



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NILSA WAHLA
przedstawiona w dniu 24 stycznia 2019 r.¹

Sprawa C-1/18

**SIA „Oribalt Rīga”, dawniej SIA „Oriola Rīga”,
przy udziale:
Valsts ieņēmumu dienests**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa)]

Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 – Wspólnotowy kodeks celny – Wartość celna –
Produkty lecznicze – Artykuł 30 ust. 2 lit. b) – Pojęcie „towarów podobnych” – Czynniki, które należy
brać pod uwagę – Artykuł 30 ust. 2 lit. c) – Dedukcyjna metoda oparta na cenie jednostkowej –
Termin 90 dni – Rabaty

1. Przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów stosuje się przede wszystkim metodę „wartości transakcyjnej”. Zgodnie z tą metodą wysokość należności celnych [jak również podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) od przywozu] określa się na podstawie ceny faktycznie zapłaconej lub należnej sprzedawcy w chwili wywozu do Unii Europejskiej.
2. Metodę tę można jednak stosować tylko wtedy, kiedy w chwili dokonywania zgłoszenia celnego miała już miejsce sprzedaż danych towarów. W innych przypadkach, np. przy sprzedaży z wykorzystaniem składu konsygnacyjnego, metoda oparta na wartości transakcyjnej nie może być stosowana. Prawo Unii Europejskiej przewiduje jeszcze pięć innych metod „rezerwowych”, z których należy korzystać kolejno według porządku określonego w odnośnych przepisach².
3. Stosowanie tych metod nie zawsze przebiega bez trudności. Przy obliczaniu wartości celnej należy wziąć pod uwagę szereg szczegółowych informacji. Ponadto te szczegółowe informacje muszą być stosowane jednolicie w całej Unii Europejskiej, aby uniknąć wśród importerów zjawiska tzw. forum shopping.
4. Pytania prejudycjalne przedstawione przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa) w niniejszej sprawie dotyczą czynników istotnych dla obliczania wartości celnej według alternatywnych metod ustalania wartości celnej przewidzianych w art. 30 ust. 2 kodeksu celnego w szczególnym kontekście ustalania wartości celnej przywożonych produktów leczniczych. Ze względu na znaczącą wartość produktów leczniczych ustalona wartość celna może, w zależności od zastosowanej metody obliczeń, skutkować istotną różnicą w wysokości należności celnych lub VAT od przywozu.

¹ Język oryginału: angielski.

² W brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności postępowania głównego: rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307) (zwany dalej „kodeksem celnym”).

I. Ramy prawne

A. Kodeks celny

5. Do sporu zawisłego przed sądem odsyłającym ma zastosowanie poprzedni wspólnotowy kodeks celny, a konkretniej jego rozdział 3 („Wartość celna towarów”).

6. Artykuł 29 ust. 1 dotyczący wartości celnej towarów stanowi:

„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 [Unii Europejskiej], ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33 [...].

[...]”.

7. Artykuł 30 stanowi ponadto:

„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 [Unii Europejskiej] 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 [Unii Europejskiej] 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 lub³ towary identyczne bądź podobne sprzedawane są w [Unii Europejskiej] 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 [Unii Europejskiej];
 - kosztów lub wartości elementów wymienionych w art. 32 ust. 1 lit. e).

[...]”.

3 [Przypis nie dotyczy polskiej wersji językowej cytowanego przepisu].

8. Artykuł 31 ust. 1, który określa szóstą i ostatnią metodę ustalania wartości celnej, przewiduje:

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

[...]

– przepisów niniejszego rozdziału”.

B. Rozporządzenie wykonawcze

9. Zgodnie z art. 142 ust. 1 lit. d) rozporządzenia wykonawczego „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 uwzględnić przy ustalaniu, czy towary są podobne”.

10. Artykuł 151 stanowi ponadto:

„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.

[...]”.

11. Artykuł 152 ust. 1 stanowi:

„a) W przypadku gdy towary przywożone bądź przywożone towary identyczne lub podobne są sprzedawane w [Unii Europejskiej] 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 w [Unii Europejskiej] przywożonych towarów tego samego gatunku i rodzaju;

- (ii) zwykle koszty transportu i ubezpieczenia oraz związane z nimi koszty ponoszone w [Unii Europejskiej];
- (iii) należności celne przywózowe i inne opłaty należne w [Unii Europejskiej] 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 w [Unii Europejskiej] możliwie szybko od dnia przywozu towarów podlegających wycenie, lecz przed upływem 90 dni od dnia przywozu i w takim samym stanie, w jakim zostały przywiezione”.

12. Artykuł 152 ust. 3 stanowi ponadto, że „cena jednostkowa, po której towary przywożone są sprzedawane w możliwie największych zagregowanych ilościach, jest ceną, po której została sprzedana największa liczba jednostek osobom niepowiązanym z osobami, od których kupują takie towary, na pierwszym poziomie handlu po przywozie właściwym tej sprzedaży”.

