

Sprawa C-353/24

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

15 maja 2024 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny, Łotwa)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

13 maja 2024 r.

Strona skarżąca:

SIA EUROPARK LATVIA

SKIDATA GmbH

Druga strona postępowania:

Valsts ieņēmumu dienests (państwowy organ podatkowy)

Przy udziale:

SIA 19 points

SIA Ernst & Young Baltic

Administratīvā rajona tiesa

Rīgas tiesu nams

(rejonowy sąd administracyjny w Rydze, Łotwa)

POSTANOWIENIE

Ryga, dnia 13 maja 2024 r.

[...] [skład orzekający],

w obecności przedstawicieli skarżącej SIA EUROPARK LATVIA i przedstawiciela skarżącej [...] SKIDATA GmbH, jak również przedstawicieli instytucji działającej w imieniu Republiki Łotewskiej, Valsts ieņēmumu dienests (państwowego organu podatkowego), przedstawiciela podmiotu trzeciego, SIA 19 points, oraz przedstawicieli jednostki weryfikującej zgodność SIA Ernst & Young Baltic,

rozpoznał na posiedzeniu jawnym sprawę administracyjną wszczętą w następstwie skarg wniesionych przez SIA EUROPARK LATVIA i spółkę z siedzibą w Austrii SKIDATA GmbH, mających na celu stwierdzenie nieważności decyzji państwowego organu podatkowego z dnia 2 września 2022 r.

Przedmiot i istotne okoliczności faktyczne postępowania głównego

- 1 Skarżąca SIA EUROPARK LATVIA jest spółką handlową zarejestrowaną na Łotwie, która świadczy usługi parkingowe lub garażowe.

Skarżąca SKIDATA GmbH jest spółką handlową zarejestrowaną w Austrii, która produkuje w Austrii urządzenia do dokonywania płatności automatycznych i dokonuje przywozu (za pośrednictwem spółek zależnych lub innych dystrybutorów) takich urządzeń do 25 państw członkowskich Unii Europejskiej, w tym do Łotwy.

W dniach 30 czerwca i 27 listopada 2015 r. skarżąca SIA EUROPARK LATVIA nabyła od dystrybutora drugiej skarżącej, SKIDATA GmbH, urządzenia do dokonywania płatności automatycznych produkowane przez SKIDATA GmbH, przy czym cena nabycia obejmowała koszty instalacji i zarządzania projektem. W okresie od dnia 8 października 2015 r. do dnia 30 grudnia 2015 r. osiem nabytych urządzeń SKIDATA PARKING.LOGIC (zwanymi dalej „maszynami handlowymi”) zostało zarejestrowanych jako maszyny handlowe w ujednoczonej bazie danych (rejestrze) państwowego organu podatkowego.

- 2 Jako jednostka weryfikująca zgodność kas rejestrujących, hybrydowych kas rejestrujących, systemów kasowych, urządzeń specjalistycznych i sprzętu specjalistycznego – która to weryfikacja wymaga zbadania modeli kas rejestrujących, hybrydowych kas rejestrujących, systemów kasowych, urządzeń specjalistycznych i sprzętu specjalistycznego, ich modyfikacji i wersji oprogramowania w celu zapewnienia zgodności z wymogami technicznymi mającymi zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków i innych płatności – SIA Ernst & Young Baltic (zwana dalej „jednostką weryfikującą zgodność”) poinformowała państwowy organ podatkowy pismem z dnia 16 maja 2022 r., że w odniesieniu do systemu kasowego SKIDATA PARKING.LOGIC V29.00 odmawia wydania deklaracji zgodności tego systemu z wymogami technicznymi mającymi zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków i innych płatności (zwanej dalej „deklaracją zgodności”) ze względu na to, że usługodawca świadczący usługi konserwacji maszyn handlowych – podmiot

gospodarczy, który przed rozpoczęciem działalności został wpisany do ujednoczonej bazy danych (rejestr) państwowego organu podatkowego – zwany SIA 19 points nie przedstawił danych określonych w ust. 121.⁴ pkt 4 Ministru kabineta 2014. gada 11. februāra noteikumi Nr.96 (rozporządzenia rady ministrów nr 96 z dnia 11 lutego 2014 r., zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie użytkowania”), a mianowicie kodu źródłowego i kodu wykonywalnego zarejestrowanego *oprogramowania* maszyn handlowych.

- 3 Decyzją państwowego organu podatkowego z dnia 2 września 2022 r., będącą końcową decyzją wydaną w postępowaniu administracyjnym prowadzonym przed tym organem, maszyny handlowe zostały wykreślone z ujednoczonej bazy danych (rejestr) owego organu administracji, ponieważ nie przeprowadzono weryfikacji zgodności, która doprowadziłaby do wydania deklaracji zgodności potwierdzającej spełnienie wymogów technicznych mających zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków i innych płatności.

W decyzji wskazano między innymi, że wymóg zawarty w ust. 121.⁴ pkt 4 rozporządzenia w sprawie użytkowania nie powinien być uznany za wymóg techniczny oraz że nie ma potrzeby powiadamiania o nim Komisji Europejskiej zgodnie z dyrektywą (UE) Parlamentu Europejskiego i Rady 2015/1535 z dnia 9 września 2015 r. ustanawiającą procedurę udzielania informacji w dziedzinie przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (zwaną dalej „dyrektywą 2015/1535”). Zgodnie z tą decyzją wymogi techniczne mające zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego są zawarte w Ministru kabineta 2014. gada 11. februāra noteikumi Nr.95 „Noteikumi par nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu tehniskajām prasībām” (rozporządzeniu rady ministrów nr 95 z dnia 11 lutego 2014 r. w sprawie wymogów technicznych mających zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków i innych płatności), które zostało notyfikowane Komisji Europejskiej i państwom członkowskim.

- 4 Skarżące – SIA EUROPARK LATVIA i spółka zarejestrowana w Austrii, SKIDATA GmbH – wniosły do Administratīvā rajona tiesa skargę o stwierdzenie nieważności decyzji państwowego organu podatkowego.

