

# Anonymisierte Fassung

Übersetzung

C-362/21 – 1

## Rechtssache C-362/21

### Vorlage zur Vorabentscheidung

**Eingangsdatum:**

9. Juni 2021

**Vorlegendes Gericht:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

14. Mai 2021

**Klägerin:**

Ekofrukt

**Beklagter:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo

---

BESCHLUSS

... [nicht übersetzt]

Veliko Tarnovo, den 14. Mai 2021

Der Administrativen sad Veliko Tarnovo (Verwaltungsgericht Veliko Tarnovo)  
... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] hat bei seiner Entscheidung Folgendes berücksichtigt:

Das Verfahren ist durch eine Klage der EOOD „Ekofrukt“ (mit Sitz und Verwaltungsanschrift in Veliko Tarnovo ... [nicht übersetzt]) gegen den von den Organi po prihodite pri TD na NAP (für Einnahmen zuständige Stellen bei der Gebietsdirektion der Nationalen Agentur für Einnahmen) Veliko Tarnovo

erlassenen und durch die Entscheidung Nr. 252/18.09.2018 des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“) Veliko Tarnovo bestätigten Steuerprüfungsbescheid Nr. R 0400017005148-091-001/08.02.2018 eingeleitet geworden, mit dem für die Steuerzeiträume August, September und Oktober 2014 Mehrwertsteuer in Höhe von insgesamt 30 915,50 Leva (BGN) erhoben worden war und auf die nicht fristgemäß entrichteten Steuern Zinsen berechnet worden waren. Im Hinblick auf die Sachentscheidung über den anhängigen Rechtsstreit befindet das Gericht, dass es für die richtige Entscheidung des Rechtsstreits, mit dem es befasst ist, einer Auslegung von Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts bedarf. Insoweit hält das Gericht es für erforderlich, auf eigene Veranlassung gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union zu richten.

## **I. Parteien des Verfahrens**

1. Klägerin – EOOD „Ekofrukt“ (mit Sitz und Verwaltungsanschrift in Veliko Tarnovo ... [nicht übersetzt])
2. Beklagter – Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo

## **II. Gegenstand des Rechtsstreits**

Steuerprüfungsbescheid Nr. R 0400017005148-091-001/08.02.2018 der Organi po prihodite pri TD na NAP Veliko Tarnovo, mit dem für die Steuerzeiträume August, September und Oktober 2014 Mehrwertsteuer in Höhe von insgesamt 30 915,50 BGN erhoben wurde und auf die nicht fristgemäß entrichteten Steuern Zinsen berechnet wurden

## **III. Für den Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens relevanter Sachverhalt**

**III.1.** Die EOOD „Ekofrukt“ ist eine Handelsgesellschaft, die Obst und Gemüse im Groß- und Einzelhandel an mehreren Verkaufsstellen verkauft.

**III.2.** Diese Gesellschaft wurde einer Prüfung hinsichtlich der ordnungsgemäßen Anwendung des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) unterzogen, die die Steuerzeiträume August, September, Oktober und November 2014 betraf.

**III.3.** Das Prüfverfahren wurde durch die Steuerprüfungsanordnung Nr. R 04000416007146-020-001/14.10.2016 eröffnet ... [nicht übersetzt]. Es endete mit dem Erlass des Steuerprüfungsbescheids

Nr. R 04000416007146-091-001/04.05.2017, der auf die Beschwerde der Gesellschaft durch die Entscheidung Nr. 227/04.08.2017 des Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ aufgehoben wurde. Die Sache wurde zur erneuten Prüfung zurückverwiesen.

**III.4.** Zur Durchführung dieser Entscheidung wurde die Steuerprüfungsanordnung Nr. R 040001717005148-020-001/04.08.2017 ... [nicht übersetzt] erlassen. Die für Einnahmen zuständigen Stellen ... [nicht übersetzt] erließen den Steuerprüfungsbescheid Nr. R 04000417005148-091-001/08.02.2018.