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

13. W 2005 r. SIA Oribalt Rīga (dawniej SIA Oriola Rīga, zwana dalej „Oribalt Rīga”) i indyjskie przedsiębiorstwo Ranbaxy Laboratories Ltd (zwane dalej „Ranbaxy Laboratories”) zawarły umowę konsygnacyjną. Na mocy tej umowy Oribalt Rīga miała świadczyć na rzecz Ranbaxy Laboratories usługi przechowywania towarów w składzie konsygnacyjnym na Łotwie, obejmujące udostępnienie przestrzeni magazynowej oraz świadczenie usług związanych z przetwarzaniem zamówień klientów współpracujących z Ranbaxy Laboratories na Łotwie, Litwie i w Estonii.

14. Zgodnie z warunkami umowy konsygnacyjnej Oribalt Rīga przywoziła na Łotwę towary (produkty lecznicze) w celu dopuszczenia ich do swobodnego obrotu na rynku wewnętrznym. W toku procedury celnej Oribalt Rīga wskazywała w dokumentacji celnej, że jest zarówno odbiorcą, jak i zgłaszającym. Ustalała wartość celną przywożonych towarów według metody wartości transakcyjnej określonej w art. 29 ust. 1 kodeksu celnego, na podstawie faktur pro forma wystawianych przez Ranbaxy Laboratories dla potrzeb celnych i przedstawiała je organom celnym. Faktury pro forma zawierały informacje na temat rodzaju przywożonych towarów, artykułu, aktualnej rynkowej ceny jednostkowej oraz ceny łącznej.

15. Przywożone towary były przechowywane przez Oribalt Rīga, ale nie przenoszono prawa własności aż do momentu sprzedaży towarów klientom. To, komu były sprzedawane przywożone towary, warunki ich sprzedaży, cena sprzedaży oraz udzielone rabaty były określane przez Ranbaxy Laboratories. Oribalt Rīga otrzymywała i przetwarzała zamówienia składane przez klientów Ranbaxy Laboratories. W tym kontekście Oribalt Rīga uzupełniała faktury zgodnie z ceną sprzedaży towarów wskazaną w zatwierdzonym i przysłanym przez Ranbaxy Laboratories zamówieniu pro forma.

16. Zgodnie z umową konsygnacyjną w pierwszej kolejności były sprzedawane towary z wcześniejszą datą ważności. Okres między przywozem a sprzedażą towarów mógł więc wynosić kilka miesięcy. Z tego względu wartość sprzedażowa danych towarów w chwili sprzedaży mogła się różnić od ich wartości zadeklarowanej w chwili przywozu. Na faktyczną cenę sprzedaży towarów miały wpływ również rabaty udzielane klientom przez Ranbaxy Laboratories.

17. Po sprzedaży towarów Ranbaxy Laboratories wystawiała Oribalt Riga nowe faktury dotyczące sprzedanych towarów.

18. W latach 2010 i 2011 Valsts ieņēmumu dienests (krajowy organ administracji podatkowej, Łotwa; zwany dalej „VID”) przeprowadził kontrole celne i inne kontrole podatkowe w odniesieniu do Oribalt Riga za okres 2008–2010. Następnie VID wydał decyzję zaskarżoną w postępowaniu przed sądem odsyłającym, na mocy której nałożył na Oribalt Riga obowiązek uiszczenia dodatkowej opłaty (obejmującej VAT, karę za zwłokę oraz grzywnę) w odniesieniu do towarów przywiezionych w kontrolowanym okresie.

19. W zaskarżonej decyzji stwierdzono, że wartość spornych towarów należało ustalić na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego w świetle informacji dotyczących sprzedaży (rodzaj towarów, artykuł, cena jednostkowa oraz cena łączna) ujętych na fakturach wystawionych przez Ranbaxy Laboratories na rzecz Oribalt Riga po dokonaniu sprzedaży tych towarów klientom Ranbaxy Laboratories. Ponadto stwierdzono w niej, że należy brać pod uwagę cenę sprzedaży towarów wskazaną na tych fakturach – bez rabatów udzielanych klientom przez Ranbaxy Laboratories.

20. Administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny, Łotwa) oddalił skargę Oribalt Riga o uchylenie zaskarżonej decyzji. Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny, Łotwa) oddalił z kolei apelację od tego wyroku wniesioną przez Oribalt Riga. Następnie Oribalt Riga odwołała się do sądu odsyłającego.

21. Mając wątpliwości co do właściwej wykładni odpowiednich przepisów prawa Unii, Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa) 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, 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 stosować udzielone rabaty, a co za tym idzie faktyczną cenę sprzedaży towarów?”.

22. Uwagi na piśmie w niniejszym postępowaniu zostały złożone przez Oribalt Riga, rząd łotewski i Komisję Europejską. Wszystkie strony przedstawiły swoje stanowiska ustnie na rozprawie w dniu 29 listopada 2018 r.

