

Ανωνυμοποιημένο κείμενο

Μετάφραση

C-362/21 – 1

Υπόθεση C-362/21

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

9 Ιουνίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Βουλγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

14 Μαΐου 2021

Προσφεύγουσα:

Ekofrukt

Καθού:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo

ΔΙΑΤΑΞΗ

[παραλειπόμενα]

Veliko Tarnovo, 14 Μαΐου 2021

Το Administrativen sad Veliko Tarnovo (διοικητικό δικαστήριο του Veliko Tarnovo, Βουλγαρία) [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] έλαβε υπόψη, προκειμένου να αποφανθεί, τα εξής:

Η διαδικασία κινήθηκε κατόπιν προσφυγής που άσκησε η EOOD «Ekofrukt» (με έδρα και διεύθυνση στο Veliko Tarnovo [παραλειπόμενα]) στρεφόμενη κατά της αποφάσεως φορολογικού ελέγχου υπ' αριθ. R 0400017005148-091-001/08.02.2018 που εκδόθηκε από τις Organi po prihodite pri TD na NAP (υπηρεσίες εσόδων της περιφερειακής διευθύνσεως της Εθνικής Υπηρεσίας

Δημοσίων Εσόδων) για την πόλη Veliko Tarnovo και επικυρώθηκε με την απόφαση υπ' αριθ. 252/18.09.2018 του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (διευθυντή της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφαλίσεως») του Veliko Tarnovo, με την οποία επιβλήθηκε φόρος προστιθέμενης αξίας συνολικού ύψους 30 915,50 Leva (βουλγαρικών λέβα, στο εξής: BGN) για τις φορολογικές περιόδους Αυγούστου, Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου 2014 και υπολογίστηκαν τόκοι επί των μη εμπροθέσμως καταβληθέντων φόρων. Όσον αφορά την επί της ουσίας κρίση της εκκρεμούς υποθέσεως, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι για την ορθή επίλυση της διαφοράς, της οποίας έχει επιληφθεί, απαιτείται ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο κρίνει αναγκαίο να υποβάλει με δική του πρωτοβουλία στο Δικαστήριο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

I. Διάδικοι της δίκης

1. Προσφεύγουσα – EOOD «Ekofrukt» (με έδρα και διεύθυνση στο Veliko Tarnovo [παραλείπόμενα])
2. Καθού η προσφυγή – Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» του Veliko Tarnovo

II. Αντικείμενο της διαφοράς

Απόφαση φορολογικού ελέγχου υπ' αριθ. R 0400017005148-091-001/08.02.2018 των Organi ro prihodite pri TD na NAP Veliko Tarnovo, με την οποία επιβλήθηκε φόρος προστιθέμενης αξίας συνολικού ύψους 30 915,50 BGN για τις φορολογικές περιόδους Αυγούστου, Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου 2014 και υπολογίστηκαν τόκοι επί των μη εμπροθέσμως καταβληθέντων φόρων.

III. Κρίσιμα πραγματικά περιστατικά

III.1. Η EOOD «Ekofrukt» είναι εμπορική εταιρεία που πραγματοποιεί χονδρικές και λιανικές πωλήσεις φρούτων και λαχανικών σε διάφορα σημεία πώλησεως.

III.2. Η εν λόγω εταιρία υποβλήθηκε σε έλεγχο σχετικά με την ορθή εφαρμογή του Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμου περί ΦΠΑ, στο εξής: ZDDS), ο οποίος αφορούσε τις φορολογικές περιόδους Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου και Νοεμβρίου 2014.

III.3. Η ελεγκτική διαδικασία κινήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. R 04000416007146-020-001/14.10.2016 εντολής διενέργειας φορολογικού ελέγχου [παραλείπόμενα]. Έληξε δε με την έκδοση της υπ' αριθ. R 04000416007146-091-001/04.05.2017 αποφάσεως φορολογικού ελέγχου, η οποία ακυρώθηκε με την

εκδοθείσα επί της προσφυγής της εταιρίας απόφαση υπ' αριθ. 227/04.08.2017 του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika». Η υπόθεση αναπέμφθηκε για να κριθεί εκ νέου.

