Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 5. decembra 2024*

„Predhodno odločanje – Preprečevanje uporabe finančnega sistema za pranje denarja ali financiranje terorizma – Direktiva (EU) 2015/849 – Področje uporabe – Člen 2(1), točka 3(a) – Pooblaščeni subjekt – Pojem ‚zunanji računovodje‘ – Računovodske storitve, ki se opravljajo kot pomožne storitve za družbe, povezane s ponudnikom storitev“

V zadevi C-3/24,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Augstākā tiesa (Senāts) (vrhovno sodišče, Latvija) z odločbo z dne 4. januarja 2024, ki je na Sodišče prispela 4. januarja 2024, v postopku

**„MISTRAL TRANS“ SIA**

proti

**Valsts ieņēmumu dienests,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, T. von Danwitz, podpredsednik Sodišča v funkciji sodnika prvega senata, A. Kumin (poročevalec), sodnik, I. Ziemele, sodnica, in S. Gervasoni, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za latvijsko vlado E. Bārdiņš, J. Davidoviča in K. Pommere, agenti,

– za Evropsko komisijo C. Auvret, G. von Rintelen in I. Rubene, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: latvijščina.

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1), točka (3)(a), in člena 58(1) Direktive (EU) 2015/849 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. maja 2015 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja ali financiranje terorizma, spremembi Uredbe (EU) št. 648/2012 Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi Direktive 2005/60/ES Evropskega parlamenta in Sveta in Direktive Komisije 2006/70/ES (UL 2015, L 141, str. 73).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „MISTRAL TRANS“ SIA (v nadaljevanju: Mistral Trans) in Valsts ieņēmumu dienests (nacionalna davčna uprava, Latvija) (v nadaljevanju: VID) v zvezi z globo, ki je bila družbi Mistral Trans naložena zaradi kršitev nacionalnih določb o preprečevanju pranja denarja in financiranja terorizma.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 V uvodni izjavi 1 Direktive 2015/849 je navedeno:

„Tokovi nezakonitega denarja lahko škodujejo integriteti, stabilnosti in ugledu finančnega sektorja ter ogrozijo notranji trg [Evropske u]nije in mednarodni razvoj. Pranje denarja, financiranje terorizma in organizirani kriminal ostajajo velike težave, ki bi jih bilo treba obravnavati na ravni Unije. Poleg nadaljnjega razvoja kazenskopravnega pristopa na ravni Unije je nujno in lahko prinese dodatne rezultate tudi usmerjeno in sorazmerno preprečevanje uporabe finančnega sistema za namene pranja denarja in financiranja terorizma.“

4 Člen 1(1) in (2) te direktive določa:

„1. Cilj te direktive je preprečiti uporabo finančnega sistema Unije za namene pranja denarja in financiranja terorizma.

2. Države članice zagotovijo, da sta pranje denarja in financiranje terorizma prepovedana.“

5 Člen 2(1) navedene direktive v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„Ta direktiva se uporablja za naslednje pooblaščene subjekte:

1. kreditne institucije;

2. finančne institucije;

3. naslednje fizične ali pravne osebe pri izvajanju njihovih poklicnih dejavnosti:
   a) revizorje, zunanje računovodje in davčne svetovalce;

[…]“

6 Člen 58(1) Direktive 2015/849 določa:

„Države članice zagotovijo, da so pooblaščeni subjekti lahko odgovorni za kršitve nacionalnih določb za prenos te direktive v skladu s tem členom in členi 59 do 61. Vse izhajajoče sankcije ali ukrepi so učinkoviti, sorazmerni in odvračilni.“

### *Latvijsko pravo*

7 Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (zakon o preprečevanju pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja orožja) z dne 17. julija 2008 (*Latvijas Vēstnesis*, 2008, št. 116) je bil spremenjen zlasti zaradi prenosa Direktive 2015/849 v latvijski pravni red.

8 Ta zakon v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o preprečevanju), v členu 3(1), točka 3, določa, da so med pooblaščenimi subjekti zunanji računovodje.

