

Dossier : 2006-812(GST)I

ENTRE :

JACQUELINE ET THEODORE PAPPAS,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu le 6 novembre 2006, à Vancouver (Colombie-Britannique).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Représentant des appelants :

Theodore Pappas

Avocat de l'intimée :

M<sup>e</sup> Pavanjit Mahil

---

### **JUGEMENT**

L'appel interjeté à l'égard de la cotisation établie en application de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont l'avis est daté du 19 avril 2005 et porte le numéro 11BU0503775, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2002, est accueilli et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation compte tenu du fait que les pénalités sont annulées.

Signé à Ottawa, Canada, ce 20<sup>e</sup> jour de décembre 2006.

« Campbell J. Miller »

---

Juge Miller

Traduction certifiée conforme  
ce 17<sup>e</sup> jour de mars 2008.

Maurice Audet, réviseur

Référence : 2006CCI692  
Date : 20061220  
Dossier : 2006-812(GST)I

ENTRE :

JACQUELINE ET THEODORE PAPPAS,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

Le juge Miller

[1] M. Theodore Pappas interjette appel, dans le cadre de la procédure informelle, de la cotisation établie par le ministre du Revenu national (le « ministre ») relativement à un montant supplémentaire net de taxe sur les produits et services (TPS) de 20 562,88 \$, plus des pénalités de 4 516,55 \$ et des intérêts de 2 002,66 \$, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2002. Son principal motif d'opposition est résumé dans les deux passages suivants d'un avis d'appel modifié :

[TRADUCTION]

De plus, nous croyons et soutenons qu'en raison des droits et libertés que nous garantit la Charte des droits et libertés, notre gouvernement ne peut pas, et ne doit pas, continuer d'obliger ses citoyens qui ont une conscience et des convictions religieuses à agir comme percepteurs de taxes. Nombreux sont ceux qui estiment injuste d'être forcés à accomplir des actes jugés immoraux par Dieu pour pouvoir obtenir un permis d'exploitation d'un commerce. J'ajouterais que tous les Canadiens en affaires, outre qu'ils sont tenus d'agir, sans rémunération, comme citoyens percepteurs de taxes et de subventionner la perception de ces taxes, doivent également contrôler et veiller à l'application de la loi dans le cadre de ce processus de perception, faute de quoi ils s'exposent à des poursuites et à de la persécution. Nous nous opposons à cet état de fait au nom de tous les Canadiens en affaires.

[...]

Mes arguments sont les suivants :

- a. Je n'ai jamais voulu être un citoyen perceuteur de taxes.
- b. Je n'ai aucune liberté de choix à cet égard. Il m'est impossible d'exercer le droit naturel au libre arbitre que me garantit la suprématie de Dieu et l'observance de sa loi.
- c. Il m'est impossible d'obtenir un permis d'exploitation d'un commerce sans être forcé, contre mon gré et ma conscience, d'agir comme perceuteur de taxes.
- d. À titre de chrétien, je dois, en mon âme et conscience, respecter les enseignements du Christ transmis dans le Sermon sur la Montagne : lorsqu'un perceuteur d'impôts demanda : « Seigneur, que dois-je faire pour être sauvé ? », on lui répondit : « Vous ne pouvez servir Dieu et Mammon. » Matthieu 6;24.
- e. Or, il semble, selon l'ADRC, que les droits de la personne sont subordonnés au service de Mammon. C'est un affront à Dieu et au pays. [TRADUCTION] « Mammon, le dieu ou le prince de ce monde, c'est-à-dire, le dieu et prince des usuriers et des harpagons » (lire « pingres » ou « personnes avares ») (citation de Nash).

[2] M. Pappas conteste également l'exactitude de la cotisation au motif que l'Agence du revenu du Canada (ARC) ne lui a jamais expliqué de façon précise comment il devait calculer la TPS exigible à la suite des modifications apportées à la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi ») en 1997. Il affirme qu'il a calculé et remis la TPS en conformité avec les conseils que l'ARC lui a donnés. Je rejette la contestation, par M. Pappas, de la constitutionnalité de la législation en matière de TPS. Je conclus en outre que la cotisation établie par le ministre au titre de la TPS est fondée, mais qu'aucune pénalité n'est justifiée en l'espèce.

