



Cour I
A-5065/2021

Arrêt du 3 août 2023

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,
Jérôme Gurtner, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Victor Argand,
recourant,

contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des
frontières (OFDF),**
Domaine de direction Poursuite pénale,
autorité inférieure.

Objet

Droits de douanes ; perception subséquente.

Faits :**A.**

A._____ (ci-après également : l'intéressé) est boucher de formation. Depuis le 14 juillet 2015, il était associé gérant de la société B._____, ayant son siège à ***, inscrite au registre du commerce le ***. Selon ce dernier, cette société poursuivait le but suivant : « importation et vente de viande, volaille, etc., et fabrication de plats cuisinés, ainsi que toutes opérations commerciales mobilières et immobilières en relation avec le but ». Elle a été radiée le ***.

Le 21 novembre 2017, l'intéressé s'est associé avec C._____ (ci-après : C._____) au sein de la société D._____, ayant son siège à ***, inscrite au registre du commerce le ***. Cette société, dont A._____ est associé gérant président, a notamment été active dans l'achat, la préparation et la vente de produits carnés.

L'intéressé a également des liens avec l'entreprise individuelle E._____, ayant son siège à *** (***), inscrite au registre du commerce le ***. Cette entreprise, dont le titulaire est F._____, a pour but la commercialisation de tout produit et service en lien avec la communication et les solutions d'entreprises.

En France, A._____ a été le gérant de la société G._____, entreprise active depuis le ***, puis radiée du registre du commerce et des sociétés le ***. Dans le cadre de cette société, l'intéressé exploitait une boucherie de vente au détail à *** (France).

B.

B.a Le 3 janvier 2019, F._____ a été appréhendé par le Corps des gardes-frontières, en retrait de la frontière, à ***, au volant d'un véhicule immatriculé en France. Le contrôle du véhicule a permis la découverte de 190 kg bruts de produits carnés et 88 kg d'autres denrées alimentaires, que F._____ venait d'importer sans annonce en Suisse. De plus, le 29 janvier 2019, F._____ a été appréhendé par le Corps des gardes-frontières, en retrait de la frontière, après être entré en Suisse par le passage frontière ***. Il était au volant d'un véhicule immatriculé en France. Le contrôle du véhicule a permis de découvrir 723 kg bruts de rond de gîte de bœuf, que F._____ venait d'importer sans annonce en Suisse.

L'enquête a pu établir que cette marchandise était destinée à la société D._____, dont les associés sont C._____ et A._____, employeuse de F._____.

par F. _____ et ceux trouvés chez C. _____ a permis d'établir que, précédemment, D. _____ et F. _____, par l'entremise de la société E. _____, avaient vendu à la société H. _____ de la viande fraîche.

B.b Le 29 janvier 2019, à la suite de cette interception, l'Administration fédérale des douanes (devenue le 1^{er} janvier 2022 l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [désignée ci-après : OFDF ou autorité inférieure]), représentée par la Direction générale des douanes (ci-après : DGD), a ouvert une enquête pénale administrative qui a été dirigée par la Division principale Antifraude douanière, Section Enquêtes Ouest (actuellement, cette unité organisationnelle de l'OFDF est nommée « Domaines de direction Poursuites pénales »).

C.

Le 5 février 2019, les locaux de la société H. _____ ont été perquisitionnés par la Section antifraude douanière de Lausanne. Selon les procès-verbaux de perquisition, plusieurs objets ont été séquestrés dont un ordinateur portable, des factures et bulletins de livraison, 14 caisses de coin de viande fraîche de bœuf, soit un total de 343 kg, ainsi qu'un bac contenant des pièces rondes de bœuf mises en salaison, soit un total de 250 kg. La viande en question provenait de l'étranger et aucune preuve de dédouanement n'a pu être apportée. Le même jour, des extraits de compte intitulés « 3000 achats de marchandises » de la société pour 2017, 2018, et janvier 2019 ont été séquestrés auprès de la fiduciaire de la société H. _____.

D.

Le 11 février 2020, le domicile de A. _____, à ***, et la boucherie I. _____, à l'enseigne ***, à *** (France), ont été perquisitionnés par les autorités françaises.

E.

Le 28 septembre 2020, A. _____ a été auditionné par les autorités françaises.

F.

Le 17 août 2021, l'OFDF a décidé de désigner Maître Victor Argand en qualité de défenseur d'office de A. _____ pour la durée de l'enquête pénale douanière.

G.

Le 19 août 2021, l'OFDF a invité A. _____, par l'entremise de son mandataire, à se déterminer. Le courrier de l'autorité rappelait en particulier ce qui suit :

« Une enquête ouverte en date du 29.01.2019 par le Domaine de direction Poursuites pénales, Antifraude douanière Ouest, a permis d'établir qu'entre septembre 2016 et le 24.01.2019, vous avez importé ou fait importer en Suisse un total de 39'305.90 kg brut de viande bovine.

Ces marchandises, provenant de l'étranger et notamment de l'enseigne J. _____ à *** (***) en France, ont été importées en Suisse sans annonce à notre administration. Elles étaient destinées aux sociétés H. _____ à ***, K. _____ à *** ou au restaurant L. _____ situé ***, ***. Une partie de ces marchandises, soit 220 kg brut de viande de bœuf, a également été écoulée par votre associé C. _____ auprès de ses propres clients de la société D. _____.

Le montant des redevances ainsi éludées, grevant l'importation en Suisse de ces marchandises, s'élève à CHF 899'532.00 (cf. tableau annexé).

[...] ».

Une liste des marchandises était annexée audit courrier.

H.

Le 15 octobre 2021, A. _____, par l'intermédiaire de son mandataire, s'est déterminé. Son courrier était accompagné de plusieurs pièces concernant sa situation personnelle et financière.

Quelques jours plus tard, soit le 18 octobre 2021, A. _____, toujours par l'intermédiaire de son conseil, a transmis à l'OFDF des attestations de trois personnes selon lesquelles un dénommé M. _____ venait régulièrement récupérer des commandes importantes de viande au sein de la boucherie de l'intéressé.

I.

Le 19 octobre 2021, l'OFDF a dressé un procès-verbal final à l'encontre de A. _____. Le procès-verbal précité était accompagné de neuf tableaux mentionnant, entre autres, la date des factures, le nom de la société ayant établi la facture, la désignation des marchandises, le nom du fournisseur étranger, la position tarifaire des marchandises, leur poids brut, leur valeur en francs suisses, ainsi que les montants des droits de douane et de TVA dus. Selon les tableaux en question, ces marchandises étaient destinées

aux sociétés H. _____ (tableaux A à F), K. _____, ainsi qu'au restaurant L. _____, situé ***, à ***. Le dernier tableau portait la mention « Marchandises recel *** ».

J.

Le 19 octobre 2021, l'OFDF a notifié à A. _____, par l'entremise de son conseil, une décision de perception subséquente, à teneur de laquelle il lui réclamait un montant total de CHF 968'096.30 à titre de redevances non perçues, comprenant une créance de droits de douane de CHF 869'446.65, une créance de TVA de CHF 30'085.35 et des intérêts moratoires de CHF 68'564.30.

Ladite décision était accompagnée de neuf tableaux reprenant la forme du document qui était joint au procès-verbal final du 19 octobre 2021 (cf. Faits, let. I *supra*).

La décision précisait que, outre A. _____, plusieurs autres personnes, à savoir F. _____, C. _____, et N. _____, ainsi que les sociétés D. _____ et H. _____, étaient solidairement assujetties, en tout ou en partie seulement pour certaines d'entre elles, au paiement du montant dû.

K.

Le 29 octobre 2021, A. _____, par l'intermédiaire de son mandataire, s'est déterminé sur le procès-verbal final de l'OFDF du 19 octobre 2021 (cf. Faits, let. I *supra*).

L.

Par acte du 19 novembre 2021, A. _____ (ci-après : le recourant), par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou encore la Cour de céans) contre la décision de l'OFDF du 19 octobre 2021. Il conclut, le tout sous suite de frais et dépens (ch. 5), principalement à l'annulation de la décision de l'OFDF du 19 octobre 2021 (ch. 2), subsidiairement à sa condamnation au paiement d'un montant de CHF 596'330.30 (ch. 3), plus subsidiairement au renvoi de la cause à l'OFDF pour une nouvelle décision au sens des considérants (ch. 4).

Il a déposé, à l'appui de son recours, un bordereau comprenant plusieurs pièces.

