

BETWEEN:

HER MAJESTY THE QUEEN PLAINTIFF;

AND

LABORATOIRES MAROIS LIMITEE DEFENDANT.

1954
Sept. 28
1955
May 6

Revenue—Excise—Sales tax—Old Age Security tax—Sale price—Manufacturer of pharmaceutical products not selling to wholesalers but transferring his products to his branches—Method of computing the tax—The Excise Tax Act, R.S.C. 1927, c. 179, as amended, ss. 85(b)(i)(ii)(iii), 86(1)(a), 99(1)(2)(3)—The Old Age Security Act, S. of C. 1951 (2nd sess.), c. 18, s. 10—Definition of “sale price” in s. 86(1)(a) of the Excise Tax Act—Regulation No. 782-C—Purpose of Regulation No. 782-C(b)—Regulation No. 782-C(b) intra vires powers of the Minister.

Defendant company is a Canadian licensed manufacturer of drugs, pharmaceutical preparations and other similar products. It does not sell to wholesalers but operates unlicensed wholesale branches to which it transfers its products at the regular selling prices allowed to ordinary retailers who do not obtain any preferred prices or special discount, less a discount of 20%, and applies the sales tax on the remainder. Thus on a sale of \$100 defendant, after deducting the 20% discount, computes the tax at 8% on \$80, \$6.40, and invoices the goods as follows: “sale price tax included, \$106.40”. In so proceeding defendant relies on Regulation No. 782-C made by the Minister of National Revenue under the Excise Tax Act, R.S.C. 1927, c. 179, as amended, s. 99 (now R.S.C. 1952, c. 100, s. 38), which reads in part as follows:

No. 782-C (a)

- (b) Where manufacturers do not sell to independent wholesalers or where sales are not made in sufficient quantities to wholesalers to be representative sales, licensed manufacturers may transfer their products to their unlicensed wholesale branches at the regular list selling prices to ordinary retailers who do not obtain any preferred prices or special discount of any kind, less 20%, the sales tax at the current rate to apply on the remainder.

NOTE:—Allowances for prepaid transportation charges and/or cash discounts or any other allowances may not be deducted in addition to the 20% discount.

(c)

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE

Plaintiff brings action for a balance owing on sales taxes together with certain penalties claiming that the inclusion of the sales tax in the prices quoted by defendant company constitutes an "allowance" within the *Note* in Regulation No. 782-C(b) and that its computation of the sales tax is not in accordance with the provisions of the Regulation. Defendant denies liability.

Held: That the definition of "sale price" in s. 85(b)(i)(ii) and (iii) of the Excise Tax Act, cannot be construed as to include in the sale price the tax itself, for the purpose of computing the sales tax. The statute being silent on this matter, neither the Minister nor the departmental officers, by way of regulations, directives or otherwise, are authorized to impose, levy or collect, directly or indirectly, a sales tax computed on a sale price sales tax included.

2. That the purpose of Regulation No. 782-C(b) is to place a manufacturer not selling to wholesalers on the same footing as the manufacturer who does. In the latter case, the sale price is fixed in the light of the requirements of s. 85(b)(i), (ii) and (iii) of the Act and the sales tax then is computed on that price. In the former case, as the price is not yet fixed the Minister by means of a regulation does fix it by following the same requirements, and the computation of the tax is made on this price. Here the price is declared to be the regular selling price to ordinary retailers who do not obtain any preferred prices or special discount, less 20%, the sales tax to apply on the remainder.
3. That since it has complied with all the requirements of Regulation No. 782-C(b) defendant company is entitled to take advantage of its provisions and to compute the sales tax, as it did, on the sale price less the 20% discount. Whether the invoices are made out "sale price plus sales tax" or "sale price sales tax included", defendant company is not bound to deduct the 20% discount from the regular retailing price plus the sales tax because then there would be a sales tax on the sales tax itself.
4. That Regulation No. 782-C(b) is *intra vires* the power of the Minister under s. 99 of the *Excise Tax Act*. Its purpose is not to change the tax rate, or the definition of "sale price" in s. 85 but to construe the latter words for the benefit of a certain class of taxpayers so as to assist them in determining the sale price of their products.

INFORMATION exhibited by the Deputy Attorney General of Canada to recover sales tax and penalties under the Excise Tax Act, R.S.C. 1927, c. 179, as amended.

