VPB 68.167

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 14 mai 2004, en la cause F. [CRD 2003-042])

Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe. Selbstveranlagung. Ermessensveranlagung. Zustellung von Postsendungen. Ermessen der Oberzolldirektion (OZD). Unverhältnismässige Verwaltungspraxis.

- Wenn eine Beschwerdeführerin ihrer Deklarationspflicht nicht nachkommt, sie aber aufgrund von bereits vorgenommenen Deklarationen den Verfahrensablauf kennt, so gilt die Sendung von Rechnungen und Mahnungen bei Zustellung durch die Post am letzten Tag der 7-tägigen Abholfrist als zugestellt (E. 3a/bb).

- Führt die OZD bei Nichteinreichen der Deklaration eine Ermessensveranlagung durch, muss sie die Schätzungsmethode wählen, die es am besten erlaubt, den besonderen Umständen des Einzelfalles Rechnung zu tragen, wobei unter Anwendung von glaubwürdigen Kriterien ein Resultat erzielt werden soll, das der Realität möglichst nahe kommt (E. 2d).

- Indem sie von der bisher höchsten Veranlagung ausgeht, auf die sie 20% aufschlägt. sowie im Falle der Nichteinreichung der Deklaration durch längere Zeit hindurch auf eine Fahrleistung von 500 km pro Tag abstellt, führt die Praxis der OZD bei der Schätzung im vorliegenden Fall zu einem 16-fach höheren Betrag als im Vergleichsmonat, was unzulässig ist. Eine solche Schätzung kann nicht durch die Befürchtung eines Missbrauchs gerechtfertigt werden, dies umso mehr, als auch andere Massnahmen verfügt werden können. Sie verstösst gegen das Prinzip der Verhältnismässigkeit (E. 3b/cc und E. 4).

Redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations. Auto-déclaration. Taxation par appréciation. Notification d'envois postaux. Pouvoir d'appréciation de la Direction générale des douanes (DGD). Pratique administrative disproportionnée.

- A l'égard d'une recourante qui néglige son obligation de déclarer un relevé, mais connaît la procédure pour avoir déjà remis des déclarations, les factures et mises en demeure envoyées par voie postale sont censées notifiées le 7e jour du délai de garde au guichet (consid. 3a/bb).

- Lorsqu'à défaut de déclaration, la DGD procède à une taxation par appréciation, elle doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet au mieux de tenir compte des conditions particulières du cas d'espèce, d'avoir des critères plausibles et dont le résultat se rapproche le plus possible de la réalité (consid. 2d).

- Fondée sur la taxation la plus élevée déjà établie majorée de 20% ou, en cas de défaut persistant de déclaration, sur une prestation de 500 km/jour, la pratique de la DGD en matière d'estimation aboutit en l'espèce à une somme 16 fois supérieure au mois de comparaison, ce qui est inadmissible. Une telle estimation ne peut se justifier par crainte d'abus, d'autant plus que d'autres mesures peuvent être décidées. Elle viole le principe de la proportionnalité (consid. 3b/cc et consid. 4).

Tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni. Autodichiarazione. Tassazione secondo apprezzamento. Notifica di invii postali. Potere d'apprezzamento della Direzione generale delle dogane (DGD). Prassi amministrativa sproporzionata.

- Nei confronti di una ricorrente che non ottempera al proprio obbligo di dichiarazione, ma che conosce la procedura avendo già consegnato delle dichiarazioni, le fatture e le diffide inviate per posta sono considerate notificate il 7o giorno del termine di ritiro allo sportello (consid. 3a/bb).

- Quando, in caso di assenza di dichiarazione, la DGD effettua una tassazione sulla base di un apprezzamento, essa deve scegliere il metodo di stima che meglio le permette di tenere conto delle condizioni particolari della fattispecie, di applicare criteri plausibili e quindi di ottenere un risultato che si avvicini il più possibile alla realtà (consid. 2d).

- Fondandosi sulla tassazione passata più alta, con l'aggiunta di una maggiorazione del 20% o, in caso di assenza persistente di dichiarazione, su una prestazione di 500 km al giorno, la prassi della DGD in materia di stima sfocia nella fattispecie in una somma 16 volte superiore al mese di paragone, il che non è ammissibile. Una tale stima non può essere giustificata dal timore di abusi, tanto più che possono essere prese altre misure. Essa viola il principio della proporzionalità (consid. 3b/cc e consid. 4).

Résumé des faits:

A. F. est propriétaire du camion (...; numéro de matricule [...]), dont le poids total, selon les données fixes transmises par l'Office de la circulation routière et de la navigation de A (OCN), est de 12 tonnes.