**III.5.** Alle genannten Dokumente wurden als elektronische Dokumente erstellt und mit elektronischer Signatur unterzeichnet.

**III.6.** Im gerichtlichen Verfahren hat die Klägerin sämtliche im Rahmen der beiden Prüfungsverfahren erstellten elektronischen Dokumente beanstandet. Sie rügt, dass nicht darauf hingewiesen werde, dass es sich um elektronische Dokumente handle, die mit einer elektronischen Signatur versehen seien, und dass es an einer qualifizierten elektronischen Signatur fehle.

**III.7.** Vor dem Gericht wurden Auszüge aus dem Register der elektronischen Signaturen vorgelegt, aus denen ersichtlich ist, dass der Vertrauensdiensteanbieter die Signaturen der für Einnahmen zuständigen Stellen als „berufliche elektronische Signatur“ qualifiziert. Dass die elektronischen Signaturen auf den von der Klägerin beanstandeten elektronischen Dokumenten keine qualifizierten elektronischen Signaturen darstellen, wird auch in Sachverständigengutachten bestätigt.

#### **IV. Anwendbare Rechtsvorschriften**

##### **A. Nationales Recht**

**IV.A.1.** Das anwendbare Gesetz ist das Zakon za elektronna dokument i elektronnite udostoveritelni uslugi (Gesetz über das elektronische Dokument und elektronische Vertrauensdienste, im Folgenden: ZEDEUU).

**IV.A.2.** Gemäß **Art. 3** ZEDEUU ist ein elektronisches Dokument ein elektronisches Dokument im Sinne von Art. 3 Nr. 35 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG (ABl. L 257, S. 73, vom 28. August 2014) (im Folgenden: Verordnung [EU] Nr. 910/2014).

**IV.A.3.** Gemäß **Art. 13** ZEDEUU ist eine elektronische Signatur eine elektronische Signatur im Sinne von Art. 3 Nr. 10 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014.

(2) Eine fortgeschrittene elektronische Signatur ist eine elektronische Signatur im Sinne von Art. 3 Nr. 11 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014.

(3) Eine qualifizierte elektronische Signatur ist eine elektronische Signatur im Sinne von Art. 3 Nr. 12 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014.

(4) Die Rechtswirkung der elektronischen Signatur und der fortgeschrittenen elektronischen Signatur entspricht derjenigen der handschriftlichen Unterschrift, wenn die Parteien dies vereinbart haben.

## **B. Gemeinschaftsrecht**

**IV.B.1.** Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG

**IV.B.2.** Nach dem 49. Erwägungsgrund der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG sollte diese Verordnung den Grundsatz festlegen, dass einer elektronischen Signatur die Rechtswirkung nicht deshalb abgesprochen werden darf, weil sie in elektronischer Form vorliegt oder nicht alle Anforderungen einer qualifizierten elektronischen Signatur erfüllt. Die Rechtswirkung elektronischer Signaturen in den Mitgliedstaaten sollte jedoch durch nationales Recht festgelegt werden, außer hinsichtlich der in dieser Verordnung festgelegten Anforderungen, dass eine qualifizierte elektronische Signatur die gleiche Rechtswirkung wie eine handschriftliche Unterschrift haben sollte.

**IV.B.3.** Gemäß **Art. 3 Nr. 10** der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 sind „[e]lektronische Signatur“ Daten in elektronischer Form, die anderen elektronischen Daten beigelegt oder logisch mit ihnen verbunden werden und die der Unterzeichner zum Unterzeichnen verwendet.

**IV.B.4.** Nach **Art. 3 Nr. 11** der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 ist „[f]ortgeschrittene elektronische Signatur“ eine elektronische Signatur, die die Anforderungen des Art. 26 erfüllt.