9 Člen 77(3) navedenega zakona določa:

„Nadzorni in kontrolni organ pri določanju vrste in višine sankcij ali nadzornih ukrepov iz odstavka 1 tega člena upošteva vse ustrezne okoliščine, vključno z:

1. resnostjo, trajanjem in sistematičnostjo kršitve;

2. stopnjo odgovornosti fizične ali pravne osebe;

3. finančnim položajem fizične ali pravne osebe (letni prihodek odgovorne fizične osebe ali skupni letni promet odgovorne pravne osebe in drugi dejavniki, ki vplivajo na finančni položaj);

4. koristjo, ki jo je fizična ali pravna oseba pridobila s kršitvijo, če jo je mogoče izračunati;

5. izgubami, ki so jih zaradi kršitve imele tretje osebe, če jih je mogoče določiti;

6. ravnjo sodelovanja fizične ali pravne osebe, ki nosi odgovornost, z nadzornim in kontrolnim organom;

7. prejšnjimi kršitvami fizične ali pravne osebe na področju preprečevanja pranja denarja ter financiranja terorizma in širjenja orožja ter mednarodnih ali nacionalnih sankcij.“

## Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

10 Družba Mistral Trans, podjetje, katerega glavna dejavnost je prevoz blaga, je 8. oktobra 2013 VID obvestila, da je začela opravljati zunanje računovodske storitve.

11 VID je 10. aprila 2018 opravila inšpekcijski pregled, da bi ocenila, ali družba Mistral Trans spoštuje določbe o preprečevanju pranja denarja, in je na podlagi tega pregleda pripravila priporočila za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti.

12 VID je 16. maja 2019 opravila nov inšpekcijski pregled in ugotovila slabosti v sistemu notranjega nadzora družbe Mistral Trans, med drugim v zvezi z oceno tveganja, ukrepi skrbnega preverjanja strank, neobstojem rednega pregleda politik in postopkov ter neobstojem postopka za uničenje dokumentov.

13 Zato je VID z odločbo z dne 12. junija 2019, ki je bila potrjena z odločbo z dne 15. avgusta 2019, družbi Mistral Trans naložila globo v višini 5000 EUR, pri čemer je upoštevala naravo, predmet in trajanje ugotovljenih kršitev, finančni položaj družbe ter dejstvo, da družba Mistral Trans ni poskušala ravnati v skladu s priporočili, ki jih je VID podala po svojem inšpekcijskem pregledu z dne 10. aprila 2018.

14 Družba Mistral Trans je pri Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija) zoper odločbo VID z dne 15. avgusta 2019 vložila tožbo. V tožbi je med drugim trdila, da so bile zunanje računovodske storitve opravljene le za tri povezane družbe, pri čemer je pojasnila, da imajo družba Mistral Trans in te povezane družbe iste direktorje, delničarje in dejanske lastnike. Način vodenja računovodstva naj bi bil izbran le za prihranitev sredstev in izognitev nakupu licenc za ločeno računovodsko programsko opremo za vsako od gospodarskih družb. Poleg tega naj bi bilo računovodstvo po odločbi VID z dne 12. junija 2019 reorganizirano, tako da naj bi se od 2. julija 2019 računovodstvo vsake od povezanih družb vodilo neodvisno.

15 Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) je s sodbo z dne 29. oktobra 2020 tožbo, ki jo je vložila družba Mistral Trans, zavrnilo. V zvezi s tem je presodilo, da se v skladu s členom 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 ta direktiva uporablja za zunanje računovodje, ne da bi bilo upoštevno, kdo so prejemniki storitve zunanjega računovodstva. Tudi latvijsko pravo na področju boja proti pranju denarja naj ne bi omogočalo ugodnejše obravnave povezanih subjektov. Tako je po mnenju tega sodišča VID pravilno ugotovila, da je družba Mistral Trans kršila določbe o pranju denarja.

16 Poleg tega je Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) v zvezi z določitvijo sankcije ugotovilo, da je VID upoštevala okoliščine, navedene v členu 77(3) zakona o preprečevanju, zlasti resnost in trajanje kršitve, stopnjo odgovornosti in finančno stanje družbe Mistral Trans ter njeno sodelovanje z nadzornim in kontrolnim organom. Globa v višini 5000 EUR, naložena družbi Mistral Trans, naj bi bila torej odvisna od narave storjenih kršitev ter sorazmerna s finančnim stanjem te družbe in škodo, povzročeno nacionalnim gospodarskim interesom.