III. Analiza

23. Na pierwszy rzut oka pytania przedstawione przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy) mogą wydawać się dość techniczne, jednak w rzeczywistości dotyczą one podstawowych zasad ustalania wartości celnej.

24. Z tego względu warto najpierw dokonać krótkiego przeglądu celu leżącego u podstaw przepisów dotyczących ustalania wartości celnej zawartych w kodeksie celnym. Następnie odniosę się kolejno do zadanych pytań.

A. Uwagi wstępne

25. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo Unii Europejskiej 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, kiedy tylko jest to możliwe, odzwierciedlać faktyczną wartość ekonomiczną przywożonych towarów i uwzględniać wszystkie elementy tych towarów, które przedstawiają wartość ekonomiczną⁴.

26. Zasada ta znajduje wyraz w art. 29 kodeksu celnego. Artykuł 29 przewiduje ustalanie wartości przywożonych towarów na podstawie ich wartości transakcyjnej. „Metoda wartości transakcyjnej” uwzględnia cenę faktycznie zapłaconą lub należną za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii Europejskiej.

27. Aby odzwierciedlić rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonych towarów, do wartości transakcyjnej należy dodać określone elementy, takie jak koszty związane z pakowaniem lub transportowaniem towarów do Unii Europejskiej, wszelkie usługi świadczone nieodpłatnie na rzecz nabywcy czy też honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne⁵. W przypadku transakcji sprzedaży, w których kupujący i sprzedający są powiązani, a występująca między nimi relacja mogła wpłynąć na cenę przywiezionych towarów, może być należna dodatkowa opłata, aby zbliżyć wartość celną do wartości towarów o podobnym charakterze, zapewniając tym samym sprawiedliwą wycenę.

28. Ponieważ metoda wartości transakcyjnej odzwierciedla rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonych towarów tak ściśle, jak to możliwe, jest domyślną metodą ustalania wartości celnej⁶. Niemniej jednak art. 30 i 31 kodeksu celnego przewidują dalsze metody ustalania wartości celnej w okolicznościach, w których nie jest możliwe ustalenie faktycznej wartości transakcyjnej. Cztery metody ustalania wartości, o których mowa w art. 30, stanowią zatem „drugorzędne” metody ustalania wartości, które określają wartość celną na podstawie jasnych zasad. Artykuł 31 przewiduje natomiast ostateczną metodę ustalania wartości, którą można zastosować wyłącznie wtedy, kiedy żadna inna opcja nie wchodzi w grę, i która zakłada bardziej elastyczne stosowanie ram regulacyjnych dotyczących ustalania wartości celnej.

29. Ogólnie rzecz biorąc, metody ustalania wartości, o których mowa w kodeksie celnym, są określone w ścisłym porządku hierarchicznym i powiązane ze sobą na zasadzie pomocniczości. Należy je zatem stosować kolejno. Jedynie w sytuacji, gdy wartość celna nie może być ustalona w drodze zastosowania danej metody, należy odwołać się do metody następującej bezpośrednio po niej w ustalonej w kodeksie celnym kolejności⁷.

4 Zobacz wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

5 Zobacz art. 32 kodeksu celnego. Zobacz także art. 33 kodeksu celnego w odniesieniu do elementów, których nie należy uwzględniać w wartości celnej.

6 Zobacz wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 Zobacz wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo.

30. Pomocnicze metody ustalania wartości, o których mowa w art. 30 i 31 kodeksu celnego, stosuje się zatem w sytuacji, kiedy albo faktyczna wartość transakcyjna nie istnieje, ponieważ towary, które podlegają wycenie, nie zostały jeszcze sprzedane nabywcy w Unii Europejskiej, albo nie można zweryfikować autentyczności wartości transakcyjnej.

31. W takich okolicznościach należy uciec się do innych metod ustalania wartości w celu określenia sprawiedliwej wartości celnej, która – na tyle, na ile jest to możliwe – będzie odzwierciedlać rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonych towarów w chwili przywozu lub w czasie do niej zbliżonym. Prawodawca Unii Europejskiej zdawał sobie sprawę, że w zależności od charakteru danych towarów wartość może istotnie zmieniać się wraz z upływem czasu.

32. W sprawie zawisłej przed sądem odsyłającym nie można zastosować metody wartości transakcyjnej, ponieważ towary są sprzedawane z wykorzystaniem składu konsygnacyjnego, a własność jest przenoszona dopiero po dokonaniu przywozu towarów na rynek wewnętrzny Unii Europejskiej. Strony postępowania głównego nie zgadzają się jednak co do tego, która z alternatywnych metod ustalania wartości, o których mowa w art. 30 kodeksu celnego, ma być zastosowana w tym konkretnie przypadku.