B. En date du 23 décembre 2002, la Direction générale des douanes (DGD) établit à l'attention de F. la facture n° (...) concernant la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP) pour la période fiscale du 1er au 19 septembre 2002, ains que la taxation définitive n° (...) concernant le camion (...) pour un montant de Fr. 1'920.-.

C. Le 19 février 2003, la DGD fit parvenir à F. une première mise en demeure pour la facture n° (...). Un nouveau délai de paiement lui a ainsi été accordé jusqu'au 1er mars 2003.

D. Par décision du 19 mars 2003, la DGD adressa à F. une dernière mise en demeure, constatant que la redevance n'était toujours pas payée, et confirma le montant tel que fixé dans sa facture du 23 décembre 2002 tout en rendant attentive F. qu'à défaut de paiement, elle chargerait l'OCN de lui retirer les plaques de contrôle et le permis de circulation du véhicule concerné.

E. Contre cette décision, F. (ci-après: la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de douanes (ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans) en date du 8 avril 2003. Elle soutient qu'elle n'a jamais reçu la facture n° (...) du 23 décembre 2002 et conteste le montant réclamé.

F. Comme ce recours ne répondait pas aux exigences légales de l'art. 52 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), la Commission de recours a demandé à la recourante, en date du 16 avril 2003, de le compléter. Le 25 avril 2003, un complément audit recours fut remis à la Commission de céans par B., en tant que représentant de la recourante. Est invoquée la violation du droit fédéral, y compris l'abus du pouvoir d'appréciation et la constatation inexacte et incomplète des faits pertinents.

La recourante confirme qu'elle n'a jamais reçu la facture du 23 décembre 2002 n° (...) ainsi que la mise en demeure du 19 février 2003. En outre, elle estime, après avoir fait remarquer qu'elle ne possède qu'un seul véhicule, que la redevance s'élève à Fr. 221.90, correspondant à 924,7 km et non à Fr. 1'920.-, étant donné que le compteur du véhicule était à 220'961,3 km en date du 30 avril 2002, que les plaques du véhicule ont été déposées le 19 septembre 2002 et que le compteur affiche actuellement 221'886 km selon les données transmises à la DGD.

G. Invitée à présenter ses observations, la DGD a fait parvenir sa réponse le 7 juillet 2003. Elle conclut au rejet du recours, avec suite de frais. Elle déclare, étant donné qu'aucune déclaration ne lui a été transmise, qu'une taxation par appréciation a été établie pour la période du 1er au 19 septembre 2002. La DGD soutient qu'à ce jour, aucune nouvelle donnée concernant le véhicule (...) ne lui a été communiquée. Par ailleurs, la DGD constate que la recourante, en ne transmettant pas les déclarations pour l'établissement de la taxation RPLP et en s'abstenant de payer la redevance durant plusieurs périodes, devait s'attendre à recevoir des courriers de la DGD. En effet et comme le véhicule était déjà immatriculé à son nom du 22 juin au 8 octobre 2001 et qu'elle avait transmis des déclarations, la recourante était au courant de la procédure de taxation RPLP. Dès lors que la recourante n'ait transmis aucune donnée concernant la prestation kilométrique de son véhicule et qu'elle n'ait pas retiré les courriers «Lettre signature» envoyés, la DGD a été contrainte d'établir une taxation par appréciation.

H. Par courrier du 10 octobre 2003, la Commission de céans a décidé de procéder à un second échange d'écritures entre les parties. Par mémoire de réplique du 14 novembre 2003, la recourante prend donc position qu'en à la réponse de la DGD du 7 juillet 2003. Elle précise que c'est du fait que le véhicule (...) est mis à la disposition de ses frères et du fait de son déménagement, qu'elle a négligé de remettre à la DGD les déclarations électroniques. Cependant, elle maintient que les cartes électroniques ont été, dès le 28 mai 2003, mensuellement adressées à la DGD et que, par conséquent, une taxation par appréciation est arbitraire puisque le kilométrage peut être calculé et ainsi la redevance établie.

I. Le 3 décembre 2003, la DGD remit à la Commission de recours sa duplique. Elle rappelle que les motifs personnels invoqués par la recourante ne la déchargent pas de ses devoirs en tant que détenteur du véhicule (...) et que selon les arguments déjà développés précédemment, il lui apparaît peu vraisemblable que la recourante n'ait pu prendre connaissance d'aucun acte transmis par la DGD. Elle confirme en outre qu'aucune carte électronique ne lui a été transmise lors du dépôt des plaques et rappelle que la présentation subséquente des données sur la prestation kilométrique ne donne pas droit à une rectification des taxations établies précédemment par appréciation, sans quoi le délai de déclaration exigé n'aurait aucun sens et créerait des distorsions de concurrence.

