Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 5ης Δεκεμβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας – Οδηγία (ΕΕ) 2015/849 – Πεδίο εφαρμογής – Άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′ – Υπόχρεη οντότητα – Έννοια των "εξωτερικών λογιστών" – Παροχή λογιστικών υπηρεσιών, ως δευτερεύουσα δραστηριότητα, σε εταιρίες συνδεδεμένες με τον παρέχοντα τις υπηρεσίες»

Στην υπόθεση C-3/24,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākā tiesa (Senāts) (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) με απόφαση της 4ης Ιανουαρίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Ιανουαρίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

«MISTRAL TRANS» SIA

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz, Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του πρώτου τμήματος, A. Kumin (εισηγητή), I. Ziemele και S. Gervasoni, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον E. Bārdiņš και τις J. Davidoviča και K. Pommere,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Auvret, τον G. von Rintelen και την I. Rubene,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α', και του άρθρου 58, παράγραφος 1, της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, και την κατάργηση της οδηγίας 2005/60/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και της οδηγίας 2006/70/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ 2015, L 141, σ. 73).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «MISTRAL TRANS» SIA (στο εξής: Mistral Trans) και της Valsts ieņēmumu dienests (εθνικής φορολογικής αρχής, Λεττονία, στο εξής: VID) με αντικείμενο πρόστιμο το οποίο επιβλήθηκε στη Mistral Trans για παραβάσεις των εθνικών διατάξεων σχετικά με την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η αιτιολογική σκέψη 1 της οδηγίας 2015/849 έχει ως εξής:

«Ροές παράνομου χρήματος μπορούν να βλάψουν την ακεραιότητα, τη σταθερότητα και το κύρος του χρηματοπιστωτικού τομέα και να απειλήσουν την εσωτερική αγορά της [Ευρωπαϊκής] Ένωσης, καθώς και τη διεθνή ανάπτυξη. Η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), η χρηματοδότηση της τρομοκρατίας και το οργανωμένο έγκλημα παραμένουν σημαντικά προβλήματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν στο επίπεδο της Ένωσης. Εκτός από την περαιτέρω ανάπτυξη της προσέγγισης του ποινικού δικαίου σε επίπεδο [Ενωσης], η στοχοθετημένη και αναλογική πρόληψη της χρήσης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας είναι απαραίτητη, μπορεί δε να έχει συμπληρωματικά αποτελέσματα.»

4 Το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 2, της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Η παρούσα οδηγία αποσκοπεί στην πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος της Ένωσης για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας.

2. Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και η χρηματοδότηση της τρομοκρατίας απαγορεύονται.»

5 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται στις ακόλουθες υπόχρεες οντότητες:

1. στα πιστωτικά ιδρύματα·

2. στους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς·

3. στα ακόλουθα φυσικά ή νομικά πρόσωπα κατά την άσκηση των επαγγελματικών τους δραστηριοτήτων:
   α) ελεγκτές, εξωτερικούς λογιστές και φορολογικούς συμβούλους·

[…]».

6 Το άρθρο 58, παράγραφος 1, της οδηγίας 2015/849 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι οι υπόχρεες οντότητες μπορούν να υπέχουν ευθύνη για παραβάσεις των εθνικών διατάξεων για τη μεταφορά της παρούσας οδηγίας σύμφωνα με το παρόν άρθρο και τα άρθρα 59 έως 61. Οι τυχόν σχετικές κυρώσεις ή μέτρα πρέπει να είναι αποτελεσματικά, αναλογικά και αποτρεπτικά.»

Το λεττονικό δίκαιο

7 Ο Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (νόμος περί πρόληψης της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες καθώς και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων), της 17ης Ιουλίου 2008 (*Latvijas Vēstnesis*, 2008, αριθ. 116), τροποποιήθηκε με σκοπό, μεταξύ άλλων, τη μεταφορά της οδηγίας 2015/849 στη λεττονική έννομη τάξη.

8 Ο εν λόγω νόμος, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί πρόληψης), προβλέπει, στο άρθρο 3, παράγραφος 1, σημείο 3, ότι στις υπόχρεες κατά τον νόμο αυτόν οντότητες συγκαταλέγονται οι εξωτερικοί λογιστές.