17 Družba Mistral Trans je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri Augstākā tiesa (Senāts) (vrhovno sodišče, Latvija), ki je predložitveno sodišče, pri čemer je trdila, da naložena globa ni sorazmerna.

18 Predložitveno sodišče navaja, da je treba, na prvem mestu, ugotoviti, ali se člen 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 uporablja tudi za primere, v katerih se računovodske storitve opravljajo izključno za družbe, ki so povezane s ponudnikom storitev.

19 V zvezi s tem to sodišče meni, da je treba zunanje računovodje na splošno šteti za osebe, katerih dejavnosti so izpostavljene razmeroma visokemu tveganju pranja denarja. Poleg tega iz dobesedne razlage izraza „zunanji računovodja“ iz člena 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 sklepa, da se ta direktiva ne uporablja za katerega koli računovodjo, ampak le za tiste računovodje, katerih poklicne dejavnosti so organizirane zunaj podjetja, za katero se opravljajo računovodske storitve.

20 V obravnavanem primeru naj bi VID presodila, da ni upoštevna okoliščina, da glavna dejavnost družbe Mistral Trans ni bila nikoli povezana z opravljanjem računovodskih storitev in da so bili zadevni načini vodenja računovodstva med povezanimi strankami zasnovani z namenom prihranka sredstev. Predložitveno sodišče pa dvomi o utemeljenosti tega stališča VID.

21 Tako v konkurenčnem pravu kot pravu državnih pomoči naj bi bilo namreč povezana podjetja mogoče šteti za eno samo podjetje. Dvomljivo naj bi bilo, ali je opravljanje računovodskih storitev v takih povezanih podjetjih izpostavljeno večjemu tveganju pranja denarja kot opravljanje računovodskih storitev, ki so organizirane znotraj podjetja in pri katerih so računovodje zaposleni.

22 Prav tako naj bi bila uporaba Direktive 2015/849 za obravnavani položaj vprašljiva tudi zaradi preudarkov v zvezi s polnim učinkom te direktive, saj so tako družba Mistral Trans kot družbe, za katere je ta opravljala računovodske storitve, pod nadzorom istih oseb. V teh okoliščinah naj bi bila možnost ponudnika računovodskih storitev, da neodvisno in v celoti izpolni obveznosti, ki so mu naložene, in posledično sama možnost, da doseže cilje navedene direktive, dvomljiva.

23 Na drugem mestu, če bi se člen 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 uporabljal tudi v primerih, v katerih se računovodske storitve opravljajo za stranke, povezane s ponudnikom, predložitveno sodišče opozarja, da morajo države članice v skladu s členom 58(1) te direktive zagotoviti, da so pooblaščeni subjekti lahko odgovorni za kršitve določb za prenos navedene direktive, pri čemer morajo biti vse sankcije ali ukrepi, ki iz njih izhajajo, učinkoviti, sorazmerni in odvračilni. V zvezi s tem bi bilo treba pojasniti, ali je treba pri določitvi ustrezne sankcije upoštevati dejstvo, da se računovodska storitev opravlja le za povezane stranke.

24 V teh okoliščinah je Augstākā tiesa (Senāts) (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba pojem ‚zunanji računovodja' iz člena 2(1), točka 3(a), Direktive [2015/849] razlagati tako, da se uporablja tudi za primere, v katerih se računovodske storitve opravljajo le za osebe, povezane z zunanjim računovodjo?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 58(1) Direktive [2015/849] razlagati tako, da je z vidika sorazmernosti naložene sankcije upoštevna okoliščina, da:
   (a) se računovodske storitve opravljajo samo za stranke, povezane s ponudnikom teh storitev;
   (b) so izbiro glede vodenja računovodstva z vključitvijo zunanjega računovodje narekovali premisleki o učinkovitosti, opravljeni znotraj skupine povezanih podjetij, in ni bila določena na podlagi meril, ki izhajajo iz zakonodaje, ali meril, ki temeljijo na gospodarski stvarnosti?"