C. A. Geoffrion for plaintiff.

B. Marchessault for defendant.

The action was tried before the Honourable Mr. Justice Fournier at Montreal.

The facts and questions of law raised are stated in the reasons for judgment.

FOURNIER J. now (May 6, 1955) delivered the following judgment:

1955

THE QUEEN

v.

LABORATOIRES
MAROIS
LTÉE

Dans cette cause, le sous-procureur général du Canada par voie d'information réclame de la défenderesse la somme de \$4,982.63, solde dû pour taxes de ventes effectuées du 1^{er} juin 1949 au 31 janvier 1952 inclusivement et certaines pénalités, le tout en vertu des dispositions de la Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1927, chap. 179, et ses amendements, aujourd'hui chap. 100 des Statuts Refondus du Canada, 1952, et de l'article 10 de la Loi sur la sécurité de la vieillesse, Statuts du Canada, 1951, 2^e session, chap. 18. Au 1^{er} juin 1949, le taux de la taxe de vente était de 8% sur le prix de vente et cette taxe était imposée par l'article 86 de la Loi sur la taxe d'accise. A compter du 11 avril 1951, une taxe additionnelle de 2% fut ajoutée en vertu de la Loi sur la sécurité de la vieillesse, de sorte que depuis cette dernière date jusqu'au 31 janvier 1952 le taux de la taxe réclamée est de dix pour cent (10%).

Les dispositions de la Loi sur la taxe d'accise et de la Loi sur la sécurité de la vieillesse sur lesquelles la demanderesse base sa réclamation se lisent comme suit:

Article 86. 1. Il doit être imposé, prélevé et perçu une taxe de consommation ou de vente de huit pour cent sur le prix de vente de toutes marchandises

(a) produites ou fabriquées au Canada,

(i) payable, dans tout cas autre que celui qui est mentionné au sous-alinéa (ii) du présent alinéa, par le producteur ou le fabricant à l'époque où les marchandises sont livrées ou à l'époque où la propriété des marchandises est transmise, selon celle des deux dates qui est antérieure à l'autre, . . .

L'article 10 de la Loi sur la sécurité de la vieillesse suit:

10. (1) Est établi, prélevé et perçu un impôt de sécurité de la vieillesse de deux pour cent sur le prix de vente de toutes marchandises à l'égard desquelles une taxe est payable d'après l'article 30 de la Loi sur la taxe d'accise, en même temps, par les mêmes personnes et sous réserve des mêmes conditions que la taxe payable en vertu du dit article.

(2) Le paragraphe (1) doit se lire et s'interpréter comme si l'impôt établi de la sorte l'était par l'article 30 de la Loi sur la taxe d'accise; et toutes les dispositions de la dite loi doivent se lire et s'interpréter comme si l'impôt établi par le paragraphe (1) s'ajoutait à la taxe établie par les dispositions du dit article 30.

L'article 30 précité est identique à l'article 86 de la Loi sur la taxe d'accise plus haut cité et qui était en vigueur lors de l'imposition et de la perception de la taxe réclamée au taux de huit pour cent (8%).

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE
 Fournier J.

Dans sa défense et à l'audition, la défenderesse admet avoir été et être assujettie à la Loi sur la taxe d'accise et à la Loi sur la sécurité de la vieillesse et tenue de payer les taxes de vente imposées par les susdites lois. Elle admet également que si elle n'a pas payé les taxes suivant la loi et les règlements elle est tenue aux pénalités prévues à l'article 18, chap. 60 S.R.C. 1947, qui se lit comme suit :

18. Est abrogé l'article cent six de ladite loi et remplacé par le suivant :

"106. (1) Toute personne tenue, en raison ou en conformité des Parties V, XI XII ou XIII de la présente loi, de payer ou de percevoir des taxes doit produire chaque mois un rapport véridique de ses ventes taxables effectuées pendant le mois précédent; ce rapport doit contenir les renseignements et être en la forme que prescrivent les règlements.

(3) Le rapport requis par le présent article doit être produit et la taxe qui aurait dû être perçue ou qui est exigible doit être versée au plus tard le dernier jour du premier mois qui suit celui pendant lequel les ventes ont été faites ou au plus tard à la date postérieure que le Ministre spécifie par écrit.

