



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 20 czerwca 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 – Artykuł 30 ust. 2 lit. b) i c) – Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 – Artykuł 152 ust. 1 lit. a) i b) – Ustalanie wartości celnej towarów – Pojęcie „towarów podobnych” – Produkty lecznicze – Uwzględnienie wszystkich elementów mogących mieć wpływ na wartość ekonomiczną danego produktu leczniczego – Termin 90 dni, w którym przywożone towary powinny zostać sprzedane w Unii Europejskiej – Termin zawity – Nieuwzględnienie rabatów handlowych

W sprawie C-1/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa) postanowieniem z dnia 15 grudnia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 stycznia 2018 r., w postępowaniu:

„Oribalt Rīga” SIA, dawniej „Oriola Rīga” SIA,

przeciwno

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešić i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 listopada 2018 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu „Oribalt Rīga” SIA przez A. Leškoviču, J. Taukača, advokāti, oraz Carriego Gintera, vandeadvokaat,
- w imieniu rządu łotewskiego przez I. Kucinę i J. Davidoviču, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Saukę i F. Clotuche-Duvieusart, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: łotewski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 stycznia 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 30 ust. 2 lit. b) i c) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1), zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 82/97 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 grudnia 1996 r. (Dz.U. 1997, L 17, s. 1) (zwanego dalej „kodeksem celnym”) oraz art. 151 ust. 4 i art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 (Dz.U. 1993, L 253, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „Oribalt Rīga” SIA, dawniej „Oriola Rīga” SIA, a Valsts ieņēmumu dienests (łotewskim organem podatkowym) w przedmiocie decyzji dyrektora generalnego tego organu nakładającej na ową spółkę obowiązek uiszczenia na rzecz skarbu państwa dopłaty do podatku od wartości dodanej (VAT), odsetek za zwłokę i grzywny.

Ramy prawne

Kodeks celny

- 3 Zgodnie z art. 29 ust. 1 kodeksu celnego:

„Wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33 [...]”.

- 4 Artykuł 30 tego kodeksu stanowi:

„1. Jeżeli wartość celna nie może zostać ustalona na podstawie art. 29, ustala się ją, stosując w kolejności lit. a), b), c) i d) ustępu 2, aż do pierwszej litery, na podstawie której będzie mogła zostać ustalona, z wyjątkiem przypadku, gdy porządek stosowania lit. c) i d) zostanie zmieniony na wniosek zgłaszającego; to jest tylko wtedy, gdy taka wartość celna nie może zostać ustalona na podstawie konkretnej litery, to znaczy, że mogą być zastosowane przepisy następnej litery według kolejności ustalonej zgodnie z tym ustępem.

2. Wartością celną ustalaną na podstawie niniejszego artykułu jest:

- a) wartość transakcyjna identycznych towarów sprzedanych w celu wywozu do Wspólnoty i wywiezionych w tym samym lub w zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna;
- b) wartość transakcyjna podobnych towarów sprzedanych w celu wywozu do Wspólnoty i wywiezionych w tym samym lub w zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna;
- c) wartość oparta na cenie jednostkowej, po jakiej towary przywożone lub towary identyczne bądź podobne sprzedawane są we Wspólnocie w największych zbiorczych ilościach osobom niepowiązanym ze sprzedawcami;

d) wartość kalkulowana, która jest sumą:

- kosztów lub wartości materiałów i produkcji bądź innych procesów zastosowanych przy wytworzeniu przywożonych towarów,
- kwoty zysku i kosztów ogólnych równych kwocie zwyczajowo wliczanej w cenę sprzedaży towarów tego samego gatunku lub rodzaju jak te, dla których ustalana jest wartość celna, wytworzonych przez producentów z kraju wywozu na eksport do Wspólnoty,
- kosztów lub wartości elementów wymienionych w art. 32 ust. 1 lit. e).

[...]”.

5 Artykuł 31 wspomnianego kodeksu przewiduje:

„1. Jeżeli wartość celna przywożonych towarów nie może być ustalona na podstawie art. 29 i 30, jest ona ustalana na podstawie danych dostępnych we Wspólnocie, z zastosowaniem odpowiednich środków zgodnych z zasadami i ogólnymi przepisami:

- porozumienia w sprawie stosowania art. VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r.,
- artykułu VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r.

i

- przepisów niniejszego rozdziału.