**IV.B.5.** Nach **Art. 3 Nr. 12** der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 ist „[q]ualifizierte elektronische Signatur“ eine fortgeschrittene elektronische Signatur, die von einer qualifizierten elektronischen Signaturerstellungseinheit erstellt wurde und auf einem qualifizierten Zertifikat für elektronische Signaturen beruht.

**IV.B.6.** Nach **Art. 3 Nr. 15** der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 ist „[q]ualifiziertes Zertifikat für elektronische Signaturen“ ein von einem

qualifizierten Vertrauensdiensteanbieter ausgestelltes Zertifikat für elektronische Signaturen, das die Anforderungen des Anhangs I erfüllt.

**IV.B.7.** Gemäß **Art. 25** der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 darf einer elektronischen Signatur die Rechtswirkung und die Zulässigkeit als Beweismittel in Gerichtsverfahren nicht allein deshalb abgesprochen werden, weil sie in elektronischer Form vorliegt oder weil sie die Anforderungen an qualifizierte elektronische Signaturen nicht erfüllt. Eine qualifizierte elektronische Signatur hat die gleiche Rechtswirkung wie eine handschriftliche Unterschrift.

## **Rechtsprechung**

**V.1.** In Bezug auf die erste vom Gericht zu klärende Frage – das Vorliegen eines gültigen Verwaltungsakts, der mit einer elektronischen Signatur ordnungsgemäß unterzeichnet wurde – gibt es eine widersprüchliche Rechtsprechung der Kammern des Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) der Republik Bulgarien, der das letztinstanzliche Gericht für Rechtsstreitigkeiten wie die vorliegende ist.

**V.1.1.** In einem Teil der Urteile und Beschlüsse des Varhoven administrativen sad wird festgestellt, dass das Dokument ordnungsgemäß unterzeichnet sei, wenn ein vom Anbieter ausgestelltes Dokument über das Vorhandensein einer gültigen elektronischen Signatur vorliege. Die Frage, ob es sich bei der elektronischen Signatur um eine „qualifizierte elektronische Signatur“ handelt, wurde weder geprüft noch erörtert.

**V.1.2.** In einem anderen Teil der Urteile des Varhoven administrativen sad wird festgestellt, dass ein Dokument nicht beanstandet werden könne, wenn es mit einer elektronischen Signatur unterzeichnet worden sei.

**V.2.** Dem vorlegenden Gericht ist keine Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zur Auslegung von Art. 3 Nr. 12 und Art. 25 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG bekannt.

## **VI. Vorbringen und rechtliche Schlussfolgerungen der Parteien**

**VI.1.** Die Klägerin macht geltend, dass sämtliche von den für Einnahmen zuständigen Stellen im Prüfungsverfahren erstellten Dokumente nicht unterzeichnet seien, da es sich bei den elektronischen Signaturen der Bediensteten nicht um „qualifizierte elektronische Signaturen“ handele.

**VI.2.** Der Beklagte ist der Ansicht, dass elektronische Dokumente nicht deshalb beanstandet werden könnten, weil auf ihnen keine qualifizierte elektronische Signatur angebracht sei.

## **VII. Begründung der Vorlage**

**VII.1.** Wird hinsichtlich der Legaldefinition des Begriffs „qualifizierte elektronische Unterschrift“ ausdrücklich auf den Wortlaut der Verordnung Nr. 910/2014 verwiesen, ist allein der Gerichtshof der Europäischen Union für die Auslegung der betreffenden Bestimmung zuständig. Für das vorliegende Gericht sind zusätzliche Hinweise zur Intensität der Prüfung der Übereinstimmung der konkreten Signaturen mit dem gesetzlich vorgeschriebenen Inhalt erforderlich, um feststellen zu können, ob eine qualifizierte elektronische Signatur vorliegt oder nicht. Aus den vorgelegten Beweisdokumenten geht hervor, dass die für Einnahmen zuständigen Stellen auf den elektronischen Dokumenten eine „berufliche elektronische Signatur“ anbringen – so wie der Vertrauensdiensteanbieter sie im öffentlichen Register und in den Zertifikaten aufführt. Der verwendete Begriff ist in keinem normativen Dokument geregelt. Dem Auszug aus dem öffentlichen Register der elektronischen Signaturen lässt sich jedoch entnehmen, dass später für dieselben Personen ein „berufliches qualifiziertes Zertifikat über eine qualifizierte elektronische Signatur“ ausgestellt wurde.