W swoich skargach podnoszą one między innymi, że w chwili rejestracji maszyn handlowych prawo nie przewidywało, że podatnicy użytkujący urządzenia, w tym maszyny handlowe, są zobowiązani do przedstawienia kodu źródłowego i kodu wykonywalnego zarejestrowanego *oprogramowania* lub modułu pamięci fiskalnej. Obowiązek ten został wprowadzony później rozporządzeniem w sprawie użytkowania. Zdaniem skarżących wspomniany wymóg jest wymogiem technicznym, który zgodnie [...] z dyrektywą [...] 2015/1535 [...] powinien być zostać notyfikowany Komisji Europejskiej. Ich zdaniem, ponieważ sporny wymóg nie został notyfikowany, rozpatrywany przepis nie został przyjęty zgodnie z odpowiednią procedurą i nie ma zastosowania.

Skarżące wskazują, że w ramach transakcji nabycia praw do korzystania z *oprogramowania* użytkownik maszyn handlowych uzyskuje zwykle dostęp do (prawo do korzystania z) kodu wykonywalnego, ponieważ jest on niezbędny do wykonywania funkcji oprogramowania na komputerze, lecz nie nabywa prawa do modyfikacji lub redystrybucji kodu źródłowego. Dla SKIDATA GmbH jako producenta maszyn handlowych kod źródłowy stanowi jej tajemnicę handlową, a SIA EUROPARK LATVIA, jako użytkowniczka maszyn handlowych, nie może w sposób zgodny z prawem i niezależny uzyskać i rozpowszechnić (przekazywać) kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania*, chyba że producent maszyn handlowych wyrazi na to zgodę.

W celu przedstawienia jednostce weryfikującej zgodność kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* maszyny handlowej producent maszyny handlowej musi dostarczyć kod źródłowy usługodawcy świadczącemu usługi konserwacji tych maszyn, który z kolei przedstawia go jednostce weryfikującej zgodność, która przechowuje go w celu przekazania organowi podatkowemu przez usługodawcę świadczącego usługi konserwacji kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* w ciągu 24 godzin na wypadek, gdyby zażądano przekazania tego kodu zgodnie z ust. 129.⁴ pkt 6 rozporządzenia w sprawie użytkowania.

Zdaniem skarżących ogranicza to w sposób nieproporcjonalny prawa własności intelektualnej (korzystanie z tych praw) oraz prawa do tajemnicy handlowej w odniesieniu do kodu źródłowego *oprogramowania* maszyn handlowych, których właścicielem jest producent tych maszyn.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

5 Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

„Artykuł 34: Ograniczenia ilościowe w przywozie oraz wszelkie środki o skutku równoważnym są zakazane między państwami członkowskimi.

Artykuł 35: Ograniczenia ilościowe w wywozie oraz wszelkie środki o skutku równoważnym są zakazane między państwami członkowskimi.

Artykuł 36: Postanowienia artykułów 34 i 35 nie stanowią przeszkody w stosowaniu zakazów lub ograniczeń przywozowych, wywozowych lub tranzytowych, uzasadnionych względami moralności publicznej, porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego, ochrony zdrowia i życia ludzi i zwierząt lub ochrony roślin, ochrony narodowych dóbr kultury o wartości artystycznej, historycznej lub archeologicznej, bądź ochrony własności przemysłowej i handlowej. Zakazy te i ograniczenia nie powinny jednak stanowić środka arbitralnej dyskryminacji ani ukrytych ograniczeń w handlu między państwami członkowskimi”.

- 6 Dyrektywa 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w zakresie norm i przepisów technicznych (oraz dyrektywa 98/48/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 lipca 1998 r. zmieniająca dyrektywę 98/34/WE ustanawiającą procedurę udzielania informacji w zakresie norm i przepisów technicznych) (zwana dalej „dyrektywą 98/34”).

Artykuł 1 pkt 1: „produkt” oznacza każdy wyprodukowany przemysłowo produkt lub każdy produkt rolniczy, włącznie z produktami rybnymi.

Artykuł 1 pkt 3: „specyfikacja techniczna” oznacza specyfikację zawartą w dokumencie, który opisuje wymagane cechy produktu, takie jak: poziom jakości, wydajności, bezpieczeństwa lub wymiary, włącznie z wymaganiami mającymi zastosowanie do produktu w zakresie nazwy, pod jaką jest sprzedawany, terminologii, symboli, badań i metod badania, opakowania, oznakowania i etykietowania oraz procedur oceny zgodności.

Artykuł 1 pkt 4: „inne wymagania” oznaczają wymagania inne niż specyfikacje techniczne, nałożone na produkt w celu ochrony, w szczególności konsumentów i środowiska, które wpływają na jego cykl życiowy po wprowadzeniu go na rynek, takie jak warunki użytkowania, powtórne przetwarzanie, ponowne zastosowanie lub składowanie, gdzie takie warunki mogą mieć istotny wpływ na skład lub rodzaj produktu lub jego obrót.

Artykuł 1 pkt 11: „przepisy techniczne”, specyfikacje techniczne i inne wymagania bądź zasady dotyczące usług, włącznie z odpowiednimi przepisami administracyjnymi, których przestrzeganie jest obowiązkowe, de iure lub de facto, w przypadku wprowadzenia do obrotu, świadczenia usługi, ustanowienia operatora usług lub stosowania w państwie członkowskim lub na przeważającej jego części, jak również przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne państw członkowskich, z wyjątkiem określonych w art. 10, zakazujące produkcji, przywozu, wprowadzania do obrotu i stosowania produktu lub zakazujące świadczenia bądź korzystania z usługi lub ustanawiania dostawcy usług.

Artykuł 7: Państwa członkowskie informują Komisję, zgodnie z art. 8 ust. 1, o wszelkich wnioskach składanych w instytucjach normalizacyjnych o przygotowanie specyfikacji technicznych lub normy dla konkretnych produktów w celu wprowadzenia przepisów technicznych dla takich produktów w formie projektów przepisów technicznych, a także podają powody ich wprowadzenia.

Artykuł 8 ust. 1: Z zastrzeżeniem art. 10 państwa członkowskie niezwłocznie przekazują Komisji wszelkie projekty przepisów technicznych, z wyjątkiem tych, które w pełni stanowią transpozycję normy międzynarodowej lub europejskiej, w którym to przypadku wystarczająca jest informacja dotycząca odpowiedniej normy. Przekazują Komisji także podstawę prawną konieczną do przyjęcia uregulowań technicznych, jeżeli nie zostały one wyraźnie ujęte w projekcie.

