterna tillhandahålls.

20 I förevarande fall ansåg skattemyndigheten att det saknade betydelse att Mistral Trans huvudverksamhet aldrig hade något samband med tillhandahållande av redovisningstjänster och att arbetsfördelningen beträffande redovisningen mellan närstående parter hade utformats för att spara resurser. Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida skattemyndighetens ståndpunkt är välgrundad.

21 Enligt såväl konkurrensreglerna som reglerna om statligt stöd kan närstående företag betraktas som ett enda företag. Det förefaller tveksamt om tillhandahållande av redovisningstjänster inom sådana närstående företag löper större risk för penningtvätt än internt inom ett företag som använder sig av anställd redovisningspersonal.

22 På samma sätt är det också tveksamt om direktiv 2015/849 är tillämpligt i förevarande fall med hänsyn till direktivets ändamålsenliga verkan, eftersom såväl Mistral Trans som de bolag till vilka det tillhandahöll redovisningstjänster kontrolleras av samma personer. Under dessa omständigheter är det tveksamt om en leverantör av redovisningstjänster på ett oberoende och fullständigt sätt kan fullgöra de skyldigheter som åläggs denne, och följaktligen om själva syftena med direktivet kan uppnås.

23 För det andra, för det fall artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849 är tillämplig även i fall där redovisningstjänsterna tillhandahålls parter som är närstående tjänsteleverantören, har den hänskjutande domstolen erinrat om att medlemsstaterna enligt artikel 58.1 i direktivet ska se till att ansvariga enheter kan hållas ansvariga för överträdelser av de nationella bestämmelser som införlivar detta direktiv och att alla eventuella sanktioner eller åtgärder ska vara effektiva, proportionella och avskräckande. Det behöver klargöras om den omständigheten att redovisningstjänsten endast tillhandahålls tjänsteleverantörens närstående parter ska beaktas vid fastställandet av lämplig påföljd.

24 Mot denna bakgrund beslutade Augstākā tiesa (Senāts) (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska begreppet ’extern revisor’ i artikel 2.1 led 3 a i [direktiv 2015/849] 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 [direktiv 2015/849] tolkas så, att det vid bedömningen av den påförda sanktionens proportionalitet har betydelse att
   a) redovisningstjänsterna enbart tillhandahålls personer som är närstående till den som tillhandahåller dem, och

b) 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?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

25 Det huvudsakliga syftet med direktiv 2015/849 är, såsom framgår av dess titel samt artikel 1.1 och 1.2, att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt och finansiering av terrorism (dom av den 18 april 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

26 Närmare bestämt syftar bestämmelserna i direktiv 2015/849, som är av förebyggande karaktär, till att enligt en riskbaserad metod inrätta ett antal förebyggande och avskräckande åtgärder för att effektivt bekämpa penningtvätt och finansiering av terrorism, för att förhindra, såsom framgår av skäl 1 i direktivet, att flöden av pengar från olaglig verksamhet kan skada den finansiella sektorns integritet, stabilitet och anseende samt utgöra ett hot mot såväl unionens inre marknad som internationell utveckling (dom av den 18 april 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

27 Artikel 2.1 i direktiv 2015/849 räknar upp de enheter som direktivet ska tillämpas på av den anledningen att de är delaktiga i transaktioner eller verksamhet av finansiell karaktär. Till dessa organ hör, såsom anges i led 3 a i den bestämmelsen, externa revisorer som handlar inom ramen för sin yrkesmässiga verksamhet.

28 I artikel 58.1 i direktiv 2015/849 föreskrivs dessutom att medlemsstaterna ska säkerställa att ansvariga enheter kan hållas ansvariga för överträdelser av de nationella bestämmelser som införlivar detta direktiv.

29 I förevarande fall handlar det nationella målet om huruvida Mistral Trans har åsidosatt bestämmelserna i penningtvättslagen, vilket kan leda till en påföljd.

30 Under dessa omständigheter ska den första frågan förstås så, att den syftar till att få klarlagt om ett sådant bolag som Mistral Trans, med hänsyn till verksamhetens art, ska anses utgöra en ”ansvarig enhet” och närmare bestämt omfattas av begreppet ”externa revisorer” i den mening som avses i artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849.

