

# Tunnistetiedot poistettu

Käännös

C-362/21 – 1

Asia C-362/21

## Ennakkoratkaisupyyntö

### Jättämispäivä:

9.6.2021

### Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria)

### Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

14.5.2021

### Kantaja:

Ekofrukt

### Vastaaja:

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo

---

VÄLIPÄÄTÖS

[– –]

Veliko Tarnovo, 14.5.2021

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovon hallintotuomioistuin) [– –]

[– –] on ottanut päätöksessään huomioon seuraavaa:

Oikeudenkäynti on tullut vireille kanteella, jonka EOOD "Ekofrukt" (jonka kotipaikka ja hallinnon osoite on Veliko Tarnovossa [– –]) on nostanut Organi po prihodite pri TD na NAP Veliko Tarnavon (kansallisen keskushallinnon Veliko Tarnavon yksikön verotusasioissa toimivaltainen viranomainen) tekemästä ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko

Tarnavon (kansallisen keskusverohallinnon Veliko Tarnavon yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja) päätöksellä nro 252/18.9.2018 pysytetystä verotarkastuspäätöksestä nro R 0400017005148-091-001/8.2.2018, jolla verokausilta elo-, syys- ja lokakuu 2014 oli kannettu yhteensä 30 915,50 lein (BGN) suuruinen arvonlisävero ja laskettu korko eräpäivään mennessä suorittamatta jätetyillä veroille. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo vireillä olevan asian asiaratkaisun osalta tarvitsevasa unionin oikeussääntöjen tulkintaa kyetäkseen antamaan oikean ratkaisun käsiteltävänä olevassa oikeusriidassa. Tästä syystä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi esittää omasta aloitteestaan Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan kolmannen kohdan nojalla ennakkoratkaisupyynnön Euroopan unionin tuomioistuimelle.

## **I. Oikeudenkäynnin asianosaiset**

1. Kantaja – EOOD ”Ekofrukt” (jonka kotipaikka ja hallinnon osoite on Veliko Tarnovossa [– –])
2. Vastaja – Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo

## **II. Riidan kohde**

Organi po prihodite pri TD na NAP Veliko Tarnovon verotarkastuspäätös nro R 0400017005148-091-001/8.2.2018, jolla kannettiin verokausilta elo-, syys- ja lokakuu 2014 yhteensä 30 915,50 BGN:n suuruinen arvonlisävero, jolle laskettiin korko eräpäivään mennessä suorittamatta jätetyille veroille

## **III. Ennakkoratkaisupyynnön kohteen kannalta merkitykselliset tosiseikat**

**III.1.** EOOD ”Ekofrukt” on liikeyritys, joka myy hedelmiä ja vihanneksia tukku- ja vähittäiskaupassa useisiin myyntipaikkoihin.

**III.2.** Tähän yhtiöön kohdistettiin tarkastus, joka koski arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) oikeaa soveltamista verokausien elo-, syys-, loka- ja marraskuu 2014 aikana.

**III.3.** Tarkastusmenettely aloitettiin verotarkastusmääräyksellä nro R 04000416007146-020-001/14.10.2016 [– –]. Se päättyi verotarkastuspäätökseen nro R 04000416007146-091-001/4.5.2017, joka kumottiin yhtiön tekemän oikaisuvaatimuksen perusteella Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktikan” päätöksellä nro 227/4.8.2017. Asia palautettiin uudelleen tutkittavaksi.

**III.4.** Tämän päätöksen täytäntöönpanemiseksi annettiin verotarkastusmääräys nro R 040001717005148-020-001/4.8.2017 [- -]. Toimivaltaiset veroviranomaiset [- -] tekivät verotarkastuspäätöksen nro R 04000417005148-091-001/8.2.2018.

**III.5.** Kaikki edellä mainitut asiakirjat annettiin tiedoksi sähköisinä asiakirjoina ja allekirjoitettiin sähköisesti.

**III.6.** Kantaja riitautti oikeudenkäynnissä kaikki molemmissa tarkastusmenettelyissä tiedoksi annetut sähköiset asiakirjat. Se väittää, että sille ei ollut ilmoitettu, että kyseessä olisivat sähköiset asiakirjat, jotka olisi allekirjoitettu sähköisesti, ja että hyväksytyt sähköiset allekirjoitukset puuttuvat.