9 Το άρθρο 77, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Η εποπτική και ελεγκτική αρχή, κατά τον καθορισμό της φύσεως και της βαρύτητας των κυρώσεων ή των εποπτικών μέτρων σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, λαμβάνει υπόψη το σύνολο των σχετικών περιστάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται:

1) η σοβαρότητα, η διάρκεια και ο συστηματικός χαρακτήρας της παράβασης·

2) ο βαθμός ευθύνης του φυσικού ή νομικού προσώπου·

3) η οικονομική κατάσταση του φυσικού ή νομικού προσώπου (ύψος του ετήσιου εισοδήματος του υπαίτιου φυσικού προσώπου ή συνολικός ετήσιος κύκλος εργασιών του υπαίτιου νομικού προσώπου και άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση)·

4) το κέρδος που αποκόμισε από την παράβαση το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, στον βαθμό που μπορεί να υπολογιστεί·

5) οι ζημίες τρίτων που προκλήθηκαν από την παράβαση, στον βαθμό που μπορούν να προσδιοριστούν·

6) ο βαθμός συνεργασίας του υπαίτιου φυσικού ή νομικού προσώπου με την αρμόδια εποπτική και ελεγκτική αρχή·

7) προηγούμενες παραβάσεις που διαπράχθηκαν από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο στον τομέα της καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και της διάδοσης των πυρηνικών όπλων, καθώς και τυχόν διεθνείς ή εθνικές κυρώσεις.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Στις 8 Οκτωβρίου 2013 η Mistral Trans, εταιρία της οποίας η κύρια δραστηριότητα είναι η μεταφορά εμπορευμάτων, γνωστοποίησε στη VID την έναρξη παροχής λογιστικών υπηρεσιών στο πλαίσιο εξωτερικής ανάθεσης.

11 Στις 10 Απριλίου 2018 η VID διενήργησε αυτοψία προκειμένου να αξιολογήσει τη συμμόρφωση της Mistral Trans προς τις διατάξεις περί καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, κατόπιν της οποίας διατύπωσε συστάσεις για την άρση των ελλείψεων που διαπιστώθηκαν.

12 Στις 16 Μαΐου 2019 η VID διενήργησε νέα αυτοψία, διαπίστωσε δε πλημμέλειες στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της Mistral Trans, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, την αξιολόγηση κινδύνων, τα μέτρα δέουσας επιμέλειας ως προς τους πελάτες, την έλλειψη περιοδικής επανεξέτασης των εταιρικών πολιτικών και διαδικασιών καθώς και την απουσία διαδικασίας καταστροφής εγγράφων.

13 Συνακόλουθα, με απόφαση της 12ης Ιουνίου 2019, η οποία επικυρώθηκε με απόφαση της 15ης Αυγούστου 2019, η VID επέβαλε στη Mistral Trans πρόστιμο ύψους 5 000 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση, το αντικείμενο και τη διάρκεια των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν, την οικονομική κατάσταση της εταιρίας, καθώς και το γεγονός ότι η Mistral Trans δεν επιχείρησε να συμμορφωθεί προς τις συστάσεις που της είχε απευθύνει η VID κατόπιν της από 10 Απριλίου 2018 αυτοψίας.

14 Η Mistral Trans άσκησε ενώπιον του Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικού εφετείου, Λεττονία) προσφυγή κατά της αποφάσεως της VID της 15ης Αυγούστου 2019. Στην προσφυγή της, μεταξύ άλλων, υποστήριξε ότι οι λογιστικές υπηρεσίες στο πλαίσιο της εξωτερικής ανάθεσης παρασχέθηκαν αποκλειστικώς σε τρεις συνδεδεμένες εταιρίες, τονίζοντας ότι η Mistral Trans και οι εν λόγω συνδεδεμένες εταιρίες έχουν τα ίδια μέλη διοικητικού συμβουλίου, καθώς και τους ίδιους μετόχους και πραγματικούς δικαιούχους. Ο τρόπος λογιστικής οργάνωσης επελέγη αποκλειστικώς και μόνον για να εξοικονομηθούν πόροι και για να μη χρειαστεί προμήθεια χωριστής άδειας χρήσης λογισμικού λογιστικής διαχείρισης για καθεμία εταιρία. Επιπλέον, κατόπιν της αποφάσεως της VID της 12ης Ιουνίου 2019, η λογιστική οργάνωση αναδιαρθρώθηκε ούτως ώστε, από τις 2 Ιουλίου 2019, όλες οι συνδεδεμένες εταιρίες να διαθέτουν αυτόνομη λογιστική διαχείριση.