- 7 Dyrektywa 2015/1535 zastępująca i uchylająca dyrektywę 98/34:

Artykuł 1 ust. 1 lit. c): „specyfikacja techniczna” oznacza specyfikację zawartą w dokumencie, który opisuje wymagane cechy produktu, takie jak: poziom jakości, wydajności, bezpieczeństwa lub wymiary, włącznie z wymaganiami mającymi zastosowanie do produktu w zakresie nazwy, pod jaką jest sprzedawany, terminologii, symboli, badań i metod badania, opakowania, oznakowania i etykietowania oraz procedur oceny zgodności.

Artykuł 1 ust. 1 lit. f): „przepisy techniczne” oznaczają specyfikacje techniczne i inne wymagania bądź zasady dotyczące usług, włącznie z odpowiednimi przepisami administracyjnymi, których przestrzeganie jest obowiązkowe, de jure lub de facto, w przypadku wprowadzenia do obrotu, świadczenia usługi, ustanowienia operatora usług lub korzystania w państwie członkowskim lub na przeważającej jego części, jak również przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne państw członkowskich, z wyjątkiem określonych w art. 7, zakazujące produkcji, przywozu, wprowadzania do obrotu lub stosowania produktu lub zakazujące świadczenia bądź korzystania z usługi lub ustanawiania dostawy usług.

Artykuł 1 ust. 1 lit. g): „projekt przepisów technicznych” oznacza tekst specyfikacji technicznej lub innego wymogu bądź zasady dotyczącej usług, włącznie z przepisami administracyjnymi, opracowany w celu ustanowienia ich lub doprowadzenia do ich ustanowienia jako przepisów technicznych, a który znajduje się na etapie przygotowania, na którym mogą zostać wprowadzone zasadnicze zmiany.

Artykuł 5 [ust. 1] [...]: Z zastrzeżeniem art. 7 państwa członkowskie niezwłocznie przekazują Komisji wszelkie projekty przepisów technicznych, z wyjątkiem tych, które w pełni stanowią transpozycję normy międzynarodowej lub europejskiej, w którym to przypadku wystarczająca jest informacja dotycząca odpowiedniej normy; przekazują Komisji także uzasadnienie konieczności przyjęcia takich przepisów technicznych, jeżeli uzasadnienie to nie zostało wyraźnie ujęte w projekcie.

Prawo lotewskie

- 8 Likums „Par nodokļiem un nodevām” (ustawa o podatkach i opłatach, zwana dalej „ustawą”):

Artykuł 28.¹ ust. 4.¹: Podatnicy mogą korzystać z urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego, które spełniają wymogi techniczne mające zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków i innych płatności oraz które zostały zweryfikowane pod względem zgodności. Konserwacja urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego może być przeprowadzana przez usługodawcę świadczącego usługi konserwacji, który został zweryfikowany pod względem zgodności zgodnie z przepisami.

- 9 Rozporządzenie w sprawie użytkowania:

Ustęp 121.⁴ pkt 4: Usługodawca świadczący usługi konserwacji jest zobowiązany przedstawić jednostce dokumentację techniczną w języku producenta wraz z poświadczonym notarialnie tłumaczeniem na język krajowy w celu przeprowadzenia weryfikacji zgodności modeli kas rejestrujących, hybrydowych kas rejestrujących, systemów kasowych, urządzeń specjalistycznych i sprzętu specjalistycznego, ich modyfikacji i wersji *oprogramowania*. Dokumentacja techniczna obejmuje: kod źródłowy (instrukcje dla komputera sformułowane przez programistę w formie zrozumiałej dla człowieka) i kod wykonywalny (zestaw symboli rozumianych przez komputer w celu wykonania programu skompilowanego przez programistę) zarejestrowanego *oprogramowania* i modułu pamięci fiskalnej.

Ustęp 121.⁵: W terminie sześciu miesięcy od otrzymania dokumentów, o których mowa w ust. 121.⁴ niniejszego rozporządzenia, jednostka weryfikująca zgodność wydaje usługodawcy świadczącemu usługi konserwacji deklarację zgodności modelu kasy rejestrującej, hybrydowej kasy rejestrującej, systemu kasowego, urządzenia lub sprzętu specjalistycznego, ich modyfikacji lub ich wersji z wymogami technicznymi mającymi zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków i innych płatności [...] lub informuje tego usługodawcę o odmowie wydania takiej deklaracji zgodności; jednostka przekazuje również tę informację państwowemu organowi podatkowemu.

Ustęp 129.⁴ pkt 6: Rejestrując w ujednoczonej bazie danych (rejestrze) państwowego organu podatkowego model lub modyfikację kasy rejestrującej, hybrydowej kasy rejestrującej, systemu kasowego, specjalistycznego urządzenia lub sprzętu, których konserwację wykonuje usługodawca świadczący usługi konserwacji, usługodawca ten, niezależnie od tego, czy jest producentem sprzętu lub urządzenia, czy też upoważnionym przedstawicielem producenta, jest zobowiązany przekazać w ciągu 24 godzin państwowemu organowi podatkowemu kod źródłowy zarejestrowanego *oprogramowania*, jeżeli państwowy organ podatkowy wezwie go do przedstawienia tego kodu.

Ustęp 129.¹⁷ pkt 1 ppkt 1.2.2: Państwowy organ podatkowy wykreśla z ujednoczonej bazy danych (rejestru): kasy rejestrujące, hybrydowe kasy rejestrujące, systemy kasowe, specjalistyczne urządzenia i specjalistyczny sprzęt zarejestrowane w imieniu użytkownika: [jeżeli] warunki określone w przepisach w odniesieniu do wymogów technicznych mających zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków i innych płatności nie są spełnione. Państwowy organ podatkowy informuje użytkownika o wykreśleniu z ujednoczonej bazy danych (rejestru) w terminie 15 dni roboczych.

Powody, dla których sąd odsyłający ma wątpliwości co do stosowania i wykładni prawa Unii

I

Włączenie wymogu przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego oprogramowania do pojęcia przepisów technicznych

- 10 Wymogi techniczne mające zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania płatności nie są zharmonizowane w ramach prawa Unii Europejskiej. Jednakże w odniesieniu do swobodnego przepływu towarów w sektorach niezharmonizowanych należy przestrzegać art. 34–36 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zasady wzajemnego uznawania i dyrektywy 2015/1535¹.
- 11 Środki zapobiegawcze mające na celu ochronę swobodnego przepływu towarów na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej zostały ustanowione dyrektywą 98/34/WE. Dyrektywa ta zobowiązuje państwa członkowskie Unii Europejskiej do notyfikowania Komisji Europejskiej i innym państwom członkowskim Unii Europejskiej projektów przepisów technicznych i związanych z nimi informacji w celu ich zbadania.