## Vprašanji za predhodno odločanje

### *Prvo vprašanje*

25 Najprej je treba opozoriti, da je glavni cilj Direktive 2015/849, kot izhaja iz njenega naslova ter člena 1(1) in (2), preprečevanje uporabe finančnega sistema za pranje denarja in financiranje terorizma (sodba z dne 18. aprila 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, točka 31 in navedena sodna praksa).

26 Natančneje, namen določb Direktive 2015/849, ki so preventivne narave, je na podlagi pristopa, ki temelji na tveganju, vzpostaviti vrsto preventivnih in odvračilnih ukrepov za učinkovit boj proti pranju denarja in financiranju terorizma, da bi se, kot izhaja iz uvodne izjave 1 te direktive, izognilo možnosti, da bi nezakoniti denarni tokovi škodovali celovitosti, stabilnosti in ugledu finančnega sektorja Unije ter ogrozili njen notranji trg in mednarodni razvoj (sodba z dne 18. aprila 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, točka 32 in navedena sodna praksa).

27 V zvezi s tem so v členu 2(1) Direktive 2015/849 našteti subjekti, za katere se – zaradi njihovega sodelovanja pri izvajanju transakcije ali finančne dejavnosti – ta direktiva uporablja. Med temi subjekti so, kot je navedeno v točki 3(a) te določbe, zunanji računovodje, ki izvajajo svojo poklicno dejavnost.

28 Poleg tega člen 58(1) Direktive 2015/849 določa, da države članice zagotovijo, da so pooblaščeni subjekti lahko odgovorni za kršitve nacionalnih določb za prenos te direktive.

29 V obravnavanem primeru se spor o glavni stvari nanaša na preverjanje, ali je družba Mistral Trans kršila določbe zakona o preprečevanju, kar lahko privede do naložitve sankcije.

30 V teh okoliščinah je treba prvo vprašanje razumeti tako, da se z njim sprašuje, ali je treba za družbo, kot je Mistral Trans, glede na naravo njenih dejavnosti šteti, da je „pooblaščeni subjekt“ in, natančneje, da je zajeta s pojmom „zunanji računovodje“ v smislu člena 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849.

31 Ker pojem „zunanji računovodje“ v Direktivi 2015/849 ni opredeljen, je treba njegov pomen in obseg določiti glede na njegov običajen pomen v vsakdanjem jeziku, ob upoštevanju konteksta, v katerem se uporablja, in ciljev, ki jim sledi ureditev, katere del je (glej po analogiji sodbo z dne 1. oktobra 2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, točka 29 in navedena sodna praksa).

32 Kar zadeva, na eni strani, izraz „računovodje“, je očitno, da se v nekaterih jezikovnih različicah člena 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849, kot so nemška („*Buchprüfer*“), francoska („*experts-comptables*“), romunska („*experți contabili*“) ali švedska („*revisorer*“) različica, uporabljeni izrazi nanašajo na osebe, ki opravljajo regulirani poklic, katerih dejavnost je zlasti organiziranje, preverjanje, ocenjevanje ali popravljanje računovodstva. Nasprotno pa je pomen izrazov, uporabljenih v drugih jezikovnih različicah, kot so latvijska („*grāmatveži*“), španska („*contables*“), angleška („*accountants*“) ali nizozemska („*accountants*“) različica, širši, saj se ti izrazi splošneje nanašajo na osebe, katerih dejavnost je sestavljanje, vodenje in revidiranje računovodske dokumentacije, zlasti računovodske dokumentacije podjetij.

33 Na drugi strani je treba v zvezi z uporabo izraza „zunanji“ v členu 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 ugotoviti, da je namen tega izraza, da se iz obveznosti, določenih s to direktivo, izrecno izključijo „notranji“ računovodje, povedano drugače, osebe, kot so zaposleni računovodje, ki računovodskih storitev za tretje osebe ne opravljajo neodvisno. Glede na navedbe predložitvenega sodišča pomen izraza, uporabljenega v latvijski različici tega člena 2(1), točka 3(a) („*ārštata*“), v bistvu odraža to razlago.

34 Iz tega sledi, da se pojem „zunanji računovodje“ v smislu člena 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 nanaša na fizične ali pravne osebe, katerih poklicna dejavnost je neodvisno opravljanje računovodskih storitev, kot so sestava, vodenje ali revidiranje računovodske dokumentacije, za tretje osebe.