15 Με απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2020, το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο) απέρριψε την προσφυγή της Mistral Trans. Συναφώς, έκρινε ότι, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849, η οδηγία αυτή εφαρμόζεται στους εξωτερικούς λογιστές, ανεξαρτήτως του ποιοι είναι οι αποδέκτες των λογιστικών υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο εξωτερικής ανάθεσης. Επιπλέον, το λεττονικό δίκαιο στον τομέα της καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες δεν προβλέπει ευνοϊκότερες διατάξεις για τα συνδεδεμένα μέρη. Επομένως, κατά το δικαστήριο αυτό, ορθώς η VID διαπίστωσε ότι η Mistral Trans παρέβη τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

16 Περαιτέρω, όσον αφορά τον καθορισμό της κύρωσης, το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο) διαπίστωσε ότι η VID έλαβε υπόψη τις περιστάσεις που μνημονεύονται στο άρθρο 77, παράγραφος 3, του νόμου περί πρόληψης, ιδίως τη σοβαρότητα της παράβασης και τη διάρκειά της, τον βαθμό ευθύνης και την οικονομική κατάσταση της Mistral Trans, καθώς και τη συνεργασία με την εποπτική και ελεγκτική αρχή. Συνεπώς, το πρόστιμο των 5 000 ευρώ που επιβλήθηκε στη Mistral Trans τελεί σε συνάρτηση με τη φύση των παραβάσεων που διαπράχθηκαν και είναι αναλογικό σε σχέση με την οικονομική κατάσταση της εταιρίας αυτής καθώς και με τα εθνικά οικονομικά συμφέροντα που επλήγησαν.

17 Η Mistral Trans άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Augstākā tiesa (Senāts) (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Λεττονία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, προβάλλοντας ότι το επιβληθέν πρόστιμο ήταν δυσανάλογο.

18 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά πρώτον, πρέπει να εξακριβωθεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849 εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι λογιστικές υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικώς προς εταιρίες συνδεδεμένες με την παρέχουσα τις υπηρεσίες.

19 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, εν γένει, οι εξωτερικοί λογιστές πρέπει να θεωρείται ότι ασκούν δραστηριότητες σχετικά υψηλού κινδύνου από απόψεως νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Επιπλέον, από τη γραμματική ερμηνεία του όρου «εξωτερικός λογιστής» του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849 το αιτούν δικαστήριο συνάγει ότι η οδηγία αυτή δεν έχει εφαρμογή σε οποιουσδήποτε λογιστές, αλλά μόνον σε όσους έχουν οργανώσει τις επαγγελματικές τους δραστηριότητες εκτός της επιχείρησης προς την οποία παρέχονται οι λογιστικές υπηρεσίες.

20 Εν προκειμένω, η VID έκρινε ότι δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η κύρια δραστηριότητα της Mistral Trans ουδέποτε σχετιζόταν με την παροχή λογιστικών υπηρεσιών και ότι ο επίμαχος τρόπος λογιστικής οργάνωσης μεταξύ συνδεδεμένων μερών αποσκοπούσε στην εξοικονόμηση πόρων. Πλην όμως, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το βάσιμο της απόψεως αυτής της VID.

21 Συγκεκριμένα, τόσο στο δίκαιο του ανταγωνισμού όσο και στο δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως ενιαία επιχείρηση. Είναι αμφίβολο κατά πόσον η παροχή λογιστικών υπηρεσιών εντός τέτοιων συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι υψηλότερου κινδύνου από απόψεως νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες σε σχέση με την εσωτερική λογιστική οργάνωση εντός της επιχείρησης μέσω μισθωτών λογιστών.

22 Επίσης, αμφιβολίες εγείρονται και ως προς την εφαρμογή της οδηγίας 2015/849 στην υπό κρίση περίπτωση λόγω προβληματισμού ως προς την πρακτική αποτελεσματικότητα της οδηγίας αυτής, δεδομένου ότι τόσο η Mistral Trans όσο και οι εταιρίες προς τις οποίες παρείχε λογιστικές υπηρεσίες ελέγχονται όλες από τα ίδια πρόσωπα. Υπό τις συνθήκες αυτές, η δυνατότητα του παρέχοντος λογιστικές υπηρεσίες να εκπληρώνει αυτοτελώς και πλήρως τις υποχρεώσεις που υπέχει και, κατά συνέπεια, η δυνατότητα επίτευξης των σκοπών της εν λόγω οδηγίας τίθεται εν αμφιβόλω.