Dans la lettre accompagnant son recours, il a demandé à être dispensé de fournir une avance sur les frais de procédure.

M.

Par décision incidente du 23 novembre 2021, le Tribunal a imparti au recourant un délai pour remplir le formulaire « Demande d'assistance judiciaire » annexé à ladite décision.

N.

Le 13 décembre 2021, le recourant a transmis au Tribunal le formulaire précité daté du 27 mai 2021, dûment rempli et accompagné de plusieurs pièces.

O.

Par décision incidente du 14 décembre 2021, le Tribunal a admis la requête d'assistance judiciaire totale du recourant, l'a dispensé d'effectuer une avance sur les frais de procédure et a désigné Maître Victor Argand en qualité de défenseur d'office.

P.

Par réponse du 13 janvier 2022, l'OFDF a conclu au rejet du recours.

Q.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), non réalisées en l'espèce, celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, notamment l'OFDF. En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'OFDF est représentée par la DGD dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral.

1.2 La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement

(cf. art. 37 LTAF). L'art. 2 al. 1 PA exclut certes en matière fiscale l'application des art. 12 ss PA, mais le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (cf. arrêts du TAF A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1 ; A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2). La réserve de l'art. 3 let. e PA suivant laquelle la procédure de taxation douanière n'est pas régie par la PA ne s'applique par ailleurs pas à la procédure des voies de droit (cf. art. 116 al. 4 LD ; arrêt du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.2 et les réf. cit. [décision confirmée par arrêt du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020]).

1.3 Le requérant, qui est directement touché par la décision attaquée, dont il est le destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a manifestement qualité pour porter l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée, datée du 19 octobre 2021, a été notifiée au requérant le 20 octobre 2021. Le recours, déposé le 19 novembre 2021, est intervenu dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève qu'il répond en outre aux exigences de forme et de contenu de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1 Le requérant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3^e éd., 2022, n° 2.149).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^e éd., 2011, p. 300 s.). La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 al. 1 PA). Partant, le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135

I 91 consid. 2.1 et 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

2.3 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, l'autorité renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Une telle façon de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *op. cit.*, n° 3.144 ; RAPHAËL BAGNOUD, *La théorie du carrefour*, in : OREF [édit.], *Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard*, 2020, p. 504 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

2.4 En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2 ; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 4^e éd., 2021, n° 996 ss ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 299 s.).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait avec un degré de vraisemblance suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. consid. 2.3 *supra* ; ATF 139 V 176

consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2). S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que sa conviction confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1).

3.

En l'espèce, le litige porte sur l'assujettissement subséquent du recourant aux droits de douane et à l'impôt sur les importations, ainsi que sur l'intérêt moratoire relatif à ces créances, arrêtées dans la décision attaquée. Selon l'enquête douanière, le recourant a, entre septembre 2016 et le 24 janvier 2019, importé ou fait importer en Suisse, sans annonce à l'OFDF, un total de 39'305.90 kg brut de viande bovine. Cette marchandise provenait de l'étranger et notamment en grande partie de l'enseigne J. _____ située à *** (***) en France où elle a été achetée au nom de la société française G. _____ dont le recourant était le gérant (cf. Faits, let. A *supra*). Toujours selon l'enquête douanière, cette viande a été importée par une ou plusieurs personnes indéterminées, au moyen d'un ou de plusieurs véhicules inconnus et par des passages frontières non définis. La viande a été écoulée auprès des destinataires suisses suivants : les sociétés H. _____, K. _____, D. _____, et le restaurant L. _____. Les livraisons aux destinataires précités ont été effectuées par la société O. _____, par F. _____ ou P. _____. La facturation des marchandises a été établie au nom des sociétés B. _____, D. _____, ou au nom de E. _____ (F. _____). Aucune preuve d'achat en Suisse et de déclaration à l'importation n'a pu être retrouvée ou fournie concernant ces marchandises.

Dans ce contexte, le Tribunal examinera d'abord le grief de nature formelle invoqué par le recourant portant sur son droit d'être entendu (cf. consid. 4 *infra*), pour ensuite aborder les griefs de fond (cf. consid. 5 à 9 *infra*).

4.

Dans un grief de nature formelle, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, en invoquant l'art. 29 al. 2 Cst., sous l'angle d'un défaut de motivation de la décision attaquée.

4.1

4.1.1 Le recourant fait valoir qu'il a transmis à l'OFDF des observations le 15 octobre 2021. L'autorité inférieure les a reçues le samedi 16 octobre 2021 et a rendu sa décision le 19 octobre 2021. Elle n'a ainsi disposé que d'un seul jour ouvrable pour en prendre connaissance et rendre sa décision. D'autre part, le recourant estime que cette décision « ne contient aucune explication suffisamment motivée, des raisons pour lesquelles lesdites observations n'ont pas été suivies » (recours, ch. 49). Plus précisément, il indique avoir soulevé dans ses observations trois griefs principaux qui n'auraient pas été examinés par l'autorité inférieure. Il s'agit du rôle de M. _____ dans l'importation en Suisse, de l'indépendance de F. _____ dans le cadre des transactions de E. _____, et de l'indépendance de C. _____. La décision entreprise violerait ainsi le droit d'être entendu du recourant.

4.1.2 De son côté, l'autorité inférieure explique que la décision attaquée est le résultat d'une enquête douanière d'un peu plus d'une année. L'étendue de l'enquête menée et l'investissement des enquêteurs ont permis à ces derniers de se forger une connaissance précise du cas. Cette connaissance accrue du dossier explique notamment le court délai dans lequel la décision attaquée a été rendue après réception des observations du recourant, d'autant plus que ce dernier n'a apporté aucun élément nouveau qui n'avait pas déjà été abordé au cours de l'enquête. Enfin, toujours selon l'autorité inférieure, le recourant se trompe lorsqu'il affirme que la décision attaquée n'offre aucune explication quant aux raisons pour lesquelles ses observations n'ont pas été suivies. Elle indique en effet y avoir répondu au considérant 5 de la décision attaquée.

4.2

4.2.1 La jurisprudence a notamment déduit du droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2 Cst. et art. 29 PA) l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (cf. ATF 143 IV 40 consid. 3.4.3 ; arrêt du TF 2C_385/2022 du 12 octobre 2022 consid. 5.1). Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision (cf. ATF 142 II 154 consid. 3.1). En revanche, l'autorité viole l'art. 29 al. 2 Cst. si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (cf. ATF 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties,

mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (cf. ATF 146 II 335 consid. 5.1 et les réf. cit.). Tous les arguments soulevés par l'administré n'ont en effet pas besoin d'être discutés (cf. DANG/NGUYEN, in : Jacques Dubey/Vincent Martenet [édit.], Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021, n° 173 ad art. 29, qui citent l'arrêt du TF 1C_382/2018 du 10 juillet 2019 consid. 3.2). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (cf. arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (cf. arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

4.2.2 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 144 I 11 consid. 5.3 ; 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du TF 2D_34/2021 du 22 décembre 2021 consid. 3.2). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les réf. cit.).

4.3

4.3.1 En l'espèce, les arguments avancés par le recourant ne résistent pas à l'examen. Ce dernier fait grand cas du fait que l'autorité inférieure n'a disposé que d'un seul jour ouvrable pour prendre connaissance de ses observations et rendre la décision attaquée. Le Tribunal ne discerne aucune violation de son droit d'être entendu à cet égard. Les explications de l'autorité inférieure, qui justifie le court délai de traitement du dossier du recourant en raison de sa connaissance de celui-ci, ne prêtent pas le flanc à la critique. On ne voit pas pour quelles raisons l'autorité inférieure aurait dû prendre plus de temps pour répondre aux observations du recourant, si elle pouvait le faire rapidement, grâce à sa connaissance du dossier. Le grief invoqué par le recourant tombe de toute manière à faux, dans la mesure

où l'autorité inférieure a en effet répondu à ses observations au considérant 5 de la décision attaquée.

4.3.2 Il apparaît enfin que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que le recourant saisisse la portée de celle-ci et puisse l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'il a du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours du recourant, long de 17 pages, duquel il ressort que celui-ci a parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure.

4.3.3 Au vu de ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu invoqué par le recourant, sous l'angle d'un défaut de motivation de la décision attaquée, doit être rejeté.

5.

5.1 Sur le fond, le recourant soutient que l'autorité inférieure a établi les faits de manière arbitraire, sous deux angles différents.

