Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 5 grudnia 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Zapobieganie wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu – Dyrektywa (UE) 2015/849 – Zakres stosowania – Artykuł 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) – Podmiot zobowiązany – Pojęcie „zewnętrznych księgowych” – Usługi księgowe świadczone dodatkowo na rzecz spółek powiązanych z usługodawcą

W sprawie C-3/24

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākā tiesa (Senāts) (sąd najwyższy, Łotwa) postanowieniem z dnia 4 stycznia 2024 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 stycznia 2024 r., w postępowaniu:

**„MISTRAL TRANS” SIA**

przeciwko

**Valsts ieņēmumu dienests,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, T. von Danwitz, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego pierwszej izby, A. Kumin (sprawozdawca), I. Ziemele i S. Gervasoni, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu łotewskiego – E. Bārdiņš, J. Davidoviča oraz K. Pommere, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – C. Auvret, G. von Rintelen oraz I. Rubene, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: łotewski.

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) i art. 58 ust. 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniającej rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz.U. 2015, L 141, s. 73).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „MISTRAL TRANS" SIA (zwaną dalej „spółką Mistral Trans") a Valsts ieņēmumu dienests (krajowym organem podatkowym, Łotwa) (zwanym dalej „VID") w przedmiocie grzywny nałożonej na spółkę Mistral Trans za naruszenia przepisów krajowych dotyczących zapobiegania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Motyw 1 dyrektywy 2015/849 brzmi następująco:

„Przepływy pieniędzy pochodzących z nielegalnych źródeł mogą szkodzić integralności, stabilności i wiarygodności sektora finansowego oraz stanowić zagrożenie dla rynku wewnętrznego Unii [Europejskiej], jak również rozwoju międzynarodowego. Pranie pieniędzy, finansowanie terroryzmu i przestępczości zorganizowanej nadal stanowią poważny problem, którym należy się zająć na szczeblu Unii. Oprócz dalszego rozwijania instrumentów prawnokarnych na szczeblu Unii niezbędne są ukierunkowane i proporcjonalne działania zapobiegające wykorzystaniu systemu finansowego do prania pieniędzy i finansowania terroryzmu, które to działania mogą przynieść komplementarne wyniki".

4 Artykuł 1 ust. 1 i 2 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Celem niniejszej dyrektywy jest zapobieganie wykorzystywaniu unijnego systemu finansowego do prania pieniędzy i finansowania terroryzmu.

2. Państwa członkowskie zapewniają obowiązywanie zakazu prania pieniędzy i finansowania terroryzmu".

5 Artykuł 2 ust. 1 wspomnianej dyrektywy, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Niniejszą dyrektywę stosuje się do następujących podmiotów zobowiązanych:

1) instytucji kredytowych;

2) instytucji finansowych;

3) następujących osób fizycznych lub prawnych podczas wykonywania ich działalności zawodowej:
   a) biegłych rewidentów, zewnętrznych księgowych i doradców podatkowych;

[…]”.

6 Artykuł 58 ust. 1 dyrektywy 2015/849 przewiduje:

„Państwa członkowskie zapewniają – zgodnie z niniejszym artykułem i z art. 59–61 – możliwość pociągania podmiotów zobowiązanych do odpowiedzialności z tytułu naruszeń przepisów krajowych transponujących niniejszą dyrektywę. Wszelkie wynikające stąd kary lub środki muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające”.

### *Prawo łotewskie*

7 Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (ustawa o zapobieganiu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu i proliferacji) z dnia 17 lipca 2008 r. (*Latvijas Vēstnesis* 2008, nr 116) została znowelizowana w szczególności w celu transpozycji dyrektywy 2015/849 do łotewskiego porządku prawnego.

8 Ustawa ta, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwana dalej „ustawą o zapobieganiu”), przewiduje w art. 3 ust. 1 pkt 3, że do podmiotów zobowiązanych podlegających ustawie należą zewnętrzni księgowi.