**III.7.** Ennakkoratkaisua pyytävälle tuomioistuimelle esitettiin sähköisten allekirjoitusten rekisterin otteita, joista ilmenee, että luottamuspalvelun tarjoaja pitää toimivaltaisten veroviranomaisten allekirjoituksia ”ammattillisina sähköisinä allekirjoituksina”. Se, että kantajan riitauttamien sähköisten asiakirjojen sähköiset allekirjoitukset eivät ole hyväksytyjä sähköisiä allekirjoituksia, vahvistetaan myös asiantuntijalausunnossa.

#### **IV. Sovellettavat oikeussäännöt**

##### **A. Kansallinen lainsäädäntö**

**IV.A.1.** Sovellettava laki on sähköisestä asiakirjasta ja sähköisistä luottamuspalveluista annettu laki (Zakon za elektronnja dokument i elektronnite udostoveritelni uslugi, jäljempänä ZEDEUU).

**IV.A.2.** ZEDEUU:n **3 artiklan** nojalla sähköisellä asiakirjalla tarkoitetaan sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisiin transaktioihin liittyvistä luottamuspalveluista sisämarkkinoilla ja direktiivin 1999/93/EY kumoamisesta 23.7.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 910/2014 (EUVL L 257, s. 73, 28.8.2014) (jäljempänä asetus N:o 910/2014) 3 artiklan 35 alakohdassa tarkoitettua sähköistä asiakirjaa.

**IV.A.3.** ZEDEUU:n **13 artiklan** nojalla sähköisellä allekirjoituksella tarkoitetaan asetuksen N:o 910/2014 3 artiklan 10 alakohdassa tarkoitettua sähköistä allekirjoitusta.

(2) Kehittyneellä sähköisellä allekirjoituksella tarkoitetaan asetuksen N:o 910/2014 3 artiklan 11 alakohdassa tarkoitettua sähköistä allekirjoitusta.

(3) Hyväksytyllä sähköisellä allekirjoituksella tarkoitetaan asetuksen N:o 910/2014 3 artiklan 12 alakohdassa tarkoitettua sähköistä allekirjoitusta.

(4) Sähköisen allekirjoituksen ja kehittyneen sähköisen allekirjoituksen oikeusvaikutukset ovat samanlaiset kuin käsin kirjoitetun allekirjoituksen, jos osapuolet ovat sopineet niin.

## B. Unionin oikeus

**IV.B.1.** Sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisiin transaktioihin liittyvistä luottamuspalveluista sisämarkkinoilla ja direktiivin 1999/93/EY kumoamisesta 23.7.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 910/2014 säännökset

**IV.B.2.** Sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisiin transaktioihin liittyvistä luottamuspalveluista sisämarkkinoilla ja direktiivin 1999/93/EY kumoamisesta 23.7.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 910/2014 johdanto-osan 49 perustelukappaleessa todetaan, että tässä asetuksessa olisi vahvistettava periaate, jonka mukaan sähköisen allekirjoituksen oikeusvaikutuksia ei pitäisi kieltää sillä perusteella, että se on sähköisessä muodossa tai että se ei täytä hyväksytyyn sähköisen allekirjoituksen vaatimuksia. Sähköisten allekirjoitusten oikeusvaikutukset määritellään kuitenkin kansallisessa laissa, lukuun ottamatta tässä asetuksessa säädettyjä vaatimuksia, joiden mukaan hyväksytyllä sähköisellä allekirjoituksella olisi oltava samanlaiset oikeusvaikutukset kuin käsin kirjoitetulla allekirjoituksella.

**IV.B.3.** Asetuksen N:o 910/2014 **3 artiklan 10 alakohdan** mukaan ”sähköisellä allekirjoituksella” tarkoitetaan sähköisessä muodossa olevaa tietoa, joka on liitetty tai joka loogisesti liittyy muuhun sähköisessä muodossa olevaan tietoon ja jota allekirjoittaja käyttää allekirjoittamiseen.

**IV.B.4.** Asetuksen N:o 910/2014 **3 artiklan 11 alakohdan** mukaan ”kehittyneellä sähköisellä allekirjoituksella” tarkoitetaan sähköistä allekirjoitusta, joka täyttää 26 artiklassa säädetty vaatimukset.

