

Affaire C-75/20

Demande de décision préjudicielle

Date de réception :

13 février 2020

Jurisdiction de renvoi :

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituanie)

Date de la décision de renvoi :

29 janvier 2020

Partie requérante :

UAB Lifosa

Partie défenderesse :

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Cour administrative suprême de Lituanie)

ORDONNANCE

29 janvier 2020

Vilnius

Le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), statuant en formation collégiale,

a examiné, lors d'une audience menée selon les règles de la procédure écrite, l'appel interjeté par la requérante, la société à responsabilité limitée « Lifosa » contre le jugement rendu dans une affaire administrative le 28 novembre 2017 par le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie) à la suite d'un recours en annulation formé par la requérante, la société à responsabilité limitée « Lifosa » contre la défenderesse, le Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (département des douanes auprès du ministère des Finances de la République de Lituanie) (tiers

intéressés : l'autorité douanière régionale de Kaunas et la société par actions Transchema) en vue de l'annulation d'une décision et d'un rapport.

La chambre

a constaté :

I.

1. La présente affaire porte sur un litige fiscal entre la requérante, la société par actions Lifosa (ci-après la « requérante » ou la « société ») et le défendeur, le Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (département des douanes auprès du ministère des Finances de la République de Lituanie, ci-après le « défendeur » ou le « département ») concernant le rapport de contrôle n° 7KM320012M du 9 février 2017 de l'autorité douanière régionale de Kaunas (ci-après le « rapport ») qui a notamment ajusté la valeur en douane de marchandises importées qui a été déclarée par la requérante.

Base juridique. Droit de l'Union

2. L'article 29, paragraphes 1 et 3, du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1) (ci-après le « code des douanes communautaire ») dispose :

« 1. La valeur en douane des marchandises importées est leur valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, le cas échéant, après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33 pour autant : [...] b) que la vente ou le prix ne soit pas subordonné à des conditions ou à des prestations dont la valeur n'est pas déterminable pour ce qui se rapporte aux marchandises à évaluer [...].

3. a) Le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, ou au bénéfice de celui-ci, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer, comme condition de la vente des marchandises importées, par l'acheteur au vendeur, ou par l'acheteur à une tierce personne pour satisfaire à une obligation du vendeur. Le paiement ne doit pas nécessairement être fait en espèces. Il peut être fait par lettres de crédit ou instruments négociables et peut s'effectuer directement ou indirectement. [...]. »

3. L'article 32, paragraphes 1 à 3, du code des douanes communautaire prévoit notamment : **[Or. 2]**

« 1. Pour déterminer la valeur en douane par application de l'article 29, on ajoute au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées : [...] e), i) les frais de transport [...] des marchandises importées [...] jusqu'au lieu d'introduction des marchandises dans le territoire douanier de la Communauté.

2. Tout élément qui est ajouté par application du présent article au prix effectivement payé ou à payer est fondé exclusivement sur des données objectives et quantifiables.
3. Pour la détermination de la valeur en douane, aucun élément n'est ajouté au prix effectivement payé ou à payer, à l'exception de ceux qui sont prévus par le présent article. »
4. L'article 164, sous c), du règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire (JO 1993, L 253, p. 1) dispose que « [p]our l'application de l'article 32, paragraphe 1, point e), [...] du code [des douanes communautaire] : [...] lorsque le transport est assuré gratuitement ou par les moyens de l'acheteur, les frais de transport jusqu'au lieu d'introduction, calculés suivant le tarif habituellement pratiqué pour les mêmes modes de transport, sont incorporés dans la valeur en douane ».
5. L'article 70 (« Détermination de la valeur en douane sur la base de la valeur transactionnelle ») du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1) (ci-après le « code des douanes de l'Union ») prévoit :
 - « 1. La base première pour la détermination de la valeur en douane des marchandises est la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'Union, après ajustement, le cas échéant.
 2. Le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur ou à une tierce partie au bénéfice du vendeur, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer comme condition de la vente des marchandises importées.
 3. La valeur transactionnelle s'applique à condition que l'ensemble des conditions suivantes soient remplies : [...] b) que la vente ou le prix ne soit pas subordonné à des conditions ou à des prestations dont la valeur n'est pas déterminable pour ce qui se rapporte aux marchandises à évaluer [...]. »
6. L'article 71 du code des douanes de l'Union (« Éléments de la valeur transactionnelle ») prévoit que :
 - « 1. Pour déterminer la valeur en douane en application de l'article 70, le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées est complété par : [...] e) les frais suivants jusqu'au lieu où les marchandises sont introduites sur le territoire douanier de l'Union : i) les frais de transport [...] des marchandises importées [...]