9 Artykuł 77 ust. 3 wspomnianej ustawy stanowi:

„Ustalając wysokość kar oraz rodzaj i zakres środków nadzorczych zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu, organ nadzoru i kontroli uwzględnia wszystkie istotne okoliczności, w tym:

1) wagę, czas trwania i systematyczny charakter naruszenia;

2) stopień odpowiedzialności osoby fizycznej lub prawnej;

3) sytuację finansową osoby fizycznej lub prawnej (roczne przychody odpowiedzialnej osoby fizycznej lub całkowity roczny obrót odpowiedzialnej osoby prawnej oraz inne czynniki wpływające na sytuację finansową);

4) korzyści uzyskane przez osobę fizyczną lub prawną w wyniku naruszenia, w zakresie, w jakim można je ustalić;

5) straty poniesione przez osoby trzecie w wyniku naruszenia, w zakresie, w jakim można je ustalić;

6) poziom, na którym osoba fizyczna lub prawna ponosząca odpowiedzialność współpracuje z organem nadzoru i kontroli;

7) wcześniejsze naruszenia przez osobę fizyczną lub prawną przepisów w zakresie zapobiegania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu oraz rozprzestrzenianiu broni jądrowej oraz w zakresie międzynarodowych lub krajowych sankcji”.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 W dniu 8 października 2013 r. Mistral Trans, przedsiębiorstwo, którego głównym przedmiotem działalności jest przewóz towarów, powiadomiło VID o rozpoczęciu świadczenia usług księgowych na zasadzie outsourcingu.

11 W dniu 10 kwietnia 2018 r. VID przeprowadził kontrolę w celu oceny przestrzegania przez spółkę Mistral Trans przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy, w wyniku której wydał on zalecenia dotyczące środków mających na celu usunięcie stwierdzonych uchybień.

12 W dniu 16 maja 2019 r. VID przeprowadził ponowną kontrolę i stwierdził uchybienia w systemie kontroli wewnętrznej spółki Mistral Trans, dotyczące w szczególności oceny ryzyka, środków należytej staranności wobec klientów, braku okresowego przeglądu polityk i procedur oraz braku procedury niszczenia dokumentów.

13 W rezultacie decyzją z dnia 12 czerwca 2019 r., utrzymaną w mocy decyzją z dnia 15 sierpnia 2019 r., VID nałożył na spółkę Mistral Trans grzywnę w wysokości 5000 EUR, uwzględniając charakter, przedmiot i czas trwania stwierdzonych naruszeń, sytuację finansową spółki oraz fakt, że nie próbowała ona zastosować się do zaleceń wydanych przez VID w następstwie przeprowadzonej przez niego kontroli w dniu 10 kwietnia 2018 r.

14 Spółka Mistral Trans wniosła do Administratīvā apgabaltiesa (regionalnego sądu administracyjnego, Łotwa) skargę na decyzję VID z dnia 15 sierpnia 2019 r. W swojej skardze podniosła ona w szczególności, że usługi księgowe świadczone na zasadzie outsourcingu były świadczone jedynie na rzecz trzech powiązanych spółek, przy czym spółka Mistral Trans i te spółki powiązane mają takich samych członków zarządu, akcjonariuszy i beneficjentów rzeczywistych. Sposób prowadzenia księgowości został wybrany wyłącznie w celu zaoszczędzenia zasobów oraz uniknięcia konieczności zakupu licencji na oprogramowanie księgowe dla każdej ze spółek. Ponadto w następstwie decyzji VID z dnia 12 czerwca 2019 r. księgowość została zreorganizowana w ten sposób, że począwszy od dnia 2 lipca 2019 r. księgowość każdej z powiązanych spółek prowadzona jest w sposób niezależny.

15 Wyrokiem z dnia 29 października 2020 r. Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) oddalił skargę wniesioną przez spółkę Mistral Trans. W tym względzie uznał on, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 akt ten ma zastosowanie do zewnętrznych księgowych, przy czym nie ma znaczenia, kto jest odbiorcą usług księgowych świadczonych na zasadzie outsourcingu. Prawo łotewskie w dziedzinie przeciwdziałania praniu pieniędzy również nie przewiduje złagodzonych przepisów dla podmiotów powiązanych. Zdaniem tego sądu VID słusznie stwierdził zatem, że spółka Mistral Trans naruszyła przepisy dotyczące prania pieniędzy.

16 Ponadto, co się tyczy określenia sankcji, Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) stwierdził, że VID uwzględnił okoliczności wymienione w art. 77 ust. 3 ustawy o zapobieganiu, w szczególności wagę naruszenia i czas jego trwania, stopień odpowiedzialności i sytuację finansową spółki Mistral Trans, a także współpracę z organem nadzoru i kontroli. Grzywna w wysokości 5000 EUR nałożona na Mistral Trans jest zatem zależna od charakteru popełnionych naruszeń i proporcjonalna względem sytuacji finansowej tej spółki i w stosunku do naruszenia krajowych interesów gospodarczych.