(4) A défaut de paiement de la taxe ou de toute partie de celle-ci exigible en vertu des Parties V, XI XII ou XIII de la présente loi dans le délai prescrit par le paragraphe trois du présent article, il devra être versé, en sus du montant manquant, une amende égale aux deux tiers de un pour cent du montant manquant à l'égard de chaque mois ou fraction de mois pendant lequel le défaut de paiement se continue."

Toutefois, la défenderesse nie devoir la somme réclamée et prétend avoir payé tout ce qu'elle devait en vertu de la loi et des règlements.

Au soutien de sa prétention elle cite l'article 99 de la Loi sur la taxe d'accise qui autorise le Ministre des Finances ou le Ministre du Revenu national à établir des règlements.

99. 1. Le ministre des Finances ou le ministre du Revenu national, selon le cas, peut établir des règlements qu'il juge nécessaires ou utiles pour appliquer les dispositions de la présente loi.

2. Le ministre du Revenu national peut par ce moyen autoriser le commissaire de l'accise ou tout autre fonctionnaire qu'il juge à propos de désigner pour exercer certains des pouvoirs que la présente loi confère au ministre et que, de l'avis du ministre, le commissaire ou ce fonctionnaire peuvent convenablement exercer.

3. Ces règlements sont appliqués tout comme les autres dispositions de la présente loi.

C'est en vertu de cette disposition de la loi que le Ministre du Revenu national a établi le règlement 782-C, dont je cite le paragraphe (b) que la défenderesse invoque au soutien de sa défense.

N° 782-C(b) Lorsque les fabricants ne vendent pas aux grossistes indépendants, ou lorsque les ventes ne sont pas faites aux grossistes en

quantités suffisantes pour constituer des ventes types, les fabricants portant licence peuvent transférer leurs produits à leurs succursales de gros non munies de licence aux prix de ventes réguliers consentis aux détaillants ordinaires qui n'obtiennent aucun prix de faveur ou rabais spécial quelconque, moins 20 pour cent. La taxe de vente au taux courant s'applique au reste.

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE

Fournier J.

La défenderesse procède donc à son calcul sur cette base.

La demanderesse, au contraire, est d'avis que la défenderesse ne s'est pas conformée aux dispositions du paragraphe (b) du règlement N° 782-C et en particulier aux dispositions de la note apparaissant à la suite de ce paragraphe.

Tout le litige provient du fait que les parties ne s'entendent pas sur le prix de vente qui doit servir à déterminer la taxe de vente et sur la méthode à suivre pour calculer et établir le montant de la taxe de vente.

Il nous faut d'abord considérer ce qui constitue le prix de vente au sens de la Loi sur la taxe d'accise et ensuite examiner les méthodes adoptées par les parties dans leurs calculs pour déterminer laquelle est conforme à la loi et aux règlements. Le prix de vente au sens de la Loi sur la taxe d'accise est défini à l'article 85, sous-paragraphes (b), (i), (ii) et (iii) :

(b) "prix de vente", en vue de déterminer la taxe de consommation ou de vente, signifie l'ensemble

- (i) du montant exigé comme prix avant qu'un montant payable à l'égard de toute autre taxe prévue par la présente loi y soit ajouté,
- (ii) de tout montant que l'acheteur est tenu de payer au vendeur en raison ou à l'égard de la vente, en sus de la somme exigée comme prix (qu'elle soit payable au même moment ou en quelque autre temps), y compris, sans restreindre la généralité de ce qui précède, tout montant prélevé pour la publicité, le financement, le service, la garantie, la commission ou à quelque autre titre, ou destiné à y pourvoir, et
- (iii) du montant des droits d'accise exigibles aux termes de la Loi d'Accise, que les marchandises soient vendues en entrepôt ou non.

