



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

5. prosince 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu – Směrnice (EU) 2015/849 – Oblast působnosti – Článek 2 odst. 1 bod 3 písm. a) – Povinné osoby – Pojem ‚externí účetní‘ – Účetní služby poskytované jako doplňková služba společnostem propojeným s poskytovatelem“

Ve věci C-3/24,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Augstākā tiesa (Senāts) (Nejvyšší soud, Lotyšsko) ze dne 4. ledna 2024, došlým Soudnímu dvoru dne 4. ledna 2024, v řízení

„MISTRAL TRANS“ SIA

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, T. von Danwitz, místopředseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce prvního senátu, A. Kumin (zpravodaj), I. Ziemele a S. Gervasoni, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za lotyšskou vládu: E. Bārdiņš, J. Davidoviča a K. Pommere, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: C. Auvret, G. von Rintelen a I. Rubene, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: lotyština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 bodu 3 písm. a) a čl. 58 odst. 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES (Úř. věst. 2015, L 141, s. 73).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi „MISTRAL TRANS“ SIA (dále jen „Mistral Trans“) a Valsts ieņēmumu dienests (státní daňová správa, Lotyšsko) (dále jen „VID“) ve věci pokuty, která byla Mistral Trans uložena za porušení vnitrostátních předpisů týkajících se předcházení praní peněz a financování terorismu.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Bod 1 odůvodnění směrnice 2015/849 uvádí:

„Toky peněz získaných nezákonným způsobem mohou poškodit integritu, stabilitu a pověst finančního sektoru a ohrozit vnitřní trh [Evropské u]nie i mezinárodní rozvoj. Praní peněz, financování terorismu a organizovaná trestná činnost jsou nadále závažné problémy, které by měly být řešeny na úrovni Unie. Je nezbytně nutné nejen dále rozvíjet trestněprávní přístup na úrovni Unie, ale současně jej doplnit o cílenou a přiměřenou prevenci využívání finančního systému k praní peněz a financování terorismu, což může přinést komplementární výsledky.“

- 4 Článek 1 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„1. Cílem této směrnice je předcházet využívání finančního systému Unie k praní peněz a financování terorismu.

2. Členské státy zajistí, aby praní peněz a financování terorismu bylo zakázáno.“

- 5 Článek 2 odst. 1 uvedené směrnice, ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„Tato směrnice se vztahuje na tyto povinné osoby:

1) úvěrové instituce;

2) finanční instituce;

3) následující fyzické nebo právnické osoby při výkonu jejich profesních činností:
a) auditory, externí účetní a daňové poradce;

[...]“

6 Článek 58 odst. 1 směrnice 2015/849 stanoví:

„Členské státy zajistí, aby povinné osoby nesly odpovědnost za porušení vnitrostátních předpisů přijatých k provedení této směrnice v souladu s tímto článkem a články 59 až 61. Veškeré sankce nebo opatření musí být účinné, přiměřené a odrazující.“

Lotyšské právo

7 Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (zákon o předcházení praní peněz a financování terorismu a šíření jaderných zbraní) ze dne 17. července 2008 (*Latvijas Vēstnesis*, 2008, č. 116) byl pozměněn zejména za účelem provedení směrnice 2015/849 do lotyšského právního řádu.

8 Tento zákon, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „prevenční zákon“), v čl. 3 odst. 1 bodě 3 stanoví, že mezi osoby povinné podle tohoto zákona patří externí účetní.

9 Článek 77 odst. 3 uvedeného zákona stanoví:

„Orgán dohledu a kontroly zohlední při určování povahy a rozsahu sankcí nebo opatření dohledu podle odstavce 1 tohoto článku všechny relevantní okolnosti, včetně:

- 1) závažnosti, doby trvání a systematické povahy porušení předpisů;
- 2) míry odpovědnosti fyzické nebo právnické osoby;
- 3) finanční situace fyzické nebo právnické osoby (částka ročního příjmu odpovědné fyzické osoby nebo celkový roční obrát odpovědné právnické osoby a další faktory ovlivňující finanční situaci);
- 4) výhody získané porušením předpisů, které dosáhla fyzická nebo právnická osoba, pokud lze tuto výhodu vyčíslit;
- 5) ztrát třetích stran způsobených porušením předpisů, pokud je možné je stanovit;
- 6) míry spolupráce fyzické nebo právnické osoby považované za odpovědnou s orgánem dohledu a kontroly;
- 7) předchozích porušení předpisů fyzickou nebo právnickou osobou v oblasti boje proti praní peněz, financování terorismu a šíření jaderných zbraní a v oblasti mezinárodních nebo vnitrostátních sankcí.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 Dne 8. října 2013 Mistral Trans, podnik, jehož hlavní činností je přeprava zboží, oznámil VID, že zahájil externí poskytování účetních služeb.

- 11 Dne 10. dubna 2018 provedla VID šetření s cílem posoudit, zda Mistral Trans dodržuje ustanovení v oblasti boje proti praní peněz, a po tomto šetření vydala doporučení k odstranění zjištěných nedostatků.
- 12 Dne 16. května 2019 provedla VID nové šetření a zjistila nedostatky v systému vnitřní kontroly Mistral Trans, které se týkaly zejména hodnocení rizik, opatření hloubkové kontroly klientů, neexistence pravidelného přezkumu politik a postupů a neexistence postupu pro skartaci dokumentů.
- 13 VID proto rozhodnutím ze dne 12. června 2019, které bylo potvrzeno rozhodnutím ze dne 15. srpna 2019, uložila Mistral Trans pokutu ve výši 5 000 eur, přičemž zohlednila povahu, předmět a dobu trvání zjištěných porušení předpisů, finanční situaci společnosti a skutečnost, že se společnost Mistral Trans nepokusila vyhovět doporučením, která VID vydala po provedení šetření ze dne 10. dubna 2018.
- 14 Společnost Mistral Trans podala proti rozhodnutí VID ze dne 15. srpna 2019 žalobu k Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správní soud, Lotyšsko). Ve své žalobě zejména tvrdila, že externí účetní služby byly poskytovány pouze třem propojeným společnostem, přičemž upřesnila, že Mistral Trans a tyto propojené společnosti mají totožné členy správní rady, akcionáře a skutečné majitele. Daný způsob vedení účetnictví byl podle jejího názoru zvolen výhradně proto, aby se ušetřily zdroje a nemusela se pro každou obchodní společnost zvlášť pořizovat licence na účetní software. Dále uvedla, že v návaznosti na rozhodnutí VID ze dne 12. června 2019 došlo k reorganizaci účetnictví tak, že od 2. července 2019 je účetnictví každé z propojených obchodních společností vedeno samostatně.
- 15 Rozsudkem ze dne 29. října 2020 Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správní soud) žalobu podanou společností Mistral Trans zamítl. V tomto ohledu konstatoval, že podle čl. 2 odst. 1 bodu 3 písm. a) směrnice 2015/849 se tato směrnice vztahuje na externí účetní, aniž je relevantní, kdo jsou příjemci externích účetních služeb. Lotyšské právo v oblasti boje proti praní peněz podle jeho názoru neobsahuje ani příznivější úpravu pro propojené subjekty. Podle uvedeného soudu tak VID správně konstatovala, že společnost Mistral Trans porušila ustanovení týkající se praní peněz.
- 16 Pokud jde dále o určení sankce, Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správní soud) konstatoval, že VID zohlednila okolnosti uvedené v čl. 77 odst. 3 prevenčního zákona, zejména závažnost porušení předpisů a dobu jeho trvání, míru odpovědnosti a finanční situaci společnosti Mistral Trans, jakož i spolupráci s orgánem dohledu a kontroly. Pokuta ve výši 5 000 eur uložená společnosti Mistral Trans je tedy podle jeho názoru přiměřená povaze porušení předpisů a je úměrná finanční situaci této společnosti a ohrožení národních hospodářských zájmů.
- 17 Společnost Mistral Trans podala proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek k Augstākā tiesa (Senāts) (Nejvyšší soud, Lotyšsko), který je předkládajícím soudem, a tvrdila, že uložená pokuta je nepřiměřená.
- 18 Předkládající soud uvádí, že zaprvé je třeba určit, zda se čl. 2 odst. 1 bod 3 písm. a) směrnice 2015/849 vztahuje i na případy, kdy jsou účetní služby poskytovány výhradně společností propojeným s poskytovatelem.