[...]”.

Rozporządzenie wykonawcze

6 Artykuł 142 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„Do celów niniejszego tytułu:

[...]

- d) »towary podobne« oznaczają towary wyprodukowane w tym samym kraju, które nie będąc podobnymi pod każdym względem, posiadają podobne cechy i podobny skład materiałowy, co pozwala im pełnić te same funkcje i być towarami handlowo zamiennymi; jakość towarów, ich renoma i posiadanie znaku handlowego zaliczają się do czynników, które należy uwzględniać przy ustalaniu, czy towary są podobne”.

[...]”.

7 Zgodnie z art. 151 tego rozporządzenia:

„1. W celu stosowania art. 30 ust. 2 lit. b) kodeksu [celnego] (wartość transakcyjna towarów podobnych) wartość celna ustalana jest w odniesieniu do wartości transakcyjnej towarów podobnych sprzedawanych na tym samym poziomie handlu i w zasadzie w takich samych ilościach co towary, dla których określana jest wartość celna. W przypadku gdy nie stwierdzono tego rodzaju sprzedaży, przyjmuje się wartość transakcyjną towarów podobnych sprzedawanych na innym poziomie handlu

i/lub w innych ilościach, skorygowaną o różnice wynikające z poziomu handlu i/lub ilości, pod warunkiem że tego rodzaju korekta może być dokonana na podstawie przedłożonych dowodów, jednoznacznie potwierdzających zasadność i prawidłowość korekty, niezależnie od tego, czy taka korekta prowadzi do zwiększenia, czy też zmniejszenia wartości.

[...]

4. W celu stosowania niniejszego artykułu wartość transakcyjna towarów wytworzonych przez inną osobę jest brana pod uwagę tylko wtedy, jeżeli na podstawie ust. 1 nie można stwierdzić wartości transakcyjnej dla towarów podobnych wytworzonych przez tę samą osobę, która wyprodukowała towary, których wartość celna ma zostać określona.

[...]”.

8 Artykuł 152 omawianego rozporządzenia stanowi:

- „1. a) W przypadku gdy towary przywożone bądź przywożone towary identyczne lub podobne są sprzedawane we Wspólnocie w takim stanie, w jakim zostały przywiezione, to wartość celna towarów przywożonych, ustalona zgodnie z art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu [celnego], jest oparta na cenie jednostkowej, po której towary przywożone bądź przywożone towary identyczne lub podobne, których wartość celna jest ustalana, są sprzedawane w największych zagregowanych ilościach, w tym samym lub przybliżonym czasie, osobom niepowiązanym z osobami, od których kupują takie towary, z uwzględnieniem potrąceń od ceny o:
- i) marże zazwyczaj płacone lub uzgodnione do zapłacenia bądź też narzuty, jakie są zazwyczaj stosowane, obejmujące zyski i wydatki (włączając koszty bezpośrednie i pośrednie obrotu danymi towarami) związane ze sprzedażą we Wspólnocie przywożonych towarów tego samego gatunku i rodzaju;
 - ii) zwykłe koszty transportu i ubezpieczenia oraz związane z nimi koszty ponoszone we Wspólnocie;
 - iii) należności celne przywozowe i inne opłaty należne we Wspólnocie z tytułu przywozu lub sprzedaży towarów;
- b) W przypadku gdy towary przywożone bądź przywożone towary identyczne lub podobne nie są sprzedawane w tym samym lub przybliżonym czasie co czas przywozu towarów podlegających wycenie, wartość celna przywożonych towarów określana w niniejszym artykule, z zastrzeżeniem przepisów ust. 1 lit. a), jest ustalana na podstawie ceny jednostkowej, po której towary przywożone bądź przywożone towary podobne lub identyczne są sprzedawane we Wspólnocie [w stanie, w jakim zostały przywiezione], możliwie szybko od dnia [w terminie najbliższym dnia] przywozu towarów podlegających wycenie, lecz [w każdym wypadku] przed upływem 90 dni od dnia przywozu [...].

[...]

5. Do celów stosowania ust. 1 lit. b) pojęcie »możliwie szybko« oznacza dzień, w którym dokonuje się sprzedaży towarów przywożonych bądź przywożonych towarów identycznych lub podobnych w ilości wystarczającej dla określenia ceny jednostkowej”.