Il semble que, d'après cet article de la loi, le législateur a voulu inclure dans ce prix tout ce que l'acheteur est tenu de payer au vendeur en raison ou à l'égard de la vente, même la taxe d'accise lorsqu'elle est exigible aux termes de la loi, mais non les autres taxes prévues par cette loi. La taxe de vente étant payable par le producteur ou fabricant, ce dernier doit établir son prix pour déterminer la taxe de vente en incluant dans ce prix tout ce que l'article 85 considère comme coût de production ainsi que les dépenses

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE
 Fournier J.

pour publicité, financement, service, garantie, commission ou à quelque autre titre. Mais je ne crois pas que cet article puisse s'interpréter comme comprenant dans le prix de vente, pour déterminer la taxe de vente, la taxe de vente elle-même. Il est bien dit que la taxe d'accise sera incluse dans ce prix, mais aucune autre taxe imposée par la Loi d'accise. Si le législateur avait eu l'intention d'imposer une taxe de vente sur le prix de vente, taxe de vente incluse, il aurait pu facilement le dire aussi clairement qu'il s'est exprimé concernant la taxe d'accise. Ne l'ayant pas fait, je suis d'opinion que ni le Ministre du Revenu national ni ses officiers, par règlements, directives ou circulaires, n'ont l'autorité nécessaire pour imposer, prélever ou percevoir directement ou indirectement une taxe de vente calculée sur un prix de vente comprenant la taxe de vente, mais je suis d'opinion que le Ministre a le pouvoir de réglementer le prix de vente des manufacturiers qui ne vendent pas aux grossistes mais transfèrent leurs produits à leurs succursales de gros non munies de licence. Je traiterai de ce point un peu plus tard.

Voyons d'abord comment la défenderesse a procédé à calculer sa taxe de vente et ensuite quelles sont les objections de la demanderesse à cette façon de procéder.

La demanderesse a produit au dossier comme pièce 1 un document qui indique le montant des ventes mensuelles taxe incluse de la défenderesse durant la période couverte par la réclamation; le taux qui doit servir au calcul de la taxe; le montant de la taxe payable; les paiements faits et la balance due. Va sans dire que les chiffres apparaissant à la première et à la quatrième colonne sont admis par la défenderesse, mais les autres sont le résultat des calculs de la demanderesse, lesquels, bien que mathématiquement exacts, ne sont pas admis par la défense.

La défenderesse expose que sur une vente de \$100 elle enlève 20% en vertu du règlement N° 782-C (b) et calcule la taxe de 8% sur le reste, soit 8% de \$80, ce qui donne \$6.40, de sorte que sur une vente de \$100 elle doit payer \$6.40 de taxe de vente. Elle fait donc ses factures "Vente, taxe incluse, \$106.40" au lieu de "Vente \$100, taxe \$6.40." Or, si sur une vente de \$100 elle doit payer \$6.40 de taxe, elle facture le client "Prix de vente taxe incluse, \$106.40."

Le montant apparaissant à la deuxième colonne de la pièce 1 est le prix des ventes mensuelles taxe de vente incluse. Pour arriver à cette somme de \$6.40 qu'elle doit payer sur un prix de vente comprenant la taxe de \$106.40 elle se sert du taux suivant, soit 6.4/106.4, qui établit le montant de la taxe payée apparaissant à la quatrième colonne de la pièce 1 produite au dossier.

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE
 Fournier J.

Ayant procédé au calcul de la taxe de vente selon la formule plus haut décrite, lorsque la défenderesse prépare son rapport sur la taxe de vente qu'elle doit payer elle renverse le procédé. Prenant comme exemple le premier montant apparaissant à la deuxième colonne de la pièce 1, savoir \$9,295.57, prix des ventes, taxe incluse, pour le mois de juin 1949, elle calcule la taxe comme suit: \$9,259.57 comprend \$100 le prix de vente plus \$6.40 la taxe de vente; par conséquent, la taxe payable sur le montant de \$9,259.57 est 6.4/106.4. Or ce calcul donne le montant de \$559.13 qui paraît au haut de la colonne 4 de la pièce 1, i.e. le montant que la défenderesse a payé au fisc pour taxe de vente.

D'un autre côté, la demanderesse considère que la taxe de vente comprise comme elle l'est dans les prix cotés par la défenderesse et formant partie de ces prix constitue une bonification au sens de la note:

Il est interdit de déduire en plus du rabais de 20 p. 100, les bonifications pour frais de transport payés d'avance et (ou) les escomptes au comptant ou toute autre bonification.

qui suit le paragraphe (b) de la circulaire et que la taxe ne pouvait être déduite des prix de la défenderesse, en plus du rabais de 20% prévu au règlement, avant de calculer la taxe de vente. La demanderesse pour appuyer cette proposition dit que la défenderesse en calculant sa taxe comme elle l'a fait, plutôt que selon les dispositions du règlement N° .782-C (b) et de la note ci-dessus reproduite, se trouvait à épargner 41¢ par \$100 nets de vente pour la période durant laquelle le taux de la taxe était de 8% et de 64¢ pour \$100 nets de vente pour la période alors que le taux de la taxe était de 10%. Cette différence dans les calculs donne comme résultat le montant réclamé par la demanderesse dans l'information, plus les pénalités.