J. Bien que la Commission de céans ait clos officiellement le deuxième échange d'écritures par lettre du 4 décembre 2003, la recourante a réaffirmé, dans un courrier du 11 décembre 2003, que la carte électronique avait été régulièrement envoyée à la DGD après la reprise du véhicule et que, par conséquent, celle-ci est en mesure de déterminer les kilomètres exacts effectués par le véhicule en cause durant la période litigieuse, soit du 1er mai 2002 au 19 septembre 2002, jour du dépôt des plaques.

Extrait des considérants:

1. (Compétence de la Commission de céans, voir JAAC 68.70)

2.a.-c. (Principe de l'auto-déclaration, voir JAAC 68.70)

d. Lorsqu'en absence de déclaration, elle procède par voie d'évaluation conformément à l'art. 23 al. 3 ORPL, l'administration doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet au mieux de tenir compte des conditions particulières prévalant dans le cas d'espèce, d'avoir des critères plausibles, afin que le résultat se rapproche le plus possible de la réalité (voir la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] du 5 janvier 2000, publiée à la JAAC 64.83 consid. 3a; Archives vol. 61 p. 819 et vol. 52 p. 238). La Commission de céans rappelle que c'est à l'assujetti qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve que l'instance précédente a commis d'importantes erreurs d'appréciation, que la Commission de céans remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente (pour l'application: voir la décision de la CRC du 5 janvier 2000 précitée, consid. 2 avec les nombreux renvois). A ce propos, la Commission de céans peut revoir la décision attaquée avec un plein pouvoir de cognition. Par conséquent, elle examine non seulement l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation
(art. 49 let. a PA), mais également l'inopportunité (art. 49 let. c PA). Cependant, elle s'impose une certaine retenue dans son pouvoir d'appréciation aussi longtemps que la question de l'opportunité de la décision se pose (décision de la CRC du 9 octobre 1996, en la cause V [CRC 1995-030] consid. 3).

e. Aux termes de l'art. 74 al. 5 de l'ordonnance du 27 octobre 1976 réglant l'admission des personnes et des véhicules à la circulation routière (OAC, RS 741.51), toute circonstance nécessitant une modification du permis doit être annoncée dans les quatorze jours à l'autorité cantonale. Cette prescription a pour but de garantir que le détenteur du véhicule sera toujours atteignable.

3. En l'espèce, la recourante conteste la taxation n° (...) établie par la DGD pour la période fiscale du 1er au 19 septembre 2002 et relative au véhicule (...). En particulier, elle soutient qu'elle n'a jamais reçu la facture concernant dite taxation ainsi que la mise en demeure y relative, bien que lesdits courriers devaient suivre au vu de l'annonce faite à la poste de Y en date du 16 décembre 2002 quant à son déménagement à Z. Elle maintient également que l'estimation telle qu'établie par la DGD n'est pas fondée puisque les données nécessaires à l'établissement de la prestation kilométrique ont été transmises à la DGD dès la reprise du véhicule au printemps 2003, soit dès le 28 mai 2003, et que, par conséquent, cette dernière était en mesure de calculer la prestation kilométrique effective.

Il convient donc, d'une part, d'examiner si la recourante était en mesure de se prévaloir de son ignorance quant aux courriers envoyés à son attention par la DGD et, d'autre part, de vérifier si la taxation par appréciation de la DGD est fondée.

a.aa. La recourante allègue qu'elle n'a pas pu prendre connaissance de la facture n° (...) du 23 décembre 2002 ainsi que la mise en demeure du 19 février 2003 y relative, puisque ces envois ne lui sont pas parvenus, bien qu'elle ait annoncé son déménagement à la poste de Y le 16 décembre 2002. Les courriers concernés ont été envoyés sous forme de «Lettre signature» et devaient être retirés à la poste moyennant un court délai. Passé celui-ci, lesdits envois ont été retournés à la DGD puisqu'ils n'ont pas été réclamés. Auparavant, un autre courrier avait été transmis à la recourante en date du 28 octobre 2002 qui la priait de faire parvenir les données relatives à la prestation kilométrique du véhicule concerné dans un délai de 10 jours à compter de la réception de la lettre et qui indiquait que la taxation serait établie par appréciation si la déclaration faisait défaut. Etant donné que

ce courrier n'a pas été retourné à la DGD avec la mention «non réclamé», celle-ci a considéré, bien que la recourante le conteste, qu'elle en a pris connaissance.