23 Κατά δεύτερον, στην περίπτωση κατά την οποία το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849 έχει εφαρμογή και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι λογιστικές υπηρεσίες παρέχονται σε μέρη συνδεδεμένα με τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 58, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη οφείλουν να διασφαλίζουν ότι οι υπόχρεες οντότητες μπορούν να υπέχουν ευθύνη για παραβάσεις των διατάξεων σχετικά με τη μεταφορά της εν λόγω οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη, οι δε τυχόν σχετικές κυρώσεις ή μέτρα πρέπει να είναι αποτελεσματικά, αναλογικά και αποτρεπτικά. Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί αν το γεγονός ότι οι λογιστικές υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικώς σε συνδεδεμένα μέρη πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό της κατάλληλης κύρωσης.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Augstākā tiesa (Senāts) (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εφαρμόζεται η έννοια του “εξωτερικού λογιστή” του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας [2015/849] στις περιπτώσεις στις οποίες οι λογιστικές υπηρεσίες παρέχονται μόνο σε συνδεδεμένα με τον εξωτερικό λογιστή πρόσωπα;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 58, παράγραφος 1, της οδηγίας [2015/849] την έννοια ότι, στο πλαίσιο επιβολής αναλογικής κυρώσεως, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι:
   α) η λογιστική υπηρεσία παρέχεται μόνο σε συνδεδεμένα με τον παρέχοντα αυτή πρόσωπα·
   β) η επιλογή τηρήσεως των λογιστικών βιβλίων μέσω αναθέσεως σε εξωτερικό λογιστή οφείλεται σε εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα της εν λόγω επιλογής, οι οποίες έλαβαν χώρα στο πλαίσιο ενός ομίλου συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και δεν οφείλεται σε κριτήρια που απορρέουν από τη νομοθεσία ή κριτήρια που βασίζονται στην οικονομική πραγματικότητα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

25 Κατ’ αρχάς, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία 2015/849 έχει ως κύριο σκοπό, όπως προκύπτει από τον τίτλο της και από το άρθρο της 1, παράγραφοι 1 και 2, να αποτρέψει τη χρησιμοποίηση του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας (απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Ειδικότερα, οι διατάξεις της οδηγίας 2015/849, οι οποίες έχουν προληπτικό χαρακτήρα, αποβλέπουν στην καθιέρωση, σύμφωνα με μια προσέγγιση που βασίζεται στον κίνδυνο, ενός συνόλου προληπτικών και αποτρεπτικών μέτρων για την αποτελεσματική καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, προκειμένου να αποτραπεί, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 1 της εν λόγω οδηγίας, το ενδεχόμενο ροές παράνομου χρήματος να βλάψουν την ακεραιότητα, τη σταθερότητα και το κύρος του χρηματοπιστωτικού τομέα της Ένωσης και να απειλήσουν την εσωτερική αγορά της, καθώς και τη διεθνή ανάπτυξη (απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Συναφώς, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2015/849 απαριθμεί τις οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η οδηγία, λόγω της συμμετοχής τους στην εκτέλεση συναλλαγής ή στην άσκηση δραστηριότητας χρηματοοικονομικής φύσεως. Στις οντότητες αυτές περιλαμβάνονται, όπως προβλέπει το σημείο 3, στοιχείο α′, της ως άνω διατάξεως, οι εξωτερικοί λογιστές κατά την άσκηση των επαγγελματικών τους δραστηριοτήτων.

28 Επιπλέον, το άρθρο 58, παράγραφος 1, της οδηγίας 2015/849 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι οι υπόχρεες οντότητες μπορούν να υπέχουν ευθύνη για παραβάσεις των εθνικών διατάξεων σχετικά με τη μεταφορά της οδηγίας αυτής στην εσωτερική έννομη τάξη.

29 Εν προκειμένω, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την εξακρίβωση του αν υφίσταται παράβαση, εκ μέρους της Mistral Trans, των διατάξεων του νόμου περί πρόληψης, ικανή να επισύρει την επιβολή κύρωσης.