- 9 Załącznik 23 do rozporządzenia wykonawczego, zatytułowany „Uwagi interpretacyjne w przedmiocie wartości celnej”, przewiduje w odniesieniu do wykładni art. 31 ust. 1 kodeksu celnego, że „na mocy [tego przepisu] powinny być stosowane metody ustanowione w art. 29 i art. 30 ust. 2 [tego kodeksu], jednakże rozsądna elastyczność w stosowaniu takich metod będzie zgodna z celami i przepisami art. 31 ust. 1 [rzeczonego kodeksu]”. W tym celu wspomniany załącznik przewiduje pewne przykłady

w celu zilustrowania, co należy rozumieć przez „rozsądną elastyczność”. W tym kontekście, w zakresie dotyczącym stosowania metody odliczeniowej, wskazano, że „wymóg »90 dni« [przewidziany w art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia wykonawczego] może być stosowany elastycznie”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 10 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, Oribalt Riga, i spółka indyjska Ranbaxy Laboratories Ltd zawarły w 2005 r. umowę konsygnacyjną, na mocy której Ranbaxy Laboratories wyznaczyło Oribalt Riga jako wyłącznego dostawcę usług składowania konsygnacyjnego na Łotwie, Litwie i w Estonii w odniesieniu do generycznych produktów leczniczych przywożonych przez to laboratorium (zwanych dalej „omawianymi produktami leczniczymi”) i zleciło jej zgłoszenie ich w celu dopuszczenia do swobodnego obrotu. Spółka Oribalt Riga zobowiązała się do zapewnienia wystarczającej powierzchni do magazynowania oraz usług dla celów obsługi zamówień klientów Ranbaxy Laboratories, nie nabywając prawa własności przedmiotowych produktów leczniczych.
- 11 Gdy Oribalt Riga objęła sporne towary procedurą celną, zgłosiła zgłoszenia celne, w których wskazała siebie jednocześnie jako odbiorcę tych produktów oraz jako zgłaszającego.
- 12 Wartość celna omawianych produktów leczniczych została obliczona przez Oribalt Riga zgodnie z tzw. metodą „wartości transakcyjnej” przewidzianą w art. 29 ust. 1 kodeksu celnego. Wartość ta została ustalona za pomocą faktur pro forma sporządzonych przez Ranbaxy Laboratories, złożonych w urzędzie celnym, zawierających informacje dotyczące rodzaju przywiezionych towarów, ceny jednostkowej na rynku w chwili wystawienia faktury i całkowitej ceny.
- 13 Ranbaxy Laboratories określało, komu sprzedawane były omawiane produkty lecznicze, i oznaczało metody i ceny sprzedaży, jak również mające zastosowanie rabaty cenowe. Przy wykonywaniu zamówień spółka Oribalt Riga wystawiała faktury po cenie sprzedaży ustalonej przez Ranbaxy Laboratories.
- 14 Spółka Oribalt Riga, która magazynowała produkty lecznicze w swych magazynach, miała za zadanie sprzedawać w pierwszej kolejności rozpatrywane produkty lecznicze, w przypadku których data ważności była najbliższa. W ten sposób mogło upłynąć wiele miesięcy między przywozem tych produktów leczniczych a ich sprzedażą na rzecz odbiorców końcowych, w związku z czym ich wartość w chwili sprzedaży mogła się różnić od ich wartości rynkowej w chwili ich przywozu. Na cenę sprzedaży omawianych produktów leczniczych mogły mieć również wpływ rabaty udzielone przez Ranbaxy Laboratories na rzecz jego klientów. Po sprzedaży omawianych produktów leczniczych Ranbaxy Laboratories wystawiało zatem nowe faktury na rzecz Oribalt Riga, na podstawie których spółka ta płaciła na rzecz Ranbaxy Laboratories za przywożone towary przeznaczone do wprowadzenia do swobodnego obrotu na terytorium Unii Europejskiej. Spółka Oribalt Riga otrzymywała prowizję za pełnioną przez siebie rolę pośrednika.
- 15 W okresie od 20 października 2010 r. do 10 stycznia 2011 r. Muitas audita pārvalde (dyrekcja kontroli celnej, Łotwa) dokonała kontroli obliczenia płatności i księgowania należności celnych i innych podatków administrowanych przez służby celne, należnych od Oribalt Riga za okres od 1 lutego 2008 r. do 31 sierpnia 2010 r.
- 16 Decyzją z dnia 20 maja 2011 r. łotewskie organy podatkowe odrzuciły wartość celną spornych produktów leczniczych przywiezionych w tym okresie ustaloną przez Oribalt Riga zgodnie z metodą wartości transakcyjnej. Zgodnie bowiem z tą decyzją wartość przywożonych towarów powinna była zostać ustalona w oparciu o metodę odliczeniową, przewidzianą w art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego, a punktem wyjścia dla tego ustalenia powinna była być cena omawianych produktów