### Les faits

[3] M. Pappas est encanteur et évaluateur d'œuvres d'art et d'autres biens. Il ressort de son témoignage que, lorsque la législation en matière de TPS a d'abord été adoptée, il se contentait de facturer la TPS sur le prix de vente du bien vendu aux enchères, d'accepter le produit de la vente en fiducie pour le compte du vendeur, puis de remettre la somme à ce dernier, déduction faite de la commission et de la TPS sur celle-ci. Il retenait la TPS et la commission en compensation des crédits de taxe sur les intrants (CTI). De nouvelles règles ont ensuite été adoptées en 1997, notamment le paragraphe 177(1.2) de la Loi. M. Pappas soutient que,

malgré ses demandes à l'ARC, il n'a jamais reçu de précisions écrites sur la façon appropriée d'appliquer les nouvelles règles dans le cadre de ses activités commerciales. Il a longuement témoigné sur la complexité des opérations effectuées par le truchement d'Internet. Toutefois, comme peu d'opérations de cette nature ont eu lieu pendant la période pertinente, ce témoignage n'est pas essentiel au regard de la cotisation en cause. Il est donc inutile que j'examine cette preuve.

[4] M. Pappas a produit avec diligence ses déclarations de TPS tous les mois au cours de 2001 et de 2002. Comme il croyait que les nouvelles règles avaient une répercussion négative sur ses revenus, il a commencé à facturer une prime d'acheteur et il a continué d'exiger la commission du vendeur sur les biens mis aux enchères. Selon M. Pappas, cette mesure a compliqué davantage encore le traitement de la TPS. Il a laissé entendre que l'interprétation des règles changeait continuellement.

[5] M. Pappas a reconnu que l'ARC l'avait informé de vive voix en 2002 qu'il était tenu de remettre 7 pour 100 de l'ensemble des commissions du vendeur et de l'acheteur au gouvernement du Canada. Au lieu de procéder ainsi en 2001 et en 2002, il a choisi de déduire la TPS perçue sur les commissions de la TPS nette qu'il remettait à l'ARC. Les pièces R-1 et R-2 consistent en des résumés des ventes aux enchères tenues pendant toute la période en cause. Des notes manuscrites figurant sur les pièces précisent de façon détaillée comment les appelants calculaient la TPS, y compris la déduction de la TPS sur les commissions et les primes. C'est le montant total de la TPS perçue sur ces commissions et ces primes (20 562,28 \$) qui est en litige devant moi.

[6] L'ARC a reconnu l'exactitude des chiffres mensuels présentés par les appelants, mais sa cotisation repose sur le fait que le montant total de la TPS facturée aurait dû être remis, sans retenue de la TPS facturée sur les commissions et les primes.

### Analyse

[7] Je vais d'abord me pencher sur la prétention de M. Pappas voulant que la législation en matière de TPS soit inconstitutionnelle. Or, dans le *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*<sup>1</sup>, la Cour suprême du Canada a confirmé le caractère constitutionnel de cette législation. Elle a explicitement examiné la

---

<sup>1</sup> [1992] 2 R.C.S. 445.

question de la perception de la TPS, qui est au centre des préoccupations que cette législation suscite chez M. Pappas. Le plus haut tribunal du pays a confirmé la constitutionnalité de la *Loi sur la taxe d'accise* en général et, en particulier, des articles 123, 221 et 240. Ces dispositions prévoient que les vendeurs de fournitures taxables sont nommés à titre de mandataires de Sa Majesté du chef du Canada pour la perception et la remise de la TPS. La Cour suprême a en outre conclu que les fournisseurs n'ont pas droit à une contrepartie pour leurs fonctions à titre de mandataires du gouvernement (sous réserve d'un crédit transitoire unique pour les petites entreprises).

[8] M. le juge en chef Bowman a eu l'occasion d'examiner les préoccupations analogues d'un contribuable qui soutenait que le fait d'agir comme percepteur pour le gouvernement constituait un traitement cruel et inusité, contrairement à la *Charte canadienne des droits et libertés* (la « Charte »). M. le juge en chef Bowman s'est exprimé en ces termes dans la décision *Villa Ridge Construction Ltd. c. Canada*<sup>2</sup> :

Je ne pense pas que le fait d'obliger des contribuables à percevoir et à verser la TPS ou à accomplir à cette fin l'une quelconque des autres tâches administratives dont notre régime d'autocotisation exige l'exécution en application de la *Loi sur la taxe d'accise* ou de la *Loi de l'impôt sur le revenu* constitue un traitement cruel et inusité, de la manière dont je comprends ces termes. Nul doute que bon nombre de ces responsabilités administratives non rémunérées demandent du temps et sont lourdes et exaspérantes. Ce n'est toutefois pas un prix trop élevé à payer pour vivre sous un régime fiscal d'autocotisation. Il se peut bien que certaines personnes considèrent que le fait de les obliger à payer des impôts est cruel. Quelle que puisse être la valeur de ce point de vue, ce traitement n'est assurément pas inusité.