III.4. Προς εκτέλεση της εν λόγω αποφάσεως εκδόθηκε η υπ' αριθ. R 040001717005148-020-001/04.08.2017 εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου [παραλειπόμενα]. Οι αρμόδιες για τα δημόσια έσοδα αρχές [παραλειπόμενα] εξέδωσαν την υπ' αριθ. R 04000417005148-091-001/08.02.2018 απόφαση φορολογικού ελέγχου.

III.5. Όλες οι προπαρατιθέμενες πράξεις εκδόθηκαν υπό μορφή ηλεκτρονικών εγγράφων και έφεραν ηλεκτρονική υπογραφή.

III.6. Κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία η προσφεύγουσα αμφισβήτησε το σύνολο των ηλεκτρονικών εγγράφων που εκδόθηκαν στο πλαίσιο αμοτέρων των ελεγκτικών διαδικασιών. Υποστηρίζει ότι δεν επισημαινόταν ότι επρόκειτο περί ηλεκτρονικών εγγράφων τα οποία έφεραν ηλεκτρονική υπογραφή, και ότι τα έγγραφα στερούνταν εγκεκριμένης ηλεκτρονικής υπογραφής.

III.7. Στο αιτούν δικαστήριο προσκομίστηκαν αποσπάσματα από το μητρώο ηλεκτρονικών υπογραφών, από τα οποία αποδεικνύεται ότι ο πάροχος υπηρεσιών εμπιστοσύνης έχει εγκρίνει τις υπογραφές των αρμόδιων για τα δημόσια έσοδα υπηρεσιών ως «υπηρεσιακή ηλεκτρονική υπογραφή». Το γεγονός ότι οι ηλεκτρονικές υπογραφές που τέθηκαν επί των αμφισβητούμενων από την προσφεύγουσα ηλεκτρονικών εγγράφων δεν συνιστούν εγκεκριμένες ηλεκτρονικές υπογραφές, επιρρωννύεται και από γνωμοδότηση.

IV. Εφαρμοστέα νομοθεσία

A. Το εθνικό δίκαιο

IV.A.1. Εφαρμοστέος είναι ο νόμος Zakon za elektronnia dokument i elektronnite udostoveritelni uslugi (νόμος για τα ηλεκτρονικά έγγραφα και τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες εμπιστοσύνης, στο εξής: ZEDEUU).

IV.A.2. Κατά το **άρθρο 3** ZEDEUU ένα ηλεκτρονικό έγγραφο αποτελεί ηλεκτρονικό έγγραφο κατά την έννοια του άρθρου 3, σημείο 35, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την ηλεκτρονική ταυτοποίηση και τις υπηρεσίες εμπιστοσύνης για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές στην εσωτερική αγορά και την κατάργηση της οδηγίας 1999/93/ΕΚ (ΕΕ L 257, σ. 73, της 28ης Αυγούστου 2014) (στο εξής: κανονισμός (ΕΕ) 910/2014).

IV.A.3. Κατά το **άρθρο 13** ZEDEUU η ηλεκτρονική υπογραφή αποτελεί ηλεκτρονική υπογραφή κατά την έννοια του άρθρου 3, σημείο 10, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014.

2. Προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή είναι η ηλεκτρονική υπογραφή κατά το άρθρο 3, σημείο 11, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014.
3. Εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή είναι η ηλεκτρονική υπογραφή κατά την έννοια του άρθρου 3, σημείο 12, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014.
4. Οι έννομες συνέπειες της ηλεκτρονικής υπογραφής και της προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής είναι ισοδύναμες με εκείνες της ιδιόχειρης υπογραφής, αν αυτό έχει συμφωνηθεί μεταξύ των μερών.

