

Versão anonimizada

Tradução

C 362/21 – 1

Processo C-362/21

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

9 de junho de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgária)

Data da decisão de reenvio:

14 de maio de 2021

Recorrente:

Ekofustus

Recorrido:

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

DESPACHO

[*Omissis*]

Veliko Tarnovo, 14 de maio de 2021

O Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal Administrativo de Veliko Tarnovo) [*omissis*]

[*Omissis*] considerou na sua decisão o seguinte:

O processo foi iniciado pelo recurso interposto pela sociedade EOOD «Ekofrukt» (com sede e administração em Veliko Tarnovo [*omissis*] contra a decisão da inspeção tributária n.º R 0400017005148 091 001/08.02.2018 emitida pelo Organi po prihodite pri TD na NAP (Direção Regional da Agência de Receitas) de Veliko

Tarnovo, confirmada pela decisão n.º 252/18.09.2018 do Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika“ (Diretor da Direção de «Contencioso e procedimento tributário e da segurança social») de Veliko Tarnovo, pela qual foi liquidado imposto sobre o valor acrescentado relativo aos meses de agosto, setembro e outubro de 2014, no montante total de 30 915,50 Leva (BGN), acrescido de juros pelo não pagamento atempado do imposto devido. Do ponto de vista da decisão de mérito do processo pendente, o tribunal considera que, para poder decidir corretamente o litígio, é necessária a interpretação de disposições do direito comunitário, pelo que considera dever apresentar oficiosamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos do artigo 267.º, terceiro parágrafo, do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia, um pedido de decisão prejudicial sobre a interpretação de disposições do direito comunitário.

I. Partes

1. Recorrente – EOOD «Ekofrukt» (com sede e administração em Veliko Tarnovo [*omissis*])
2. Recorrido – Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo

II. Objeto do litígio

Decisão da inspeção tributária n.º R 0400017005148 091 001/08.02.2018 emitida pela Organi po prihodite pri TD na NAP Veliko Tarnovo, mediante a qual foi liquidado imposto sobre o valor acrescentado relativo aos meses de agosto, setembro e outubro de 2014, no montante total de 30 915,50 Leva (BGN), acrescido de juros pelo não pagamento atempado do imposto devido.

III. Matéria de facto relevante para a decisão do litígio

III.1. A sociedade EOOD «Ekofrukt» é uma sociedade comercial que tem por objeto a venda de frutas e hortaliças por grosso e a retalho em diversos pontos de venda.

III.2. Esta sociedade foi objeto de inspeção tributária para apuramento da correta aplicação da Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir ZDDS), relativa aos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2014.

III.3. O processo de inspeção tributária foi aberto pelo despacho n.º R 04000416007146 020 001/14.10.2016 [*omissis*] e foi encerrado mediante a decisão de inspeção tributária n.º R 04000416007146 091 001/04.05.2017, a qual foi revogada pela Decisão n.º 227/04.08.2017 do Direktor na Direktsia

«Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika». O processo foi remetido para nova apreciação.

III.4. Em cumprimento desta decisão foi emitida a decisão de inspeção n.º R 040001717005148 020 001/04.08.2017 [*omissis*]. Os serviços de arrecadação das receitas fiscais [...] emitiram a decisão de inspeção tributária n.º R 04000417005148 091 001/08.02.2018.

III.5. Todos esses documentos foram emitidos eletronicamente e assinados com assinaturas eletrónicas.

III.6. No processo judicial a recorrente impugnou todos os documentos emitidos eletronicamente nos processos de inspeção tributária, alegando não ter sido indicado tratar-se de documentos eletrónicos assinados eletronicamente, faltando-lhes também uma assinatura eletrónica qualificada.

III.7. Foram juntos ao processo judicial certidões do registo das assinaturas eletrónicas que comprovam que o prestador de serviços de confiança qualifica as assinaturas eletrónicas dos serviços de arrecadação das receitas como «assinaturas eletrónicas profissionais». Mas de pareceres periciais resulta também que os documentos eletrónicos impugnados pela recorrente não estão assinados com assinaturas eletrónicas qualificadas.

IV. Direito aplicável

A. Direito Nacional

IV.A.1. A lei aplicável é a Zakon za elektronnia dokument i elektronnite udostoveritelni usluzi (Lei que regula os documentos eletrónicos e os serviços de certificação eletrónica, ZEDEUU).

IV.A.2. Nos termos do **artigo 3.º** da ZEDEUU entende-se por documento eletrónico um documento eletrónico na aceção do artigo 3.º, n.º 35 do Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014, relativo à identificação eletrónica e aos serviços de confiança para as transações eletrónicas no mercado interno e que revoga a Diretiva 1999/93/CE (JO L 257, de 28 de agosto de 2014, p. 73) (a seguir: Regulamento (UE) 910/2014).