bb. Selon la pratique en la matière et pour éviter des abus, l'envoi est considéré comme reçu au dernier jour du délai de réclamation. Plus précisément, en cas d'envoi par lettre signature et si la notification n'a pas pu avoir lieu, une invitation est adressée au destinataire pour qu'il aille chercher l'envoi à la poste. La notification a ainsi lieu au moment où l'envoi est retiré au guichet postal et si le destinataire ne va pas le chercher durant un délai de 7 jours, la décision est censée notifiée le dernier jour de garde, pour autant que le destinataire doive s'attendre à la notification, un second envoi éventuel et la réception plus tardive de l'envoi n'y changeant rien (ATF 127 I 31, ATF 123 III 492). En l'occurrence, la notification des envois en cause doit être admise dès lors que la recourante devait s'attendre à recevoir du courrier de la DGD. En effet, la recourante a fait preuve de négligence en ne transmettant pas les déclarations pour l'établissement de la taxation RPLP, bien que le courrier du 28 octobre 2002 les lui réclamait, d'autant plus qu'elle connaissait la procédure de taxation de la RPLP puisqu'elle avait déjà remis des déclarations, son véhicule ayant déjà été immatriculé du 22 juin au 8 octobre
2001. La recourante n'a manifestement pas fait preuve de toute la diligence requise en pareille circonstance.

b.aa. Cela dit, conformément au principe d'auto-déclaration vu plus haut (consid. 2c), il ressort du dossier que la recourante, en tant que détentrice du véhicule (...), aurait dû remettre les déclarations afin que la DGD puisse calculer la prestation kilométrique effectuée et ainsi lui permettre d'établir la redevance RPLP due. Le fait que les frères de la recourante conduisent le véhicule n'y change rien. Selon l'art. 23 al. 3 ORPL, si la déclaration électronique fait défaut, si elle est incomplète ou contradictoire, l'administration procède à la taxation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. Faute de déclaration, la DGD a procédé à une taxation d'office. La taxation n° (...) a donc été établie et la facture n° (...) envoyée à la recourante le 23 décembre 2002. Conformément à sa pratique, la DGD s'est basée sur la taxation la plus élevée déjà établie pour le même véhicule appartenant au même détenteur, à laquelle elle rajoute 20%. La recourante ayant persisté à ne pas répondre aux demandes de renseignements de la DGD, cette dernière, afin d'éviter des abus, a établi la taxation litigieuse par appréciation sur la base d'une prestation de 500 kilomètres par jour pour la période du 1er au 19 septembre 2002.

bb. Il sied de remarquer ici que la recourante ne conteste pas qu'elle ait fait preuve de négligence ni le fait que la DGD ait dû procéder à une taxation en application de son pouvoir d'appréciation. Ce que conteste la recourante, c'est la quotité de la taxation d'office telle que celle-ci a été établie par la DGD. Elle soutient en effet que l'administration détenait toutes les informations nécessaires pour calculer exactement le kilométrage parcouru du 1er au 19 septembre 2002 et qu'elle ne devait en conséquence pas appliquer la pratique des 500 km par jour pour établir la taxation. Selon elle, la redevance était ainsi déterminable, étant donné que le compteur affichait 220'961,3 km en date du 30 avril 2002, que les plaques du véhicule ont été déposées le 19 septembre 2002 et que le compteur affichait 221'886 km au printemps 2003, redevance qui s'élevait dès lors à Fr. 221.90 ([221'886-220'961.3] 924.7 × [0.02 × 12] 0.24) et non à Fr. 1'920.- tel que fixé par la DGD.

Cependant et après examen du dossier, la Commission de céans constate que les données telles qu'avancées par la recourante, ainsi que celles qui auraient été transmises à l'administration à partir du 28 mai 2003, font défaut. Ceci confirme les allégations de la DGD soutenant à ce propos qu'aucune donnée ne lui a été effectivement remise depuis la reprise du véhicule au printemps 2003. Par conséquent, la Commission de recours estime qu'une taxation par appréciation selon l'art. 23 al. 3 ORPL, telle qu'effectuée par la DGD, s'imposait. Par son pouvoir d'appréciation et conformément à sa pratique telle que décrite ci-dessus (consid. 3b/aa), la DGD se base alors sur la taxation la plus élevée déjà établie pour le même véhicule appartenant au même détenteur, à laquelle elle rajoute 20% et arrondit les kilomètres obtenus à la centaine supérieure. Une telle mesure permet ainsi de tenir compte au mieux des conditions particulières prévalant dans le cas d'espèce et le résultat se rapproche ainsi le plus possible de la réalité, ce qui est conforme au droit fédéral. En l'occurrence, cette marge de 20% ne peut être qualifiée d'excessive voire d'inopportune et il est tout à fait envisageable et plausible d'admettre que le véhicule de
la recourante ait effectué une prestation kilométrique de 20% supérieure à celle du mois de référence, soit le mois d'avril 2002, au cours duquel le nombre de kilomètres déclarés ascendait à 395,4 km, engendrant une redevance de Fr. 94.90.