B. Η ενωσιακή νομοθεσία

IV.B.1. Διατάξεις του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την ηλεκτρονική ταυτοποίηση και τις υπηρεσίες εμπιστοσύνης για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές στην εσωτερική αγορά και την κατάργηση της οδηγίας 1999/93/ΕΚ

IV.B.2. Σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 49 του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την ηλεκτρονική ταυτοποίηση και τις υπηρεσίες εμπιστοσύνης για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές στην εσωτερική αγορά και την κατάργηση της οδηγίας 1999/93/ΕΚ, ο κανονισμός αυτός θα πρέπει να θεσπίζει την αρχή ότι δεν θα πρέπει να απορρίπτεται η ισχύς της ηλεκτρονικής υπογραφής με την αιτιολογία ότι είναι σε ηλεκτρονική μορφή ή ότι δεν πληροί τις απαιτήσεις της εγκεκριμένης ηλεκτρονικής υπογραφής. Ωστόσο, εναπόκειται στην εθνική νομοθεσία να καθορίζει το νομικό αποτέλεσμα των ηλεκτρονικών υπογραφών στα κράτη μέλη, εκτός από την απαίτηση που περιέχεται στον εν λόγω κανονισμό και προβλέπει ότι η εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή θα πρέπει να έχει νομική ισχύ ισοδύναμη με την ιδιόχειρη υπογραφή.

IV.B.3. Κατά το **άρθρο 3, σημείο 10**, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 «ηλεκτρονική υπογραφή» συνιστούν δεδομένα σε ηλεκτρονική μορφή τα οποία είναι συνημμένα σε άλλα ηλεκτρονικά δεδομένα ή συσχετίζονται λογικά με άλλα δεδομένα σε ηλεκτρονική μορφή και τα οποία χρησιμοποιούνται από τον υπογράφο για να υπογράψει.

IV.B.4. Κατά το **άρθρο 3, σημείο 11**, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 «προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή» είναι η ηλεκτρονική υπογραφή που ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του άρθρου 26.

IV.B.5. Κατά το **άρθρο 3, σημείο 12**, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 «εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή» είναι η προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή που δημιουργείται από εγκεκριμένη διάταξη δημιουργίας ηλεκτρονικής υπογραφής και η οποία βασίζεται σε εγκεκριμένο πιστοποιητικό ηλεκτρονικής υπογραφής.

IV.B.6. Κατά το **άρθρο 3, σημείο 15**, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 «εγκεκριμένο πιστοποιητικό ηλεκτρονικής υπογραφής» είναι το πιστοποιητικό ηλεκτρονικών υπογραφών που εκδίδεται από εγκεκριμένο πάροχο υπηρεσιών εμπιστοσύνης και πληροί τις οριζόμενες στο παράρτημα Ι απαιτήσεις.

IV.B.7. Κατά το **άρθρο 25** του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 δεν απορρίπτονται η νομική ισχύς και το παραδεκτό της ηλεκτρονικής υπογραφής ως αποδεικτικού στοιχείου σε νομικές διαδικασίες μόνο λόγω του γεγονότος ότι είναι σε ηλεκτρονική μορφή ή ότι δεν πληροί όλες τις απαιτήσεις για τις εγκεκριμένες ηλεκτρονικές υπογραφές. Η εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή έχει νομική ισχύ ισοδύναμη με την ιδιόχειρη υπογραφή.

Η νομολογία

V.1. Όσον αφορά το πρώτο ζήτημα που καλείται να επιλύσει το αιτούν δικαστήριο, ήτοι κατά πόσον υφίσταται έγκυρη διοικητική πράξη η οποία φέρει νομότυπη ηλεκτρονική υπογραφή, η νομολογία των τμημάτων του Varhoven administrativen sad (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας, το οποίο αποτελεί τον τελευταίο βαθμό εκδικάσεως διαφορών όπως η υπό κρίση, είναι αντιφατική.

V.1.1. Μερίδα των αποφάσεων και διατάξεων του Varhoven administrativen sad έχει κρίνει ότι το έγγραφο υπογράφεται νομότυπα εφόσον υφίσταται έγγραφο εκδοθέν από τον πάροχο σχετικά με την ύπαρξη έγκυρης ηλεκτρονικής υπογραφής. Το ζήτημα κατά πόσον η ηλεκτρονική υπογραφή αποτελεί «εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή» δεν ελέγχθηκε ούτε εξετάστηκε.