30 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί αν εταιρία όπως η Mistral Trans πρέπει να θεωρηθεί, λαμβανομένης υπόψη της φύσεως των δραστηριοτήτων της, ως «υπόχρεη οντότητα» και, ειδικότερα, ως εμπίπτουσα στην έννοια των «εξωτερικών λογιστών», κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849.

31 Δεδομένου ότι η έννοια των «εξωτερικών λογιστών» δεν ορίζεται στην οδηγία 2015/849, προκειμένου να οριστεί η σημασία και το περιεχόμενό της, γνώμονα πρέπει να αποτελεί το συνηθισμένο της νόημα στην καθημερινή γλώσσα, λαμβανομένων συγχρόνως υπόψη τόσο του πλαισίου εντός του οποίου χρησιμοποιείται η έννοια αυτή όσο και των σκοπών της ρύθμισης στην οποία εντάσσεται (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Όσον αφορά, αφενός, τον όρο «λογιστές», προκύπτει ότι στην απόδοση του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849 σε ορισμένες γλώσσες, όπως στη γερμανική («Buchprüfer»), στη γαλλική («experts-comptables»), στη ρουμανική («experți contabili») ή στη σουηδική («revisorer»), οι όροι που χρησιμοποιούνται αναφέρονται σε πρόσωπα που ανήκουν σε νομοθετικά κατοχυρωμένο επάγγελμα του οποίου η δραστηριότητα συνίσταται, μεταξύ άλλων, στην οργάνωση, τον έλεγχο, την αξιολόγηση ή τη διόρθωση σφαλμάτων της λογιστικής διαχείρισης. Αντιθέτως, οι όροι που χρησιμοποιούνται στην απόδοση σε άλλες γλώσσες, όπως στη λεττονική («grāmatveži»), στην ισπανική («contables»), στην αγγλική («accountants»), στην ολλανδική («accountants») ή στην ελληνική («λογιστές»), έχουν ευρύτερο περιεχόμενο, καθότι αναφέρονται γενικότερα στα πρόσωπα των οποίων η δραστηριότητα συνίσταται στην κατάρτιση, την τήρηση και τον έλεγχο λογιστικών καταστάσεων, ιδίως δε λογιστικών καταστάσεων επιχειρήσεων.

33 Όσον αφορά, αφετέρου, τη χρήση του όρου «εξωτερικοί» στο άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849, πρέπει να γίνει δεκτό ότι αποσκοπεί στη ρητή εξαίρεση από τις προβλεπόμενες στην οδηγία υποχρεώσεις των «εσωτερικών» λογιστών, δηλαδή των προσώπων, όπως οι μισθωτοί λογιστές, που δεν παρέχουν ανεξάρτητες λογιστικές υπηρεσίες σε τρίτους. Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, η έννοια του όρου που χρησιμοποιείται στη λεττονική απόδοση του ως άνω άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, «ārštata», αντανακλά κατ' ουσίαν την ερμηνεία αυτή.

34 Ως εκ τούτου, η έννοια των «εξωτερικών λογιστών», κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849, αφορά τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των οποίων η επαγγελματική δραστηριότητα συνίσταται στην παροχή σε τρίτους ανεξάρτητων λογιστικών υπηρεσιών, όπως η κατάρτιση, η τήρηση ή ο έλεγχος λογιστικών καταστάσεων.

35 Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η συγκεκριμένη διάταξη. Πράγματι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2015/849 απαριθμεί, στα σημεία 1 έως 3, τις οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η οδηγία, καλούμενες «υπόχρεες οντότητες». Οι οντότητες αυτές είναι, κατά το σημείο 1, τα πιστωτικά ιδρύματα, κατά το σημείο 2, οι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί και, κατά το σημείο 3, τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο σημείο αυτό, κατά την άσκηση των επαγγελματικών τους δραστηριοτήτων.

36 Πιο συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849, η οδηγία αυτή εφαρμόζεται στους ελεγκτές, στους εξωτερικούς λογιστές και στους φορολογικούς συμβούλους.