Premièrement, il prétend qu'il se serait retiré « des affaires » à compter du mois de juin 2018 et que F._____ aurait agi de manière totalement indépendante dans le cadre des transactions de E._____. Il conteste ainsi être impliqué dans l'importation des marchandises dont les factures ont été établies par E._____ (cf. annexe à la décision attaquée, « Tableau F – H._____ » et « Marchandises K._____ »). Deuxièmement, il estime que l'OFDF n'a pas prouvé que les 220 kg de viande que C._____ prétend avoir vendus en plus proviendraient du local du recourant. Il nie par conséquent tout lien dans l'importation des « Marchandises recel *** » (cf. annexe à la décision attaquée, « Marchandises recel *** »). Les deux griefs précités seront examinés aux considérants 6 et 7 ci-dessous.

5.2

5.2.1 Selon l'art. 9 Cst., toute personne a le droit d'être traitée par les organes de l'Etat sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi.

5.2.2 D'après la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (cf. ATF 139 III 334 consid. 3.2.5) ; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable (cf. ATF 129 I 8 consid. 2.1) ; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire, non seulement dans ses motifs, mais

aussi dans son résultat (cf. ATF 141 IV 369 consid. 6.3 ; 131 I 217 consid. 2.1).

6.

6.1

6.1.1 Le recourant prétend qu'à compter du mois de juin 2018, F. _____, dans le cadre des transactions de E. _____, aurait agi « de manière indépendante » (recours, ch. 71). Il ajoute que les déclarations du prénommé sont contradictoires et aucunement prouvées : il a indiqué qu'il avait toujours agi sur les instructions du recourant, alors qu'il n'était « jamais en contact direct avec ce dernier ». Selon le recourant, F. _____ aurait été le seul à utiliser l'adresse électronique ***, par laquelle certaines des factures établies au nom de E. _____ ont été envoyées, notamment à la société H. _____ (procès-verbal de l'audition de F. _____ du 12 février 2019, questions 122 et 123). De plus, il était la seule personne en contact direct avec les clients, qu'il démarchait lui-même (procès-verbal de l'audition de F. _____ du 14 février 2019, questions 151 et 155). Il serait ainsi « démontré et confirmé » par les témoignages de ses clients que F. _____ agissait « de manière totalement indépendante » (procès-verbal de l'audition de N. _____ du 12 février 2019, questions 4, 9, 10, 11, 12 et 18). Il relève aussi que N. _____, de la société H. _____, a confirmé que depuis 2016, il avait été en contact uniquement avec F. _____, jamais avec le recourant (procès-verbal de l'audition de F. _____ du 12 février 2019, questions 130 et 131 ; procès-verbal de l'audition de N. _____ du 12 février 2019). A partir du mois de juin 2018, l'ensemble des factures établies l'ont été par E. _____, à savoir F. _____. Le recourant soutient qu'il n'avait plus d'affaires en Suisse à ce moment-là, la société D. _____ n'étant plus active, ce qui aurait également été confirmé par C. _____. De plus, contrairement à ce que prétend l'OFDF, « il n'existe pas de lien entre A. _____ et E. _____ » (recours, ch. 80). Le recourant relève à ce sujet que l'autorité inférieure « ne démontre pas que la viande vendue à H. _____ est celle qui a été achetée par G. _____ » (recours, ch. 82). Il indique par ailleurs qu'il ressort des auditions que les marchandises achetées pour le compte de G. _____ étaient destinées à la boucherie du recourant et que ce dernier les revendait ensuite à F. _____ « qui agissait alors de manière parfaitement indépendante et sans concerter A. _____ » (recours, ch. 82, qui se réfère au procès-verbal de l'audition du recourant du 28 septembre 2020, questions 34, 35 et 37). Il affirme ainsi que la viande vendue à la société H. _____ et facturée par E. _____ était le fait de F. _____ uniquement, précisant que l'activité du recourant dans la chaîne « prend ainsi fin aussitôt qu'il a vendu la viande à F. _____ ». En

résumé, le recourant ne serait aucunement concerné par l'ensemble des transactions faites par F. _____ au nom de E. _____.

6.1.2 De son côté, dans sa réponse du 14 janvier 2022, l'autorité inférieure rappelle que la société B. _____ a été dissoute par décision du Tribunal de première instance du 1^{er} juin 2017. A la suite de cette dissolution, le compte en banque de la société auprès de PostFinance AG a été fermé en date du 21 août 2017 (réponse, ch. 18). Dans le cadre de cette activité, le recourant vendait de la viande à des clients suisses, dont N. _____, respectivement la société H. _____. Elle précise que des factures libellées au nom de la société B. _____ ont été trouvées au sein de la société H. _____ (réponse, ch. 18, qui se réfère à act. 14.05.03, 14.05.05, 14.05.06 et 14.05.07).

Ensuite, l'OFDF relève que, le 14 novembre 2017, C. _____ a cédé 16 parts de CHF 1'000.- de la société D. _____ au recourant, qui est devenu l'associé majoritaire de cette société (act. 21.07.01-004). Elle insiste sur le fait que, selon les déclarations de C. _____, dès le mois de septembre 2017, le recourant s'était montré pressant quant à leur future association, « car celui-ci avait déclaré avoir besoin du compte postal de la société pour recevoir le paiement de ses clients » (act. 04.08.02-004). Elle précise encore que des virements de la part de la société H. _____ ont été trouvés sur le compte de la société D. _____ jusqu'en avril 2018 (act. 05.05.07-037).

L'autorité inférieure souligne enfin que F. _____, lors de son audition du 8 février 2019, a déclaré travailler pour le compte du recourant depuis l'été 2018 à la suite de problèmes d'encaissements que lui avait expliqué connaître ce dernier (act. 01.08.03-005). F. _____ a en particulier expliqué que, comme la société D. _____ avait des problèmes, le recourant et Q. _____ ne pouvaient plus facturer leurs clients et lui avaient donc demandé de produire les factures à leur place et de leur donner l'argent ainsi obtenu (act. 01.08.02-009, 01.08.0-010). Selon les déclarations de F. _____, les paiements des clients du recourant auraient ainsi été versés sur son compte bancaire, retiré, puis donné à Q. _____ à ***. F. _____ a ajouté qu'à partir du moment où la société D. _____ a rencontré des problèmes financiers, les entêtes des factures restaient au nom de cette même société, mais le numéro IBAN indiqué lui appartenait. Il a précisé avoir par la suite changé l'entête des factures pour E. _____, afin que celui-ci corresponde au numéro IBAN indiqué (act. 01.08.03-008 et 01.08.04-013). L'autorité inférieure a également constaté, sur le compte PostFinance de F. _____, des traces d'entrées d'argent relatives aux

paiements de divers clients suivis de près par des retraits d'argent au comptant (act. 21.07.01-013). Elle rappelle encore qu'il a été trouvé, sur le compte en banque français du recourant, des traces de virements permanents pour F. _____ à partir de juillet 2018 puis, le 11 septembre 2018, un virement de ce dernier en faveur du recourant (act. 41.07.02-000567 et 41.07.02-000626 ss).

En résumé, l'autorité inférieure considère que les éléments du dossier vont à l'encontre de l'affirmation du recourant selon laquelle il aurait été totalement indépendant de F. _____ à partir de juin 2018. Elle en veut pour preuve : la personne responsable de passer des commandes au sein de la société K. _____ a affirmé n'avoir jamais eu d'autre interlocuteur que le recourant. Le fait que ces mêmes commandes fassent l'objet de factures libellées au nom de la société E. _____ et soient livrées par F. _____ démontrent bien qu'après juin 2018, celui-ci continuait d'agir sur instruction du recourant et non de manière indépendante. Elle ajoute qu'il ressort clairement de l'ensemble des pièces du dossier que le recourant faisait usage de différentes sociétés suisses, afin de bénéficier d'un compte en banque suisse sur lequel ses clients pouvaient verser leurs paiements. Ainsi, après la faillite de la société B. _____, le recourant a approché C. _____ dans l'idée de devenir associé majoritaire de la société D. _____ puis, à la suite des soucis financiers de celle-ci, a fait usage de la société de F. _____, ce dernier étant installé en Suisse, dans le même but.

6.2

6.2.1 En l'espèce, le recourant oppose sa propre version des faits à celle qui a été retenue par l'autorité inférieure, sans apporter d'éléments qui permettraient d'établir que les faits se sont déroulés comme il le prétend, à savoir qu'il se serait retiré des « affaires » à compter du mois de juin 2018 et qu'à partir de cette période F. _____ aurait agi de manière indépendante.