leczniczych zawarta na fakturach wystawionych na rzecz klientów Ranbaxy Laboratories, lecz bez uwzględnienia zastosowanych rabatów. Dyrektor generalny łotewskiego organu podatkowego nałożył zatem na Oribalt Riga kwotę dodatkowego VAT, odsetki za zwłokę i grzywnę.

- 17 Wskutek oddalenia skargi spółki Oribalt Riga na decyzję łotewskiego organu podatkowego przez Administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny, Łotwa) spółka ta wniosła odwołanie do Administratīvā apgabaltiesa (rejonowego sądu administracyjnego, Łotwa), twierdząc, że organ ten powinien był i mógł uzyskać informacje niezbędne do ustalenia wartości celnej towarów zgodnie z pierwszymi dostępnymi metodami ustalania i że gdyby organ ten stosował metodę odliczeniową wskazaną w art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego, powinien on być wykorzystać informacje dotyczące odsprzedaży tych towarów lub towarów identycznych w dacie możliwie jak najbliższej dniu przywozu tych towarów, nie przekraczając przewidzianego w art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia wykonawczego terminu 90 dni. Podniosła ona wreszcie, że podstawą obliczenia wartości celnej była rzeczywista cena sprzedaży omawianych produktów leczniczych, tak że należało uwzględnić rabat przyznany klientom Ranbaxy Laboratories.
- 18 Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) utrzymał w mocy decyzję łotewskiego organu administracyjnego, w związku z czym spółka Oribalt Riga wniosła skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, Augstākā tiesa (sądu najwyższego, Łotwa).
- 19 Sąd ten uważa, że rozstrzygnięcie rozpatrywanej przezeń sprawy zależy od dokonania przez Trybunał wykładni art. 30 kodeksu celnego oraz art. 151 i 152 rozporządzenia wykonawczego. W tych okolicznościach Augstākā tiesa (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy w przypadkach, w których przywożonymi towarami są produkty lecznicze, przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. b) [kodeksu celnego] oraz art. 151 ust. 4 [rozporządzenia wykonawczego] należy uznać, że towarami podobnymi są te produkty lecznicze, w przypadku których substancja czynna oraz jej ilość są takie same (lub podobne), czy też przy ustalaniu, czy dane towary są podobne, należy również brać pod uwagę pozycję rynkową, to znaczy popularność i popyt na dany produkt leczniczy oraz pozycję rynkową jego producenta?
 - 2) Czy przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) [kodeksu celnego] stosuje się elastycznie termin 90 dni określony w art. 152 ust. 1 lit. b) [rozporządzenia wykonawczego]?
 - 3) Jeśli wspomniany termin stosuje się elastycznie, to czy należy przyznać pierwszeństwo danym dotyczącym transakcji dokonanych w terminie krótszym po dniu przywozu towarów podlegających wycenie, których przedmiotem są towary identyczne lub podobne sprzedawane w ilości pozwalającej na określenie ceny jednostkowej, czy też transakcji bardziej oddalonych w czasie, ale których przedmiotem są w szczególności przywożone towary?
 - 4) Czy przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) [kodeksu celnego] należy uwzględniać udzielone rabaty, a co za tym idzie – faktyczną cenę sprzedaży towarów?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 20 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, jakie czynniki należy wziąć pod uwagę w celu określenia „towarów podobnych”, w przypadku gdy wartość celna przywożonych towarów, takich jak rozpatrywane produkty lecznicze, jest obliczana przy zastosowaniu metody odliczeniowej, przewidzianej w art. 30 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego.
- 21 Sąd odsyłający stawia to pytanie w celu stwierdzenia, czy aby to ustalenie zostało wykazane, należy uwzględnić wyłącznie skład produktów leczniczych, które należy porównać, czy również okoliczności związane z pozycją tych produktów leczniczych i ich wytwórców na rozpatrywanym rynku farmaceutycznym.
- 22 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że prawo Unii z zakresu obliczania wartości celnej ma na celu ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu, wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych. Wartość celna powinna zatem odzwierciedlać faktyczną wartość ekonomiczną przywożonych towarów i w związku z tym uwzględniać wszystkie elementy tych towarów, które przedstawiają wartość ekonomiczną. (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 Z kolei o ile cena faktycznie zapłacona lub należna za towary stanowi co do zasady podstawę obliczenia wartości celnej, o tyle cena ta stanowi czynnik, który powinien w razie potrzeby być przedmiotem dostosowania, jeżeli operacja taka jest niezbędna w celu uniknięcia ustalenia arbitralnej lub fikcyjnej wartości celnej (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W sytuacji gdy wartość celna nie może być jednak określona na mocy art. 29 kodeksu celnego poprzez wartość transakcyjną przywożonych towarów, ustalenie wartości celnej jest dokonywane zgodnie z art. 30 tego kodeksu, poprzez zastosowanie kolejno metod przewidzianych w ust. 2 lit. a), b), c) i d) tego artykułu (wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Ponadto z punktu 1 uwag dotyczących art. 30 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego zawartych w załączniku 23 do rozporządzenia wykonawczego wynika w zakresie dotyczącym w szczególności zastosowania owego art. 30, że organy celne, wszędzie tam, gdzie jest to możliwe, posługują się sprzedażą towarów identycznych lub podobnych sprzedawanych na tym samym poziomie handlu i w zasadzie w tych samych ilościach co towary, dla których ustalana jest wartość (zob. podobnie wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, pkt 34).
- 26 Wreszcie pojęcie „towarów podobnych” znajdujące się we wspomnianym art. 30 ust. 2 lit. b) zostało zdefiniowane w art. 142 ust. 1 lit. d) rozporządzenia wykonawczego jako towary wyprodukowane w tym samym kraju, które nie będąc podobnymi pod każdym względem, posiadają podobne cechy i podobny skład materiałowy, co pozwala im pełnić te same funkcje i być towarami handlowo zamiennymi. W przepisie tym sprecyzowano, że jakość towarów, ich renoma i posiadanie znaku handlowego zaliczają się do czynników, które należy uwzględnić przy ustalaniu, czy towary są podobne.
- 27 Biorąc pod uwagę szeroką definicję pojęcia „towarów podobnych”, która, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 40 opinii, odnosi się do oceny faktycznej towarów na podstawie wszystkich czynników wymienionych tytułem przykładu, należy stwierdzić, że pojęcie to ma zastosowanie do wszystkich typów towarów, w tym produktów leczniczych takich jak rozpatrywane produkty lecznicze.