- 19 V tomto ohledu se uvedený soud domnívá, že externí účetní musí být obecně považováni za osoby, jejichž činnosti jsou vystaveny relativně vysokému riziku praní peněz. Z doslovného výkladu výrazu „externí účetní“, uvedeného v čl. 2 odst. 1 bodě 3 písm. a) směrnice 2015/849, mimoto dovozuje, že se tato směrnice nevztahuje na jakéhokoli účetního, ale pouze na účetního, jehož profesní činnost je organizována mimo podnik, jemuž jsou účetní služby poskytovány.
- 20 V projednávaném případě bylo podle VID irelevantní, že hlavní činnost společnosti Mistral Trans nikdy nesouvisela s poskytováním účetních služeb a dotčený způsob vedení účetnictví mezi propojenými subjekty byl koncipován s cílem ušetřit zdroje. Předkládající soud má však pochybnosti o opodstatněnosti tohoto postoje VID.
- 21 Předkládající soud je totiž toho názoru, že jak podle práva hospodářské soutěže, tak podle práva státních podpor lze propojené podniky považovat za jeden podnik. Předkládající soud má pochybnosti o tom, že by poskytování účetních služeb v rámci takových propojených podniků bylo vystaveno většímu riziku praní peněz, než je tomu v případě účetních služeb zajišťovaných interně v rámci podniku účetními, kteří jsou zaměstnanci tohoto podniku.
- 22 Stejně tak je podle předkládajícího soudu diskutabilní použitelnost směrnice 2015/849 na projednávanou situaci s ohledem na úvahy týkající se užitečného účinku této směrnice, neboť společnost Mistral Trans i společnosti, kterým poskytovala účetní služby, jsou ovládány stejnými osobami. Za těchto podmínek vyvstávají podle jeho názoru pochybnosti o možnosti poskytovatele účetních služeb plnit nezávisle a v plném rozsahu své povinnosti, a proto i o samotné možnosti dosáhnout cílů uvedené směrnice.
- 23 Zadržet pro případ, že by se čl. 2 odst. 1 bod 3 písm. a) směrnice 2015/849 uplatnil i v případech, kdy jsou účetní služby poskytovány subjektům propojeným s poskytovatelem, předkládající soud připomíná, že podle čl. 58 odst. 1 této směrnice musí členské státy zajistit, aby povinné osoby nesly odpovědnost za porušení předpisů přijatých k provedení uvedené směrnice, přičemž veškeré sankce nebo opatření musí být účinné, přiměřené a odrazující. V tomto ohledu je třeba podle jeho názoru objasnit, zda při volbě vhodné sankce musí být zohledněna skutečnost, že je účetní služba poskytována pouze propojeným subjektům.
- 24 Za těchto podmínek se Augstākā tiesa (Senāts) (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být pojem ‚externí účetní‘, uvedený v článku 2 odst. 1 bodě 3 písm. a) směrnice [2015/849], vykládán v tom smyslu, že se vztahuje i na případy, kdy jsou účetní služby poskytovány pouze subjektům propojeným s externím účetním?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, musí být čl. 58 odst. 1 směrnice [2015/849] vykládán v tom smyslu, že z hlediska přiměřenosti uložené sankce je relevantní, že
- a) účetní služby jsou poskytovány pouze subjektům propojeným s poskytovatelem těchto služeb;