6.2.2 Il convient au préalable de relever que le recourant ne semble pas contester, à l'appui de ses écritures, être impliqué dans l'importation des marchandises liées aux factures établies par les sociétés B. _____ (cf. annexe à la décision attaquée, tableaux A et B concernant la société H. _____) et D. _____ (cf. annexe à la décision attaquée, tableaux C, D et E concernant la société H. _____ ; tableau intitulé « Marchandises L. _____ » concernant la société précitée). On ne voit du reste pas comment il pourrait nier y être impliqué, dès lors qu'il était associé gérant, respectivement associé majoritaire, des deux sociétés précitées au

moment des importations en question, et que les factures retrouvées ont été établies au nom de ces deux sociétés.

Certes, comme le souligne le recourant à l'appui de son recours, N._____, de la société H._____, a affirmé que depuis 2016, il avait été en contact uniquement avec F._____, jamais avec le recourant (cf. consid. 6.1.1 *supra*). De l'avis du Tribunal, ce qui précède ne permet toutefois pas d'en déduire que le recourant n'était plus actif dans ce trafic de marchandises. Son implication a au contraire été confirmée par les déclarations de F._____. Ce dernier a expliqué qu'il s'occupait des livraisons destinées à la société H._____ pour le compte de la société D._____. F._____ a déclaré que lorsqu'il arrivait sur place, « un prénommé *** [lui] donnait des instructions pour la prochaine livraison ou il contactait directement A._____ » (procès-verbal de l'audition de F._____ du 8 février 2019, question 109). F._____ a même affirmé que lorsqu'il voyait N._____, ce dernier lui disait régulièrement que le recourant l'avait relancé, et qu'il en déduisait qu'il lui mettait la pression pour le paiement. F._____ a également indiqué qu'il avait effectué ces livraisons avec le camion réfrigéré appartenant à la société D._____. Le Tribunal considère que les déclarations précitées de F._____, précises et détaillées, sont crédibles.

Enfin, la portée des déclarations de N._____, ce dernier niant être en contact avec le recourant, doit être fortement relativisée pour les motifs suivants. Il convient en effet de rappeler que le recourant avait déjà travaillé avec la société H._____, par l'entremise de N._____, par le passé. En effet, dans une procédure devant la Cour de céans portant sur les mois de septembre 2013 à février 2016 (arrêt du TAF A-4588/2020 du 28 juin 2022), il a été établi que N._____ avait commandé et acheté au recourant, pour le compte de la société H._____, un total de 48'217 kg de viande fraîche, en se doutant que cette marchandise n'était pas dédouanée. Dans le cadre de cette procédure, lors de son interrogatoire, N._____ avait été rendu attentif au fait que la marchandise vendue par le recourant avait été importée en fraude en Suisse. L'intéressé avait alors déclaré qu'il se doutait depuis la première commande que la viande qu'il avait commandée au recourant n'était pas dédouanée. Dans un arrêt du 22 décembre 2022 (arrêt du TAF A-5139/2021 [faisant actuellement l'objet d'un recours au TF]), qui portait sur l'assujettissement subséquent de N._____ aux droits de douane et à l'impôt sur les importations pour les mois de septembre 2016 à janvier 2019, le Tribunal de céans avait retenu que N._____ avait décidé de continuer de travailler avec le recourant, ce dernier étant l'associé gérant président de la société D._____, ce

que N._____ ne pouvait pas ignorer (consid. 6.4.2). Il rappelait aussi qu'une consultation du registre du commerce aurait permis à N._____ de constater que A._____ était administrateur de la société D._____. En résumé, le recourant ne peut rien tirer des déclarations de N._____.

Au vu de ce qui précède, le recourant est bien impliqué dans l'importation des marchandises indiquées sur les tableaux dont les factures ont été établies par les sociétés B._____ et D._____.

6.2.3 Le Tribunal de céans n'est ensuite pas convaincu par la thèse du recourant selon laquelle il n'aurait plus été impliqué dans la contrebande de viande à compter du mois de juin 2018. Les tableaux intitulés « Tableau F – H._____ » et « Marchandises K._____ », annexés à la décision attaquée, comportent une liste de factures établies par E._____. Le premier tableau (concernant la société H._____) comprend vingt factures datées du 6 juin 2018 au 24 janvier 2019, alors que le second (en lien avec la société K._____) en compte cinq, les factures précitées étant datées du 23 septembre 2018 au 11 janvier 2019.

Le Tribunal relève d'abord, en ce qui concerne la société K._____, que son employé, R._____, a été formel lors de son audition. Ce dernier a déclaré que la société précitée était uniquement en contact avec le recourant (« [...] je n'ai jamais vu personne de chez eux hormis *** [A._____] » ; question 9), reconnaissant ce dernier sur une photographie qui lui était présentée par les fonctionnaires enquêteurs (question 2) et précisant qu'ils auraient dû être plus prudents connaissant la réputation du recourant (question 6) (procès-verbal de R._____ du 6 février 2019, act. 20.08.01-001 ss). L'intéressé a ajouté que le nom de F._____ ne lui disait rien (question 1), pas plus que les noms des sociétés D._____ ou E._____. Il a expliqué à ce sujet, en ce qui concerne les sociétés précitées, que dans le métier, ils connaissent les personnes et pas pour qui elles travaillent (question 8). R._____ a par ailleurs donné aux fonctionnaires enquêteurs le numéro de téléphone portable du recourant. Il a également expliqué que ce dernier lui avait dit qu'il avait une boucherie en France. Il a enfin estimé que la première livraison des commandes passées au recourant datait des mois d'août et de septembre 2018. Le Tribunal considère que les déclarations de R._____ sont crédibles ; on ne voit en particulier pas pour quelles raisons ce dernier aurait menti ou eu des raisons d'impliquer à tort le recourant.

Compte tenu de ce qui précède, le recourant n'est pas crédible lorsqu'il prétend qu'il se serait retiré « des affaires » à partir de juin 2018. En effet, l'employé de la société précitée l'a clairement identifié. Il a en outre indiqué que la première livraison des commandes passées au recourant datait des mois d'août et de septembre 2018, ce qui coïncide avec les dates des premières factures établies par E._____.

6.2.4 L'argument du recourant selon lequel il ne serait pas concerné par les factures établies par E._____ ne convainc pas non plus. F._____ a en effet expliqué, de manière crédible, les raisons pour lesquelles les factures ont été établies par E._____ à partir de juin 2018, alors qu'elles l'étaient auparavant par la société B._____, puis par la société D._____. L'autorité inférieure a en effet établi que F._____ a endossé le rôle d'intermédiaire dès que la société D._____ a rencontré des problèmes financiers, ce que F._____ a expliqué en détail lors de ses auditions (cf. consid. 6.1.2 *supra*). On relèvera aussi que cette thèse est corroborée par le fait que l'employé de la société K._____ a confirmé qu'il a toujours traité avec le recourant, malgré le fait que les factures adressées à la société précitée ont également été établies par E._____ (cf. consid. 6.2.3 *supra*).

6.2.5 Le Tribunal constate encore ce qui suit. Les déclarations du recourant ont constamment varié au cours de ses auditions. En outre, lorsqu'il était confronté à des éléments au dossier démontrant qu'il était bien à l'origine des importations de viande en question, il n'a pas été en mesure d'apporter des explications ou de prouver ses affirmations.

Il a d'abord prétendu, lors de ses auditions, que la société H._____ n'était pas un client de la société D._____ (procès-verbal de l'audition du recourant du 28 septembre 2020, GAV-5, réponse 8), pour ensuite déclarer qu'il avait livré seulement « 3 ou 4 commandes à un sécheur H._____ *** » (procès-verbal du 28 septembre 2020, GAV-5, réponse 20), revenant plus tard sur ses déclarations en affirmant que la société H._____ était son principal client (procès-verbal du 28 septembre 2020, GAV-7, réponse 32), ou encore « qu'il n'y avait aucun stock [de viande] issu de la contrebande » (procès-verbal du 28 septembre 2020, GAV-7, réponse 3). Il a aussi indiqué qu'il avait effectué « 6 ou 7 achats auprès de J._____ » (procès-verbal du 28 septembre 2020, GAV-7, réponse 6). Ces déclarations interpellent lorsque l'on sait que les seules ventes à destination de la société H._____ représentent plus de 38'000 kg bruts de viande de bœuf.