**VII. 2.** Es wird allerdings auch die Ansicht vertreten, dass Art. 25 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 ein Verbot aufstellt, elektronische Dokumente zu beanstanden, so dass ein elektronisches Dokument auch dann gültig ist, wenn die Anbringung einer nicht qualifizierten elektronischen Signatur festgestellt werden sollte. Diese Ansicht führt zu einer Ungleichbehandlung von Dokumenten, die auf Papier erstellt und handschriftlich unterzeichnet wurden, und elektronischen Dokumenten, die mit einer elektronischen Signatur unterzeichnet wurden. Im Fall der Beanstandung eines Papierdokuments und der Feststellung, dass die Unterschrift nicht die des angegebenen Urhebers ist, wird das Dokument wegen fehlender Unterschrift für nichtig erklärt. Im Fall eines elektronischen Dokuments könnte, selbst wenn festgestellt werden sollte, dass es sich bei der elektronischen Signatur nicht um eine qualifizierte Signatur handelt, nicht angenommen werden, dass das Dokument nicht unterzeichnet ist, und es wäre gültig. Art. 25 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 stellt jedoch der handschriftlichen Unterschrift nur die qualifizierte elektronische Signatur gleich, und ein nicht unterzeichnetes amtliches Dokument ist ein nichtiges Dokument.

Aus diesen Gründen ... [nicht übersetzt] hat der Administrativen sad Veliko Tarnovo ... [nicht übersetzt]

### **BESCHLOSSEN:**

... [nicht übersetzt; Ausführungen zum Verfahren]

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Art. 267 Abs. 1 Buchst. b des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende **Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt**:

1. Ist Art. 25 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG dahin auszulegen, dass die Nichtigerklärung eines in Form eines elektronischen Dokuments erlassenen Verwaltungsakts unzulässig ist, wenn er mit einer elektronischen Signatur unterzeichnet wurde, die keine „qualifizierte elektronische Signatur“ ist?

2. Genügt für die Feststellung, ob eine elektronische Signatur eine qualifizierte Signatur ist oder nicht, die Eintragung einer „qualifizierten elektronischen Signatur“ in das vom Vertrauensdiensteanbieter ausgestellte Zertifikat oder muss das Gericht feststellen, dass Art. 26 und Anhang I der Verordnung (EG) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG erfüllt sind?

3. Genügt in einem Fall wie dem oben genannten, in dem der Anbieter die elektronische Signatur als „beruflich“ qualifiziert, dieser Umstand für die Feststellung, dass keine „qualifizierte elektronische Signatur“ vorliegt, wenn es an einem qualifizierten Zertifikat des Anbieters fehlt, oder ist festzustellen, ob die Unterschriften die Anforderungen an eine qualifizierte elektronische Signatur erfüllen?

4. Stellt bei einer Überprüfung der Übereinstimmung der qualifizierten elektronischen Signatur mit den Anforderungen des Anhangs I der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG der Umstand, dass die Namen des Inhabers der elektronischen Signatur statt in kyrillischen Buchstaben, wie die Person sich identifiziert, in lateinischen Buchstaben angegeben sind, einen Verstoß gegen die Verordnung dar, der dazu führt, dass keine qualifizierte elektronische Signatur vorliegt?

... [nicht übersetzt; Ausführungen zum Verfahren]

... [nicht übersetzt; Ausführungen zum Verfahren]