W związku z tym w celu ustalenia towarów podobnych właściwy krajowy organ celny powinien być w stanie wykorzystać wszystkie dane, którymi dysponuje dla określenia wartości celnej w sposób najbardziej precyzyjny i jak najbliżej rzeczywistości.

- 28 W przypadku generycznych produktów leczniczych, jak podkreślił to rzecznik generalny w pkt 50 i 51 swojej opinii, należy wziąć pod uwagę każdy istotny element, taki jak skład tych produktów leczniczych, ich substytucyjny charakter w kontekście ich skutków oraz ich zamiennność handlową. Właściwy krajowy organ celny powinien zatem dokonać oceny okoliczności faktycznych, biorąc pod uwagę każdą okoliczność, która może mieć wpływ na rzeczywistą wartość gospodarczą tych produktów leczniczych, włączając w to pozycję na rynku przywożonego produktu leczniczego i jego producenta.
- 29 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 30 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy wartość celna produktów leczniczych, takich jak produkty leczniczych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, jest obliczana przy zastosowaniu metody odliczeniowej przewidzianej w tym przepisie, właściwe krajowe organy celne powinny przy ustalaniu „towarów podobnych” wziąć pod uwagę każdy istotny element, taki jak skład tych produktów leczniczych, ich substytucyjny charakter w kontekście ich skutków oraz ich zamiennność handlową, dokonując w ten sposób oceny okoliczności faktycznych z uwzględnieniem każdej okoliczności, która może mieć wpływ na rzeczywistą wartość gospodarczą tych produktów leczniczych, włączając w to pozycję na rynku przywożonego produktu leczniczego i jego producenta.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