IV.A.3. Segundo o **artigo 13.º** da ZEDEUU entende-se por assinatura eletrónica uma assinatura eletrónica na aceção do artigo 3.º, n.º 10, do Regulamento (UE) 910/2014.

(2) Uma assinatura eletrónica avançada é uma assinatura eletrónica na aceção do artigo 3.º, n.º 11, do Regulamento UE 910/2014.

(3) Uma assinatura eletrónica qualificada é uma assinatura eletrónica na aceção do artigo 3.º, n.º 12 do Regulamento UE 910/2014.

(4) O valor jurídico de uma assinatura eletrónica e de uma assinatura eletrónica avançada é o mesmo do de uma assinatura autógrafa, se as partes assim tiverem acordado.

B. Direito Comunitário

IV.B.1. Normas do Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014, relativo à identificação eletrónica e aos serviços de confiança para as transações eletrónicas no mercado interno e que revoga a Diretiva 1999/93/CE.

IV.B.2. Nos termos do 49.º considerando do Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014, relativo à identificação eletrónica e aos serviços de confiança para as transações eletrónicas no mercado interno e que revoga a Diretiva 1999/93/CE, o Regulamento deverá estabelecer o princípio segundo o qual não podem ser negados efeitos legais à assinatura eletrónica pelo facto de se apresentar sob forma eletrónica ou de não cumprir os requisitos da assinatura eletrónica qualificada. Contudo, o efeito legal das assinaturas eletrónicas nos Estados-Membros deverá ser definido pelo direito nacional, exceto no caso do requisito previsto no Regulamento nos termos do qual a assinatura eletrónica qualificada deverá ter um efeito legal equivalente ao de uma assinatura manuscrita.

IV.B.3. Nos termos do n.º 10 do artigo 3.º do Regulamento (UE) 910/2014 entende-se por «“assinatura eletrónica”»: os dados em formato eletrónico que se ligam ou estão logicamente associados a outros dados em formato eletrónico e que sejam utilizados pelo signatário para assinar».

IV.B.4. Nos termos do n.º 11 do artigo 3.º do Regulamento (UE) 910/2014, entende-se por «“assinatura eletrónica avançada”»: uma assinatura eletrónica que obedeça aos requisitos estabelecidos no artigo 26.º»

IV.B.5. Nos termos do n.º 12 do artigo 3.º do Regulamento (UE) 910/2014, entende-se por «“Assinatura eletrónica qualificada”»: uma assinatura eletrónica avançada criada por um dispositivo qualificado de criação de assinaturas eletrónicas e que se baseie num certificado qualificado de assinatura eletrónica».

IV.B.6. Nos termos do n.º 15 do artigo 3.º do Regulamento (UE) 910/2014, entende-se por «“Certificado qualificado de assinatura eletrónica”»: um certificado de assinatura eletrónica, que seja emitido por um prestador de serviços de confiança e satisfaça os requisitos estabelecidos no anexo I;

IV.B.7. Nos termos do artigo 25.º do Regulamento (UE) 910/2014 não podem ser negados efeitos legais nem admissibilidade enquanto prova em processo judicial a

uma assinatura eletrónica pelo simples facto de se apresentar em formato eletrónico ou de não cumprir os requisitos exigidos para as assinaturas eletrónicas qualificadas. A assinatura eletrónica qualificada tem um efeito legal equivalente ao de uma assinatura manuscrita.

Jurisprudência

V.1. Relativamente à primeira questão a esclarecer pelo tribunal – a validade de um ato administrativo que foi assinado legalmente com uma assinatura eletrónica – existe jurisprudência contraditória das Secções do Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo) da República da Bulgária, que é a última instância para litígios como o que está em apreço.

V.1.1. Numa parte dos acórdãos e despachos do Varhoven administrativen sad afirma-se que um documento está legalmente assinado se nele estiver aposta a assinatura eletrónica de quem o apresenta. A questão de saber se a assinatura eletrónica é uma «assinatura eletrónica qualificada» não foi suscitada nem discutida.

V.1.2. Noutra parte dos acórdãos do Varhoven administrativen sad afirma-se que um documento assinado com uma assinatura eletrónica não pode ser impugnado.

V.2. O tribunal de reenvio não conhece jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a interpretação dos artigos 3.º, n.º 12, e 25.º do Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014, relativo à identificação eletrónica e aos serviços de confiança para as transações eletrónicas no mercado interno e que revoga a Diretiva 1999/93/CE.