33. Podczas gdy Oribalt Riga podnosi, że wartość przywożonych towarów powinno się ustalać na podstawie wartości transakcyjnej identycznych lub podobnych towarów sprzedawanych w celu wywozu do Unii Europejskiej w tym samym lub w zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość⁸, VID jest zdania, że wartość towarów należy ustalić na podstawie ceny jednostkowej, po której przywożone towary są ostatecznie sprzedawane, jednak bez uwzględnienia rabatów udzielanych klientom Ranbaxy Laboratories⁹.

34. Mówiąc dokładniej, to stosowanie różnych metod ustalania wartości, o których mowa w art. 30 ust. 2 kodeksu celnego, prowadzi do sporu między stronami. Tym samym to sąd odsyłający musi ostatecznie określić metodę, która ma zostać zastosowana do celów ustalenia wartości przywożonych towarów, a także sposobu jej zastosowania.

35. W tym celu skierował on do Trybunału pytania prejudycjalne, do których teraz będę się kolejno odnosił.

B. Pytanie pierwsze – czynniki, które należy brać pod uwagę przy ustalaniu wartości celnej produktów leczniczych w świetle art. 30 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego

36. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza do ustalenia, jakie czynniki należy brać pod uwagę, wybierając odpowiednie „towary podobne” przy stosowaniu dedukcyjnej metody ustalania wartości celnej, określonej w art. 30 ust. 2 lit. b), do produktów leczniczych.

37. Pytanie to ma zasadnicze znaczenie dla sprawy zawisłej przed sądem odsyłającym, ponieważ VID twierdzi, iż nie można było ustalić wartości przywiezionych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. b), ponieważ łotewskie organy celne nie miały niezbędnej wiedzy i informacji, aby ocenić, czy produkty lecznicze produkowane przez innych sprzedawców są w rzeczywistości podobne do towarów produkowanych przez Ranbaxy Laboratories.

⁸ Zobacz art. 30 ust. 2 lit. a) i b) kodeksu celnego.

⁹ Zobacz art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego.

38. Wskazówki interpretacyjne w odniesieniu do art. 30 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego można znaleźć w rozporządzeniu wykonawczym, w którym „towary podobne” zdefiniowano 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; jakość towarów, ich renoma i posiadanie znaku handlowego zaliczają się do czynników, które należy uwzględnić przy ustalaniu, czy towary są podobne”¹⁰.

39. Jak wskazała Komisja, z tego przepisu wynika, że przy ustalaniu wartości celnej na podstawie ustalonej wcześniej wartości celnej towarów podobnych główne aspekty, które należy wziąć pod uwagę, to cechy i skład materiałowy, które pozwalają towarom pełnić te same funkcje i być towarami handlowo zamiennymi. Jakość towarów, ich renoma i posiadanie znaku towarowego to dalsze czynniki, które trzeba uwzględnić.

40. W związku z tym rozpatrywana definicja jest dość rozbudowana i oparta na szczegółowej ocenie okoliczności dotyczących towarów, których wartość jest ustalana, co ma umożliwić jej szeroki zakres stosowania do wszelkiego rodzaju towarów. Wynika z niej jasno, że wymienione konkretnie czynniki, które należy uwzględnić w ocenie, mają charakter przykładowy.

41. Jednocześnie definicja zawiera w sobie cel ustalania wartości celnej w kodeksie celnym, którym jest określanie wartości celnej odzwierciedlającej rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonych towarów i uwzględnianie wszystkich elementów dotyczących tych towarów, które mają wartość ekonomiczną¹¹.

42. W związku z tym organy celne mają przede wszystkim rozważyć, czy porównywane towary pełnią te same funkcje i czy są one towarami handlowo zamiennymi. Dodatkowe czynniki, które należy wziąć pod uwagę dla celów dokonania oceny, zależą od konkretnych towarów, których wartość ma być ustalona, i powinny obejmować wszystkie elementy dotyczące tych towarów, które mogą mieć wpływ na ich wartość ekonomiczną.

43. Jeżeli organ celny nie dysponuje niezbędną wiedzą fachową i informacjami, aby dokonać takiej oceny w odniesieniu do towarów, których wartość ma być ustalona, w grę wchodzi kilka sposobów działania: (i) organ celny może zażądać od zgłaszającego wszelkich dalszych dokumentów i informacji, jakie uzna za niezbędne do ustalenia wartości celnej zgodnie z metodami ustalania wartości określonymi w art. 30 i 31 kodeksu celnego¹²; (ii) organ celny może zażądać wszelkich dokumentów lub informacji od każdej osoby pośrednio lub bezpośrednio uczestniczącej w operacjach dokonywanych w ramach wymiany towarowej¹³; (iii) organ celny może zwrócić się do innych organów celnych w państwach członkowskich Unii Europejskiej o pomoc administracyjną, aby uzyskać niezbędne informacje¹⁴; lub (iv) organ celny może zażądać przeprowadzenia analiz lub ekspertyz dotyczących towarów, których wartość ma być ustalona, na koszt zgłaszającego¹⁵.