2. Tout élément qui est ajouté par application du présent article au prix effectivement payé ou à payer est fondé exclusivement sur des données objectives et quantifiables.

3. Pour la détermination de la valeur en douane, aucun élément n'est ajouté au prix effectivement payé ou à payer, à l'exception de ceux qui sont prévus par le présent article. »

7. L'article 138 (« Frais de transport »), paragraphe 3, du règlement d'exécution (UE) 2015/2447 de la Commission, du 24 novembre 2015, établissant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil établissant le code des douanes de l'Union, (JO 2015, L 343, p. 558), prévoit que « [l]orsque le transport est assuré gratuitement ou par les moyens de l'acheteur, les frais de transport qui doivent être inclus dans la valeur en douane des marchandises sont calculés suivant le tarif habituellement pratiqué pour les mêmes modes de transport ».

Faits pertinents

8. La requérante est une société par actions établie en Lituanie, qui produit notamment de l'engrais. Du 1^{er} janvier 2014 au 31 octobre 2016, en vertu d'un contrat conclu le 23 septembre 2011, la requérante a acquis auprès de la société par actions Transchema (ci-après « Transchema UAB ») et importé dans le territoire douanier de l'Union diverses quantités d'acide sulfurique technique (ci-après les « marchandises en cause ») produit par l'entreprise biélorusse Naftan OAO (ci-après le « producteur »).
9. Pour chaque acquisition, un contrat supplémentaire a été conclu, dans lequel, entre autres, un prix spécifique a été convenu, en prévoyant en même temps que la livraison (l'acquisition) serait opérée selon une des conditions du commerce international prévues par la Chambre de commerce internationale « Incoterms 2000 », à savoir selon [le prix] DAF (à la livraison à la frontière) [Or. 3] Biélorussie/Lituanie [...], ce qui signifie notamment que le fournisseur (le vendeur) paie tous les frais de transport des marchandises jusqu'au lieu de destination.
10. Il a également été établi en l'espèce que Transchema UAB avait acquis les marchandises en cause auprès du producteur, lequel les avait livrées selon les conditions DAF (de Biélorussie en Lituanie), en provenance de l'usine située sur le territoire biélorusse, au point de passage frontalier de Gudogai.
11. La valeur en douane des marchandises importées en cause indiquée par la requérante dans les déclarations qu'elle avait présentées était constituée des montants réellement payés ou à payer par la requérante pour ces marchandises, correspondant aux montants inscrits dans les factures de TVA émises par Transchema UAB.

