Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

5 декември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Предотвратяване на използването на финансовата система за целите на изпирането на пари и финансирането на тероризма — Директива (ЕС) 2015/849 — Приложно поле — Член 2, параграф 1, точка 3, буква а) — Задължен субект — Понятието „външни експерт-счетоводители“ — Счетоводни услуги, които като съпътстващи услуги се предоставят на дружества, свързани с доставчика“

По дело C-3/24

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Augstākā tiesa (Senāts) (Върховен съд, Латвия) с акт от 4 януари 2024 г., постъпил в Съда на 4 януари 2024 г., в рамките на производство по дело

„MISTRAL TRANS“ SIA

срещу

Valsts ieņēmumu dienests,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, T. von Danwitz, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия от първия състав, A. Kumin (докладчик), I. Ziemele и S. Gervasoni, съдии,

генерален адвокат: P. Pikamäe,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за латвийското правителство, от E. Bārdiņš, J. Davidoviča и K. Pommere, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от C. Auvret, G. von Rintelen и I. Rubene, в качеството на представители,

* Език на производството: латвийски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, точка 3, буква а) и член 58, параграф 1 от Директива (ЕС) 2015/849 на Европейския парламент и на Съвета от 20 май 2015 година за предотвратяване използването на финансовата система за целите на изпирането на пари и финансирането на тероризма, за изменение на Регламент (ЕС) № 648/2012 на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директива 2005/60/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и на Директива 2006/70/ЕО на Комисията (ОВ L 141, 2015 г., стр. 73).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „MISTRAL TRANS“ SIA (наричано по-нататък „Mistral Trans“) и Valsts ieņēmumu dienests (Държавна данъчна администрация, Латвия) (наричана по-нататък „VID“) по повод на наложена на Mistral Trans имуществена санкция за извършени нарушения на националните разпоредби относно предотвратяването на изпирането на пари и финансирането на тероризма.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно съображение 1 от Директива 2015/849:

„Потоците от пари с незаконен произход могат да навредят на целостта, стабилността и репутацията на финансовия сектор и да застрашат вътрешния пазар на [Европейския съюз] и международното развитие. Изпирането на пари, финансирането на тероризма и организираната престъпност продължават да бъдат значителни проблеми, по които следва да се работи на равнището на Съюза. Освен по-нататъшното развитие на равнището на Съюза на наказателноправния подход към този проблем, целенасочените и пропорционални превантивни действия срещу използването на финансовата система за целите на изпирането на пари и финансирането на тероризма играят жизнено важна роля и може да дадат допълнителни резултати“.

4 Член 1, параграфи 1 и 2 от тази директива предвижда:

„1. Целта на настоящата директива е предотвратяване използването на финансовата система на Съюза за целите на изпирането на пари и финансирането на тероризма.

2. Държавите членки гарантират, че изпирането на пари и финансирането на тероризъм са забранени“.

5 Член 2, параграф 1 от посочената директива, в приложимата си към спора в главното производство редакция, гласи:

„Настоящата директива се прилага за следните задължени субекти:

1) кредитни институции;

2) финансови институции;

3) следните физически или юридически лица, действащи при упражняване на професионалните си дейности:
   а) одитори, външни експерт-счетоводители и данъчни консултанти;

[…]“.

6 Член 58, параграф 1 от Директива 2015/849 предвижда:

„Държавите членки гарантират, че задължените субекти могат да бъдат подведени под отговорност за нарушения на националните разпоредби, с които се транспонира настоящата директива, в съответствие с настоящия член и членове 59—61. Всички произтичащи санкции и мерки трябва да са ефективни и пропорционални и да имат възпиращ ефект“.

Латвийското право

7 Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (Закон за предотвратяване на изпирането на пари и финансирането на тероризма и на разпространението на ядрени оръжия) от 17 юли 2008 г. (Latvijas Vēstnesis, 2008 г., бр. 116) е изменен в частност, за да се транспонира Директива 2015/849 в латвийския правен ред.