V.1.2. Άλλες αποφάσεις του Varhoven administrativen sad έχουν κρίνει ότι το έγγραφο δεν μπορεί να αμφισβητείται εφόσον φέρει ηλεκτρονική υπογραφή.

V.2. Δεν έχει περιέλθει σε γνώση του αιτούντος δικαστηρίου νομολογία του Δικαστηρίου που να αφορά ερμηνεία του άρθρου 3, σημείο 12, και του άρθρου 25, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την ηλεκτρονική ταυτοποίηση και τις υπηρεσίες εμπιστοσύνης για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές στην εσωτερική αγορά και την κατάργηση της οδηγίας 1999/93/ΕΚ.

VI. Ισχυρισμοί και νομικά συμπεράσματα των διαδίκων

VI.1. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα έγγραφα που εκδόθηκαν από τις αρμόδιες για τα δημόσια έσοδα υπηρεσίες στο πλαίσιο της διαδικασίας ελέγχου δεν έφεραν υπογραφή, καθόσον οι ηλεκτρονικές υπογραφές των δημοσίων υπαλλήλων δεν αποτελούν «εγκεκριμένες ηλεκτρονικές υπογραφές».

VI.2. Ο καθού υποστηρίζει ότι τα ηλεκτρονικά έγγραφα δεν πρέπει να αμφισβητούνται με την αιτιολογία ότι επ' αυτών δεν έχει τεθεί εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή.

VII. Σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

VII.1. Στον βαθμό που, αναφορικά με τον εκ του νόμου ορισμό της έννοιας «εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή», γίνεται ρητώς παραπομπή στο γράμμα του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014, αποκλειστικά αρμόδιο για την ερμηνεία της επίμαχης διατάξεως είναι το Δικαστήριο. Κατά το αιτούν δικαστήριο απαιτούνται πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την ένταση του ελέγχου που αφορά το κατά πόσον οι συγκεκριμένες υπογραφές ανταποκρίνονται στο περιεχόμενο που επιβάλλει ο νόμος, προκειμένου να μπορεί να κριθεί αν πρόκειται περί εγκεκριμένης ηλεκτρονικής υπογραφής. Από τα προσκομισθέντα αποδεικτικά έγγραφα προκύπτει ότι οι αρμόδιες για τα δημόσια έσοδα υπηρεσίες θέτουν «επαγγελματική ηλεκτρονική υπογραφή» επί των ηλεκτρονικών εγγράφων κατά τον ίδιο τρόπο με τον οποίο ο πάροχος υπηρεσιών εμπιστοσύνης θέτει αντίστοιχη υπογραφή στο δημόσιο μητρώο και στα πιστοποιητικά. Η χρησιμοποιούμενη έννοια δεν ρυθμίζεται σε κανένα κανονιστικό έγγραφο. Εντούτοις, από το απόσπασμα του δημόσιου μητρώου ηλεκτρονικών υπογραφών δύναται να συναχθεί ότι για τα ίδια πρόσωπα είχε εκδοθεί «επαγγελματικά αναγνωρισμένο πιστοποιητικό εγκεκριμένης ηλεκτρονικής υπογραφής» σε μεταγενέστερο χρόνο.