- b) rozhodnutí, že účetnictví povede externí účetní, se řídí úvahami týkajícími se efektivity v rámci skupiny propojených podniků, a nikoli kritérii vyplývajícími z právních předpisů nebo založenými na ekonomické realitě?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 25 Na úvod je třeba připomenout, že hlavním cílem směrnice 2015/849, jak vyplývá z jejího názvu a čl. 1 odst. 1 a 2, je předcházení zneužití finančního systému k praní peněz a financování terorismu (rozsudek ze dne 18. dubna 2024, Citadeles nekustamie ĩpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, bod 31 a citovaná judikatura).
- 26 Konkrétně ustanovení směrnice 2015/849, která mají preventivní povahu, mají za cíl zavést podle přístupu založeného na riziku soubor preventivních a odrazujících opatření umožňujících účinně bojovat proti praní peněz a financování terorismu, aby se zabránilo tomu, jak vyplývá z bodu 1 odůvodnění této směrnice, že by protiprávní peněžní toky mohly poškodit integritu, stabilitu a pověst finančního sektoru Unie, a ohrozit její vnitřní trh a mezinárodní rozvoj (rozsudek ze dne 18. dubna 2024, Citadeles nekustamie ĩpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, bod 32 a citovaná judikatura).
- 27 V tomto ohledu čl. 2 odst. 1 směrnice 2015/849 vyjmenovává osoby, na které se z důvodu jejich účasti na provádění transakce nebo činnosti finanční povahy vztahuje tato směrnice. Mezi tyto osoby patří, jak stanoví bod 3 písm. a) tohoto ustanovení, externí účetní při výkonu jejich profesních činností.
- 28 Mimoto čl. 58 odst. 1 směrnice 2015/849 stanoví, že členské státy zajistí, aby povinné osoby nesly odpovědnost za porušení vnitrostátních předpisů přijatých k provedení této směrnice.
- 29 V projednávaném případě se spor v původním řízení týká ověření, zda se Mistral Trans dopustila porušení ustanovení prevenčního zákona, které může vést k uložení sankce.
- 30 Za těchto podmínek je třeba první otázku chápat tak, že jejím cílem je zjistit, zda je třeba mít za to, že taková společnost, jako je Mistral Trans, je vzhledem k povaze svých činností „povinnou osobu“, a konkrétně že spadá pod pojem „externí účetní“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 bodu 3 písm. a) směrnice 2015/849.
- 31 Vzhledem k tomu, že pojem „externí účetní“ není ve směrnici 2015/849 definován, musí být jeho význam a rozsah určen v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce s přihlédnutím ke kontextu, v němž je tento pojem použit, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž je součástí (obdobně viz rozsudek ze dne 1. října 2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, bod 29 a citovaná judikatura).
- 32 Pokud jde o výraz „účetní“, jeví se, že v některých jazykových verzích čl. 2 odst. 1 bodu 3 písm. a) směrnice 2015/849, jako jsou německá verze („Buchprüfer“), francouzská verze („experts-comptables“), rumunská verze („experti contabili“) nebo švédská verze („revisorer“), odkazují použité výrazy na osoby, které vykonávají regulované povolání a jejichž činnost spočívá zejména v organizování, ověřování, posuzování nebo opravování účetnictví. Naproti tomu výrazy použité v jiných jazykových verzích, jako jsou lotyšská verze („grāmatveži“), španělská verze („contables“), anglická verze („accountants“) nebo nizozemská verze („accountants“), mají širší význam, neboť označují obecně osoby, jejichž činností je sestavování, vedení a kontrola účetnictví, zejména účetnictví podniků.