12. Après avoir effectué une inspection, l'autorité douanière régionale de Kaunas a adopté, le 9 février 2017, le rapport ajustant la valeur en douane des marchandises en cause qui a été déclarée par la requérante de manière à inclure les frais de transport de ces marchandises en dehors du territoire douanier de l'Union (communautaire). En conséquence, la requérante s'est vue imposer 25 876 euros de droits de douane supplémentaires, 412 euros d'intérêts de retard sur les droits de douane, 187 152 euros de TVA à l'importation et 42 492 euros d'intérêts de retard sur cette taxe, ainsi qu'une amende de 42 598 euros (20 %).
13. L'autorité fiscale locale a pris cette décision après avoir constaté que la valeur en douane des marchandises en cause déclarée par la requérante était inférieure au coût de leur transport sur le territoire biélorusse qui a été réellement encouru par le producteur en les transportant par rail de l'usine qu'il possède au point de passage frontalier entre la République de Biélorussie et la République de Lituanie.
14. La requérante a déposé une plainte contre cette décision de l'autorité fiscale locale la requérante devant le département des douanes qui, par décision du 25 mai 2017, [...] a confirmé les montants supplémentaires calculés dans le rapport.
15. En désaccord avec cette décision du défendeur, la requérante a formé un recours devant le tribunal administratif régional de Vilnius, en soulignant notamment que :
 - 15.1. les frais de transport litigieux ont été payés par le producteur selon les termes du contrat et ont été inclus dans le prix payé par Transchema UAB pour les marchandises ;
 - 15.2. le prix des marchandises en cause a été déterminé par les facteurs objectifs suivants : 1) l'acide sulfurique technique est un sous-produit dans le processus de production suivi par le producteur ; 2) le producteur n'a pas la possibilité de transformer ou stocker ce produit (l'acide sulfurique technique) ; 3) le recyclage de ces produits entraînerait des frais très élevés, c'est-à-dire que bien que le prix des marchandises ne couvre pas tous les frais de transport des marchandises encourus par le producteur, ce prix est justifié et économiquement avantageux pour le producteur, car le montant de la taxe écologique imposée en Biélorussie qui serait due au titre du recyclage des marchandises en cause dépasserait le montant de la valeur en douane déclarée et des frais de transport.
16. Par jugement du 28 novembre 2017, le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) a rejeté le recours de la société requérante comme infondé. La requérante a alors formé un pourvoi devant la Cour administrative suprême de Lituanie.

La chambre

constate :

II.

17. La présente affaire soulève une question d'interprétation de l'article 29, paragraphe 1, et de l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes communautaire ainsi que des articles 70, paragraphe 1, et 71, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes de l'Union. Il est donc nécessaire de saisir la Cour (ci-après la « Cour ») d'une demande de décision préjudicielle [...] [renvoi au droit national]
18. Il se pose spécifiquement en l'espèce la question de savoir si ces dispositions doivent être interprétées en ce sens que la valeur transactionnelle (en douane) doit être ajustée en y incluant tous les frais réellement encourus par le producteur en transportant les marchandises au lieu où elles ont été introduites sur le territoire douanier de l'Union (communautaire) lorsque, comme dans le cas examiné en l'espèce, 1) l'obligation de couvrir ces frais incombait au producteur selon les conditions de livraison (DAF au titre des « Incoterms 2000 »), et 2) ces frais de transport dépassaient le prix qui avait été convenu et a été réellement payé (à payer) par l'acheteur, mais 3) le prix réellement payé (à payer) par l'acheteur correspondait à la valeur réelle des marchandises, même si ce prix n'était pas suffisant pour couvrir tous les frais de transport encourus par le producteur. **[Or. 4]**

Observations préliminaires

19. Aucun élément de l'affaire n'indique que le producteur serait obligé de transporter gratuitement les marchandises en cause jusqu'au lieu où elles ont été introduites sur le territoire douanier de l'Union (communautaire), c'est-à-dire que le prix de vente convenu ne comprenait pas les frais de transport. Cependant, les informations figurant au dossier confirment objectivement que les frais réellement encourus par le producteur en transportant ces marchandises jusqu'à ce lieu dépassaient le prix réellement payé par l'acheteur, au sens de l'article 29, paragraphe 3, sous a), du code des douanes communautaire et de l'article 70, paragraphe 2, du code des douanes de l'Union. Du fait que, ainsi qu'il est indiqué ci-dessus, ces marchandises ont été transportées selon des conditions prévoyant que l'obligation de couvrir tous leurs frais de transport incombe au producteur, la requérante et/ou Transchema UAB n'était soumise(s) à aucune obligation de contribuer à ces frais qui dépassaient ce prix.
20. Il convient de souligner également que l'administration fiscale ne met pas en cause le fait que la valeur en douane des marchandises en cause devait être calculée selon les modalités prévues à l'article 29 du code des douanes communautaire et à l'article 70 du code des douanes de l'Union, c'est-à-dire en appliquant la méthode de la valeur transactionnelle. Par ailleurs, il n'existe en

l'espèce aucun élément qui permettrait de reconnaître que le prix réellement payé par la requérante et (ou) Transchema UAB au producteur au titre des marchandises en cause était fictif, en ayant été fixé frauduleusement ou en commettant un abus de droit.