31 Eftersom begreppet ”externa revisorer” inte definieras i direktiv 2015/849, ska dess betydelse och räckvidd fastställas i enlighet med dess normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket det används och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som det ingår i (se, analogt, dom av den 1 oktober 2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

32 Vad för det första gäller uttrycket ”revisorer” framgår det att de uttryck som används i vissa språkversioner av artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849 – såsom den tyska (”*Buchprüfer*”), den franska (”*experts-comptables*”), den rumänska (”*experți contabili*”) och den svenska (”revisorer”) – avser personer som tillhör ett reglerat yrke vars verksamhet bland annat består i att organisera, kontrollera, bedöma eller reda ut redovisning. I andra språkversioner är räckvidden av de begrepp

som används däremot vidare – såsom i den lettiska versionen (”*grāmatveži*”) liksom den spanska (”*contables*”), den engelska (”*accountants*”) och den nederländska (”*accountants*”) – eftersom de mer allmänt hänvisar till personer vars verksamhet består i att upprätta, föra och kontrollera redovisning, bland annat företags redovisning.

33 Vad för det andra gäller användningen av ordet ”externa” i artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849, ska det ordet anses syfta till att uttryckligen utesluta ”interna” revisorer från de skyldigheter som föreskrivs i direktivet, det vill säga personer, såsom anställd redovisningspersonal, som inte självständigt tillhandahåller konsulttjänster till utomstående. Enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat återspeglar betydelsen av det begrepp som används i den lettiska versionen av artikel 2.1 led 3 a (”*ārštata*”) i huvudsak denna tolkning.

34 Av detta följer att begreppet ”externa revisorer” i den mening som avses i artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849 avser fysiska eller juridiska personer vars näringsverksamhet består i att självständigt tillhandahålla tredje man redovisnings- eller revisionstjänster, såsom att upprätta, föra eller kontrollera redovisning.

35 Denna tolkning stöds av det sammanhang som bestämmelsen ingår i. Som erinras om i punkt 27 ovan anger artikel 2.1 leden 1–3 i direktiv 2015/849 de enheter som direktivet är tillämpligt på, kallade ansvariga enheter. Dessa enheter är enligt led 1 kreditinstitut, enligt led 2 finansiella institut och enligt led 3 de fysiska eller juridiska personer som nämns där vid utövandet av deras yrkesmässiga verksamhet.

36 Enligt artikel 2.1 led 3 a är direktiv 2015/849 särskilt tillämpligt på revisorer, externa revisorer och skatterådgivare.

37 Utvidgningen av tillämpningsområdet för bestämmelserna om bekämpning av penningtvätt till att omfatta sistnämnda personer härrör från 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 (EGT L 344, 2001, s. 76). I skäl 15 i detta direktiv anges att ”[d]e 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”.

38 Den omständigheten att artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849, förutom externa revisorer, revisorer och skatterådgivare, antyder att denna bestämmelse avser vissa specifika yrkesutövare, nämligen personer vilkas yrkesmässiga verksamhet består i att självständigt tillhandahålla tredje man tjänster avseende redovisning, revision och juridisk rådgivning i skattefrågor.

39 Av detta följer att begreppet ”externa revisorer” i den mening som avses i artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849 avser fysiska eller juridiska personer vilkas näringsverksamhet består i att självständigt tillhandahålla tredje man redovisnings- eller revisionstjänster, såsom att upprätta, föra eller kontrollera redovisning. Detta begrepp omfattar däremot inte en juridisk person som svarar för redovisningen för närstående bolag som ett led i en gemensam resursfördelning.

40 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att Mistral Trans, som bedriver godstransportverksamhet, har tillhandahållit redovisningstjänster till närstående bolag som har samma styrelseledamöter, aktieägare och verkliga huvudmän som Mistral Trans, i det enda syftet att spara resurser och inte behöva köpa licenser för redovisningsprogramvara för vart och ett av

bolagen. Mot bakgrund av den tolkning som redogörs för i punkt 39 ovan och med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, förefaller ett sådant företag inte omfattas av beteckningen ”extern revisor” i den mening som avses i artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849.

41 Mot denna bakgrund ska artikel 2.1 led 3 a i direktiv 2015/849 tolkas så, att begreppet ”externa revisorer”, i den mening som avses i denna bestämmelse, avser fysiska eller juridiska personer vilkas näringsverksamhet består i att självständigt tillhandahålla tredje man redovisnings- eller revisionstjänster, såsom att upprätta, föra eller kontrollera redovisning. Detta begrepp omfattar däremot inte en juridisk person som svarar för redovisningen för närstående bolag som ett led i en gemensam resursfördelning.

Den andra frågan

42 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att pröva den andra frågan.

Rättegångskostnader

43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 2.1 led 3 a 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

ska tolkas så,

att begreppet ”externa revisorer”, i den mening som avses i denna bestämmelse, avser fysiska eller juridiska personer vilkas näringsverksamhet består i att självständigt tillhandahålla tredje man redovisnings- eller revisionstjänster, såsom att upprätta, föra eller kontrollera redovisning. Detta begrepp omfattar däremot inte en juridisk person som svarar för redovisningen för närstående bolag som ett led i en gemensam resursfördelning.

Underskrifter