8 Външните експерт-счетоводители са сред субектите, задължени по този закон (наричан по-нататък „Законът за превенцията“) съгласно член 3, параграф 1, точка 3 от него, в приложимата му към фактите по спора в главното производство редакция.

9 Член 77, параграф 3 от посочения закон гласи:

„При определянето на вида и размера на санкциите и на надзорните мерки в съответствие с параграф 1 от този член надзорният и контролен орган взема предвид всички обстоятелства, които са от значение, включително:

1) тежестта, продължителността и системността на нарушението;

2) степента на отговорност на физическото или юридическото лице;

3) финансовото състояние на физическото или юридическото лице (годишния доход на отговорното физическо лице или годишния общ оборот на отговорното юридическо лице, както и други фактори, оказващи влияние върху финансовото състояние);

4) произтичащата от нарушението полза за физическото или юридическото лице, доколкото размерът ѝ може да бъде определен;

5) загубите, понесени от трети лица в резултат на нарушението, доколкото могат да бъдат определени;

6) равнището на съдействие, което отговорното физическо или юридическо лице оказва на надзорния и контролен орган;

7) предишните нарушения на физическото или юридическото лице във връзка с предотвратяването на изпирането на пари и финансирането на тероризма и на разпространението на ядрени оръжия и с международните или вътрешните санкции“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

10 На 8 октомври 2013 г. Mistral Trans, дружество с основна дейност превоз на товари, уведомява VID, че е започнало да предоставя изнесени счетоводни услуги.

11 На 10 април 2018 г. VID извършва проверка дали Mistral Trans спазва разпоредбите за предотвратяване на изпирането на пари, и при приключването ѝ дава предписания за отстраняване на установените пропуски.

12 На 16 май 2019 г. VID извършва нова проверка и установява различни слабости в системата за вътрешен контрол на Mistral Trans, свързани с оценката на риска, дейностите по комплексна проверка, липсата на периодично преразглеждане на политиките и процедурите и липсата на процедура за унищожаване на документи.

13 Вследствие на това с решение от 12 юни 2019 г., потвърдено с решение от 15 август 2019 г., VID налага на Mistral Trans имуществена санкция в размер на 5 000 евро, вземайки предвид естеството, вида и продължителността на установените нарушения, финансовото състояние на дружеството и факта, че то не се е опитало да изпълни предписанията, дадени от VID при приключването на проверката от 10 април 2018 г.

14 Mistral Trans обжалва решението на VID от 15 август 2019 г. пред Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд, Латвия). В жалбата си то изтъква по-специално, че изнесените счетоводни услуги са предоставяни само на три свързани дружества, уточнявайки, че Mistral Trans и тези свързани дружества имат същите членове на управителните съвети, същите акционери и същите действителни собственици. Този начин на водене на счетоводството бил избран единствено за да се пестят ресурси и да се избегне купуването на лиценз за счетоводен софтуер за всяко едно от дружествата. Освен това след решението на VID от 12 юни 2019 г. счетоводството е реорганизирано така, че от 2 юли 2019 г. всички свързани дружества водят самостоятелно счетоводство.

15 С решение от 29 октомври 2020 г. Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд) отхвърля жалбата на Mistral Trans. В това отношение той приема, че съгласно член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849 тя се прилага за външните експерт-счетоводители, без да е от значение на кого се предоставят изнесените счетоводни услуги. Латвийската правна уредба относно предотвратяването на изпирането на пари също не съдържала по-благоприятни за свързаните лица разпоредби. Така според този съд VID правилно е установила, че Mistral Trans е нарушило разпоредбите относно изпирането на пари.