Fond de la question préjudicielle

21. Il convient tout d'abord de relever que, aux fins d'appliquer l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes communautaire ou l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes de l'Union, il faut entendre par « valeur transactionnelle » une valeur ajustée dès lors que les conditions d'un ajustement sont remplies (arrêt de la Cour du 16 novembre 2006 *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, EU:C:2006:716, point 28). S'agissant, en particulier, de l'ajustement mentionné à l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes communautaire, la Cour a indiqué que la valeur en douane doit donc refléter la valeur économique réelle d'une marchandise importée et tenir compte de l'ensemble des éléments de cette marchandise qui présentent une valeur économique (voir arrêt du 11 mai 2017, *Shirtmakers*, C-59/16, EU:C:2017:362 (ci-après l'« arrêt *Shirtmakers* »), point 29 et jurisprudence qui y est citée ; voir également arrêt du 15 juillet 2019, *Gaston Schul*, C-354/09, EU:C:2010:439, point 29).
22. L'article 32 du code des douanes communautaire et l'article 71 du code des douanes de l'Union précisent spécifiquement les éléments qu'il y a lieu d'ajouter au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées, afin de déterminer leur valeur en douane (voir, à cet égard, arrêt du 12 décembre 2013, *Christodoulou e.a.*, C-116/12, EU:C:2013:825, point 47).
23. La Cour a déjà déclaré que la notion de « frais de transport » employée à l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes communautaire est une notion autonome du droit de l'Union (arrêt *Shirtmakers*, point 22). Cette notion doit être interprétée largement et doit être comprise comme couvrant tous les frais, qu'ils soient principaux ou accessoires, liés au déplacement des marchandises vers le territoire douanier de l'Union (communautaire), et le critère déterminant pour que des frais puissent être considérés comme des « frais de transport », au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes communautaire est qu'ils soient liés au déplacement de marchandises vers le territoire douanier de l'Union (communautaire), indépendamment de la question de savoir si ces frais sont inhérents ou nécessaires au transport effectif de ces marchandises (arrêts *Shirtmakers*, points 24 et 25 ; et du 6 juin 1990, *Unifert*, C-11/89, EU:C:1990:237, points 29 à 31).
24. Sur le fondement des considérations qui précèdent, il est fondé de considérer, d'une part, qu'aux fins d'appliquer l'article 32 du code des douanes communautaire ou l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes de l'Union, tous les (n'importe quels) « frais de transport » réellement encourus doivent être ajoutés à la valeur transactionnelle, indépendamment de celui qui les a encourus et de ce qui a généré l'apparition de ces frais, si ces frais, ou toute

partie de ces frais, n'ont pas été inclus dans le prix réellement payé ou à payer. En d'autres termes, le simple fait qu'une partie de ces frais de transport n'ait pas été incluse dans le prix réellement payé ou à payer par la requérante et/ou Transchema UAB signifie, en soi, que la valeur transactionnelle et, par conséquent, la valeur en douane, devrait être ajustée pour s'assurer que tous les frais de transport réels soient inclus, sans tenir compte du fait que seul le vendeur (le producteur) a réellement encouru ces frais. **[Or. 5]**