Pour arriver à ces montants de 41¢ et 64¢ que le procureur de la demanderesse mentionne dans son factum comme

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE
 Fournier J.

montants de taxes épargnés par la défenderesse, il a dû procéder de la manière suivante: prix de vente, \$106.40; déduction, 20%; balance, \$85.12; taxe à 8% de ce montant de \$85.12, qui donne \$6.8096 ou \$6.81 de taxe. Or, si de ce montant de \$6.81 il est soustrait \$6.40, le résultat est de 41¢, la différence ci-dessus notée. Le même calcul se fait avec le taux de la taxe à 10%. Pour baser son calcul sur \$106.40, il a fallu que la demanderesse prenne en considération le fait que \$106.40 comprenait et le prix de vente et le montant de la taxe au taux de 8%; et pour arriver à ce prix de vente, taxe incluse, il n'y a pas d'autre calcul possible que de déduire 20% du prix de vente de \$100 et de calculer la taxe au taux de 8% sur le reste, soit \$80, d'où la taxe de \$6.40. La taxe de vente imposée par l'article 86 de la Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1927, chap. 179, et l'article 30, S.R.C., 1952, chap. 100, est une taxe de huit pour cent (8%) sur le prix de vente de marchandises produites et fabriquées au Canada et payable par le producteur ou fabricant; la taxe imposée en vertu de la Loi sur la sécurité de la vieillesse est de deux pour cent (2%).

Dans le cas qui nous intéresse, le procureur de la demanderesse, prenant pour acquis que le règlement est légal et *intra vires*, soumet que pour se prévaloir des dispositions d'un règlement édicté par le Ministre du Revenu national en vertu de l'article 99 de la Loi sur la taxe d'accise, tel le règlement N° 782-C, un contribuable doit se conformer strictement aux dispositions de ce règlement. A l'appui de cette prétention, le procureur de la demanderesse a cité plusieurs décisions; je n'en mentionnerai que quelques-unes.

Dans *Rex v. Laboratoires Désautels* (1) il s'agissait d'une réclamation pour taxes de ventes que la défenderesse prétendait ne pas devoir parce que dans les factures adressées à certains clients et dans les montants perçus elle avait fait erreur en ne mentionnant pas l'escompte qu'elle donnait aux grossistes et que par conséquent elle s'était chargé de la taxe de vente de 5% sur le prix de vente réel, alors qu'elle avait droit de calculer d'abord l'escompte et ensuite la taxe de vente sur le prix de vente réel, moins ledit escompte. La Cour rejeta cette prétention parce que

(1) (1930) R.J.Q. 68 C.S. 142.

la défenderesse n'avait pas de département de gros à qui elle vendait d'abord ses produits, moins l'escompte, et qui, lui les revendait au détaillant, et qu'elle n'avait pas deux comptabilités distinctes et séparées, la sienne et celle de son département de gros. Dans ce cas, l'honorable juge Archambault a décidé que

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE
 Fournier J.

pour obtenir le bénéfice d'un règlement administratif allouant à un manufacturier une réduction consistant dans l'escompte sur les ventes faites à son département de gros, un fabricant doit observer strictement les conditions prescrites, savoir: la création d'un département de gros, l'emploi de factures séparées et la tenue d'une comptabilité distincte; faute de quoi, il ne peut réclamer aucune diminution sur le chiffre de la taxe de vente imposée par la loi spéciale des revenus de guerre.

Dans les autres causes citées, la même, règle fut suivie, particulièrement dans *Rex v. Goldberg* (1) où il a été décidé que

where a regulation has been made under a taxing Act which is in the nature of an exception to the general tax, a taxpayer must strictly comply with the regulation in order to claim the benefit of it.

La Cour a aussi pris connaissance des jugements dans les causes suivantes: *Rex v. Dominion Press Ltd.* (2); *Rex v. Coleman Products Co. Ltd.* (3); *Rex v. Canada Life Mills Limited* (4). Dans toutes ces causes, il a été établi et décidé que les défenderesses ne se trouvaient pas dans les conditions requises par les règlements pour faire le calcul de leurs taxes de ventes de manière à bénéficier des dispositions du règlement.