W dokumentacji wyjaśniającej Komisji Europejskiej wskazano, że dyrektywa 98/34 odnosi się do badań i metod badania, które obejmują metody techniczne i naukowe, które mają być stosowane w celu oceny cech danego produktu, a także do procedur oceny zgodności, które są stosowane w celu zapewnienia, że produkt spełnia określone wymogi. Objęcie tych parametrów zakresem stosowania dyrektywy ma pierwszorzędne znaczenie, ponieważ badania i procedury oceny zgodności mogą pod pewnymi warunkami mieć negatywny wpływ na handel².

Wynika z tego, że jednym z celów dyrektywy jest zapewnienie szczególnej ochrony swobodnego przepływu towarów za pomocą kontroli prewencyjnych, ponieważ swobodny przepływ jest jednym z fundamentów Unii Europejskiej. W celu osiągnięcia tego celu ustanowiono wymóg, zgodnie z którym państwa członkowskie przekazują Komisji wszelkie projekty przepisów technicznych (art. 8 ust. 1 dyrektywy 98/34). Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w odniesieniu do zobowiązania państw członkowskich do powiadomienia o przepisach technicznych, dyrektywa 98/34 ma na celu umożliwienie podmiotom gospodarczym lepszego wykorzystania zalet rynku wewnętrznego w drodze systematycznej publikacji uregulowań technicznych, które zamierzają przyjąć państwa członkowskie, oraz poprzez umożliwienie tym podmiotom wyrażenia oceny co do wpływu tychże przepisów. W kontekście celów dyrektywy istotne jest poinformowanie podmiotów

¹ *Free movement in harmonised and non-harmonised sectors*. Dostępne pod adresem: https://single-market-economy.ec.europa.eu/single-market/goods/free-movement-sectors_en.

² *European Commission, Directive 93/34/EC – An instrument of co-operation between institutions and enterprises to ensure the smooth functioning of the Internal Market – A guide to the procedure for the provision of information in the field of technical standards and regulations and of rules on Information Society services*, Publications Office, 2005, s. 18. Dostępny pod adresem: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6d8a677d-06ab-48b6-ba46-73b8150e6c51>.

gospodarczych państwa członkowskiego o projektach przepisów technicznych przyjętych przez inne państwo członkowskie oraz ich stosowaniu, tak aby mogli oni zapoznać się z zakresem obowiązków, które mogą zostać na nich nałożone, oraz przygotować się na przyjęcie tych tekstów poprzez dostosowanie w odpowiednim czasie w razie potrzeby ich produktów lub usług³.

Niedopełnienie obowiązku notyfikacji uznaje się za istotne uchybienie proceduralne, które może powodować, że przepisy techniczne nie mogą być stosowane oraz że sądy krajowe powinny odmówić zastosowania odpowiednich przepisów technicznych wobec osób prywatnych⁴. Wynikający z naruszenia obowiązku notyfikacji brak obowiązywania nie rozciąga się na całość przepisów ustawy, która nie została notyfikowana, tylko na same znajdujące się tam przepisy techniczne⁵.

W dniu 9 września 2015 r. przyjęto dyrektywę 2015/1535 i uchylono dyrektywę 98/34. Zarówno dyrektywa 98/34, jak i dyrektywa 2015/1535 ustanawiają stały wymóg, zgodnie z którym państwa członkowskie muszą notyfikować Komisji wszelkie projekty przepisów technicznych.

- 12 Zdefiniowane w art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34 pojęcie „przepisów technicznych” obejmuje cztery kategorie środków. Kategorie te są następujące: 1) „zasada dotycząca usług” w rozumieniu art. 1 pkt 5 tej dyrektywy; 2) „specyfikacja techniczna”, o której mowa w art. 1 pkt 3 owej dyrektywy; 3) „inne wymagania”, których dotyczy art. 1 pkt 4 wspomnianej dyrektywy; oraz 4) przepisy „zakazujące produkcji, przywozu, wprowadzania do obrotu i stosowania produktu”, o których mowa w art. 1 pkt 11 rzeczonyj dyrektywy⁶.

³ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 4 lutego 2016 r. w sprawie „Postępowanie karne przeciwko Sebat Ince”, C-336/14, EU:C:2016:72, pkt 82–83.

⁴ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 30 kwietnia 1996 r. w sprawie „CIA Security International SA przeciwko Signalson SA i Securitel SPRL”, C-194/94, EU:C:1996:172, pkt 54; z dnia 8 września 2005 r. w sprawie „Lidl Italia Srl/Comune di Stradella”, C-303/04, EU:C:2005:528, pkt 23; z dnia 25 kwietnia 2010 r. w sprawie „Postępowanie karne przeciwko Larsowi Sandströmowi”, C-433/05, EU:C:2010:184, pkt 43; z dnia 10 lipca 2014 r. w sprawie „Lars Ivansson i in.”, C-307/13, EU:C:2014:2058, pkt 48; z dnia 27 października 2016 r. w sprawie „James Elliott Construction Limited przeciwko Irish Asphalt Limited”, C-613/14, EU:C:2016:821, pkt 64.

⁵ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 1 lutego 2017 r. w sprawie „Município de Palmela przeciwko Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE) – Divisão de Gestão de Contraordenações”, C-144/16, EU:C:2017:76, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁶ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 4 lutego 2016 r. w sprawie „Postępowanie karne przeciwko Sebat Ince”, C-336/14, EU:C:2016:72, pkt 70; z dnia 13 października 2016 r. w sprawie „Naczelnik Urzędu Celnego I w Ł. przeciwko G.M. i M.S.”, C-303/15, EU:C:2016:771, pkt 18; z dnia 10 lipca 2014 r. w sprawie „Lars Ivansson i in.”, C-307/13, EU:C:2014:2058, pkt 16; z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawach połączonych „Fortuna sp. z o.o. i in. przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Gdyni”, C-213/11, C-214/11 i C-217/11, EU:C:2012:495, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

W celu ustalenia, czy wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania*, którego spełnienie jest przedmiotem sporu przed sądem odsyłającym, stanowi przepis techniczny, należy zbadać, czy wymóg ten jest objęty zakresem jednej z wymienionych wyżej kategorii.