44. Wszelkie poufne informacje udzielone w toku ustalania wartości są chronione tajemnicą zawodową i nie mogą być rozpowszechniane przez właściwe organy bez wyraźnego pozwolenia osoby lub władz, które ich udzieliły¹⁶. Zgłaszający nie może zatem powoływać się na poufny charakter żądanych informacji, aby uniknąć obowiązku ich udzielenia.

¹⁰ Zobacz art. 142 ust. 1 lit. d) rozporządzenia wykonawczego.

¹¹ Zobacz pkt 25 powyżej.

¹² Zobacz art. 178 rozporządzenia wykonawczego oraz kompendium tekstów dotyczących ustalania wartości celnej Komitetu Kodeksu Celnego (TAXUD/800/2002-EN) (zwane dalej „kompendium celnym”), s. 31.

¹³ Zobacz art. 14 kodeksu celnego.

¹⁴ Zobacz art. 4 rozporządzenia Rady (WE) nr 515/97 z dnia 13 marca 1997 r. w sprawie wzajemnej pomocy między organami administracyjnymi państw członkowskich i współpracy między państwami członkowskimi a Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego i rolnego (Dz.U. 1997, L 82, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 8, s. 217).

¹⁵ Zobacz art. 11 ust. 2 kodeksu celnego.

¹⁶ Zobacz art. 15 kodeksu celnego.

45. Organy celne mają w miarę możliwości powołać się na sprzedaż 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, można powołać się na sprzedaż dokonaną na innych warunkach. W takich okolicznościach należy dokonać korekt odzwierciedlających zmiany poszczególnych czynników. Co ważne, takich korekt można dokonać wyłącznie na podstawie przedłożonych dowodów, jednoznacznie potwierdzających zasadność i prawidłowość korekty. Przy braku takiego obiektywnego kryterium ustalanie wartości celnej na podstawie przepisów art. 30 ust. 2 lit. b) nie jest właściwe¹⁷.

46. Biorąc pod uwagę ścisły porządek hierarchiczny przepisów dotyczących ustalania wartości zawartych w kodeksie celnym, organy celne mają obowiązek zapewnić, że ustalenie wartości na podstawie przepisu, który pojawia się jako pierwszy, będzie mieć pierwszeństwo przed metodami wymienionymi w dalszych przepisach kodeksu celnego.

47. Ponadto prawo do dobrej administracji – w zakresie, w jakim stanowi zasadę ogólną prawa Unii Europejskiej – wymaga, aby organ celny uzasadniał wszystkie swoje decyzje, w tym wybór metody ustalania wartości. Umożliwia to adresatowi takiej decyzji obronę swoich praw w optymalnych warunkach i decydowanie przy pełnej znajomości okoliczności o tym, czy warto tę decyzję zaskarżyć. Jest to również niezbędne, aby umożliwić sądom badanie zgodności tej decyzji z prawem¹⁸.

48. Te same uwagi obowiązują również w zakresie, w jakim zastosowanie metody ustalania wartości celnej, o której mowa w art. 30 ust. 2 lit. a) kodeksu celnego, mogłoby być kwestionowane w relacjach między stronami.

49. Jeżeli zatem Oribalt Riga przywozłaby towary identyczne (tj. zasadniczo takie same, ale z różnymi numerami seryjnymi) w tym samym lub zbliżonym czasie co rozpatrywane towary, a wartość tych towarów ustalono by na podstawie ich wartości transakcyjnej zgodnie z art. 29 kodeksu celnego, wartość rozpatrywanych towarów trzeba by koniecznie ustalić na podstawie art. 30 ust. 2 lit. a). Jeżeli nie dokonano przywozu takich identycznych towarów, należy odwołać się do art. 30 ust. 2 lit. b) i ustalić wartość celną na podstawie wartości transakcyjnej towarów podobnych.

50. W przypadku odwołania się do metody ustalania wartości przewidzianej w art. 30 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego uważam, że znalezienie towarów podobnych do generycznych produktów leczniczych może być dość łatwe. Jeżeli istnieją inne generyczne produkty lecznicze produkowane w tym samym kraju, które uważa się za taki sam zamiennik tych samych markowych produktów leczniczych, jak towary, których wartość ma być ustalona, i których wartość ustalono na podstawie wartości transakcyjnej, te inne przywożone produkty lecznicze stanowią towary podobne w rozumieniu art. 30 ust. 2 lit. b).

51. W związku z tym proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie pierwsze w ten sposób, że w sytuacji gdy wartość celną przywożonych towarów – niezależnie od ich charakteru – określa się na podstawie art. 30 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego i art. 151 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego, w celu zidentyfikowania towarów podobnych organy celne mają przede wszystkim uwzględnić to, czy towary te spełniają te same funkcje i czy są towarami handlowo zamiennymi. W tym celu należy dokonać szczegółowej oceny okoliczności w zależności od konkretnego charakteru rozpatrywanych towarów z uwzględnieniem wszelkich elementów dotyczących takich towarów, które mogą mieć wpływ na ich wartość ekonomiczną.