Par ailleurs, l'enquête a permis de faire des liens entre les achats effectués par le recourant auprès de l'enseigne J. _____ en France, les achats en question étant systématiquement suivis de ventes identiques en Suisse à la société H. _____ (procès-verbal du 28 septembre 2020, GAV-7, question 45, qui énumère la liste de 21 achats, ceux-ci étant suivis de ventes effectuées à la société H. _____, entre le 26 janvier 2018 et le 24 janvier 2019). Le recourant ne peut donc raisonnablement pas prétendre que la viande vendue à la société H. _____ n'est pas celle qu'il a achetée en France par l'entremise de la société G. _____ (cf. consid. 6.1.1 *supra*). Confronté à ce qui précède, les déclarations du recourant sont restées hasardeuses.

A la question de l'agent des douanes « Comment expliquez-vous que les achats de viande à J. _____ France soient systématiquement suivi[s] de ventes identiques à H. _____ ? », le recourant a répondu que sa boucherie achetait de la viande à J. _____, la revendait à M. _____ pour qu'il l'importe en Suisse via ses contingents, puis la société D. _____ rachetait cette marchandise à M. _____ pour pouvoir la vendre à la société H. _____ (procès-verbal du 28 septembre 2020, GAV-7, réponse 45). Le recourant n'a cependant pas été en mesure de prouver ces transactions : il s'est borné à indiquer que s'il y avait des factures pour les ventes en question, il ne les avait plus, ajoutant qu'il ne savait pas non plus où se trouvaient les factures pour les ventes de sa boucherie à F. _____. Le recourant a également indiqué qu'il n'avait jamais vu les documents de dédouanement relatifs aux prétendues importations sur les contingents du dénommé M. _____ (procès-verbal du 28 septembre 2020, GAV-7, réponse 47). Enfin, alors qu'une multitude de factures avaient été découvertes dans le cadre de ce dossier, il ne savait pas non plus expliquer pourquoi aucune facture relative à l'activité de M. _____ n'avait été retrouvée.

6.2.6 Au vu de ce qui précède, rien n'indique au dossier que le recourant se serait retiré « des affaires » à partir de juin 2018, comme il l'affirme, et que F. _____ aurait agi « de manière indépendante » à partir de cette période. L'autorité inférieure a par conséquent correctement établi les faits, sans tomber dans l'arbitraire, en considérant que le recourant est impliqué dans l'importation des marchandises dont les factures ont été établies par E. _____ (cf. annexe à la décision attaquée, « Tableau F – H. _____ » et « Marchandises K. _____ »). Mal fondé, le grief invoqué par le recourant est rejeté. Partant, la Cour de céans se fondera exclusivement sur les faits tels qu'établis dans la décision attaquée.

7.

7.1

7.1.1 A l'appui de son recours, le recourant insiste sur le fait qu'il serait totalement indépendant de C._____. Il estime que les allégations de ce dernier selon lesquelles les 220 kg de viande en cause proviendraient du local loué par le recourant, à proximité du local principal, ne sont ni démontrées ni justifiées. Il relève à cet égard que C._____ ne donne aucune indication précise quant aux quantités, aux dates et aux clients, de telle sorte « qu'il ne peut être raisonnablement déduit que ces 220 kg proviennent effectivement du local de A._____ » (recours, ch. 89). Il indique en outre qu'il n'a pas pu être écarté que C._____ se soit lui-même procuré cette marchandise à l'étranger. De plus, les déclarations de P._____ (ci-après : P._____), employé de la société D._____ de septembre 2017 à mars 2018, sont « floues » : ce dernier n'est pas en mesure de dire le nombre de fois exact où il a pris de la viande dans ce local, mentionnant un maximum de 50 kg de viande de bœuf, en ajoutant qu'il n'est cependant pas sûr, car il n'a plus pesé après la première fois. Enfin, le recourant met en doute les déclarations de P._____, estimant que l'impartialité de ce dernier est « plus que discutable », rappelant que C._____ était son patron. Par conséquent, le recourant considère qu'il serait arbitraire et injustifié de lui imputer les redevances de droits de douane et de TVA concernant les « Marchandises recel *** » de novembre 2017 à février 2018 (cf. annexe à la décision attaquée, « Marchandises recel *** »).

7.1.2 De son côté, l'autorité inférieure indique que la question des produits carnés « pris » par C._____ dans le local du recourant ne découle pas seulement des déclarations de l'intéressé et de P._____, mais également de l'audition de l'ancienne secrétaire employée par le recourant, S._____. Selon cette dernière, la viande stockée dans le local du recourant provenait d'une boucherie française. Elle rappelle en outre qu'il a été établi, au cours de l'enquête, que le recourant utilisait le nom d'une boucherie française pour faire ses achats de produits carnés en France. Elle ajoute qu'il a été découvert, pour le reste des ventes effectuées par C._____, la preuve d'achats auprès de fournisseurs suisses. Elle en déduit ainsi que l'ensemble des éléments au dossier l'amène à la conclusion que les aveux de C._____ corroborés par plusieurs témoins, sont véridiques, étant précisé que ceux-ci « ne sont nullement en faveur de l'intéressé puisqu'ils entraînent son assujettissement au paiement des redevances non perçues » (réponse, ch. 19).

7.2

7.2.1 En l'espèce, l'autorité inférieure a considéré que le recourant était impliqué dans l'importation des « Marchandises recel *** » sur la base des déclarations de S._____, P._____ et C._____. Selon le tableau figurant en annexe de la décision attaquée, il est précisé qu'il s'agit de 220 kg de viande de bœuf, entre novembre 2017 et février 2018. On relèvera également que, contrairement aux autres marchandises figurant sur ces tableaux, aucune facture n'est indiquée. Il convient de revenir sur les déclarations des différents protagonistes pour déterminer si l'OFDF a correctement établi les faits, en retenant que C._____ a récupéré 220 kg de viande de bœuf, d'origine française et non dédouanée, dans le local du recourant.

Lors de son audition, à la question des fonctionnaires enquêteurs « La boucherie de A._____ à *** a-t-elle fourni de la viande à D._____ ? », S._____, ancienne secrétaire de la société D._____, a répondu ce qui suit (procès-verbal du 7 février 2019, question 19, act. 12.08.01-005) :

« Je me souviens qu'il y avait des échanges avec une autre boucherie française à ***. De ce que je me souviens, la viande provenant, je suppose, de cette boucherie française était stockée dans le petit local. Lorsqu'il manquait des articles pour livrer en Suisse, C._____ allait piocher là-bas. Je n'ai jamais vu la comptabilité concernant cette viande, il s'agissait de petits papiers qui étaient fait[s] à part entre A._____ et C._____. De ce que j'ai compris c'est C._____ qui empruntait de la viande à A._____. Je ne sais pas de quel type de viande il s'agissait ».

Par ailleurs, P._____, qui était à l'époque employé par la société D._____, a déclaré lors de son audition que le recourant avait son propre local qui se trouvait à une vingtaine de mètres de celui de la société (procès-verbal du 9 mai 2019, question 2), ce qui a été confirmé par S._____, C._____ et le recourant lui-même. P._____ a également précisé que le recourant avait des clients différents de ceux de C._____. Il a ajouté ce qui suit (question 2) :

« Pour répondre à votre question, je sais qu'il y avait de la viande dans le local de A._____. En ce qui nous concerne C._____ et moi-même, nous nous fournissions auprès de ***, ***, *** et ***. Le dernier mois que j'ai travaillé là-bas, j'ai reçu mon salaire en trois ou quatre fois car il y avait des problèmes d'argent. Il est arrivé à trois reprises que C._____ me dise d'aller chercher de la viande dans le local à A._____ car, selon C._____, A._____ prenait l'argent appartenant à C._____ dans le bureau de la société D._____ ».

P._____ a également affirmé qu'il avait pris, la première fois, à la demande de C._____, 12 kg de steak de bœuf, et qu'il n'avait pas pesé

la viande lorsqu'il était allé en chercher les fois suivantes (question 3). Il a finalement déclaré ce qui suit (question 7) :

« Pour répondre à votre question, le dernier mois, comme il y avait des problèmes financiers à D. _____ et comme C. _____ m'avait dit que je pouvais me servir dans le local à A. _____ si j'avais besoin, il m'est arrivé d'aller y chercher de la viande de bœuf pour les clients à C. _____. Je ne peux pas vous dire le nombre exact de fois où j'ai pris de la viande dans ce local, il devrait s'agir au maximum de 50 kg de viandes de bœuf mais je n'en suis pas sûr car je n'ai plus pesé après la première fois ».