VII. 2. Ωστόσο, υποστηρίζεται και η άποψη ότι το άρθρο 25 του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 απαγορεύει την αμφισβήτηση ηλεκτρονικών εγγράφων, συνεπώς το ηλεκτρονικό έγγραφο είναι έγκυρο και σε περίπτωση που ήθελε διαπιστωθεί ότι η επ' αυτού τεθείσα ηλεκτρονική υπογραφή δεν ήταν εγκεκριμένη. Η άποψη αυτή οδηγεί σε διαφορετική μεταχείριση των εγγράφων που εκδίδονται σε έντυπη μορφή και υπογράφονται ιδιοχείρως και των ηλεκτρονικών εγγράφων που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή. Σε περίπτωση που το έντυπο έγγραφο αμφισβητείται και διαπιστώνεται ότι η υπογραφή δεν ανήκει στον φερόμενο ως δημιουργό του, το έγγραφο κηρύσσεται άκυρο με την αιτιολογία ότι στερείται υπογραφής. Στην περίπτωση του ηλεκτρονικού εγγράφου, ακόμα και αν διαπιστωθεί ότι η ηλεκτρονική υπογραφή δεν είναι εγκεκριμένη, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το έγγραφο δεν φέρει υπογραφή και, συνεπώς, θα είναι έγκυρο. Ωστόσο, το άρθρο 25, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 θεωρεί την ιδιόχειρη υπογραφή ισοδύναμη μόνο με την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή, συνεπώς το επίσημο έγγραφο που δεν φέρει υπογραφή είναι άκυρο.

Για τους λόγους αυτούς [παραλειπόμενα] το Administrativen sad Veliko Tarnovo [παραλειπόμενα]

ΑΠΟΦΑΣΙΣΕ:

[παραλειπόμενα· διαδικασία]

Προς το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης υποβάλλονται, σύμφωνα με το άρθρο 267, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα ακόλουθα **προδικαστικά ερωτήματα**:

1. Έχει το άρθρο 25, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την ηλεκτρονική ταυτοποίηση και τις υπηρεσίες εμπιστοσύνης για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές στην εσωτερική αγορά και την κατάργηση της οδηγίας 1999/93/ΕΚ, την έννοια ότι η ακύρωση διοικητικής πράξεως που εκδόθηκε υπό μορφή ηλεκτρονικού εγγράφου απαγορεύεται αν το εν λόγω έγγραφο φέρει ηλεκτρονική υπογραφή που δεν αποτελεί «εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή»;

2. Αρκεί για τη διαπίστωση του κατά πόσον η ηλεκτρονική υπογραφή αποτελεί εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή η καταχώριση «εγκεκριμένης ηλεκτρονικής υπογραφής» στο πιστοποιητικό που εκδίδεται από πάροχο υπηρεσιών εμπιστοσύνης ή εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν πληρούνται οι απαιτήσεις του άρθρου 26 και του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την ηλεκτρονική ταυτοποίηση και τις υπηρεσίες εμπιστοσύνης για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές στην εσωτερική αγορά και την κατάργηση της οδηγίας 1999/93/ΕΚ;

3. Σε περίπτωση όπως αυτή που περιγράφεται ανωτέρω, κατά την οποία ο πάροχος έχει εγκρίνει την ηλεκτρονική υπογραφή ως «υπηρεσιακή», αρκεί το γεγονός αυτό προκειμένου να διαπιστωθεί ότι δεν πρόκειται περί «εγκεκριμένης ηλεκτρονικής υπογραφής» εφόσον δεν υφίσταται εγκεκριμένο πιστοποιητικό του παρόχου, ή πρέπει να διαπιστωθεί κατά πόσον οι υπογραφές ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις που πρέπει να πληρούνται για την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή;

4. Κατά τον έλεγχο συμμορφώσεως της εγκεκριμένης ηλεκτρονικής υπογραφής με τις απαιτήσεις του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΕ) 910/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με την ηλεκτρονική ταυτοποίηση και τις υπηρεσίες εμπιστοσύνης για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές στην εσωτερική αγορά και την κατάργηση της οδηγίας 1999/93/ΕΚ, συνιστά παράβαση του κανονισμού –η οποία έχει ως αποτέλεσμα να μην υφίσταται εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή– το ότι τα ονόματα του κατόχου της ηλεκτρονικής υπογραφής αναγράφονται με χαρακτήρες του κυριλικού αλφαβήτου, όπως ταυτοποιείται το πρόσωπο, αντί με χαρακτήρες του λατινικού αλφαβήτου;

[παραλειπόμενα: διαδικασία]

[παραλειπόμενα: διαδικασία]