¹⁷ Zobacz art. 151 rozporządzenia wykonawczego oraz uwagi interpretacyjne dotyczące wartości celnej w załączniku 23 do rozporządzenia wykonawczego.

¹⁸ Zobacz art. 6 ust. 3 kodeksu celnego, jak również wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, pkt 39, 40 i przytoczone tam orzecznictwo, a także wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., *EURO 2004. Hungary*, C-291/15, EU:C:2016:455, pkt 35.

C. Pytania drugie i trzecie – termin 90 dni, o którym mowa w art. 152 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego

52. Poprzez pytania drugie i trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy termin 90 dni jako okres odniesienia dla podobnych towarów, zgodnie z art. 152 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego, można stosować elastycznie, aby uwzględnić „bardziej podobne” towary przywożone w okresie przekraczającym 90 dni.

53. Z brzmienia art. 152 ust. 1 lit. b) rozporządzenia wykonawczego jasno wynika, że termin 90 dni jest ograniczeniem o charakterze ścisłym. Gdyby tak nie było, prawodawca Unii Europejskiej zawarłby w tekście określenie takie jak „około”. Taka interpretacja wynika z podstawowej zasady ustalania wartości celnej, zgodnie z którą należy określić wartość celną uwzględniającą rzeczywistą wartość ekonomiczną towarów w czasie wprowadzenia towarów, których wartość jest ustalana, na rynek wewnętrzny lub w czasie zbliżonym. Termin 90 dni, o którym mowa w art. 152 ust. 1 lit. b), stanowi wyjątek od tej zasady i musi być interpretowany w sposób ścisły. Tym samym 90 dni stanowi maksymalny zakres swobody, jakim dysponują organy celne, ustalając wartość towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego.

54. W sprawie zawisłej przed sądem odsyłającym, ustalając wartość celną towarów przywiezionych przez Oribalt Riga na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c), VID zastosował termin przewidziany w art. 152 ust. 1 lit. b) w sposób elastyczny. W tym względzie zarówno sąd odsyłający, jak i rząd łotewski odwołują się do uwag interpretacyjnych zawartych w załączniku 23 do rozporządzenia wykonawczego. W odnośnej uwadze zasugerowano, że termin „90 dni” przewidziany w art. 152 ust. 1 można by stosować elastycznie, jeżeli wartość celną ustala się na podstawie przepisów art. 31 ust. 1 kodeksu celnego. VID rozszerzył zatem tę interpretację na art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego.

55. Artykuł 31 kodeksu celnego jest ostatnim przepisem wymienionym w ścisłym porządku hierarchicznym metod ustalania wartości w kodeksie celnym. W związku z tym należy podkreślić, że ustalanie wartości przywożonych towarów na podstawie art. 31 stanowi rezerwową metodę ustalania wartości celnej, którą należy stosować jedynie w ostateczności, kiedy wartości celnej przywożonych towarów nie można określić na podstawie art. 29 ani art. 30.

56. W takich okolicznościach art. 31 dopuszcza stosowanie metod ustalania wartości, o których mowa w art. 29 i 30 kodeksu celnego, w sposób elastyczny. Biorąc pod uwagę ścisły porządek hierarchiczny przepisów dotyczących ustalania wartości celnej, organy celne muszą jednak najpierw ustalić, że określenie wartości na podstawie art. 29 i art. 30 ust. 2 lit. a)–d) jest niemożliwe.

57. Wszelka inna wykładnia terminu 90 dni zawartego w art. 152 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego prowadziłaby do sytuacji, w której art. 31 kodeksu celnego byłby zbędny, pozbawiając ten przepis skuteczności.

58. W związku z tym okres 90 dni określony w art. 152 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego należy interpretować ściśle.

59. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział na pytania drugie i trzecie w ten sposób, że przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego okres 90 dni określony w art. 152 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego należy stosować ściśle.

D. Pytanie czwarte – rabaty

60. Poprzez pytanie czwarte sąd krajowy pragnie dowiedzieć się, czy przy ustalaniu wartości celnej na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego należy uwzględniać udzielone rabaty, które miały wpływ na cenę, po której faktycznie sprzedano przywiezione towary.

61. Artykuł 30 ust. 2 lit. c) przewiduje ustalanie wartości przywożonych towarów na podstawie ceny jednostkowej (lub ceny ujętej w cenniku), po jakiej towary przywożone lub przywożone towary identyczne bądź podobne sprzedawane są w Unii Europejskiej w największych zbiorczych ilościach osobom niepowiązanym ze sprzedawcą.