C. _____ a en outre indiqué lors de son audition que la viande qui était stockée dans le local du recourant n'apparaissait pas dans le programme Crésus avec lequel il travaillait pour faire les factures de la société D. _____ (procès-verbal du 5 février 2019, question 30).

Lors d'une audition ultérieure, à la question des enquêteurs « L'analyse des factures fournisseurs a pu démontrer qu'entre le mois de novembre 2017 et le mois de février 2018 vous avez acheté auprès de vos fournisseurs suisses environ 330.0 kg de viande de bœuf alors que pour la même période, vous en avez vendu plus de 550.0 kg à vos clients. Veuillez-vous expliquer au sujet de la provenance de la quantité de viande de bœuf excédentaire », C. _____ a répondu que la différence était énorme et qu'il ne comprenait pas pourquoi elle l'était autant (procès-verbal du 30 avril 2019, question 51).

Confronté aux déclarations de S. _____ et P. _____, C. _____ a indiqué qu'il admettait qu'il avait dit à P. _____ qu'il pouvait aller se servir de viande dans le local du recourant, car ce dernier allait se servir dans la caisse dans laquelle il avait son argent, précisant qu'il ne s'était jamais servi lui-même dans ce local, mais qu'il avait dit à P. _____ d'aller se servir pour se « venger » du recourant (question 52). C'est à ce stade que C. _____ a déclaré que « ces emprunts de viande expliquent la différence entre la quantité de viande de bœuf [qu'il a] achetée et la quantité [qu'il a] vendue ». Il a ajouté ce qui suit :

« A maximum 3 reprises, j'ai donné l'instructions (sic) clairement de 'voler' de la viande chez A. _____, il s'agissait de Rumsteak de bœuf, de Picanha ou de steak de bœuf. Je me souviens que la deuxième fois où j'en envoyé P. _____ [***], il s'agissait de 3 Picanha. Comme j'ai dit à Carlos d'aller se servir chez A. _____ quand il y avait besoin, je pense que tout le reste de la différence entre les ventes et les achats vient de là. Je ne pensais pas que ça ferait autant, seulement une 40aine de kg en tout ».

On relèvera enfin que les enquêteurs ont constaté que l'analyse de l'extraction des factures du programme Crésus démontrait qu'entre novembre 2017 et février 2018, un grand nombre de factures était manquant, soit environ deux tiers, ce que C. _____ n'avait pas été en mesure d'expliquer (question 57).

7.2.2 En l'occurrence, il ressort du dossier, en particulier des déclarations présentées plus haut (cf. consid. 7.2.1 *supra*), que C. _____ a demandé à son employé, P. _____, d'aller chercher de la viande dans le local du recourant.

Cependant, de l'avis du Tribunal de céans, il est impossible d'établir, sur la base des éléments figurant au dossier, que la totalité des 220 kg de viande de bœuf excédentaire, qui découle de l'examen de la comptabilité de la société D. _____, provient nécessairement du local du recourant. C. _____ et P. _____ affirment en effet qu'ils ne sont allés se servir dans ce local qu'à trois reprises, évoquant entre 40 et 50 kg au maximum. P. _____ a même été en mesure d'indiquer qu'il avait récupéré 12 kg de steak de bœuf la première fois. Quant à C. _____, il a déclaré qu'il s'agissait de trois picanhas la seconde fois.

Au vu de ce qui précède, la différence entre la quantité de viande de bœuf évoquée (entre 40 et 50 kg) et l'excédent de viande de bœuf vendue (220 kg) retrouvé dans la comptabilité de la société D. _____ interpelle.

L'autorité inférieure ne s'est pas déterminée à ce sujet. Elle s'est uniquement appuyée sur ce qu'elle considère être les aveux de C. _____, ce dernier affirmant finalement que « ces emprunts de viande expliquent la différence entre la quantité de viande de bœuf [qu'il a] achetée et la quantité [qu'il a] vendue », sans tenir compte de ses déclarations contradictoires précédentes et de celles de P. _____ concernant la quantité de viande récupérée dans le local du recourant.

Enfin et surtout, le Tribunal considère que d'autres raisons pourraient expliquer l'important excédent de viande de bœuf retrouvé dans la comptabilité de la société D. _____. Il n'est en effet pas exclu que C. _____ se soit servi auprès d'un ou de plusieurs autres fournisseurs qui ne figuraient pas dans les factures fournisseurs de la société précitée. D'autre part, une erreur dans la comptabilité de la société D. _____ ne peut pas non être exclue, d'autant plus qu'il ressort de l'audition de C. _____ qu'un grand nombre de factures, entre novembre 2017 et février 2018, est manquant (question 57). On relèvera au surplus que l'autorité inférieure fait

état de 220 kg de viande de bœuf, sans toutefois avoir identifié plus précisément les marchandises en question, sur la base notamment d'éventuelles factures retrouvées.

7.2.3 Il ressort de ce qui précède que l'autorité inférieure n'a pas été en mesure de démontrer que la totalité des 220 kg de viande de bœuf excédentaire, découlant de la comptabilité de la société D. _____, provenait du local du recourant. Sur la base des déclarations de C. _____ et P. _____, le Tribunal considère que l'on peut uniquement retenir qu'une quantité maximale de 50 kg de viande de bœuf a été saisie par P. _____, à la demande de C. _____, dans le local du recourant. Il est au surplus établi que cette viande, de provenance étrangère, n'avait pas été déclarée, ce que le recourant n'a du reste pas contesté à l'appui de son recours (cf. ch. 86 à 95). Il s'ensuit que le recours doit être très partiellement admis sur ce point et rejeté pour le surplus.

8.

Le recourant se plaint enfin d'une violation des dispositions concernant l'assujettissement au paiement de la dette douanière, en soutenant notamment qu'il ne revêt pas la qualité de mandant.

8.1.1 Le recourant estime que les éléments constitutifs de la soustraction douanière au sens de l'art. 118 LD et de la soustraction de l'impôt au sens de l'art. 96 al. 4 let. a de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) ne sont pas remplis. Il ne serait pas non plus assujetti au sens de l'art. 12 al. 2 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) puisqu'il n'est pas débiteur de l'impôt au sens de l'art. 70 al. 2 LD. Il nie également devoir être considéré comme un « mandant ». Il fait valoir qu'il n'a « aucunement provoqué l'importation de ces marchandises, pas plus qu'il n'a amené F. _____ et C. _____ à lui livrer des marchandises dont il savait ou devait présumer qu'elles se trouvaient à l'étranger avant de devoir être importées pour être livrées ». Enfin, il n'a « logiquement pas pu manifester de prédisposition générale à accepter lesdites marchandises » (recours, ch. 94).

8.1.2 De son côté, l'autorité inférieure retient que les marchandises que s'est procuré le recourant à l'étranger afin de les livrer à ses clients en Suisse n'ont pas été déclarées. Il en résulte que les droits de douane et l'impôt sur les importations les grevant ont été soustraits. Elle estime ainsi que les conditions des art. 118 al. 1 let. a LD et 96 al. 4 let. a LTVA sont remplies. Elle soutient par ailleurs que la qualité de mandant du recourant

ne saurait être niée. Ce dernier a provoqué l'importation des marchandises en se fournissant à l'étranger, afin de répondre aux commandes de ses clients suisses. Elle ajoute que le recourant s'est lui-même occupé des achats de marchandise à l'étranger, de sorte qu'il ne saurait être suivi lorsqu'il déclare ne pas savoir ou ne pas avoir à presumer qu'elles se trouvaient à l'étranger. Il convient par conséquent de reconnaître le recourant assujetti au paiement des redevances non perçues (réponse, ch. 27).

8.2

8.2.1 Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (*Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht*). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Demeurent toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C_97/2020 précité] ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 et les réf. cit.).

8.2.2 La LTVA est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (cf. RO 2009 5203 ; Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277). Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. c LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue également pour toutes importations de biens (impôt sur les importations, cf. art. 50 ss LTVA). La LD s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd. 2021, § 16 n° 388). Sont soumises à l'impôt sur les importations, l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêt du TAF A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux (*entgeltliches Umsatzgeschäft*) n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C_97/2020 précité] ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2).