- 33 Pokud jde dále o použití výrazu „externí“ v čl. 2 odst. 1 bodě 3 písm. a) směrnice 2015/849, je třeba mít za to, že jeho cílem je výslovně vyloučit z povinností stanovených touto směrnicí „interní“ účetní, jinými slovy takové osoby, jako jsou účetní, kteří jsou zaměstnanci a kteří neposkytují účetní služby třetím osobám na základě samostatné výdělečné činnosti. Z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že význam pojmu použitého v lotyšské verzi tohoto čl. 2 odst. 1 bodu 3 písm. a) („ārštata“) v podstatě odráží tento výklad.
- 34 Z toho plyne, že pojem „externí účetní“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 bodu 3 písm. a) směrnice 2015/849 zahrnuje fyzické nebo právnické osoby, jejichž profesní činnost spočívá v tom, že na základě samostatné výdělečné činnosti poskytují třetím osobám takové účetní služby, jako je zpracování, vedení nebo kontrola účetnictví.
- 35 Tento výklad je potvrzen i kontextem tohoto ustanovení. Jak totiž bylo připomenuto v bodě 27 tohoto rozsudku, čl. 2 odst. 1 směrnice 2015/849 ve svých bodech 1 až 3 vyjmenovává osoby, na které se tato směrnice vztahuje a které jsou označovány jako „povinné osoby“. Těmito osobami jsou podle bodu 1 úvěrové instituce, podle bodu 2 finanční instituce a podle bodu 3 fyzické nebo právnické osoby uvedené v tomto bodě při výkonu jejich profesních činností.
- 36 Konkrétně podle čl. 2 odst. 1 bodu 3 písm. a) směrnice 2015/849 se tato směrnice vztahuje na auditory, externí účetní a daňové poradce.
- 37 Rozšíření působnosti ustanovení v oblasti boje proti praní peněz na posledně uvedené osoby vychází ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/97/ES ze dne 4. prosince 2001, kterou se mění směrnice Rady 91/308/EHS o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz (Úř. věst. 2001, L 344, s. 76), jejíž bod 15 odůvodnění uvádí, že „[p]ovinnosti [...], pokud jde o identifikaci zákazníka, uchovávání záznamů a ohlašování podezřelých transakcí, by měly být rozšířeny na omezenou skupinu činností a profesí, u kterých bylo prokázáno, že mohou být zneužity k praní peněz (*neoficiální překlad*)“.
- 38 Skutečnost, že čl. 2 odst. 1 bod 3 písm. a) směrnice 2015/849 vedle externích účetních uvádí také auditory a daňové poradce, přitom nasvědčuje tomu, že se toto ustanovení týká příslušníků specifických profesí, tedy osob, jejichž profesní činnost spočívá v tom, že na základě samostatné výdělečné činnosti poskytují třetím osobám služby v oblasti účetnictví, auditu a právního poradenství v daňových záležitostech.
- 39 Ve světle těchto úvah je třeba uvést, že pojem „externí účetní“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 bodu 3 písm. a) směrnice 2015/849 zahrnuje fyzické nebo právnické osoby, jejichž profesní činnost spočívá v tom, že na základě samostatné výdělečné činnosti poskytují třetím osobám takové účetní služby, jako je zpracování, vedení nebo kontrola účetnictví. Naproti tomu právnická osoba, která za účelem sdružování zdrojů vede účetnictví společně, které jsou s ní propojeny, pod tento pojem nespadá.
- 40 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Mistral Trans, která se zabývá přepravou zboží, poskytovala účetní služby propojeným společnostem, které mají stejné členy správní rady, akcionáře a skutečné majitele jako ona, a to pouze s cílem ušetřit zdroje a nemuset pro každou obchodní společnost pořizovat licence na účetní software. S ohledem na výklad uvedený v bodě 39 tohoto rozsudku a s výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, takový podnik podle všeho nespadá pod kvalifikaci „externí účetní“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 bodu 3 písm. a) směrnice 2015/849.

- 41 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 2 odst. 1 bod 3 písm. a) směrnice 2015/849 musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „externí účetní“ ve smyslu tohoto ustanovení zahrnuje fyzické nebo právnické osoby, jejichž profesní činnost spočívá v tom, že na základě samostatné výdělečné činnosti poskytují třetím osobám takové účetní služby, jako je zpracování, vedení nebo kontrola účetnictví. Naproti tomu právnická osoba, která za účelem sdružování zdrojů vede účetnictví společností, které jsou s ní propojeny, pod tento pojem nespadá.

K druhé otázce

- 42 Vzhledem k odpovědi na první otázku není namístě se zabývat druhou otázkou.

K nákladům řízení

- 43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 1 bod 3 písm. a) směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES

musí být vykládán v tom smyslu, že

pojem „externí účetní“ ve smyslu tohoto ustanovení zahrnuje fyzické nebo právnické osoby, jejichž profesní činnost spočívá v tom, že na základě samostatné výdělečné činnosti poskytují třetím osobám takové účetní služby, jako je zpracování, vedení nebo kontrola účetnictví. Naproti tomu právnická osoba, která za účelem sdružování zdrojů vede účetnictví společností, které jsou s ní propojeny, pod tento pojem nespadá.

Podpisy