62. Dalszych wskazówek w tym zakresie dostarcza art. 152 rozporządzenia wykonawczego. Zgodnie z nim jako podstawa ustalania wartości na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego ma służyć cena jednostkowa towarów przywożonych lub towarów identycznych bądź podobnych sprzedawanych w czasie przywozu lub w czasie zbliżonym¹⁹. Przepis ten precyzuje ponadto, że „cena jednostkowa” odnosi się do ceny, po której została sprzedana największa liczba jednostek w ramach transakcji sprzedaży dokonywanych między podmiotami niepowiązanymi na pierwszym poziomie handlu po przywozie właściwym tej sprzedaży²⁰.

63. Metoda ustalania wartości przewidziana w art. 30 ust. 2 lit. c) różni się w istotnych aspektach od podstawowej metody ustalania wartości określonej w art. 29 kodeksu celnego.

64. Artykuł 29 określa wartość celną na podstawie faktycznej wartości transakcyjnej, z uwzględnieniem korekt dokonywanych na podstawie niektórych elementów mających wpływ na rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonych towarów²¹. W związku z powyższym przy ustalaniu wartości celnej można brać pod uwagę rabaty w zakresie, w jakim odnoszą się one do przywożonych towarów, a w momencie dokonywania zgłoszenia celnego istnieje ważne uprawnienie umowne do otrzymania rabatu²².

65. Natomiast metody ustalania wartości, o których mowa w art. 30 i 31, określają wartość celną, która stanowi przybliżenie czy też raczej oszacowanie wartości ekonomicznej przywożonych towarów²³. Pewien margines błędu w porównaniu z rzeczywistą wartością ekonomiczną przywożonych towarów jest zatem nieunikniony.

66. Ścisły porządek hierarchiczny ustanowiony w rozdziale 3 kodeksu celnego istotnie dowodzi, że prawodawca Unii Europejskiej wziął pod uwagę, iż niektóre metody ustalania wartości zapewniają lepsze oszacowanie wartości ekonomicznej przywożonych towarów niż inne. W konsekwencji im dalej organ celny musi sięgać w porządku hierarchicznym przepisów regulujących ustalanie wartości celnej, tym bardziej wartość celna może być oddalona od rzeczywistej wartości ekonomicznej przywożonych towarów²⁴.

67. Wartość celna określona zgodnie z art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego jest pod tym względem jeszcze bardziej oddalona od rzeczywistej wartości ekonomicznej, niż ma to miejsce w przypadku stosowania art. 30 ust. 2 lit. a) lub b). W wypadku metody ustalania wartości przewidzianej w art. 30 ust. 2 lit. c) nie tylko stosuje się jako podstawę jej określenia abstrakcyjną cenę jednostkową, a nie konkretną transakcję handlową, ale też metoda ta opiera wartość celną na cenie jednostkowej dotyczącej sprzedaży na pierwszym poziomie handlu *po przywozie*. Artykuł 29 i art. 30 ust. 2 lit. a) i b) odnoszą się natomiast do wartości transakcyjnej w chwili sprzedaży towarów w kraju pochodzenia w celu *wywozu* na obszar celny Unii Europejskiej.

19 Zobacz art. 152 ust. 1 lit. a) rozporządzenia wykonawczego.

20 Zobacz art. 152 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego.

21 Zobacz art. 29, 32 i 33 kodeksu celnego. Zobacz również pkt 24 powyżej.

22 Zobacz kompendium celne, s. 46, 47. Zobacz też art. 145 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego oraz, per analogiam, wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, pkt 34, 35, a także wyrok z dnia 6 czerwca 1990 r., Unifert, C-11/89, EU:C:1990:237, pkt 35.

23 Zobacz podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2008 r., Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, pkt 58.

24 Dlatego też nawet w ramach art. 30 ust. 2 lit. c) istnieje hierarchiczny porządek stosowania metod ustalania wartości. W związku z tym cena jednostkowa przywożonych towarów, których wartość jest ustalana, ma pierwszeństwo przed ceną jednostkową przywożonych towarów identycznych lub podobnych do celów ustalenia wartości celnej zgodnie z art. 30 ust. 2 lit. c). Wyłącznie w sytuacji, gdy cena jednostkowa towarów, których wartość jest ustalana, nie jest jasna lub nie może zostać dowiedziona, organy celne mogą w następnej kolejności odwołać się do ceny jednostkowej towarów identycznych lub podobnych. Zobacz podobnie kompendium celne, s. 76.

68. Prawodawca Unii Europejskiej przewidział jednak pewne środki w kodeksie celnym, aby ograniczyć margines błędu przy ustalaniu wartości celnej na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c).

69. Na przykład, aby uwzględnić różnicę w wartości, jaka może istnieć między, z jednej strony, sprzedażą dokonaną w kraju trzecim w celu wywozu a, z drugiej strony, sprzedażą dokonaną w Unii Europejskiej²⁵, wartość celna ustalona zgodnie z art. 30 ust. 2 lit. c) podlega pewnym potrąceniom.