8.2.3 Conformément à l'art. 51 al. 1 LTVA en lien avec l'art. 70 al. 2 et 3 LD, le débiteur de la dette douanière est assujetti à l'impôt sur les importations.

Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire et (c) la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (cf. art. 70 al. 2 LD ; arrêt du TF 2C_535/2019 du 23 juillet 2020 consid. 5 ; ATAF 2015/35 consid. 3.3.2). Le cercle des assujettis doit être interprété de manière large conformément à la volonté du législateur (cf. arrêt du TF 2C_177/2018 du 22 août 2019 consid. 5.4 ; LYSANDRE PAPADOPOULOS, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, in : Revue douanière 1/2018, p. 30 ; STEFAN OESTERHELT/LAETITIA FRACHEBOUD, in : Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [édit.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [cité : BSK VStrR], n° 19 ad art. 12 DPA ; MICHAEL BEUSCH, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Zollgesetz, 2009, n° 4 ad art. 70 LD). Les assujettis aux droits de douane sont imposables pour toutes les importations de biens, sans égard à leur statut de fournisseur ou acheteur de la marchandise, de propriétaire, de commerçant ou encore de simple consommateur. Est donc concernée toute personne qui, de fait ou de droit, est à l'origine de l'importation (arrêts du TF 2C_372/2021 du 23 décembre 2021 consid. 3.3 ; 2C_535/2019 précité consid. 5 ; 2C_177/2018 précité consid. 5.4 ; 2C_420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.4 ; 2C_415/2013 du 2 février 2014 consid. 3.4). Selon la jurisprudence, les personnes physiques sont débitrices des droits de douane même si elles ont agi en tant qu'organe d'une personne morale (arrêts du TF 2C_535/2019 précité consid. 5 ; 2C_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.3 ; 2C_747/2009 du 8 avril 2010 consid. 4.2) ; cela peut avoir pour conséquence qu'une personne physique ayant agi en tant qu'organe d'une personne morale s'engage à la fois elle-même et la personne morale en vertu du droit douanier (arrêts du TF 2C_535/2019 précité consid. 5 ; 2C_420/2013 précité consid. 3.4 et 3.5). Le mandant n'est pas seulement la personne (physique ou morale) qui conclut un contrat avec le transporteur ou l'importateur au sens du droit civil, mais également toute personne qui provoque effectivement (« tatsächlich veranlasst ») l'importation des marchandises (arrêt du TF 2C_420/2013 précité consid. 3.4 et les arrêts cités). L'élément décisif a ainsi exclusivement trait au fait que les conditions de l'art. 70 LD sont réunies ou ne le sont pas. Il est en outre sans importance que l'assujetti aux droits de douane soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions en qualité d'assujetti à la TVA (cf. arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 les deux du 14 janvier 2021 consid. 3.3 ; A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1 ; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3^e éd. 2012, p. 898 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf

das schweizerische Recht, 1999, p. 4 et 172). Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (art. 70 al. 3 LD).

8.3

8.3.1 A teneur de l'art. 118 al. 1 LD, quiconque, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant, en les déclarant inexactly ou de toute autre manière (let. a) ou se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite (let. b), commet une soustraction douanière. De manière analogue, l'art. 96 al. 4 LTVA prévoit que celui qui, de manière intentionnelle ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat en ne déclarant pas des marchandises, en les déclarant de manière inexacte ou en les dissimulant lors de leur importation (let. a), en obtenant un remboursement indu (let. b) ou en obtenant une remise d'impôt injustifiée (let. c), commet une soustraction de l'impôt. Dans les deux cas, le DPA est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

8.3.2 Selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution et les intérêts seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Est assujéti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (art. 12 al. 2 DPA). Dès lors, quiconque tombant dans le champ d'application de l'art. 51 LTVA respectivement 70 LD, tant pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations (cf. ci-dessus, consid. 8.2.3), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est *ipso facto* considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 8 ; 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 précités consid. 4.2.1 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

8.3.3 Le seul fait d'être économiquement avantageé par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. Il n'est donc pas nécessaire qu'une faute ait été commise, ni – *a fortiori* – qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.4.3 ; 114 Ib 94 consid. 5b et 107 Ib 198 consid. 6c ; arrêt du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 [non publié aux ATF 140 II 194] ; arrêts du TAF A-6884/2018 du 8 avril 2020 consid. 2.5 ; A-5865/2017 précité consid. 4.1 ; cf. déjà, JEAN GAUTHIER, La loi fédérale sur le droit

pénal administratif, in : Mémoires publiés par la Faculté de droit de l'Université de Genève, vol. 46, 1975, p. 23 ss, p. 43/44 ; le même, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999 II p. 56 ss, spéc. p. 59). Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution (cf. à ce propos, arrêt du TF 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1) trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale. Peu importe, partant, que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; 115 Ib 358 consid. 3a ; arrêts du TF 2C_420/2013 précité consid. 3.2 [résumé in : Revue fiscale [RF] 69/2014 p. 705] ; 2C_415/2013 précité consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.1, A-1234/2017 précité consid. 5.2 et A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.3).

8.3.4 La créance de perception subséquente en vertu de l'art. 12 DPA est fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. Cette créance subséquente n'est ainsi pas tant une nouvelle créance qu'un complément à la créance initiale (cf. arrêt du TF 2C_723/2013 du 1^{er} décembre 2014 consid. 2.6 ; REMO ARPAGAU, Zollrecht, in : Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2^e éd. 2007, n° 511). L'art. 12 DPA constitue donc bien la base légale indépendante sur laquelle est fondée une procédure de rappel d'impôt en défaveur du contribuable (cf. arrêt du TF 2C_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.3).

8.3.5 Quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi que pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (art. 128 al. 1 LD et art. 103 al. 1 LTVA ; arrêt du TF du 4 août 1999 consid. 2b, publié in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 68 p. 438 et les réf. cit. ; arrêts du TAF A-1835/2019 précité consid. 4.2.4 ; A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-1107/2018 précité consid. 2.6.1 ; PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, p. 555, n° 468). Cette disposition est une norme fiscale normale (*normale Abgabenorm*), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (cf. arrêts du TF 2C_201/2013 précité consid. 7.4 ; 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1, 3.2 et 3.5). Il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution due, conformément

à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, et, d'autre part, la procédure pénale (cf. arrêts du TF 2C_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s. ; 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1 ; 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 ; arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2).

8.4

8.4.1 En l'espèce, le Tribunal relève d'abord que les griefs du recourant relatifs à son non-assujettissement au paiement de la dette douanière et au fait qu'il ne saurait être considéré comme un « mandant » (cf. recours, ch. 93 et 93) sont invoqués dans la partie de son recours intitulé « L'AFD a constaté les faits de manière inexacte » (titre 2). Outre le fait que le recourant mélange les griefs invoqués, cette motivation juridique très sommaire (deux petits paragraphes) ne permet pas de comprendre par rapport à quelles marchandises et à quel état de fait de la décision attaquée (cf. ch. 4.2.1 à 4.2.4) le recourant estime ne pas être assujetti au paiement de la dette douanière ou ne pas revêtir la qualité de mandant. Il découle de ce qui précède que le Tribunal ne devrait en principe pas entrer en matière sur ces griefs, faute de motivation suffisante. En admettant néanmoins qu'ils soient recevables, le Tribunal relève ce qui suit.

8.4.2 En ce qui concerne l'implication du recourant dans ce vaste trafic de marchandises, le Tribunal renvoie à l'état de fait de la décision attaquée (cf. ch. 4.2.1 à 4.2.4), ainsi qu'aux moyens de preuve qui y sont mentionnés, sous réserve de l'admission très partielle du recours s'agissant de l'état de fait ressortant du ch. 4.2.4 de la décision querellée (cf. consid. 7 *supra*).

Il ressort de l'ensemble du dossier que le recourant a joué un rôle central et déterminant dans l'importation des marchandises litigieuses. On se limitera à rappeler ce qui suit.

8.4.3 Les factures retrouvées auprès de la société H._____, datées du 27 septembre 2016 au 30 mai 2018 (cf. tableaux A à E), ont toutes été établies par les sociétés B._____ et D._____, dont le recourant était associé gérant, respectivement associé majoritaire (cf. également consid. 6 *supra*).