Il n'y a pas de doute que le contribuable qui désire bénéficier du règlement en question dans cette cause doit en observer strictement les conditions et la demanderesse a raison d'insister sur cette règle d'interprétation. Mais ce n'est pas la difficulté qui se présente dans le cas actuel.

La seule difficulté à résoudre dans le présent litige est de déterminer si la deuxième prétention de la demanderesse est valide en fait et en droit. Quelle est sa proposition?

La défenderesse en calculant la taxe de vente de la manière qu'elle l'a fait ne s'est pas conformée aux dispositions du règlement N° 782-C et conséquemment elle ne peut dire qu'elle s'est prévaluée des dispositions de ce règlement.

(1) [1929] 1 D.L.R. 711.

(3) [1929] 1 D.L.R. 658.

(2) [1928] Ex. C.R. 122.

(4) [1938] Ex. C.R. 257.

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE
 Fournier J.

En fait, la demanderesse a admis dans son mémoire que tous les éléments nécessaires pour déterminer la responsabilité de la défenderesse pour taxes de ventes relative-ment à la période en question, en vertu de la Loi sur la taxe d'accise et de la Loi sur la sécurité de la vieillesse, ont été établis.

Dans ce cas, la défenderesse est soumise aux dispositions de ces lois et des règlements édictés en vertu de ces lois. Or en vertu de la Loi sur la taxe d'accise le Ministre a édicté le règlement N° 782-C (b) se rapportant aux manufacturiers de drogues, etc. A mon humble avis, si la défenderesse est fabricant de produits pharmaceutiques elle peut se prévaloir des dispositions de ce règlement, tant qu'il n'aura pas été annulé ou déclaré *ultra vires*, si elle s'est conformée strictement aux conditions dudit règlement.

La défenderesse rencontre-t-elle les conditions voulues. Elle est fabricant de drogues au Canada; elle est soumise aux taxes de ventes imposées, prélevées et perçues en vertu des lois ci-dessus mentionnées; elle ne vend pas aux grossistes indépendants; elle détient une licence de fabricant et elle a une ou des succursales de gros non munies de licence et elle transfère ses produits à ces succursales. Le procureur de la demanderesse admet dans son mémoire que c'est le paragraphe (b) de la circulaire N° 782-C qui s'applique à son cas.

Etant dans cette situation, elle peut calculer la taxe de vente sur les prix de vente réguliers consentis aux détaillants ordinaires qui n'obtiennent aucun prix de faveur ou rabais spécial quelconque, moins 20%. La taxe de vente au taux courant, huit ou dix pour cent, s'applique au reste.

Si le règlement 782-C (b) n'existait pas, la défenderesse, que ne vend pas aux grossistes, aurait calculé le montant de la taxe de vente sur le prix de vente au détaillant. Sur une vente de \$100 elle aurait facturé son client pour \$100 plus \$8 pour taxe de vente, ou la facture aurait été "\$108 prix de vente, taxe incluse."

Comme fabricant ou manufacturier ne vendant pas aux grossistes elle ne pouvait calculer la taxe de vente sur le prix de gros, car ce prix n'était pas établi. Je crois que le règlement qui nous intéresse a été édicté pour permettre aux

manufacturiers ne vendant pas aux grossistes de payer une taxe de vente qui pourrait se comparer à la taxe de vente payée par les fabricants vendant aux grossistes.

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE
 Fournier J.

En d'autres termes, il semble que le but du paragraphe (b) du règlement est d'établir pour les fabricants ne vendant pas aux grossistes un prix de vente de gros (wholesale price) sur lequel prix serait calculée la taxe de vente. C'était permettre à ces manufacturiers de payer une taxe de vente qui serait comparable, sinon équivalente, à la taxe de vente payée par les fabricants vendant aux grossistes. Dans mon opinion ce règlement a pour but de corriger une anomalie, je m'explique. En général, le fabricant vend aux grossistes à un prix couvrant tout ce qui peut constituer le coût de production et les dépenses incidentes comme frais de transport, administration, profits, etc. Ce prix est connu comme le prix de gros (wholesale price). Ce prix de vente étant établi, la taxe est calculée sur ce montant. Lorsque ce prix de vente n'est pas établi, comme dans le cas des fabricants qui transfèrent leurs produits à leur succursale de gros, le Ministre peut par règlement déterminer la valeur du produit ou le prix de vente en suivant les dispositions de l'article 85, sous-paragraphes (b), (i), (ii) et (iii), et la taxe est calculée sur cette valeur ou ce prix de vente.