16 Освен това, що се отнася до определянето на санкцията, Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд) констатира, че VID е взела предвид посочените в член 77, параграф 3 от Закона за превенцията обстоятелства, и в частност тежестта и продължителността на нарушението, степента на отговорност и финансовото състояние на Mistral Trans, както и оказаното съдействие на надзорния и контролен орган. Следователно наложената на Mistral Trans имуществена санкция от 5 000 евро била подходяща с оглед на естеството на извършените нарушения и пропорционална предвид финансовото състояние на това дружество и създадената заплаха за националните икономически интереси.

17 Mistral Trans подава срещу това решение касационна жалба пред Augstākā tiesa (Senāts) (Върховен съд, Латвия), който е запитващата юрисдикция, като твърди, че наложената имуществена санкция е непропорционална.

18 Запитващата юрисдикция посочва, че на първо място, е важно да се установи дали член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849 е приложим и в случаите, в които счетоводните услуги се предоставят само на свързани с доставчика дружества.

19 В това отношение посочената юрисдикция преценява, че външните експерт-счетоводители следва да се считат поначало за лица, чиято дейност е изложена на относително висок риск от изпиране на пари. Освен това от граматическото тълкуване на термина „външен експерт-счетоводител“, съдържащ се в член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849, тя прави извод, че последната се прилага не за всеки счетоводител, а само за счетоводители, чиято професионална дейност е организирана извън предприятието, на което се предоставят счетоводните услуги.

20 В случая VID приела за ирелевантно обстоятелството, че основната дейност на Mistral Trans никога не е била свързана с предоставянето на счетоводни услуги и че процесният модел на водене на счетоводството между свързани лица бил замислен с цел да се пестят ресурси. Запитващата юрисдикция обаче не е сигурна, че това гледище на VID е правилно.

21 Всъщност както в конкурентното право, така и в правото в областта на държавните помощи свързаните предприятия биха могли да се разглеждат като едно и също предприятие. Изглеждало съмнително дали предоставянето на счетоводни услуги в рамките на такива свързани предприятия е изложено на по-висок риск от изпиране на пари в сравнение с вътрешното счетоводство, при което предприятието ползва наети по трудов договор счетоводители.

22 Също така приложимостта на Директива 2015/849 към настоящия случай била спорна и поради съображения, свързани с полезното действие на тази директива, тъй като както Mistral Trans, така и дружествата, на които то е предоставяло счетоводни услуги, се контролират от едни и същи лица. При това положение възможността доставчикът на счетоводни услуги да изпълнява самостоятелно и напълно задълженията си, а съответно и възможността да се постигнат целите на посочената директива, изглеждали под въпрос.

23 На второ място, в случай че член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849 се прилага включително в хипотезите, когато счетоводните услуги се предоставят на свързани с доставчика лица, запитващата юрисдикция припомня, че съгласно член 58, параграф 1 от тази директива държавите членки гарантират, че задължените субекти могат да бъдат подведени под отговорност за нарушения на разпоредбите, с които се транспонира посочената директива, като всички произтичащи санкции и мерки трябва да са ефективни и

пропорционални и да имат възпиращ ефект. В това отношение следвало да се изясни дали при определянето на подходящата санкция трябва да се вземе предвид обстоятелството, че счетоводните услуги се предоставят само на свързани лица.

24 При тези условия Augstākā tiesa (Senāts) (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли понятието „външен експерт-счетоводител“, съдържащо се в член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива [2015/849], да се тълкува в смисъл, че се прилага и в случаите, в които счетоводните услуги се предоставят само на свързани с външния експерт-счетоводител лица?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос трябва ли член 58, параграф 1 от Директива [2015/849] да се тълкува в смисъл, че при преценката на пропорционалността на наложената санкция е от значение, че:
   а) счетоводните услуги се предоставят само на свързани с доставчика им лица;
   б) начинът на водене на счетоводството чрез външен експерт-счетоводител е избран от съображения за ефективност в рамките на група от свързани предприятия, а не по критерии, произтичащи от нормативни актове или основани на икономическата действителност?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

25 Като начало следва да се припомни, че главната цел на Директива 2015/849, видно от нейното наименование и от член 1, параграфи 1 и 2, е да се предотврати използването на финансовата система за целите на изпирането на пари и финансирането на тероризъм (решение от 18 април 2024 г., Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, т. 31 и цитираната съдебна практика).