17 Spółka Mistral Trans wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do Augstākā tiesa (Senāts) (sądu najwyższego, Łotwa), który jest sądem odsyłającym, podnosząc, że nałożona grzywna była nieproporcjonalna.

18 Sąd odsyłający wskazuje, że w pierwszej kolejności należy ustalić, czy art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 ma zastosowanie również do przypadków, w których usługi księgowe są świadczone wyłącznie na rzecz spółek powiązanych z usługodawcą.

19 W tym względzie sąd ten uważa, że ogólnie rzecz biorąc, zewnętrznych księgowych należy uznać za osoby, których działalność jest narażona na dość wysokie ryzyko prania pieniędzy. Ponadto z wykładni językowej terminu „zewnętrzny księgowy" zawartego w art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 sąd ten wywodzi, że dyrektywa ta ma zastosowanie nie do każdego księgowego, lecz jedynie do tych, których działalność zawodowa jest zorganizowana poza przedsiębiorstwem, na rzecz którego świadczone są usługi księgowe.

20 W niniejszej sprawie VID uznał za pozbawioną znaczenia okoliczność, że główna działalność spółki Mistral Trans nigdy nie była związana ze świadczeniem usług księgowych i że odnośne zasady prowadzenia księgowości między podmiotami powiązanymi zostały opracowane w celu zaoszczędzenia zasobów. Tymczasem sąd odsyłający ma wątpliwości co do zasadności tego stanowiska VID.

21 Zarówno bowiem w prawie konkurencji, jak i w prawie pomocy państwa przedsiębiorstwa powiązane mogą zostać uznane za jedno przedsiębiorstwo. Wydaje się wątpliwe, aby świadczenie usług księgowych w takich przedsiębiorstwach powiązanych było narażone na większe ryzyko prania pieniędzy niż świadczenie takich usług zorganizowane wewnętrznie w ramach przedsiębiorstwa zatrudniającego księgowych jako pracowników tego przedsiębiorstwa na podstawie umów o pracę.

22 Ponadto zastosowanie dyrektywy 2015/849 w niniejszej sytuacji jest również dyskusyjne ze względów dotyczących skuteczności (effet utile) tej dyrektywy, ponieważ zarówno spółka Mistral Trans, jak i spółki, na rzecz których świadczyła ona usługi księgowe, są kontrolowane przez te same osoby. W tych okolicznościach możliwość niezależnego i pełnego wykonania przez dostawcę usług księgowych nałożonych na niego obowiązków, a w konsekwencji możliwość osiągnięcia celów tej dyrektywy wydają się wątpliwe.

23 W drugiej kolejności, w przypadku gdyby art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 miał zastosowanie również w przypadkach, gdy usługi księgowe są świadczone na rzecz podmiotów powiązanych z usługodawcą, sąd odsyłający przypomina, że zgodnie z art. 58 ust. 1 tej dyrektywy państwa członkowskie powinny zapewnić, aby podmioty zobowiązane mogły zostać pociągnięte do odpowiedzialności z tytułu naruszeń przepisów transponujących rzeczoną dyrektywę, przy czym wszelkie wynikające stąd kary lub środki muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające. W tym względzie należy wyjaśnić, czy przy określaniu właściwej kary należy uwzględnić okoliczność, że usługa księgowa jest świadczona wyłącznie na rzecz powiązanych podmiotów.

24 W tych okolicznościach Augstākā tiesa (Senāts) (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie »zewnętrzny księgowy« zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy [2015/849] należy interpretować w ten sposób, że ma ono zastosowanie również w przypadku, gdy usługi księgowe są świadczone wyłącznie na rzecz podmiotów powiązanych z zewnętrznym księgowym?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 58 ust. 1 dyrektywy [2015/849] należy interpretować w ten sposób, że dla oceny proporcjonalności nałożonej kary ma znaczenie okoliczność, że:
   a) usługa księgowa jest świadczona wyłącznie na rzecz podmiotów powiązanych z usługodawcą;
   b) decyzja o prowadzeniu księgowości z wykorzystaniem zewnętrznego księgowego została powzięta w oparciu o rozważania dotyczące efektywności rozpatrywanej na poziomie grupy powiązanych przedsiębiorstw, nie zaś w oparciu o kryteria wynikające z przepisów prawa lub oparte na realiach gospodarczych?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