**IV.B.5.** Asetuksen N:o 910/2014 **3 artiklan 12 alakohdan** mukaan ”hyväksytyllä sähköisellä allekirjoituksella” tarkoitetaan kehittyntä sähköistä allekirjoitusta, joka on luotu hyväksytyllä sähköisen allekirjoituksen luontivälineellä ja joka perustuu sähköisten allekirjoitusten hyväksytyyn varmenteeseen.

**IV.B.6.** Asetuksen N:o 910/2014 **3 artiklan 15 alakohdan** mukaan ”sähköisen allekirjoituksen hyväksytyllä varmenteella” tarkoitetaan sähköisen allekirjoituksen varmennetta, jonka on myöntänyt hyväksytty luottamuspalvelujen tarjoaja ja joka täyttää liitteessä I säädetty vaatimukset.

**IV.B.7.** Asetuksen N:o 910/2014 **25 artiklan** mukaan sähköisen allekirjoituksen oikeusvaikutuksia ja käytettävyyttä todisteena oikeudellisissa menettelyissä ei voida kieltää pelkästään sillä perusteella, että se on sähköisessä muodossa tai että se ei täytä hyväksytyjen sähköisten allekirjoitusten vaatimuksia. Hyväksytyllä sähköisellä allekirjoituksella on oltava samanlaiset oikeusvaikutukset kuin käsin kirjoitetulla allekirjoituksella.

## Oikeuskäytäntö

**V.1.** Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen ensimmäisen selvennettävän kysymyksen – onko olemassa pätevä hallintotoimi, joka on allekirjoitettu sääntöjenmukaisella tavalla sähköisesti – osalta on olemassa Bulgarian tasavallan Varhoven administrativen sadin (ylin hallintotuomioistuin), jonka tuomioihin ei saa hakea muutosta nyt käsiteltävän asian kohteena olevan riidan kaltaisissa asioissa, jaostojen ristiriitaista oikeuskäytäntöä.

**V.1.1.** Osassa Varhoven administrativen sadin tuomioita ja päätöksiä todetaan, että asiakirja on allekirjoitettu sääntöjenmukaisesti, jos tarjoajan laatimassa asiakirjassa on pätevä sähköinen allekirjoitus. Sitä kysymystä, onko sähköinen allekirjoitus ”hyväksyty sähköinen allekirjoitus”, ei ole tutkittu eikä siihen ole otettu kantaa.

**V.1.2.** Osassa Varhoven administrativen sadin tuomioita todetaan, että asiakirjaa ei voida riitauttaa, jos se on allekirjoitettu sähköisesti.

**V.2.** Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen tiedossa ei ole Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskisi sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisiin transaktioihin liittyvistä luottamuspalveluista sisämarkkinoilla ja direktiivin 1999/93/EY kumoamisesta 23.7.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 910/2014 3 artiklan 12 alakohdan ja 25 artiklan tulkintaa.

## VI. Asianosaisten lausumat ja oikeudelliset päätelmät

**VI.1.** Kantaja väittää, että yhtäkään toimivaltaisten veroviranomaisten tarkastusmenettelyssä tiedoksi antamista asiakirjoista ei ole allekirjoitettu, koska virkamiesten sähköiset allekirjoitukset eivät ole ”hyväksytyjä sähköisiä allekirjoituksia”.

**VI.2.** Vastaaja katsoo, että sähköisiä asiakirjoja ei voida riitauttaa sillä perusteella, että niissä ei ole hyväksytyä sähköistä allekirjoitusta.

## VII. Ennakkoratkaisupyynnön perustelut

**VII.1.** Kun ”hyväksyty sähköisen allekirjoituksen” käsitteen legalimääritelmän osalta viitataan nimenomaisesti asetuksen N:o 910/2014 sanamuotoon, yksinomaan Euroopan unionin tuomioistuin on toimivaltainen tulkitsemaan asianomaista säännöstä. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tarvitsee lisää ohjeita konkreettisten allekirjoitusten yhteensopivuutta laissa säädetyn sisällön kanssa koskevan tarkastuksen perusteellisuudesta voidakseen todeta, onko kyseessä hyväksyty sähköinen allekirjoitus vai ei. Todisteeksi esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että toimivaltaiset veroviranomaiset merkitsevät sähköisiin asiakirjoihin ”ammattillisen sähköisen allekirjoituksen” – kuten luottamuspalvelun

tarjoaja esittää virallisessa rekisterissä ja todistuksissa. Käytetystä käsitteestä ei säädetä missään lainsäädäntöasiakirjassa. Sähköisten asiakirjojen virallisen rekisterin otteesta voidaan kuitenkin päätellä, että myöhemmin samoille henkilöille esitettiin ”ammattillinen hyväksyty todistus hyväksytystä sähköisestä allekirjoituksesta”.