- 13 Zdaniem sądu odsyłającego w niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że maszyny handlowe są „produktem” w rozumieniu art. 1 pkt 1 dyrektywy 98/34, w związku z czym obowiązek przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* nie może być uznany za (przytoczoną powyżej) „zasadę dotyczącą usług” w rozumieniu art. 1 pkt 5 tej dyrektywy.
- 14 Zgodnie z art. 1 pkt 3 dyrektywy 98/34 „specyfikacja techniczna” oznacza specyfikację zawartą w dokumencie, który opisuje wymagane cechy produktu, takie jak: poziom jakości, wydajności, bezpieczeństwa lub wymiary, włącznie z wymaganiami mającymi zastosowanie do produktu w zakresie nazwy, pod jaką jest sprzedawany, terminologii, symboli, badań i metod badania, opakowania, oznakowania i etykietowania oraz procedur oceny zgodności. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pojęcie „specyfikacji technicznej” oznacza, że ustanowiony środek musi mieć zastosowanie do produktu lub jego opakowania, a wymogi muszą odnosić się do wymaganych cech produktu⁷. Jeśli spełnienie tego wymogu jest obowiązkowe *de iure* do celów wprowadzenia do obrotu, należy uznać go za „specyfikację techniczną”⁸.

Zdaniem sądu odsyłającego wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* nie zobowiązuje na pierwszy rzut oka do tego, aby cechy maszyn handlowych były zgodne z określonymi parametrami, ani nie określa cech, jakie muszą posiadać maszyny handlowe. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie daje jednak jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* należy uznać za wymóg dotyczący cech, mający zastosowanie do maszyn handlowych (produktów) w odniesieniu do procedur oceny zgodności, ponieważ cechy tej (istnienie kodu źródłowego) nie posiadają wszystkie produkty. W związku z tym wymóg, zgodnie z którym kod źródłowy zarejestrowanego *oprogramowania* maszyn handlowych musi zostać udostępniony (przekazany) jednostce weryfikującej zgodność, można by uznać za wymóg „dotyczący cech”, ponieważ wymogu tego nie można nałożyć na produkty, w których nie istnieje kod źródłowy (jako cecha).

⁷ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie „Postępowanie karne przeciwko Georgiusowi van der Burgowi”, C-278/99, [EU:C:2001:143](#), pkt 20; z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie „Canal Satélite Digital SL przeciwko Administración General del Estado i Distribuidora de Televisión Digital SA (DTS)”, C-390/99, [EU:C:2002:34](#), pkt 45; z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie „Postępowanie karne przeciwko Larsowi Erikowi Staffanowi Lindbergowi”, C-267/03, [EU:C:2005:246](#), pkt 57.

⁸ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 marca 1997 r. w sprawie „Bic Benelux SA przeciwko państwu belgijskiemu”, C-13/96, [EU:C:1997:173](#), pkt 23.

- 15 Jeśli chodzi o pojęcie „innych wymagań” w rozumieniu art. 1 pkt 4 dyrektywy 98/34, są to „warunki” określone w przepisach prawnych, inne niż specyfikacje techniczne, nałożone na produkt w celu ochrony w szczególności konsumentów i środowiska, które wpływają na jego cykl życiowy po wprowadzeniu go na rynek, takie jak warunki użytkowania, powtórne przetwarzanie, ponowne zastosowanie lub składowanie, gdzie takie warunki mogą mieć istotny wpływ na skład lub rodzaj produktu lub jego obrót⁹.

Stosowanie wymogu, o którym mowa w ust. 121.⁴ pkt 4 rozporządzenia w sprawie użytkowania, jest konieczne i wymagane, aby jednostka weryfikująca zgodność dokonywała weryfikacji zgodności maszyn handlowych. W przypadku nieprzekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* maszyn handlowych jednostka weryfikująca zgodność wydaje negatywną opinię w sprawie kontroli zgodności, a z kolei państwowy organ podatkowy wykreśla je z ujednoliconej bazy danych (rejestr), w wyniku czego maszyny handlowe nie mogą być wykorzystywane do rejestrowania transakcji lub księgowania gotówki lub innych środków płatniczych (do celów kontroli pieniężnej i podatkowej), co w praktyce oznacza ograniczenie ich sprzedaży na rynku łotewskim, ponieważ przedsiębiorstwa i organizacje działające na rynku łotewskim, które mogłyby wykorzystywać maszyny handlowe do tych konkretnych celów, nie są zainteresowane nabywaniem maszyn handlowych, które nie mogą być w pełni wykorzystywane w ich działalności gospodarczej. Wynika z tego, że wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* może w praktyce mieć wpływ na wprowadzanie do obrotu (lub sprzedaż) maszyn handlowych.

Jednocześnie wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* nie ma na celu ochrony konsumentów lub środowiska, lecz realizację państwowej kontroli przestrzegania obowiązku rejestrowania podatków. Niemniej jednak wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* można by uznać za „warunek” dotyczący stosowania danego produktu lub przepisy krajowe należące do kategorii przepisów technicznych, o których mowa w art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34. Przynależność przepisów krajowych do jednej albo do drugiej z tych dwóch kategorii przepisów technicznych zależy od zakresu zakazu ustanowionego mocą tych przepisów¹⁰.

Z orzecznictwa Trybunału wynika, że wymieniona w art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34 trzecia kategoria przepisów technicznych, która obejmuje między innymi zakaz użytkowania, opiera się na założeniu, że sporne przepisy krajowe mają

⁹ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawach połączonych „Fortuna sp. z o.o. i in. przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Gdyni”, C-213/11, C-214/11 i C-217/11, [EU:C:2012:495](#), pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie „Postępowanie karne przeciwko Larsowi Erikowi Staffanowi Lindbergowi”, C-267/03, EU:C:2005:246, pkt 72.

¹⁰ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 13 października 2016 r. w sprawie „Naczelnik Urzędu Celnego I w Ł. przeciwko G.M. i M.S.”, C-303/15, EU:C:2016:771, pkt 20.

zakres, który wykracza w sposób oczywisty poza samo określenie dopuszczalnych przeznaczeń spornego produktu, a zatem nie polegają jedynie na samym ograniczeniu jego użytkowania¹¹. Trzecią kategorię, która zakazuje produkcji, przywozu, wprowadzania do obrotu lub stosowania produktu, należy uznać za formę przepisów technicznych¹².