37 Η επέκταση του πεδίου εφαρμογής των διατάξεων για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες στα πρόσωπα αυτά ανάγεται στην οδηγία 2001/97/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2001, για την τροποποίηση της οδηγίας 91/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου για την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ΕΕ 2001, L 344, σ. 76), η οποία προβλέπει στην αιτιολογική σκέψη 15 ότι «[ο]ι υποχρεώσεις […] σχετικά με την εξακρίβωση της ταυτότητας των συναλλασσομένων, την τήρηση στοιχείων και την αναφορά των ύποπτων συναλλαγών θα πρέπει να επεκταθούν και σε έναν περιορισμένο αριθμό δραστηριοτήτων και επαγγελμάτων που αποδεδειγμένως προσφέρονται για νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες».

38 Το γεγονός, όμως, ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849 καλύπτει, πέραν των εξωτερικών λογιστών, τους ελεγκτές και τους φορολογικούς συμβούλους υποδηλώνει ότι η διάταξη αυτή αφορά τους ασκούντες συγκεκριμένα επαγγέλματα, ήτοι πρόσωπα των οποίων η επαγγελματική δραστηριότητα συνίσταται στην παροχή σε τρίτους ανεξάρτητων υπηρεσιών, αντιστοίχως, λογιστικής, οικονομικού ελέγχου και νομικής συμβουλευτικής σε φορολογικά θέματα.

39 Υπό το πρίσμα των σκέψεων αυτών, η έννοια των «εξωτερικών λογιστών», κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849, αφορά τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των οποίων η επαγγελματική δραστηριότητα συνίσταται στην παροχή σε τρίτους ανεξάρτητων λογιστικών υπηρεσιών, όπως η κατάρτιση, η τήρηση ή ο έλεγχος λογιστικών καταστάσεων. Αντιθέτως, στην έννοια αυτή δεν εμπίπτει νομικό πρόσωπο το οποίο ασκεί τη λογιστική διαχείριση συνδεδεμένων με αυτό εταιριών, στο πλαίσιο κοινής χρήσης των πόρων.

40 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η Mistral Trans, η οποία ασκεί δραστηριότητα μεταφοράς εμπορευμάτων, παρέσχε λογιστικές υπηρεσίες σε συνδεδεμένες εταιρίες με τις οποίες είχε τα ίδια μέλη διοικητικού συμβουλίου και τους ίδιους μετόχους και πραγματικούς δικαιούχους, τούτο δε αποκλειστικώς και μόνον για να εξοικονομηθούν πόροι και για να μη χρειαστεί προμήθεια χωριστής άδειας χρήσης λογισμικού λογιστικής διαχείρισης για καθεμία εταιρία. Λαμβανομένης υπόψη της ερμηνείας που εκτέθηκε στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως και υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, μια τέτοια επιχείρηση δεν φαίνεται να μπορεί να χαρακτηρισθεί ως «εξωτερικός λογιστής», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849.

41 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2015/849 έχει την έννοια ότι ο όρος «εξωτερικοί λογιστές», κατά τη διάταξη αυτήν, αφορά τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των οποίων η επαγγελματική δραστηριότητα συνίσταται στην παροχή σε τρίτους ανεξάρτητων λογιστικών υπηρεσιών, όπως η κατάρτιση, η τήρηση ή ο έλεγχος λογιστικών καταστάσεων. Αντιθέτως, στην έννοια αυτή δεν εμπίπτει νομικό πρόσωπο το οποίο ασκεί, προς τον σκοπό κοινής χρήσης των πόρων, τη λογιστική διαχείριση συνδεδεμένων με αυτό εταιριών.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

42 Λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η εξέταση του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, και την κατάργηση της οδηγίας 2005/60/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και της οδηγίας 2006/70/ΕΚ της Επιτροπής,

έχει την έννοια ότι:

ο όρος «εξωτερικοί λογιστές», κατά τη διάταξη αυτήν, αφορά τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των οποίων η επαγγελματική δραστηριότητα συνίσταται στην παροχή σε τρίτους ανεξάρτητων λογιστικών υπηρεσιών, όπως η κατάρτιση, η τήρηση ή ο έλεγχος λογιστικών καταστάσεων. Αντιθέτως, στην έννοια αυτή δεν εμπίπτει νομικό πρόσωπο το οποίο ασκεί,

προς τον σκοπό κοινής χρήσης των πόρων, τη λογιστική διαχείριση συνδεδεμένων με αυτό εταιριών.

(υπογραφές)