70. Potrąceń do celów ustalenia wartości celnej można zatem dokonać, aby uwzględnić (i) marże, zazwyczaj płacone lub uzgodnione do zapłacenia bądź też narzuty, jakie są zazwyczaj stosowane, obejmujące zyski i wydatki (takie jak koszty obrotu danymi towarami) związane ze sprzedażą w Unii Europejskiej przywożonych towarów tego samego gatunku lub rodzaju; (ii) zwykłe koszty transportu i ubezpieczenia oraz związane z nimi koszty ponoszone w Unii Europejskiej; oraz (iii) należności celne przywozowe i inne opłaty należne w Unii Europejskiej z tytułu przywozu lub sprzedaży towarów²⁶.

71. Potrącenia te, jak jasno wynika z brzmienia przepisu, stanowią katalog zamknięty i nie mają jedynie charakteru orientacyjnego. Ponadto ogólna struktura rozdziału 3 wskazuje na to, że potrącenia, o których mowa w art. 152 ust. 1 lit. a), mają na celu wyrównanie potencjalnych różnic w wartości między towarami sprzedawanymi *w celu wywozu* a towarami sprzedawanymi *po przywozie*. Zatem wbrew temu, co podniosła Oribalt Rīga, potrąceń, o których mowa w art. 152 ust. 1 lit. a), nie można rozumieć w ten sposób, że obejmują one również rabaty o charakterze handlowym, takie jak te udzielane klientom przez Ranbaxy Laboratories.

72. Ponadto, przewidując, że podstawą ustalania wartości zgodnie z art. 30 ust. 2 lit. c) ma być cena jednostkowa towarów sprzedawanych *w największych zagregowanych ilościach*, przepis ten uwzględnia już pewne rabaty ilościowe²⁷. Jeżeli oprócz tych rabatów ilościowych brano by pod uwagę rabaty udzielane indywidualnym klientom, wartość przywożonych towarów byłaby w rzeczywistości niedoszacowana.

73. Wreszcie, po alternatywne metody ustalania wartości często trzeba sięgać w sytuacji, kiedy importerzy nie mogą zapewnić lub nie zapewniają informacji i dokumentacji potrzebnych do ustalenia wartości transakcyjnej. Organy celne Unii Europejskiej nie mają możliwości zmuszenia handlowców z państw trzecich do przedstawienia takich informacji. Uwzględnianie rabatów jedynie w wypadku ustalania wartości na podstawie art. 29 oraz w sytuacji, kiedy takie rabaty są potwierdzone niezbędną dokumentacją, wydaje mi się zatem słuszną zachętą do udostępniania takich informacji.

74. Uważam właściwie, że argumentując, iż wartość celna ustalona zgodnie z art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego powinna uwzględniać udzielone rabaty, które miały wpływ na cenę, po której *w rzeczywistości* sprzedano towary, ponieważ stanowią one element mający wpływ na rzeczywistą wartość ekonomiczną przywożonych towarów, Oribalt Rīga myli po prostu dwie różne metody ustalania wartości, o których mowa odpowiednio w art. 29 i art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego.

75. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział na czwarte pytanie prejudycjalne w ten sposób, że przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) kodeksu celnego nie można uwzględniać udzielonych rabatów, które miały wpływ na cenę, po której faktycznie sprzedano przywiezione towary.

25 Różnica w wartości może wynikać z rozmaitych przyczyn, takich jak przeniesienie ryzyka związanego z transportem towarów do Unii Europejskiej lub różnica w cenie rynkowej.

26 Zobacz art. 152 ust. 1 lit. a) ppkt (i)–(iii) rozporządzenia wykonawczego.

27 Zobacz uwagi do art. 152 ust. 3 zawarte w uwagach interpretacyjnych w załączniku 23 do rozporządzenia wykonawczego.

IV. Wnioski

76. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania przedstawione przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa):

W sytuacji gdy wartość celną przywożonych towarów – niezależnie od ich charakteru – określa się na podstawie art. 30 ust. 2 lit. b) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny i art. 151 ust. 4 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 w celu zidentyfikowania towarów podobnych organy celne mają przede wszystkim uwzględnić to, czy towary te spełniają te same funkcje i czy są towarami handlowo zamiennymi. W tym celu należy dokonać szczegółowej oceny okoliczności w zależności od konkretnego charakteru rozpatrywanych towarów z uwzględnieniem wszelkich elementów dotyczących takich towarów, które mogą mieć wpływ na ich wartość ekonomiczną.

Przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 2913/92 okres 90 dni określony w art. 152 ust. 1 rozporządzenia nr 2454/93 należy stosować ściśle.

Przy ustalaniu wartości celnej przywożonych towarów na podstawie art. 30 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 2913/92 nie można uwzględniać udzielonych rabatów, które miały wpływ na cenę, po której faktycznie sprzedano przywiezione towary.