W niniejszej sprawie, choć wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* nie obejmuje zakazu jego użytkowania, to jednak w dziedzinach regulowanych pod względem podatkowym w praktyce prowadzi on do takiego zakazu w związku z art. 28.¹ ust. 4.¹ ustawy.

- 16 Mając powyższe na uwadze, wymóg udostępnienia kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* maszyn handlowych można uznać zarówno za „specyfikację techniczną”, jak i za „warunek” lub „zakaz” w rozumieniu dyrektywy 98/34. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie daje jasnej odpowiedzi na pytanie, czy i jakiej kategorii „przepisów technicznych” odpowiada taki wymóg.

Należy zatem zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem, czy art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34 należy interpretować w ten sposób, że przepis prawny, zgodnie z którym usługodawca świadczący usługi konserwacji jest zobowiązany do przekazania jednostce oceniającej zgodność kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* i modułu pamięci fiskalnej, może być objęty zakresem pojęcia „przepisów technicznych”, których projekty muszą być notyfikowane Komisji na podstawie art. 8 ust. 1 tej dyrektywy.

II

Uznanie wymogu przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego oprogramowania za środek o skutku równoważnym z ograniczeniem ilościowym w przywozie

- 17 Jak już wspomniano powyżej, prawo łotewskie zobowiązuje producenta maszyn handlowych do przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* maszyn handlowych w celu przeprowadzenia weryfikacji zgodności. W przypadku nieprzekazania kodu źródłowego jednostka weryfikująca zgodność odmawia wydania deklaracji zgodności, co w konsekwencji stanowi podstawę do wydania przez organ administracji podatkowej decyzji o wykreśleniu maszyn handlowych z ujednoliconej bazy danych (rejestr), ponieważ maszyny te nie spełniają wymogów technicznych mających zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków i innych płatności. Niespełnienie wymogów technicznych mających zastosowanie do urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków

¹¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 kwietnia 2005 r., Postępowanie karne przeciwko Larsowi Erikowi Staffanowi Lindbergowi, C-267/03, EU:C:2005:246, pkt 76.

¹² Ibidem, pkt 54.

i innych płatności uniemożliwia wykorzystanie maszyn handlowych do rejestrowania transakcji lub księgowania gotówki lub innych środków płatniczych, a tym samym w praktyce utrudnia dystrybucję maszyn handlowych skarżącej SKIDATA GmbH na terytorium Łotwy.

- 18 Artykuły 34–36 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej gwarantują swobodny przepływ towarów, który jest jedną z podstawowych zasad Unii Europejskiej.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że wszelkie przepisy państw członkowskich dotyczące obrotu handlowego, mogące bezpośrednio lub pośrednio, rzeczywiście lub potencjalnie utrudnić wewnątrzspółnotową wymianę handlową, uznać należy za środek o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych¹³. Rozumowanie Trybunału zostało doprecyzowane w wyroku wydanym w sprawie *Cassis de Dijon*, w którym ustanowiono zasadę, zgodnie z którą każdy produkt wyprodukowany zgodnie z prawem, znajdujący się w obrocie w jednym państwie członkowskim, zgodnie z uczciwymi i tradycyjnymi zasadami oraz procesem produkcji w danym państwie, musi zostać dopuszczony do obrotu w każdym innym państwie członkowskim¹⁴.

Nawet jeżeli celem zastosowania danego środka nie jest uregulowanie wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi, kwestią decydującą jest skutek, jaki rzeczywiście lub potencjalnie wywiera on na handel wewnątrz Wspólnoty. Zgodnie z tym kryterium przeszkody w swobodnym przepływie towarów, będące – w braku harmonizacji ustawodawstw – wynikiem stosowania do towarów pochodzących z innych państw członkowskich, w których są zgodnie z prawem produkowane i wprowadzane do obrotu, przepisów określających wymogi, które te produkty muszą spełniać (takich jak dotyczące ich oznaczania, formy, rozmiarów, wagi, składu, prezentacji, etykietowania, konfekcjonowania), stanowią środki o skutku równoważnym, nawet jeśli przepisy te są stosowane bez rozróżnienia do wszystkich produktów, chyba że ich stosowanie może zostać uzasadnione celem dotyczącym interesu ogólnego przeważającym nad wymogami swobody przepływu towarów¹⁵.

¹³ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 11 lipca 1974 r. w sprawie „Procureur du Roi przeciwko Benoît i Gustave’owi Dassonville”, C-8/74, EU:C:1974:82; z dnia 15 listopada 2005 r. w sprawie „Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Austrii”, C-320/03, EU:C:2005:684, pkt 63–67.

¹⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 lutego 1979 r. w sprawie „Rewe-Zentral AG przeciwko Bundesmonopolverwaltung für Branntwein”, C-120/78, EU:C:1979:42.

¹⁵ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 20 lutego 1979 r. w sprawie „Rewe-Zentral AG przeciwko Bundesmonopolverwaltung für Branntwein”, C-120/78, EU:C:1979:42, pkt 6, 14, 15; z dnia 26 czerwca 1997 r. w sprawie „Vereinigte Familienpress Zeitungsverlags- und vertriebs GmbH przeciwko Heinrich Bauer Verlag”, C-368/95, EU:C:1997:325, pkt 8; z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie „Deutscher Apothekerverband eV przeciwko 0800 DocMorris NV i Jacques Waterval”, C-322/01, EU:C:2003:664, pkt 67.

Trybunał orzekł również, że przepisy krajowe poddające dany produkt, zgodnie z prawem produkowany i wprowadzany do obrotu w innym państwie członkowskim, dodatkowym kontrolom stanowią środki o skutku równoważnym zakazane na mocy art. 34 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem odstępstw przewidzianych lub dopuszczonych w prawie wspólnotowym¹⁶.

Zakres stosowania art. 34 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej jest jednak ograniczony wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie *Keck*, w którym stwierdzono, że wspomniany artykuł nie dotyczy niektórych przepisów handlowych, jeżeli nie są one dyskryminacyjne, to znaczy o ile tylko przepisy te obowiązują wszystkie zainteresowane podmioty gospodarcze prowadzące działalność na terytorium krajowym i dotyczą w ten sam sposób, z prawnego i faktycznego punktu widzenia, obrotu produktami krajowymi i produktami pochodzącymi z innych państw członkowskich¹⁷. Jeżeli bowiem wymogi te są spełnione, zastosowanie takich uregulowań do sprzedaży produktów pochodzących z innego państwa członkowskiego, zgodnych z przepisami tego państwa, nie może uniemożliwić ich dostępu do rynku lub ograniczyć tego dostępu w stopniu większym niż ma to miejsce w odniesieniu do produktów krajowych¹⁸. Jednocześnie środki, które mają nawet niewielki wpływ na dostęp produktów do rynku (*market access*), nie są uznawane za przepisy handlowe¹⁹. Takie środki nie są objęte zakresem stosowania formuły wyrażonej w wyroku *Keck* i w związku z tym automatycznie są niedopuszczalne²⁰.