- 30 Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że do celów ustalenia jednostkowej ceny przywożonych towarów zgodnie z metodą przewidzianą w art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego przewidziany w art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia wykonawczego termin 90 dni, w którym przywożone towary powinny być sprzedane w Unii, jest terminem zawitym, a jeśli nie, to jakim danym należy dać pierwszeństwo w celu ustalenia jednostkowej ceny przywożonych towarów.
- 31 Należy przypomnieć, że art. 152 ust. 1 lit. a) rozporządzenia wykonawczego ustanawia zasadę, zgodnie z którą aby ustalić cenę jednostkową przywożonych towarów względnie towarów identycznych lub podobnych sprzedanych w tym samym stanie w Unii w celu określenia wartości celnej przywożonych towarów, o których mowa w art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego, należy oprzeć się na cenie jednostkowej, po której towary przywożone bądź przywożone towary identyczne lub podobne, których wartość celna jest ustalana, są sprzedawane w największych zagregowanych ilościach, w tym samym lub przybliżonym czasie, osobom niepowiązanym z osobami, od których kupują takie towary, z zastrzeżeniem odliczeń odnoszących się do elementów, o których mowa w art. 152 ust. 1 lit. a) ppkt (i)–(iii) tego rozporządzenia.
- 32 W drodze wyjątku od tej zasady art. 152 ust. 1 lit. b) tego rozporządzenia przewiduje, że w przypadku gdy towary przywożone bądź przywożone towary identyczne lub podobne nie są sprzedawane w tym samym lub przybliżonym czasie co czas przywozu towarów podlegających wycenie, wartość celna przywożonych towarów jest ustalana na podstawie ceny jednostkowej, po której towary przywożone bądź przywożone towary podobne lub identyczne są sprzedawane w Unii w stanie, w jakim zostały przywiezione, w terminie najbliższym dnia przywozu towarów podlegających wycenie, lecz w każdym wypadku przed upływem 90 dni od dnia przywozu.

- 33 Zatem w celu ustalenia najbardziej precyzyjnej i zbliżonej do rzeczywistości wartości celnej zgodnie z metodą przewidzianą w art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego wartość celna towarów powinna zostać określona w chwili najbliższej ich przywozowi. Przewidziany w art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia wykonawczego termin 90 dni stanowi zatem wyjątek od zasady ustanowionej w art. 152 ust. 1 lit. a) tego rozporządzenia i w związku z tym powinien być interpretowany ściśle.
- 34 Brzmienie tego przepisu potwierdza tę interpretację. Zgodnie z nim ceną jednostkową, na której należy się oprzeć, jest bowiem cena, po której towary są sprzedawane w terminie najbliższym dnia przywozu towarów podlegających wycenie, lecz w każdym wypadku przed upływem 90 dni od dnia tego przywozu, a więc bez przekroczenia tego terminu.
- 35 Ponadto z systematyki art. 30 kodeksu celnego wynika, że istnieje hierarchia w ramach metody ustalania wartości celnej. W tym kontekście jeśli wartość celna przywożonych towarów nie może zostać ustalona na podstawie metody, o której mowa w art. 30 ust. 2 lit. c) tego kodeksu, to znaczy jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny przywożonych towarów identycznych lub podobnych sprzedanych w Unii w terminie 90 dni od tego przywozu, należy wedle tej hierarchii zastosować metodę oceny przewidzianą w art. 30 ust. 2 lit. d) tego kodeksu.
- 36 Ponadto, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 54 opinii, jakkolwiek sąd odsyłający wskazuje uwagi interpretacyjne zawarte w załączniku 23 do rozporządzenia wykonawczego, wedle których termin 90 dni, o którym mowa w art. 152 ust. 1 lit. b) tego rozporządzenia mógłby być stosowany w sposób elastyczny, należy zauważyć, że tego rodzaju możliwość dostosowania jest przewidziana wyłącznie w przypadku zastosowania art. 31 ust. 1 kodeksu celnego.
- 37 Tymczasem metoda ustalania wartości celnej, o której mowa w art. 31 kodeksu celnego, znajduje się na ostatniej pozycji w hierarchii metod oceny przewidzianych w tym kodeksie, w ramach metody rezerwowej. W związku z tym metoda ta może być stosowana jedynie wówczas, gdy wartość celna przywożonych towarów nie mogła zostać określona na podstawie art. 29 lub 30 tego kodeksu.
- 38 Zatem tylko w przypadku, gdy nie jest możliwe dokonanie oceny wartości celnej przywożonych towarów na podstawie art. 29 lub 30 kodeksu celnego, niektóre zasady dotyczące metod oceny wartości celnej przewidziane w art. 29 lub 30 kodeksu celnego mogą być zastosowane w sposób elastyczny w ramach art. 31 tego kodeksu.
- 39 W związku z tym art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia jednostkowej ceny przywożonych towarów zgodnie z metodą przewidzianą w art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego przewidziany w art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia wykonawczego termin 90 dni, w którym przywożone towary powinny być sprzedane w Unii, jest terminem zawitym.