25. Cette interprétation semble étayée également par les dispositions des règlements d'exécution de la Commission mentionnées aux points 4 et 7 de la présente ordonnance, exigeant d'inclure les frais de transport dans la valeur en douane lorsque les marchandises sont transportées gratuitement. Il convient en effet de considérer que les circonstances que les marchandises sont transportées gratuitement vers l'acheteur (l'importateur) ou que l'acheteur ne contribue pas aux frais de transport des marchandises ne devraient pas être appréciées différemment en ce qui concerne la fixation de la valeur en douane.
26. D'autre part, les informations présentées par la requérante en l'espèce (notamment celles mentionnées au point 15.2 de la présente ordonnance), que le défendeur ne conteste pas, permettent d'affirmer que le fait que les frais de transport étaient plus élevés que le prix réellement payé au producteur au titre des marchandises en cause peut être, en l'espèce, justifié par les circonstances spécifiques de la vente des marchandises en cause sur le territoire douanier de l'Union (communautaire).
27. En réalité, à ce stade de la procédure, il est fondé de soutenir que les marchandises en cause, à savoir l'acide sulfurique technique, est un sous-produit dans le processus de production suivi par le producteur que celui-ci n'a pas la possibilité de stocker ou transformer. Par ailleurs, le recyclage de ce sous-produit sur le territoire de la République de Biélorussie générerait des coûts élevés. Il était par conséquent économiquement avantageux (profitable) pour le producteur de vendre les marchandises en cause au prix payé par Transchema UAB, même si ce prix ne couvrait pas tous les frais de transport encourus par le producteur jusqu'au territoire douanier de l'Union (communautaire).
28. Ces faits, sur le fondement des éléments de l'affaire, laissent penser que le prix réellement versé au titre des marchandises en cause correspondait à la valeur réelle des marchandises, même si le prix de vente convenu ne couvrait pas tous les frais de transport de ces marchandises encourus par le producteur.
29. Dans ces circonstances et dans le cadre des limites fixées à l'article 32, paragraphe 3, du code des douanes communautaire ainsi qu'à l'article 71, paragraphe 3, du code des douanes de l'Union, la chambre décide qu'il est approprié de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle afin de dissiper ses doutes quant à l'interprétation des dispositions de la législation de l'Union en cause.

Sur la demande de décision préjudicielle

30. Le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) est la juridiction de dernière instance en matière administrative [article 21 du Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (loi de la République de Lituanie sur la justice administrative)] ; par conséquent, dès lors que se pose une question d'interprétation d'actes pris par les institutions de l'Union qu'il est nécessaire de résoudre pour pouvoir statuer sur le litige, il est tenu de saisir la Cour de justice en vue d'une décision à titre préjudiciel (article 267, troisième alinéa, TFUE), [...] [renvoi au droit national].
31. Dans ces conditions, afin de dissiper tout doute relatif à l'interprétation et à l'application des dispositions du droit de l'Union pertinentes pour les relations juridiques concernées, il y a lieu de demander à la Cour d'interpréter les règles du droit de l'Union évoquées. La réponse aux questions exposées dans le dispositif de la présente ordonnance aurait une importance déterminante pour la présente affaire, car elle rendrait possible d'identifier de manière univoque et claire la portée réelle des obligations fiscales de la requérante liées à l'importation des marchandises en cause, notamment en assurant la primauté du droit de l'Union.

Sur le fondement des considérations qui précèdent et de l'article 267, troisième alinéa, TFUE, [OMISSIS], [renvoi au droit national] la chambre du Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), statuant en formation collégiale,

décide :

L'affaire est réexaminée sur le fond.

La Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel de la question suivante : les articles 29, paragraphe 1, et 32, paragraphe 1, sous e), i), du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire ainsi que les articles 70, paragraphe 1, et 71, paragraphe 1, sous e), i), du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union doivent-ils être interprétés en ce sens que la valeur transactionnelle (en douane) doit être ajustée en y incluant tous les frais de transport des marchandises réellement encourus par le vendeur (producteur) jusqu'au lieu d'introduction sur le territoire douanier de l'Union (communautaire) **[Or. 6]** lorsque, comme dans la présente affaire, 1) l'obligation de couvrir ces frais incombait au vendeur (producteur) selon les conditions de livraison (DAF au titre des « Incoterms 2000 ») et 2) ces frais de transport dépassaient le prix qui avait été convenu et a été réellement payé (à payer) par l'acheteur (importateur), mais 3) le prix réellement payé (à payer) par l'acheteur (importateur) correspondait à la valeur réelle des marchandises, même si ce prix n'était pas suffisant pour couvrir tous les frais de transport encourus par le vendeur (producteur) ?

La présente procédure administrative est suspendue jusqu'à réception de la décision préjudicielle de la Cour de justice de l'Union européenne.

[Composition de la formation de jugement]

DOCUMENT DE TRAVAIL