W art. 36 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej podkreślono także, że środki muszą bezpośrednio naruszać podlegające ochronie interesy publiczne i nie mogą być bardziej rygorystyczne niż to konieczne (zasada proporcjonalności). Ponadto Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał w sprawie *Cassis de*

¹⁶ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie „Canal Satélite Digital SL przeciwko Administración General del Estado i Distribuidora de Televisión Digital SA (DTS)”, C-390/99, EU:C:2002:34, pkt 36, 37; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie „ATRAL SA przeciwko państwu belgijskiemu”, C-14/02, EU:C:2003:265, pkt 65.

¹⁷ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 24 listopada 1993 r. w sprawach połączonych „Postępowanie karne przeciwko Bernardowi Keckowi i Danielowi Mithouardowi”, C-267/91 i C-268/91, EU:C:1993:905, pkt 16–17.

¹⁸ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 24 listopada 1993 r. w sprawie „Postępowanie karne przeciwko Bernardowi Keckowi i Danielowi Mithouardowi” (zob. ww. wyrok w sprawie *Keck* i *Mithouard*, pkt 17).

¹⁹ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 9 lipca 1997 r. w sprawach połączonych „Konsumentombudsmannen (KO)/De Agostini (Svenska) Förlag i TV-Shop i Sverige AB”, od C-34/95 do C-36/95, EU:C:1997:344, pkt 43; z dnia 10 lutego 2009 r. w sprawie „Komisja Wspólnot Europejskich/Republika Włosa”, C-110/05, EU:C:2009:66, pkt 58.

²⁰ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 kwietnia 2012 r. w sprawie „Asociación Nacional de Expendedores de Tabaco y Timbre (ANETT) przeciwko Administración del Estado”, C-456/10, EU:C:2012:241, pkt 38–42.

Dijon, że państwa członkowskie mogą przewidzieć odstępstwa, do których nie ma zastosowania zakaz stosowania środków o skutku równoważnym, w oparciu o nadrzędne wymogi (dotyczące między innymi skuteczności kontroli podatkowej, ochrony zdrowia publicznego, rzetelności transakcji handlowych i ochrony konsumentów).

Wspomniane wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej stanowią ramy zasady wzajemnego uznawania.

- 19 Wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* maszyn handlowych dotyczy wszystkich maszyn handlowych (niezależnie od tego, czy chodzi o produkty importowane, czy o produkty wytwarzane lokalnie), w związku z czym taki wymóg nie jest dyskryminujący²¹. Podobnie wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* – kodu, który jako taki jest zawarty w *oprogramowaniu* maszyn handlowych – nie zakazuje sprzedaży maszyn handlowych na terytorium Łotwy, a jedynie przewiduje, że w dziedzinach regulowanych pod względem podatkowym należy przeprowadzić procedurę weryfikacji zgodności w tym względzie, w ramach której należy udostępnić kod źródłowy zarejestrowanego *oprogramowania* maszyn handlowych, oraz że taka procedura musi zostać przeprowadzona niezależnie od tego, czy została ona już przeprowadzona w państwie, w którym maszyny handlowe zostały wyprodukowane (w aktach sprawy nie ma informacji na temat tego, czy taki wymóg obowiązuje w Austrii lub w innych państwach Unii Europejskiej, w których skarżąca, SKIDATA GmbH, prowadzi dystrybucję maszyn handlowych). Jak przyznało łotewskie stowarzyszenie operatorów parkingów i garaży po dokonaniu oceny dostępnych „certyfikowanych” maszyn handlowych, żadne z zaawansowanych rozwiązań technicznych produkowanych przez uznanych na całym świecie producentów nie jest obecnie oferowane na łotewskim rynku w celu zarządzania urządzeniami parkingowymi, co w praktyce można przypisać okoliczności, że ci producenci maszyn handlowych nie chcą ujawnić kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania*, ponieważ jest on elementem producenta maszyn handlowych chronionym prawami własności intelektualnej – patentami (niektóre komponenty *oprogramowania* są chronione patentami) i prawami autorskimi – oraz prawami do tajemnicy handlowej. W przypadku gdy kod źródłowy zarejestrowanego *oprogramowania* maszyn handlowych jest udostępniany osobom trzecim, istnieje ryzyko, że może on zostać wykorzystany do innych celów, takich jak tworzenie konkurencyjnych produktów lub modyfikacja *oprogramowania*; jednakże w łotewskim porządku prawnym nie poruszono kwestii dotyczących dalszych działań z udostępnionym kodem źródłowym (w tym badań i przechowywania) instytucji zaangażowanych w kontrolę zgodności (usługodawcy świadczącego usługi konserwacji, jednostki weryfikującej zgodność oraz, w odpowiednim przypadku, również organu administracji podatkowej), które to działania pozwoliłyby na zapewnienie

²¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 marca 1977 r. w sprawie „Komisja Wspólnot Europejskich/Republika Francuska”, sprawa C-68/76, [EU:C: 1977:48](#), pkt 14.

bezpieczeństwa kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania*. Jest to powód, dla którego skarżąca SKIDATA GmbH także sprzeciwiła się udostępnieniu kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* maszyn handlowych.

W związku z tym, zdaniem sądu odsyłającego, wspomniane uregulowanie czyni przywóz maszyn handlowych trudniejszym i bardziej kosztownym do tego stopnia, że może zniechęcać zainteresowane podmioty gospodarcze (w tym skarżącą SKIDATA GmbH) do wprowadzania tych maszyn handlowych do obrotu na Łotwie, jeżeli nie mogą one być wykorzystywane do rejestrowania transakcji lub księgowania gotówki lub innych środków płatniczych (w dziedzinie pieniężnej i podatkowej). Wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* nie stanowi zatem warunku wprowadzenia do obrotu w rozumieniu wspomnianego wyżej orzecznictwa *Keck* i *Mithouard* oraz mógłby być uznany za środek o skutku równoważnym z ograniczeniem ilościowym w przywozie.