A mon avis le seul but du paragraphe (b) du règlement est d'établir un prix de gros pour les fabricants licenciés qui auparavant vendaient aux détaillants, mais qui aujourd'hui transfèrent leurs produits à leurs succursales de gros. Ce prix de gros, d'après le règlement, sera le prix de vente régulier aux détaillants qui n'obtiennent aucun prix de faveur ou rabais quelconque, moins vingt pour cent (20%) pour établir la valeur sur laquelle la taxe de vente est calculée.

Je crois que l'exposé des faits ci-dessus et de la loi qui s'applique au présent litige me justifie de conclure, prenant pour acquis que le règlement 782-C était en force pendant la période couvrant la réclamation et était *intra vires*, que la défenderesse pouvait se prévaloir des dispositions de ce règlement parce qu'elle s'était conformée strictement à ses dispositions, à savoir: qu'elle était fabricant au Canada de produits pharmaceutiques; qu'elle était soumise aux taxes

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE
 Fournier J.

de vente; qu'elle ne vendait pas aux grossistes indépendants; qu'elle avait une ou des succursales de gros non munies de licence; qu'elle transférait ses produits à ces succursales.

S'étant conformée aux conditions exigées par le règlement, elle pouvait calculer sa taxe de vente en déduisant vingt pour cent (20%) de ce prix de vente régulier au détaillant et en multipliant le reste par le taux de la taxe.

Je suis d'opinion qu'elle n'était pas tenue de déduire le vingt pour cent (20%) de ce prix régulier au détaillant plus la taxe, qu'elle ait facturé ses clients "Prix de vente plus taxe de vente" ou "Prix de vente, incluse", parce qu'en déduisant le vingt pour cent (20%) du prix de vente plus la taxe de vente la demanderesse se trouvait à imposer et percevoir la taxe de vente sur la taxe de vente.

Je crois de plus que la manière de calculer la taxe suivie par la défenderesse est conforme au sens du paragraphe (b) et de la note qui suit ce paragraphe, parce que dans la définition du prix de vente il n'est pas question, pour déterminer la taxe de vente, d'inclure dans le prix de vente la taxe de vente. De cette manière, la demanderesse percevra les taxes légalement dues et exigibles comme elle les perçoit des fabricants qui vendent leurs produits aux grossistes. Autrement elle se trouverait à percevoir un montant de taxe de vente non pas basé sur le prix de vente, mais sur le prix de vente plus la taxe de vente.

La demanderesse soumet une proposition subsidiaire à l'effet que le règlement N° 782-C est absolument nul et de nul effet comme excédent les pouvoirs accordés au Ministre du Revenu national en vertu de l'article 99 de la Loi sur la taxe d'accise. Il aurait été inutile de traiter de cet argument si la Cour en était arrivée à la conclusion que la défenderesse ne s'était pas conformée aux dispositions du règlement 782-C et ne s'était pas prévaluée de ses dispositions. Mais comme je suis d'opinion que la défenderesse rencontre les conditions prévues, elle a droit de se prévaloir des dispositions du règlement. Je dois donc considérer cette dernière proposition de la demanderesse.

Cet article donne au Ministre du Revenu national le pouvoir d'établir les règlements qu'il juge nécessaires et utiles pour appliquer les dispositions de la présente loi.

Il n'y a pas de doute que le Ministre n'est pas autorisé à édicter des règlements qui auraient pour but de modifier ou de changer le taux de la taxe imposée par la Loi d'accise ou par la Loi sur la sécurité de la vieillesse ou de changer ou modifier le sens donné aux termes "prix de vente pour déterminer la taxe de vente" de l'article 85 de la loi.

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MARCOIS
 LTÉE
 Fournier J.

Le procureur de la demanderesse a cité les causes suivantes: *Rex v. Laboratoires Désautels Limitée*; *Rex v. Goldberg*; *Rex v. Weir Manufacturing Company Limited (supra)*.