[9] Bien que ces décisions me permettent d'affirmer que la *Loi sur la taxe d'accise* est constitutionnelle, j'estime opportun de me pencher sur les préoccupations plus particulières de M. Pappas. Ses allégations voulant que la législation soit contraire à la Charte découlent de sa conviction selon laquelle la Charte, en raison de son préambule qui précise que le Canada est fondé sur des principes qui reconnaissent la suprématie de Dieu, est assujettie à certaines restrictions d'ordre biblique. À cet égard, il affirme que Dieu considère comme un péché le fait d'être un percepteur d'impôts et que, par conséquent, n'importe quel texte législatif qui oblige les citoyens à assumer ce rôle est contraire à la Charte. Je ne puis souscrire à l'argument de M. Pappas. La présence, dans la Charte, d'une

---

<sup>2</sup> [2000] A.C.I. n° 599.

déclaration liminaire précisant que le Canada est fondé sur des principes qui reconnaissent la suprématie de Dieu ne constitue pas une invitation à interpréter la législation du pays à la lumière de passages tirés de la Bible. Cela entraînerait, au mieux, de la confusion et, au pire, le chaos. M. Pappas tente d'assimiler le préambule de la Charte à un énoncé du droit prépondérant s'apparentant à une disposition particulière de ce texte législatif. En réalité, il avance que les dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* portent atteinte à une loi plus fondamentale, soit la loi de Dieu. Il laisse entendre que cette loi est incorporée dans notre Charte, mais ce n'est pas le cas.

[10] Même s'il est fascinant, sur le plan philosophique, de se demander à quoi pensaient exactement les rédacteurs de la Charte lorsqu'ils ont employé les termes « principes qui reconnaissent la suprématie de Dieu », j'estime que cet exercice n'est pas nécessaire en l'espèce<sup>3</sup>. J'arrive simplement à la conclusion que le préambule n'a pas l'effet invoqué par M. Pappas.

[11] Il découle en outre de cet argument avancé par M. Pappas que le fait de l'obliger à agir comme percepteur de taxes porterait atteinte au droit à la liberté de religion que lui garantit l'article 2 de la Charte. Bien que j'aie des doutes quant à la nature véritable du dogme chrétien touchant les percepteurs d'impôts<sup>4</sup>, je vais accepter pour les besoins de la présente décision que la croyance religieuse de M. Pappas concernant les percepteurs d'impôts est fondée, c'est-à-dire qu'il est pour lui contraire à ses croyances religieuses d'agir comme percepteur de taxes. Je renvoie à la décision *O'Sullivan* du juge Muldoon. Dans cette affaire, l'appelant faisait valoir qu'on avait porté atteinte à ses droits garantis par l'article 2 de la Charte en l'obligeant à payer des impôts qui servaient à financer des avortements. Le juge Muldoon a tenu les propos suivants à la page 126 :

---

<sup>3</sup> L'examen de cette question que fait le juge Muldoon dans la décision *G. O'Sullivan v. M.N.R. (No. 2)*, [1992] 2 C.T.C. 117, à la page 125, est des plus intéressants :

Le préambule de la Charte fournit un outil important pour définir le Canada, mais la reconnaissance de la suprématie de Dieu dans la loi suprême du Canada ne fait qu'empêcher l'État canadien de devenir officiellement athée. Elle ne transforme pas le Canada en une théocratie du fait de la grande variété de croyances quant à la façon dont Dieu (c'est apparemment le même Dieu pour les juifs, les chrétiens et les musulmans) veut que ses fidèles se comportent en général et le vénèrent en particulier. En conséquence, la reconnaissance de la suprématie de Dieu dans le préambule n'empêche pas le Canada d'être un État laïque.

<sup>4</sup> « Ce qui est de César, rendez-le à César, et ce qui est de Dieu à Dieu. » Marc 12;13-17.

[...] Par conséquent, sous réserve des restrictions laïques dont il est question à l'article premier de la Charte, chacun est libre de croire ce qu'il veut, de professer ouvertement des croyances religieuses librement acceptées ou choisies et de les mettre en pratique par le culte ou par une manifestation extérieure sans en être empêché ni faire l'objet de représailles; et l'État est tenu de défendre cette liberté de conscience et de religion, outre les autres droits et libertés garantis par la Charte et dans celle-ci. Cette obligation légale de payer des impôts dont une portion sert à financer des avortements équivaut-elle à une coercition de l'État qui empiète sur la liberté de conscience et de religion? Il est probable que oui, mais de toute façon comme on a le droit de manifester légalement son opposition dans une société libre et démocratique, elle est sans nul doute justifiée par l'article premier qui, comme on l'a déjà mentionné, impose des restrictions laïques à cette liberté.