26 По-конкретно, с разпоредбите от Директива 2015/849, които са с превантивен характер, се цели чрез подход, основан на риска, да се въведе набор от превантивни и възпиращи мерки, позволяващи ефективна борба с изпирането на пари и финансирането на тероризъм, за да не се допусне — както следва от съображение 1 от тази директива — потоците от пари с незаконен произход да навредят на целостта, стабилността и репутацията на финансовия сектор на Съюза и да застрашат вътрешния му пазар и международното развитие (решение от 18 април 2024 г., Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, т. 32 и цитираната съдебна практика).

27 В това отношение член 2, параграф 1 от Директива 2015/849 изброява субектите, за които тази директива се прилага поради участието им в сделки или дейности от финансово естество. Сред тези субекти са, както предвижда точка 3, буква а) от тази разпоредба, и външните експерт-счетоводители, действащи при упражняване на професионалните си дейности.

28 Освен това член 58, параграф 1 от Директива 2015/849 предвижда, че държавите членки гарантират, че задължените субекти могат да бъдат подведени под отговорност за нарушения на националните разпоредби, с които се транспонира тази директива.

29 В случая спорът по главното производство се отнася до това дали Mistral Trans е извършило нарушение на разпоредбите на Закона за превенцията, което може да доведе до налагането на санкция.

30 При това положение първият въпрос следва да се разбира по следния начин: трябва ли предвид естеството на дейността си дружество като Mistral Trans да се счита за „задължен субект“, и по-специално за обхванато от понятието „външни експерт-счетоводители“ по смисъла на член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849.

31 Тъй като понятието „външни експерт-счетоводители“ не е дефинирано в Директива 2015/849, смисълът и обхватът му следва да се определят в съответствие с обичайното му значение в общоупотребимия език, като се държи сметка за контекста, в който то се използва, и за целите, преследвани с правната уредба, от която то е част (вж. по аналогия решение от 1 октомври 2020 г., Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, т. 29 и цитираната съдебна практика).

32 Що се отнася, от една страна, до израза „експерт-счетоводители“, оказва се, че в текста на член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849 на някои езици, като например немски („Buchprüfer“), френски („experts-comptables“), румънски („experți contabili“) или шведски („revisorer“), използваните термини се отнасят до лица, които упражняват регулирана професия и чиято дейност се състои по-специално в организирането, контрола, оценката или коригирането на счетоводната отчетност. За сметка на това обхватът на термините, използвани в текстовете на други езици, като например латвийски („grāmatveži“), испански („contables“), английски („accountants“) или нидерландски („accountants“), е по-широк, тъй като те се отнасят по-общо до лицата, чиято дейност се състои в съставянето, воденето и проверката на счетоводни сметки, и по-специално на корпоративни сметки.

33 Що се отнася, от друга страна, до използването на термина „външни“ в член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849, следва да се приеме, че с него се цели изрично да се изключат от кръга на задълженитe по тази директива субекти „вътрешните“ счетоводители, с други думи, лицата, като наетите по трудов договор счетоводители, които не предоставят самостоятелно счетоводни услуги на трети лица. Според предоставените от запитващата юрисдикция данни значението на използвания в текста на член 2, параграф 1, точка 3, буква а) на латвийски език термин („ārštata“) по същество отразява това тълкуване.

34 Следователно понятието „външни експерт-счетоводители“ по смисъла на член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849 се отнася до физическите или юридическите лица, чиято професионална дейност се състои в това да предоставят на трети лица самостоятелно счетоводни услуги, като съставяне, водене или проверка на счетоводни сметки.