Le recourant n'a par ailleurs pas été en mesure d'établir qu'il se serait retiré des « affaires » à partir de juin 2018 et que F._____ aurait agi de manière indépendante à partir de cette période, en ce qui concerne les redevances liées aux factures établies par E._____ (cf. annexe à la décision

attaquée, « Tableau F – H._____ » et « Marchandises K._____ ») (cf. consid. 6 *supra*).

Il a ensuite été démontré qu'une importante partie de la viande importée en Suisse avait été achetée auprès de l'enseigne J._____ en France par le recourant au nom de la société française G._____. Lors de son audition, une employée de J._____ avait d'ailleurs déclaré que le recourant lui avait dit « qu'il achetait cette viande pour l'amener en Suisse ou (sic) il allait la faire sécher pour en faire une viande comme la viande des Grisons » (procès-verbal du 6 février 2020, réponse 5, act. 41.07.02-000123 s.). Cette employée avait même précisé que, comme il « demandait de gros volumes de viande », le recourant les contactait 48 heures à l'avance (réponse 4). Il a également été établi que, entre le 26 janvier 2018 et le 23 janvier 2019, les achats de viande auprès de l'enseigne précitée étaient systématiquement suivis de ventes identiques à la société H._____ en Suisse.

Le dossier contient également de nombreuses factures, datées du 30 novembre 2016 au 31 janvier 2018, établies par la société O._____, d'abord adressées à B._____, au nom du recourant, puis à D._____, toujours au nom du recourant (act. 49.06.02-014 s.). Les marchandises transportées par la société précitée étaient toutes destinées à la société H._____. Il ressort du rapport d'enquête du 11 mars 2020, établi par l'OFDF au siège de la société O._____ à ***, qu'une employée de cette société a reconnu le recourant sur une photographie, ce dernier étant selon elle, avec une certitude de 80 %, une personne qui est venue déposer des marchandises (act. 49.06.02-001). Des photographies des marchandises concernant un transport pour B._____, prises par un employé, montrent des cartons blancs empilés avec l'inscription « *** viandes ». Une recherche sur Internet permet de constater que la société précitée est localisée en France (<***>).

Au sein de la société K._____, la personne responsable de passer des commandes a affirmé qu'elle n'avait jamais eu d'autre interlocuteur que le recourant (cf. consid. 6.2.3 *supra*).

Lors de son audition, le gérant du restaurant L._____, T._____, a identifié le recourant sur une photographie qui lui avait été présentée par les fonctionnaires enquêteurs (procès-verbal du 26 juin 2019, question 5). Il a expliqué que c'est le recourant qui venait récupérer l'argent lié à la vente des marchandises, ajoutant qu'il n'avait pas travaillé longtemps avec lui, car il le harcelait pour être payé rapidement.

En définitive, la viande que le recourant s'est procuré à l'étranger, afin de la livrer à ses clients en Suisse, n'a pas été déclarée. Aucune preuve d'achat en Suisse et aucune preuve de déclaration à l'importation n'ont en effet pu être retrouvées ou fournies concernant cette viande de bœuf. Le recourant a par la suite fait importer les marchandises par des personnes indéterminées, puis les a fait livrer aux différents destinataires.

8.4.4 Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que les droits de douane et l'impôt sur les importations les grevant ont été soustraits par le recourant, de sorte que les conditions des art. 118 al. 1 let. a LD et 96 al. 4 let. a LTVA sont bien remplies.

Par ailleurs, le recourant, en raison de son rôle central et déterminant dans ce vaste trafic de marchandises, ne saurait raisonnablement prétendre qu'il n'a pas provoqué leur importation. Au contraire, comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 8.4.2 et 8.4.3 *supra*), il les a provoquées à plusieurs titres.

Le Tribunal relève encore que le fait que d'autres protagonistes que le recourant soient intervenus dans cette affaire, à un moment donné ou à un autre, p. ex. pour encaisser de l'argent ou livrer des marchandises, ce qui s'explique par la grande quantité de marchandises importées (le recourant ne pouvait pas tout faire seul), ne lui permet en aucun cas de relativiser son implication dans ces importations et de rejeter sa responsabilité sur d'autres personnes.

Enfin, les griefs invoqués par le recourant concernant le fait qu'il ne pouvait pas savoir ou ne pouvait pas présumer que les marchandises se trouvaient à l'étranger tombent particulièrement à faux, dans la mesure où l'autorité inférieure a établi que c'est lui qui s'occupait des achats des marchandises à l'étranger.

8.4.5 Il s'ensuit que le recourant est bien assujéti au paiement des redevances non perçues et qu'il revêt par ailleurs bien la qualité de mandant au sens du droit douanier. Mal fondé, le grief invoqué par le recourant est rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

9.

Compte tenu de ce qui précède, la réduction du montant des redevances demandée par le recourant à titre subsidiaire concernant les marchandises figurant sur les tableaux « Tableau F – H. _____ » et « Marchandises K. _____ », ainsi qu'une partie du montant des intérêts moratoires dus,

doit être rejetée (cf. recours, ch. 95). En revanche, le montant des redevances dû en ce qui concerne les « Marchandises recel *** » doit en partie être corrigé, en raison de l'admission très partielle du recours (cf. consid. 7 *supra*). Pour rappel, il a été établi que le recourant a importé 50 kg de viande de bœuf (au lieu de 220 kg retenus dans la décision attaquée).

En considérant le prix de la marchandise au kilogramme et le taux du droit de douane retenus par l'autorité inférieure dans le tableau « Marchandises recel *** », il en résulte une différence en faveur du recourant de CHF 3'760.40 s'agissant des droits de douane et de CHF 128.90 sur le montant de TVA. Il y a par conséquent lieu de réformer la décision attaquée en ce sens que le recourant doit un montant total de CHF 963'910.60 à titre de redevances non perçues, comprenant une créance de droits de douane de CHF 865'686.25 (contre CHF 869'446.65 dans la décision attaquée), une créance de TVA de CHF 29'956.45 (contre CHF 30'085.35 dans la décision attaquée) et des intérêts moratoires de CHF 68'267.90 (contre CHF 68'564.30 dans la décision attaquée ; le calcul des intérêts moratoires a été effectué selon la formule figurant dans le tableau « Calcul des intérêts » fourni par l'autorité inférieure).

10.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre très partiellement le recours au sens des considérants 7 et 9, et à le rejeter pour le surplus.

10.1 Les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale 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 sont réduits (art. 63 al. 1 PA). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (cf. 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]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA).

En outre, selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

10.2 En l'occurrence, le recours n'est admis qu'à raison de CHF 4'185.70, pour une valeur litigieuse initiale de CHF 968'096.30. Au vu des effets du recours sur la décision entreprise, il n'y a pas lieu de prendre en compte cette admission très partielle, s'agissant de la répartition des frais et de l'allocation des dépens (cf. à ce sujet ATF 123 V 156 consid. 3c et 123 V 159 consid. 4b ; arrêts du TAF A-4408/2021 du 6 juillet 2022 consid. 4.1 à 4.3 ; A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 7.3 et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 4.1). Le recourant étant de toute manière au bénéfice de l'assistance judiciaire totale (cf. Fait, let. O *supra*), il n'y a pas lieu de percevoir des frais de procédure (cf. art. 65 al. 1 PA).

10.3 En l'absence d'un décompte de prestations, l'indemnité du mandataire commis d'office est fixée sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF). En l'espèce, compte tenu notamment du temps nécessaire à la défense du recourant et au tarif horaire applicable aux honoraires d'avocats (cf. art. 9 al. 1 let. a et art. 10 al. 1 et 2 FITAF, applicable en vertu de l'art. 12 FITAF), une indemnité de CHF 4'000.- est accordée au mandataire d'office du recourant, à la charge de la caisse du Tribunal.

Il convient d'attirer l'attention du recourant sur le fait que, conformément à l'art. 65 al. 4 PA, il sera tenu de rembourser les honoraires et les frais d'avocat s'il revient à meilleure fortune.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est très partiellement admis au sens des considérants 7 et 9 en ce sens que le montant dû par le recourant est fixé à CHF 963'910.60. Il est rejeté pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité.

2.

Il n'est pas perçu de frais de procédure.

3.

Un montant de quatre mille francs (CHF 4'000.-) est accordé à Me Victor Argand au titre de sa défense d'office et mis à la charge de la caisse du Tribunal administratif fédéral.

Si le recourant dispose par la suite de moyens financiers à nouveau suffisants, il doit rembourser ce montant au Tribunal administratif fédéral.

4.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Jérôme Gurtner

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)