VI. Argumentos e alegações jurídicas das partes

VI.1. A recorrente alega que nenhum dos documentos elaborados pelas autoridades competentes para a cobrança das receitas no processo de inspeção está assinado, pois as assinaturas eletrónicas dos funcionários não são «assinaturas qualificadas».

VI.2. O recorrido alega que os documentos eletrónicos não podem ser impugnados com base no facto de neles não terem sido apostas assinaturas eletrónicas qualificadas.

VII. Fundamentação do pedido de decisão prejudicial.

VII. 1. Ao remeter-se, a propósito da definição de «assinatura eletrónica qualificada», para o teor literal do Regulamento (UE) 910/2014, só o Tribunal de Justiça da União Europeia tem competência para interpretar as respetivas normas. O Tribunal de reenvio necessita de esclarecimentos adicionais sobre a intensidade da apreciação da compatibilidade das assinaturas em causa com os requisitos

legais estabelecidos, para poder decidir se configuram ou não assinaturas eletrónicas qualificadas. Resulta dos documentos de prova juntos aos autos que os órgãos competentes para a cobrança apuseram nos documentos eletrónicos uma «assinatura eletrónica profissional» – tal como indicado pelo prestador de serviços de confiança no registo de assinaturas e no certificado respetivo. Este conceito não está regulado em nenhum ato normativo. Mas do certificado do registo das assinaturas eletrónicas pode depreender-se que foi emitido posteriormente para as mesmas pessoas um «certificado profissional qualificado relativo a uma assinatura eletrónica qualificada».

VII. 2. Porém é também alegado que o artigo 25.º do Regulamento (UE) 910/2014 proíbe a impugnação de documentos eletrónicos, pelo que um documento eletrónico continua a ser válido se se constatar que tem aposta uma assinatura eletrónica não qualificada. Esta opinião conduz ao tratamento desigual dos documentos emitidos em papel e assinados com assinaturas autógrafas e dos documentos eletrónicos assinados com assinatura eletrónica. Em caso de impugnação de um documento em papel e de constatação de que a assinatura não é a do autor da declaração, esse documento é considerado nulo por falta de assinatura. No caso de um documento eletrónico, mesmo quando se constate que a assinatura eletrónica não é uma assinatura eletrónica qualificada, não pode partir-se do princípio de que o documento não foi assinado, pelo que o documento deveria ser válido. Porém, no artigo 25.º, n.º 2, do Regulamento (UE) 910/2014 só a assinatura eletrónica qualificada é equiparada à assinatura manuscrita e um documento oficial não assinado é nulo.

Nestes termos, [omissis] o Administrativen sad Veliko Tarnovo [omissis]

DECIDE:

[Omissis, referências processuais]

Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos do artigo 267.º, primeiro parágrafo, alínea b), do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, **as seguintes questões para decisão a título prejudicial:**

- 1.** Deve o artigo 25.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014, relativo à identificação eletrónica e aos serviços de confiança para as transações eletrónicas no mercado interno e que revoga a Diretiva 1999/93/CE, ser interpretado no sentido de que não é permitido declarar a nulidade de um ato administrativo emitido sob a forma de documento eletrónico assinado com uma assinatura eletrónica que não é uma «assinatura eletrónica qualificada»?
- 2.** Para demonstrar que uma assinatura eletrónica é ou não qualificada é suficiente a menção «assinatura eletrónica qualificada» no certificado emitido pelo prestador de serviços de confiança ou o tribunal tem de verificar se estão preenchidos os requisitos do artigo 26.º e do anexo I do Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014,

relativo à identificação eletrónica e aos serviços de confiança para as transações eletrónicas no mercado interno e que revoga a Diretiva 1999/93/CE?

3. Numa situação como a acima referida, em que o prestador de serviços de confiança qualifica uma assinatura de «profissional», esta circunstância é suficiente para concluir que não existe uma «assinatura eletrónica qualificada», na falta de um certificado qualificado do prestador de serviços de confiança, ou tem de verificar-se se as assinaturas preenchem os requisitos de uma assinatura eletrónica qualificada?

4. Na apreciação da conformidade da assinatura eletrónica qualificada com os requisitos do anexo I do Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014, relativo à identificação eletrónica e aos serviços de confiança para as transações eletrónicas no mercado interno e que revoga a Diretiva 1999/93/CE, o facto de o nome do titular da assinatura eletrónica estar indicado em caracteres latinos, em vez de cirílicos, constitui uma violação do Regulamento que conduz a que não possa considerar-se existir uma assinatura eletrónica qualificada?

[*Omissis*; referências processuais]

[*Omissis*; referências processuais]

DOCUMENTO DE TRABALHO