**VII. 2.** On esitetty tosin myös se näkemys, että asetuksen N:o 910/2014 25 artiklassa asetetaan kielto, joka koskee sähköisten asiakirjojen riitauttamista, joten sähköinen asiakirja on pätevä myös silloin, jos todetaan, että asiakirjaan on merkitty ei-hyväksyty sähköinen allekirjoitus. Tämä näkemys johtaa siihen, että kohdellaan epäyhdenvertaisella tavalla asiakirjoja, jotka on laadittu paperille ja allekirjoitettu käsin, ja sähköisiä asiakirjoja, jotka on allekirjoitettu sähköisesti. Jos riitautetaan paperiasiakirja ja todetaan, että allekirjoitus ei ole ilmoitetun laatijan, asiakirja todetaan pätemättömäksi puuttuvan allekirjoituksen vuoksi. Jos kyseessä on sähköinen asiakirja, ei voitaisi olettaa, että asiakirjaa ei ole allekirjoitettu, vaikka todettaisiin, että sähköinen allekirjoitus ei ole hyväksyty allekirjoitus, ja asiakirja olisi pätevä. Asetuksen N:o 910/2014 25 artiklan 2 kohdassa todetaan kuitenkin vain hyväksytyn sähköisen allekirjoituksen vastaavan käsin kirjoitettua allekirjoitusta, ja allekirjoittamaton viranomaisasiakirja on pätemätön.

Näillä perusteilla [– –] Administrativen sad Veliko Tarnovo [– –] on tehnyt seuraavan

### VÄLIPÄÄTÖKSEN:

[– –; menettelyyn liittyviä seikkoja]

Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla seuraavat **ennakkoratkaisukysymykset**:

**1.** Onko sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisiin transaktioihin liittyvistä luottamuspalveluista sisämarkkinoilla ja direktiivin 1999/93/EY kumoamisesta 23.7.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 910/2014 25 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että sähköisen asiakirjan muodossa toteutetun hallintotoimen toteaminen pätemättömäksi ei ole sallittua, jos se on allekirjoitettu sähköisellä allekirjoituksella, joka ei ole ”hyväksyty sähköinen allekirjoitus”?

**2.** Riittääkö sen toteamiseksi, onko sähköinen allekirjoitus hyväksyty allekirjoitus vai ei, ”hyväksytyn sähköisen allekirjoituksen” kirjaaminen luottamuspalvelun tarjoajan laatimaan todistukseen, vai onko tuomioistuimen todettava, että sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisiin transaktioihin liittyvistä luottamuspalveluista sisämarkkinoilla ja direktiivin 1999/93/EY kumoamisesta 23.7.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 910/2014 26 artiklan ja liitteen I vaatimukset täyttyvät?

3. Riittääkö edellä mainitun kaltaisessa tapauksessa, jossa tarjoaja pitää sähköistä allekirjoitusta ”ammattillisena”, tämä seikka siihen, että voidaan todeta, että kyseessä ei ole ”hyväksytty sähköinen allekirjoitus”, jos tarjoajan hyväksytty todistus puuttuu, vai onko todettava, täyttävätkö allekirjoitukset hyväksytyn sähköisen allekirjoituksen vaatimukset?

4. Kun tarkastetaan, vastaako hyväksytty sähköinen allekirjoitus sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisiin transaktioihin liittyvistä luottamuspalveluista sisämarkkinoilla ja direktiivin 1999/93/EY kumoamisesta 23.7.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 910/2014 liitteen I vaatimuksia, merkitseekö se, että sähköisen allekirjoituksen haltijan nimi on merkitty kyrillisten kirjainten, joilla henkilö identifioi itsensä, sijasta latinalaisilla kirjaimilla, asetuksen rikkomista, mistä seuraa, että kyseessä ei ole hyväksytty sähköinen allekirjoitus?

[– –; menettelyyn liittyviä seikkoja]

[– –; menettelyyn liittyviä seikkoja]

TYÖASIAKIRJA