Dans ces divers jugements des doutes ont été exprimés sur la validité du règlement 782-C et d'autres règlements de même nature parce que la loi n'autorise le Ministre qu'à établir des règlements "pour appliquer les dispositions de la présente loi". Or, réduire la taxe de vente payable par un contribuable en vertu de la loi, comme il est fait par le règlement 782-C et les autres règlements de même nature, va plus loin que l'application des dispositions de la loi et opère plutôt des changements dans les dispositions de la loi, chose que le Ministre n'est aucunement autorisé à faire.

J'ai précédemment exprimé l'opinion que le but du règlement n'était ni de changer le taux de la taxe de vente ni de modifier la définition des termes "prix de vente" de l'article 85 de la loi. Je crois plutôt que le règlement sert à expliquer les termes ci-dessus lorsqu'ils sont applicables à certaines catégories de contribuables. La taxe de vente est imposée et prélevée à un taux fixe, sur le prix de vente, des manufacturiers et fabricants et payable par eux lors de la livraison de leurs produits. En pratique, le fabricant ou le manufacturier vend ses produits à des grossistes ou établit ses propres succursales de gros ou encore vend directement aux détaillants.

Dans le premier cas, la taxe est calculée sur le pris du gros (Wholesale price).

"Wholesale price", with respect to the computation of the sale tax, means the price for which the manufacturer or producer regularly sells his taxable goods of like quality and value in representative wholesale quantities in the ordinary course of business to *bona fide* independent wholesalers in the zone or territory in which the sale is made.

Si cette définition du prix de gros est exacte, la taxe de vente est calculée sur ce montant.

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE
 Fournier J.

Dans le cas où le fabricant vend ses produits à des détaillants, son prix de vente est établi de la même manière que le prix de vente du fabricant aux grossistes.

Mais lorsque le manufacturier a établi des succursales pour l'écoulement de ses produits et qu'il tient une comptabilité distincte de ses opérations son prix de vente est déterminé par l'article 85 de la loi et par le règlement N° 782-C qui vient aider à l'interprétation des termes dudit article.

Il me semble que le manufacturier qui transfère ses produits à ses succursales de gros a le droit de vendre aux mêmes prix de gros que le fabricant qui vend à des grossistes indépendants. Mais comme il n'a pas de prix de gros établi et que ce prix de gros est difficile à déterminer le Ministre du Revenu national, pour aider ce dernier à déterminer son prix de gros, a édicté le paragraphe (b) du règlement N° 782-C. Ce règlement ne modifie ni n'altère les termes des statuts qui imposent la taxe de vente à un taux fixe ou les termes "prix de vente" définis dans la même loi.

Si les procédures au dossier, les faits établis devant la Cour et les arguments du procureur de la demanderesse m'avaient convaincu que le règlement avait opéré des changements dans les dispositions de la loi j'aurais eu des doutes sérieux sur la validité de ce règlement. Mais le fait par le Ministre du Revenu national d'édicter un règlement pour assister les contribuables dans l'établissement de leur prix de vente, sur lequel prix sera perçue la taxe, me semble un règlement fait dans le but d'aider à l'application des dispositions de la loi. Vouloir interpréter la Loi sur la taxe d'accise de manière à permettre de prélever et percevoir des fabricants de produits semblables des montants différents parce qu'ils écoulent leurs produits par l'entremise de leurs succursales de gros plutôt que par l'entremise de grossistes, ou parce qu'ils facturent leurs ventes "Prix de vente taxe incluse" au lieu de "Prix de vente plus taxe", serait établir une distinction dans l'application de la loi à des contribuables placés dans les mêmes conditions et soumis aux mêmes dispositions de la loi. Je ne crois pas que le législateur ait voulu faire semblable distinction.

Je suis d'opinion que le règlement N° 782-C est valide en autant qu'il ne change ou modifie la loi, comme dans la

présente instance, et qu'il est applicable au cas de la défenderesse. Je crois que la procédure suivie par cette dernière dans le calcul de sa taxe est conforme aux dispositions et de la loi et du règlement.

1955
 THE QUEEN
 v.
 LABORATOIRES
 MAROIS
 LTÉE

Par ces motifs la Cour renvoie l'action de la demanderesse et maintient la défense de la défenderesse, avec dépens.

FOURNIER J.

Judgment accordingly.