W związku z tym należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem, czy art. 34 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że wymóg przekazania jednostce weryfikującej zgodność kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* można uznać za środek o skutku równoważnym z ograniczeniem ilościowym w przywozie.

- 20 Jeżeli wymóg udostępnienia kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* należy uznać za środek o skutku równoważnym z ograniczeniem ilościowym w przywozie, należy zbadać, czy wymóg ten, biorąc pod uwagę jego ograniczający skutek dla wymiany handlowej między państwami członkowskimi, może być uzasadniony jednym ze względów wskazanych w art. 36 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej lub jednym z nadrzędnych wymogów interesu ogólnego określonych w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, i czy w danym przypadku takie ograniczenie jest odpowiednie do realizacji założonego celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia²².

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wielokrotnie orzekał, że skuteczność kontroli podatkowych może uzasadniać takie uregulowanie ograniczające podstawowe swobody (w tym swobodny przepływ towarów)²³. Jak wynika

²² Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie „Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej”, C-420/01, EU:C:2003:363, pkt 29; z dnia 5 lutego 2004 r. w sprawie „Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej”, C-270/02, EU:C:2004:78, pkt 21.

²³ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie „Hanns-Martin Bachmann przeciwko państwu belgijskiemu”, C-204/90, EU:C:1992:35, pkt 18; z dnia 15 czerwca 1997 r. w sprawie „Futura Participations SA i Singer przeciwko Administration des contributions”, C-250/95, EU:C:1997:239, pkt 31; z dnia 28 października

z dokumentacji przygotowawczej do rozporządzenia w sprawie użytkowania, celem tego rozporządzenia jest zapewnienie płacenia podatków poprzez unikanie ingerencji w *oprogramowanie* lub konstrukcję urządzeń kasowych²⁴. W konsekwencji sąd odsyłający wnioskuje z tego, że wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego oprogramowania ma zgodny z prawem cel, jakim jest zapewnienie kontroli podatkowej i związanych z nią uprawnień kontrolnych, które zapobiegają potencjalnemu nierejestrowaniu płatności lub niepłaceniu podatków. Ponadto wydaje się, że ów wymóg jest właściwy dla osiągnięcia tego celu.

Powstaje jednak pytanie, czy wymóg udostępnienia kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* jest niezbędny do osiągnięcia zamierzonego celu. Państwowy organ podatkowy wyjaśnił, że to właśnie przekazanie kodu źródłowego i kodu wykonywalnego zapewnia otrzymanie pełnych informacji, ponieważ istnieje możliwość włączenia do kodu źródłowego funkcji ukrytego kodu źródłowego (w formie subkompilacji w kodzie wykonywalnym, co może prowadzić do usunięcia danych), co odbywa się za pomocą różnych metod i technik. Jednocześnie pojawiają się wątpliwości co do konieczności ze względu na fakt, że w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej skarżąca udostępnia, w celu przeprowadzenia odpowiednich weryfikacji, interfejs programowania aplikacji (*Application Programming Interface, API*) maszyn handlowych, który stanowi łącznik między aplikacją informatyczną spółki SKIDATA GmbH a *oprogramowaniami* jednostek weryfikujących zgodność, za pośrednictwem którego jednostka weryfikująca zgodność uzyskuje wszystkie niezbędne informacje o płatnościach. Jak wyjaśniła skarżąca, każda wersja *oprogramowania* maszyn handlowych, a także ich ulepszenia, są sprawdzane zarówno automatycznie, jak i manualnie, w tym sprawdzana jest integralność bazy danych, a system jest również cyklicznie poddawany audytowi zgodnie ze standardami PCI DSS (*Payment Card Industry Data Security Standard*), zapewniając w ten sposób, że dane *oprogramowania* nie zostaną zmodyfikowane. Ponadto należy zauważyć, że skarżąca SKIDATA GmbH zgodziła się udostępnić część kodu źródłowego dotyczącą rejestrowania płatności i podatków w celu przeprowadzenia weryfikacji zgodności maszyn handlowych, lecz jednostka weryfikująca zgodność nie zatwierdziła tego podejścia, żądając udostępnienia pełnego kodu źródłowego *oprogramowania* maszyn handlowych, co w praktyce stanowi środek bardziej ograniczający prawa skarżącej SKIDATA GmbH. W tym

1999 r. w sprawie „Skatteministeriet przeciwko Bentowi Vestergaardowi”, C-55/98, EU:C:1999:533, pkt 23.

²⁴ Ministru kabineta noteikumu projekta „Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtība” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija) [wstępne sprawozdanie z oceny skutków projektu rozporządzenia rady ministrów w sprawie regulacji dotyczącej korzystania z urządzeń elektronicznych i sprzętu elektronicznego do rejestrowania podatków i innych płatności (dokumentacja przygotowawcza)]. Dostępne pod adresem: https://likumi.lv/wwraksti/ANOTACIJAS/TAP/2005/FMANOT_160913_KA_LIETOSAN.2850.DOC.

względnie należy także zauważyć, że w aktach sprawy nie ma niczego, co mogłoby budzić wątpliwości co do ewentualnej złej wiary skarżących lub usługodawcy świadczącego usługi konserwacji.

W związku z tym należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem, czy wymóg przekazania kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* jest proporcjonalny w stosunku do skuteczności kontroli podatkowych.

Sentencja

Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [...] Administratīvā rajona tiesa

postanawia

zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) Czy art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego należy interpretować w ten sposób, że przepis prawny, zgodnie z którym usługodawca świadczący usługi konserwacji jest zobowiązany do przekazania jednostce oceniającej zgodność kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania*, może być objęty zakresem pojęcia „przepisów technicznych”, których projekty muszą być notyfikowane Komisji na podstawie art. 8 ust. 1 tej dyrektywy?

2) Czy art. 34 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że wymóg przekazania jednostce weryfikującej zgodność kodu źródłowego zarejestrowanego *oprogramowania* można uznać za środek o skutku równoważnym z ograniczeniem ilościowym w przywozie?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie, czy środek ten można uznać za proporcjonalny w stosunku do skuteczności kontroli podatkowych?

Postępowanie zostaje zawieszono do czasu wydania wyroku przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Niniejsze postanowienie nie podlega zaskarżeniu.

[...]

[podpis]