cc. Toutefois, la recourante est plutôt confrontée à la seconde phase de la pratique de la DGD, qui prévoit, au cas où le détenteur du véhicule persisterait à ne pas faire les déclarations légalement requises et afin d'éviter des abus de sa part, de calculer les taxations suivantes sur la base de 500 kilomètres par jour. Or, il s'est avéré que durant le mois d'avril 2002, la DGD a admis que le véhicule de la recourante avait accompli 395,4 kilomètres. D'après l'estimation litigieuse, la recourante aurait donc circulé pendant la période en cause, soit entre le 1er et le 19 septembre 2002, 500 kilomètres par jour, ce qui signifie 8'000 kilomètres pour ladite période. Toujours selon cette estimation, la recourante aurait ainsi dépassé plus de 16 fois (représentant une marge de plus de 15 × 100%) ses prestations kilométriques du mois de base pendant la période incriminée, soit du 1er au 19 septembre 2002, comprenant 16 jours ouvrables. En de telles circonstances, les critères retenus ne tiennent pas compte des conditions particulières prévalant dans le cas d'espèce et le résultat est en dehors de toute réalité. Par conséquent, la supposition selon laquelle la recourante a circulé 500 kilomètres par jour apparaît comme
manifestement disproportionnée et inopportune.

L'inopportunité de l'estimation litigieuse doit être confirmée par les circonstances telles qu'elles ressortent du dossier. Les pièces versées au dossier démontrent que le véhicule de la recourante n'a pas circulé en mai 2002 et que pour les mois de juin et juillet, la redevance par appréciation a été fixée sur la base de 500 km mensuels. Par conséquent et au vu de ces considérations, la prestation kilométrique pour la période litigieuse ne devrait pas être supérieure à la différence entre le nombre de kilomètres parcouru au 30 avril 2002 et celui relevé sur le compteur lors du dépôt des plaques. Ainsi, une estimation de 1000 km pour la prestation kilométrique de la période litigieuse, soit deux fois le montant retenu pour les mois de juin et juillet, paraît encore compatible avec le droit fédéral.

Il est admis que le comportement de la recourante, en omettant plusieurs mois de suite de remplir son obligation de déclarer, est condamnable. Néanmoins, la crainte de la DGD d'un abus de la part de la recourante ne peut justifier une estimation de la prestation kilométrique de 16 fois supérieure au mois de comparaison. Afin de prévenir les abus, l'instance inférieure peut en effet décider d'autres mesures, telles que la garantie de la redevance (art. 48 ORPL), le séquestre du véhicule (art. 48 al. 2 ORPL), ainsi que des mesures pénales (art. 22 RPLP). En outre, la DGD n'est pas empêchée, dans une phase ultérieure, lorsque la recourante lui remet les déclarations suivantes, de revoir son estimation et sa créance si l'estimation apparaît dès lors insuffisante. Dans ce contexte, l'estimation litigieuse n'est pas compatible avec le principe de la proportionnalité.

4.a. Au vu des considérants ci-dessus, il sied dès lors de conclure que la taxation par appréciation effectuée par la DGD n'a pas été correctement établie. En tant que le recours conteste le bien-fondé d'une telle taxation, il doit être partiellement admis dans le sens des considérants. Par conséquent, la cause est retournée à la DGD pour nouvelle décision.

b. En règle générale, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais peuvent être réduits. Toutefois, selon l'art. 63 al. 3 PA, des frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de la partie qui a gain de cause que si elle les a occasionnés en violant des règles de procédure. Dès lors, si la recourante a provoqué la procédure de recours inutilement, les frais de procédure peuvent être maintenus. En l'espèce, la recourante a, par la violation de son devoir de déclaration, provoqué la procédure, ce qui fonde la Commission de céans à maintenir lesdits frais. Par ailleurs, l'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative, RS 172.041.0). Pour les mêmes raisons, il n'est pas alloué de dépens à la recourante.

Dokumente der ZRK