25 Na wstępie należy przypomnieć, że głównym celem dyrektywy 2015/849 – jak wynika z jej tytułu i jej art. 1 ust. 1 i 2 – jest zapobieganie wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy i finansowania terroryzmu (wyrok z dnia 18 kwietnia 2024 r., Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Dokładniej rzecz ujmując, przepisy dyrektywy 2015/849, które mają prewencyjny charakter, zmierzają do ustanowienia, zgodnie z podejściem opartym na ocenie ryzyka, szeregu środków zapobiegawczych i odstraszających pozwalających na skuteczne zwalczanie prania pieniędzy i finansowania terroryzmu w celu uniknięcia sytuacji, jak wynika z motywu 1 tej dyrektywy, w której nielegalne przepływy pieniężne mogłyby szkodzić integralności, stabilności i reputacji sektora finansowego Unii oraz zagrozić jej rynkowi wewnętrznemu, jak również rozwojowi międzynarodowemu (wyrok z dnia 18 kwietnia 2024 r., Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W tym względzie art. 2 ust. 1 dyrektywy 2015/849 wymienia podmioty, do których dyrektywa ta ma zastosowanie ze względu na ich udział w dokonywaniu operacji lub prowadzeniu działalności o charakterze finansowym. Wśród tych podmiotów znajdują się, jak przewiduje pkt 3 lit. a) tego przepisu, zewnętrzni księgowi działający w ramach prowadzonej przez nich działalności zawodowej.

28 Ponadto art. 58 ust. 1 dyrektywy 2015/849 stanowi, że państwa członkowskie zapewniają, aby podmioty zobowiązane mogły zostać pociągnięte do odpowiedzialności w przypadku naruszenia przepisów krajowych transponujących tę dyrektywę.

29 W niniejszej sprawie przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest badanie istnienia naruszenia przez spółkę Mistral Trans przepisów ustawy o zapobieganiu, mogącego prowadzić do nałożenia kary.

30 W tych okolicznościach pytanie pierwsze należy rozumieć w ten sposób, że zmierza ono do ustalenia, czy spółkę taką jak Mistral Trans, zważywszy na charakter jej działalności, należy uznać za „podmiot zobowiązany", a w szczególności za objętą zakresem pojęcia „zewnętrznych księgowych" w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849.

31 Ponieważ pojęcie „zewnętrznych księgowych" nie zostało zdefiniowane w dyrektywie 2015/849, ustalenia jego znaczenia i zakresu należy dokonywać zgodnie z jego zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, z uwzględnieniem kontekstu, w którym zostało ono użyte, i celów uregulowania, którego jest częścią (zob. analogicznie wyrok z dnia 1 października 2020 r., Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Co się tyczy, po pierwsze, wyrażenia „księgowi", okazuje się, że w niektórych wersjach językowych art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849, takich jak niemiecka („Buchprüfer"), francuska („experts-comptables"), rumuńska („experți contabili") czy szwedzka („revisorer"), użyte terminy odnoszą się do osób wykonujących zawód regulowany, których działalność polega w szczególności na organizowaniu, weryfikacji, ocenie lub korygowaniu księgowości. Natomiast zakres terminów użytych w innych wersjach językowych, takich jak łotewska („grāmatveži"), hiszpańska („contables"), angielska („accountants") lub niderlandzka („accountants"), jest szerszy, ponieważ odnoszą się one bardziej ogólnie do osób prowadzących działalność polegającą na sporządzaniu, prowadzeniu i kontrolowaniu ksiąg rachunkowych, w szczególności ksiąg rachunkowych przedsiębiorstw.

33 Co się tyczy, po drugie, użycia terminu „zewnętrzni" w art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849, należy uznać, że ma on na celu wyraźne wyłączenie z obowiązków przewidzianych w tej dyrektywie „wewnętrznych" księgowych, innymi słowy osób takich jak księgowi zatrudnieni w oparciu o umowę o pracę, które nie świadczą usług księgowych na rzecz osób trzecich w sposób niezależny. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający znaczenie terminu użytego w łotewskiej wersji językowej tego art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) („ārštata") odzwierciedla zasadniczo tę wykładnię.