W przedmiocie pytania czwartego

- 40 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie tego przepisu należy uwzględnić obniżki cen sprzedaży tych towarów.
- 41 Przepis ten przewiduje, że wartość celna przywożonych towarów jest ustalana w oparciu o cenę jednostkową, po jakiej towary przywożone lub towary identyczne bądź podobne sprzedawane są w Unii w największych zbiorczych ilościach osobom niepowiązanym ze sprzedawcami.

- 42 Ponadto art. 152 ust. 1 lit. a) ppkt (i)–(iii) rozporządzenia wykonawczego przewiduje uwzględnienie niektórych odliczeń, wśród których znajdują się niektóre prowizje, typowe koszty transportu i ubezpieczenia oraz należności celne przywozowe. Rabaty handlowe udzielone przez sprzedawcę nie są wymienione w tym artykule. Z brzmienia tego przepisu wynika, że ów wykaz odliczeń jest wyczerpujący.
- 43 Ponadto biorąc pod uwagę jednostkową cenę największej ilości przywożonych towarów, art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego przewiduje już uwzględnienie pewnych obniżek związanych z ilością.
- 44 Wreszcie wzięcie pod uwagę rabatów handlowych przy określaniu wartości celnej wiąże się z ryzykiem ustalenia wartości celnej jeszcze bardziej odległej od rzeczywistej wartości gospodarczej przywożonych towarów będących przedmiotem takiej oceny.
- 45 Z powyższych rozważań wynika, iż na pytanie czwarte należy udzielić odpowiedzi, że art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie tego przepisu nie można uwzględnić obniżek cen sprzedaży tych towarów.

W przedmiocie kosztów

- 46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 30 ust. 2 lit. b) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 82/97 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 grudnia 1996 r., należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy wartość celna towarów, takich jak produkty lecznicze rozpatrywane w postępowaniu głównym, jest obliczana przy zastosowaniu metody odliczeniowej przewidzianej w tym przepisie, właściwe krajowe organy celne powinny przy ustalaniu „towarów podobnych” wziąć pod uwagę każdy istotny element, taki jak odpowiedni skład tych towarów, ich substytucyjny charakter w kontekście ich skutków oraz ich zamienność handlową, dokonując w ten sposób oceny okoliczności faktycznych z uwzględnieniem każdej okoliczności, która może mieć wpływ na rzeczywistą wartość gospodarczą tych towarów, włączając w to pozycję na rynku przywożonego towaru i jego producenta.
- 2) Artykuł 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia jednostkowej ceny przywożonych towarów zgodnie z metodą przewidzianą w art. 30 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 82/97, przewidziany w art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia nr 2454/93 termin 90 dni, w którym przywożone towary powinny być sprzedane w Unii Europejskiej, jest terminem zawitym.
- 3) Artykuł 30 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 82/97, należy interpretować w ten sposób, że przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie tego przepisu nie można uwzględnić obniżek cen sprzedaży tych towarów.

Podpisy