35 Това тълкуване се потвърждава от контекста, в който се вписва тази разпоредба. Всъщност, както бе припомнено в точка 27 от настоящото решение, член 2, параграф 1 от Директива 2015/849 изброява в точки 1—3 субектите, за които тя се прилага, наричани „задължени субекти“. Съгласно точка 1 тези субекти са кредитните институции, съгласно точка 2 — финансовите институции, а съгласно точка 3 — посочените в нея физически или юридически лица, действащи при упражняване на професионалните си дейности.

36 По-конкретно, съгласно член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849 същата се прилага за одиторите, външните експерт-счетоводители и данъчните консултанти.

37 Последните лица са включени в приложното поле на разпоредбите за предотвратяване на изпирането на пари още с Директива 2001/97/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 4 декември 2001 година за изменение на Директива 91/308/ЕИО на Съвета относно превенцията на използването на финансовата система за целите на прането на пари (ОВ L 2001, 344 г., стр. 76; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 53), съображение 15 от която гласи, че „[з]адълженията […] по отношение идентификацията на клиентите, съхранението на вписванията и докладването на съмнителни сделки[…] трябва да бъдат разширени до ограничен брой дейности и професии, които са се оказали особено подходящи да бъдат използвани за целите на прането на пари“.

38 Фактът, че освен външните експерт-счетоводители член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849 визира и одиторите и данъчните консултанти, подсказва, че тази разпоредба се отнася до представителите на конкретни професии, тоест до лицата, чиято професионална дейност се състои в това самостоятелно да предоставят на трети лица съответно счетоводни, одитни и данъчно-консултантски услуги.

39 С оглед на тези съображения понятието „външни експерт-счетоводители“ по смисъла на член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849 се отнася до физическите или юридическите лица, чиято професионална дейност се състои в това самостоятелно да предоставят на трети лица счетоводни услуги, като съставяне, водене или проверка на счетоводни сметки. Въпросното понятие не обхваща обаче юридическите лица, които с оглед на обединяването на ресурси водят счетоводството на свързани с тях дружества.

40 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че Mistral Trans, което се занимава с превоз на товари, е предоставяло счетоводни услуги на свързани дружества, имащи същите членове на управителните съвети, същите акционери и същите действителни собственици като него, при това с единствената цел да се пестят ресурси и да се избегне закупуването на лицензи за счетоводен софтуер за всяко едно от дружествата. Предвид изложеното в точка 39 от настоящото решение тълкуване и освен ако запитващата юрисдикция не установи друго при проверките, които трябва да извърши, подобно предприятие не изглежда да е обхванато от квалификацията „външен експерт-счетоводител“ по смисъла на член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849.

41 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива 2015/849 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „външни експерт-счетоводители“ по смисъла на тази разпоредба се отнася до физическите или юридическите лица, чиято професионална дейност се състои в това самостоятелно да предоставят на трети лица счетоводни услуги, като съставяне, водене или проверка на счетоводни сметки. Въпросното понятие не обхваща обаче юридическите лица, които с оглед на обединяването на ресурси водят счетоводството на свързани с тях дружества.

По втория въпрос

42 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се разглежда вторият въпрос.

По съдебните разноски

43 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 2, параграф 1, точка 3, буква а) от Директива (ЕС) 2015/849 на Европейския парламент и на Съвета от 20 май 2015 година за предотвратяване използването на финансовата система за целите на изпирането на пари и финансирането на тероризма, за изменение на Регламент (ЕС) № 648/2012 на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директива 2005/60/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и на Директива 2006/70/ЕО на Комисията

трябва да се тълкува в смисъл, че

понятието „външни експерт-счетоводители“ по смисъла на тази разпоредба се отнася до физическите или юридическите лица, чиято професионална дейност се състои в това самостоятелно да предоставят на трети лица счетоводни услуги, като съставяне, водене или проверка на счетоводни сметки. Въпросното понятие не обхваща обаче юридическите лица, които с оглед на обединяването на ресурси водят счетоводството на свързани с тях дружества.

Подписи