34 Wynika z tego, że pojęcie „zewnętrznych księgowych" w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 obejmuje osoby fizyczne lub prawne, których działalność zawodowa polega na świadczeniu osobom trzecim w sposób niezależny usług księgowych takich jak sporządzanie, prowadzenie lub kontrola ksiąg rachunkowych.

35 Wykładnię tę potwierdza kontekst, w jaki wpisuje się ten przepis. Jak bowiem przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, art. 2 ust. 1 dyrektywy 2015/849 wymienia w pkt 1–3 podmioty, do których dyrektywa ta ma zastosowanie, zwane „podmiotami zobowiązanymi". Zgodnie z pkt 1 podmiotami tymi są instytucje kredytowe, zgodnie z pkt 2 – instytucje finansowe, a zgodnie z pkt 3 – osoby fizyczne lub prawne, o których mowa w tym punkcie, podczas wykonywania ich działalności zawodowej.

36 W szczególności, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849, dyrektywa ta ma zastosowanie do biegłych rewidentów, zewnętrznych księgowych i doradców podatkowych.

37 Rozszerzenie zakresu stosowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy na te ostatnie kategorie osób sięga dyrektywy 2001/97/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 4 grudnia 2001 r. zmieniającej dyrektywę Rady 91/308/EWG w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy (Dz.U. 2001, L 344, s. 76), której motyw 15 stanowi, że „[o]obowiązki […] w zakresie identyfikacji klientów, prowadzenia

dokumentacji i zgłaszania podejrzanych transakcji powinny zostać rozszerzone na ograniczoną liczbę działalności i zawodów, które okazują się szczególnie podatne na wykorzystanie w celach prania pieniędzy”.

38 Otóż fakt, że art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 odnosi się nie tylko do zewnętrznych księgowych, ale też do biegłych rewidentów i doradców podatkowych, sugeruje, że przepis ten dotyczy członków konkretnych zawodów, to znaczy osób, których działalność zawodowa polega na świadczeniu osobom trzecim w sposób niezależny usług w zakresie księgowości, audytu i doradztwa prawnego w dziedzinie podatkowej.

39 W świetle tych rozważań pojęcie „zewnętrznych księgowych” w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 odnosi się do osób fizycznych lub prawnych, których działalność zawodowa polega na świadczeniu osobom trzecim w sposób niezależny usług księgowych takich jak sporządzanie, prowadzenie lub kontrola ksiąg rachunkowych. Pojęcie to nie obejmuje natomiast osoby prawnej, która prowadzi księgowość powiązanych z nią spółek w celu połączenia zasobów.

40 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że spółka Mistral Trans, która prowadzi działalność w zakresie przewozu towarów, świadczyła usługi księgowe na rzecz spółek powiązanych, które miały takich samych jak ona członków zarządu, akcjonariuszy i beneficjentów rzeczywistych, wyłącznie w celu zaoszczędzenia zasobów i uniknięcia konieczności zakupu licencji na oprogramowanie księgowe dla każdej spółki. Biorąc pod uwagę wykładnię przedstawioną w pkt 39 niniejszego wyroku, i z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, nie wydaje się, aby takie przedsiębiorstwo mogło zostać uznane za „zewnętrznego księgowego” w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849.

41 W świetle ogółu powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze powinna brzmieć tak, że art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy 2015/849 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „zewnętrznych księgowych” w rozumieniu tego przepisu obejmuje osoby fizyczne lub prawne, których działalność zawodowa polega na świadczeniu osobom trzecim w sposób niezależny usług księgowych takich jak sporządzanie, prowadzenie lub kontrola ksiąg rachunkowych. Pojęcie to nie obejmuje natomiast osoby prawnej, która w celu połączenia zasobów prowadzi księgowość powiązanych z nią spółek.

### *W przedmiocie pytania drugiego*

42 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma potrzeby rozpatrywania pytania drugiego.

## W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 2 ust. 1 pkt 3 lit. a) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do**

**prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniającej rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**pojęcie „zewnętrznych księgowych” w rozumieniu tego przepisu obejmuje osoby fizyczne lub prawne, których działalność zawodowa polega na świadczeniu osobom trzecim w sposób niezależny usług księgowych takich jak sporządzanie, prowadzenie lub kontrola ksiąg rachunkowych. Pojęcie to nie obejmuje natomiast osoby prawnej, która w celu połączenia zasobów prowadzi księgowość powiązanych z nią spółek.**

Podpisy