[12] Comme il a été établi qu'il n'est pas inconstitutionnel d'imposer la TPS, il suffit en l'espèce de se demander si le système de perception de la taxe instauré par la *Loi sur la taxe d'accise* constitue une restriction, par une règle de droit, dans des limites qui sont raisonnables et dont la justification puisse se démontrer dans le cadre d'une société libre et démocratique, au sens de l'article premier de la Charte. Je crois que la réponse à cette question est affirmative. À défaut de confier à des tiers la perception de la TPS, il faudrait recourir à un processus quelconque qui obligerait le consommateur à remettre la taxe directement. De nombreux adjectifs pourraient être utilisés pour décrire ce genre de système : difficilement applicable, lourd, coûteux. La possibilité pour le gouvernement de percevoir la TPS d'une manière efficiente est un objectif valable. Je suis convaincu qu'une personne raisonnable estimerait que le gouvernement du Canada est justifié, pour atteindre cet objectif, de porter atteinte aux droits de M. Pappas par l'établissement d'un tel système de perception.

[13] Je vais maintenant me pencher sur le bien-fondé de la cotisation elle-même. Premièrement, M. Pappas soutient qu'il n'a jamais reçu de l'ARC, depuis les modifications législatives apportées en 1997, une confirmation écrite précisant la façon appropriée d'appliquer la TPS aux biens vendus aux enchères. M. Pappas n'a pas mis en preuve de lettre qu'il aurait envoyée à l'ARC pendant la période en cause pour demander des explications à ce sujet. Il a reconnu qu'il a, depuis, été informé que la loi l'oblige à remettre toute la TPS perçue à l'occasion de ventes aux enchères. J'admets que les modifications législatives peuvent avoir déconcerté M. Pappas, mais son témoignage n'a pas réussi à me convaincre que l'ARC lui a conseillé de retenir la TPS perçue sur les commissions et de ne pas la remettre. Même s'il avait reçu des conseils en ce sens, il ne fait aucun doute, selon la loi, que M. Pappas ne pouvait invoquer le principe de la préclusion pour rendre l'ARC responsable de ses mauvais conseils. Il appartient à la Cour de décider du

bien-fondé de la cotisation à la lumière des règles de droit et des faits dont elle est saisie : ce ne sont pas les conseils donnés par des fonctionnaires de l'ARC au cours d'une conversation téléphonique qui permettent de trancher l'affaire.

[14] Qu'en est-il donc des exigences de la *Loi sur la taxe d'accise* que M. et M<sup>me</sup> Pappas doivent remplir en ce qui a trait aux fournitures effectuées en 2001 et en 2002? Tout d'abord, je dois préciser que, malgré le long témoignage concernant les ventes électroniques, la cotisation en litige intéresse les ventes aux enchères effectuées en personne en 2001 et en 2002. Les résumés produits par les appelants (pièces R-1 et R-2) relativement aux ventes aux enchères qui ont eu lieu pendant cette période montrent exactement comment ils percevaient et remettaient la TPS. Il est manifeste qu'ils percevaient, mais ne remettaient pas, la TPS perçue sur les commissions et les primes.

[15] Le paragraphe 177(1.2) de la Loi est ainsi libellé :

Lorsqu'un inscrit, qui agit à titre d'encanteur et de mandataire dans le cadre d'une activité commerciale, effectue la fourniture par vente aux enchères d'un bien meuble corporel au profit d'un acquéreur, la fourniture est réputée, pour l'application de la présente partie, être une fourniture taxable effectuée par l'encanteur et non par le mandant et l'encanteur est réputé, pour l'application de la présente partie, sauf l'article 180, ne pas avoir effectué, au profit du mandant, une fourniture de services liée à la fourniture du bien effectuée au profit de l'acquéreur.

Cette disposition est entrée en vigueur en 1997, soit bien avant les années en cause. Elle oblige l'encanteur à facturer la TPS sur la totalité du prix de vente, lequel englobe les primes et la commission. Après avoir perçu la TPS, l'encanteur est tenu, comme n'importe quel autre fournisseur, de déterminer le montant de la taxe nette exigible et, si celui-ci est positif, de le verser au receveur général [paragraphe 228(2)].