35 To razlago potrjuje kontekst, v katerega je umeščena ta določba. Kot je bilo namreč opozorjeno v točki 27 te sodbe, so v točkah od 1 do 3 člena 2(1) Direktive 2015/849 našteti subjekti, za katere se ta direktiva uporablja, imenovani „pooblaščeni subjekti“. Ti subjekti so v skladu s točko 1 kreditne institucije, v skladu s točko 2 finančne institucije in v skladu s točko 3 fizične ali pravne osebe iz te točke pri izvajanju svojih poklicnih dejavnosti.

36 Natančneje, v skladu s členom 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 se ta direktiva uporablja za revizorje, zunanje računovodje in davčne svetovalce.

37 Razširitev področja uporabe določb o preprečevanju pranja denarja na te osebe izhaja iz Direktive 2001/97/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 4. decembra 2001 o spremembi Direktive Sveta 91/308/EGS o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja (UL 2001, L 344, str. 76), v kateri je v uvodni izjavi 15 navedeno, da bi bilo treba „[o]bveznosti v zvezi z identifikacijo strank, hrambo evidenc in prijavo sumljivih transakcij razširiti na omejeno število dejavnosti in poklicev, za katere se je izkazalo, da se lahko uporabljajo za pranje denarja“.

38 Dejstvo, da se člen 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 poleg tega, da se nanaša na zunanje računovodje, nanaša tudi na revizorje in davčne svetovalce, pa kaže na to, da se ta določba nanaša na pripadnike posebnih poklicev, to je na osebe, katerih poklicna dejavnost je neodvisno opravljanje računovodskih, revizijskih in pravnih storitev na davčnem področju za tretje osebe.

39 Glede na te preudarke se pojem „zunanji računovodje“ v smislu člena 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 nanaša na fizične ali pravne osebe, katerih poklicna dejavnost je neodvisno opravljanje računovodskih storitev, kot so sestava, vodenje ali revidiranje računovodske dokumentacije, za tretje osebe. Ta pojem pa, nasprotno, ne zajema pravne osebe, ki zagotavlja vodenje računovodstva družb, ki so z njo povezane, z namenom združevanja virov.

40 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je družba Mistral Trans, ki opravlja dejavnost prevoza blaga, opravljala računovodske storitve za povezane družbe, katerih direktorji, delničarji in dejanski lastniki so isti kot njeni, in sicer zgolj zato, da bi prihranila sredstva in se izognila nakupu licenc za računovodsko programsko opremo za vsako družbo posebej. Ob upoštevanju razlage, navedene v točki 39 te sodbe, in s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, je očitno, da tako podjetje ne spada pod opredelitev „zunanji revizor“ v smislu člena 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849.

41 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1), točka 3(a), Direktive 2015/849 razlagati tako, da se pojem „zunanji računovodje“ v smislu te določbe nanaša na fizične ali pravne osebe, katerih poklicna dejavnost je neodvisno opravljanje računovodskih storitev, kot so sestava, vodenje ali revidiranje računovodske dokumentacije, za tretje osebe. Ta pojem pa, nasprotno, ne zajema pravne osebe, ki z namenom združevanja virov zagotavlja vodenje računovodstva družb, ki so z njo povezane.

### *Drugo vprašanje*

42 Glede na odgovor na prvo vprašanje drugega vprašanja ni treba obravnavati.

## Stroški

43 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

**Člen 2(1), točka 3(a), Direktive (EU) 2015/849 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. maja 2015 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja ali financiranje terorizma, spremembi Uredbe (EU) št. 648/2012 Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi Direktive 2005/60/ES Evropskega parlamenta in Sveta in Direktive Komisije 2006/70/ES**

**je treba razlagati tako, da**

**se pojem „zunanji računovodje“ v smislu te določbe nanaša na fizične ali pravne osebe, katerih poklicna dejavnost je neodvisno opravljanje računovodskih storitev, kot so sestava, vodenje ali revidiranje računovodske dokumentacije, za tretje osebe. Ta pojem pa, nasprotno, ne zajema pravne osebe, ki z namenom združevanja virov zagotavlja vodenje računovodstva družb, ki so z njo povezane.**

Podpisi