[16] M. Pappas paraît laisser entendre qu'il existe une certaine ambiguïté dans la dernière partie du paragraphe 177(1.2), lequel prévoit que le fournisseur est réputé ne pas avoir effectué une fourniture au profit du mandant des services. Selon M. Pappas, ce passage a pour effet de le soustraire à l'obligation de percevoir et de remettre la TPS sur les commissions facturées au mandant. Or, en 2001 et en 2002, M. Pappas a perçu la TPS sur les commissions, mais il a omis de la remettre. Cela est contraire à n'importe quelle interprétation du paragraphe 177(1.2). S'il n'avait pas facturé de TPS sur la partie du prix de vente correspondant à la commission, cela aurait pu donner davantage de poids à sa thèse, mais il aurait alors contrevenu à la Loi puisqu'il n'aurait pas exigé la TPS sur la « contrepartie ». Par exemple, si

un enchérisseur offre 1 000 \$ et paye cette somme, il s'agit de la contrepartie, même si M. Pappas considère que le 1 000 \$ comprend une commission de 100 \$ que lui doit le mandant. Il serait contraire à la Loi de percevoir uniquement 7 pour 100 de 900 \$. En conclusion, je suis d'avis que le ministre était fondé à établir à l'égard de M. et de M<sup>me</sup> Pappas une cotisation visant la taxe nette exigible.

[17] Quant aux pénalités, il est bien établi qu'elles peuvent être levées si la Cour est convaincue que le contribuable a fait preuve de diligence raisonnable en tentant d'observer les exigences de la Loi : voir la décision *Pillar Oilfields Projects Ltd. c. Canada*<sup>5</sup>. Comme je l'ai signalé dans la décision *Calistar Construction Services Ltd. c. La Reine*<sup>6</sup>, le critère relatif à la diligence raisonnable est respecté lorsqu'une personne raisonnable aurait, dans les mêmes circonstances, commis l'erreur en question. Contrairement à l'affaire *Calistar*, où le mandant n'avait pas consulté un expert-comptable ni un fonctionnaire de l'ARC, M. Pappas a déclaré dans son témoignage, et je le crois, qu'il a communiqué avec des fonctionnaires de l'ARC à plusieurs reprises. Après ces conversations, il a déclaré la TPS comme il est exposé plus haut. Or, je le répète, je ne suis pas convaincu qu'on lui a dit explicitement d'agir comme il l'a fait, mais je suis tout aussi peu persuadé qu'on lui a fourni une réponse limpide avant la fin de 2002. Selon l'intimée, M. Pappas aurait pu, et aurait dû, consulter un spécialiste de la TPS, surtout si l'on tient compte des modifications apportées à la Loi et de la complexité des activités liées aux enchères par voie électronique. Il aurait certes été bien plus prudent d'obtenir de tels conseils, mais il n'est pas déraisonnable pour un contribuable de croire qu'il peut s'adresser directement à la source – l'ARC – pour avoir des précisions.

[18] La présente affaire a été entendue dans le cadre de la procédure informelle et son issue est très serrée quant aux pénalités. Je suis disposé à accorder le bénéfice du doute à M. Pappas. Il a fait preuve de diligence raisonnable en communiquant avec l'ARC et en tentant de se conformer aux exigences de la *Loi sur la taxe d'accise*. Je fais droit à l'appel uniquement en ce qui concerne les pénalités, et je renvoie l'affaire au ministre pour cette raison.

---

<sup>5</sup> [1993] A.C.I. n° 764.

<sup>6</sup> 2004CCI451 (CCI).

Signé à Ottawa, Canada, ce 20<sup>e</sup> jour de décembre 2006.

« Campbell J. Miller »

---

Juge Miller

Traduction certifiée conforme  
ce 17<sup>e</sup> jour de mars 2008.

Maurice Audet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2006CCI692

N<sup>o</sup> DU DOSSIER DE LA COUR : 2006-812(GST)I

INTITULÉ DE LA CAUSE : JACQUELINE ET THEODORE PAPPAS  
c.  
SA MAJESTE LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 6 novembre 2006

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge Campbell J. Miller

DATE DU JUGEMENT : Le 20 décembre 2006

COMPARUTIONS :

Représentant des appelants : Theodore Pappas  
Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Pavanjit Mahil

AVOCAT(E) INSCRIT(E) AU DOSSIER :

Pour les appelants :

Nom : S/O

Cabinet : S/O

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada