

**United Parcel Service Canada
Ltd.** *Appellant*

v.

Her Majesty The Queen *Respondent*

**INDEXED AS: UNITED PARCEL SERVICE CANADA
LTD. v. CANADA**

Neutral citation: 2009 SCC 20.

File No.: 32546.

2009: January 15; 2009: April 23.

Present: McLachlin C.J. and Binnie, LeBel, Deschamps, Fish, Abella, Charron, Rothstein and Cromwell JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF
APPEAL

Taxation — Goods and Services Tax — Rebate of payment made in error — Overpayments made by courier acting as licensed customs broker — Courier crediting consignees for overpayments and deducting overpayments from its own GST liability as supplier of goods and services — Deductions disallowed — Whether courier entitled to rebate of overpayments — Excise Tax Act, R.S.C. 1985, c. E-15, ss. 215.1, 216(6), 225(1), 261(1), (2), (3), 296(2.1).

UPS, in its capacity as a licensed customs broker, overpaid \$2,937,123 in GST from February 1, 1996 to December 31, 1997. The overpayments were due to errors attributable either to UPS or to its customers. They were not collected by UPS from its customers. Instead, UPS reported the overpayments in its monthly GST returns by deducting the amount of the overpayments from its own GST liability as a supplier of goods and services. The Minister of National Revenue reassessed UPS for the period of February 1, 1996 until December 31, 1997 and disallowed the deductions. UPS successfully appealed to the Tax Court. The Federal Court of Appeal overturned the Tax Court's decision and dismissed UPS's appeal from the Minister's reassessment.

**United Parcel Service du Canada
Ltée** *Appelante*

c.

Sa Majesté la Reine *Intimée*

**RÉPERTORIÉ : UNITED PARCEL SERVICE DU
CANADA LTÉE c. CANADA**

Référence neutre : 2009 CSC 20.

N° du greffe : 32546.

2009 : 15 janvier; 2009 : 23 avril.

Présents : La juge en chef McLachlin et les juges Binnie, LeBel, Deschamps, Fish, Abella, Charron, Rothstein et Cromwell.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Droit fiscal — Taxe sur les produits et services — Remboursement de paiements effectués par erreur — Paiements en trop effectués par une entreprise de messageries agissant comme courtier en douane agréé — Crédits accordés par l'entreprise aux consignataires à l'égard des paiements en trop et déduction de ces paiements par l'entreprise du montant de TPS qu'elle devait elle-même à titre de fournisseur de produits et services — Déductions refusées — L'entreprise de messageries avait-elle droit au remboursement des paiements en trop? — Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. 1985, ch. E-15, art. 215.1, 216(6), 225(1), 261(1), (2), (3), 296(2.1).

En sa qualité de courtier en douane agréé, UPS a payé en trop la somme de 2 937 123 \$ au titre de la TPS du 1^{er} février 1996 au 31 décembre 1997. Ces paiements en trop étaient attribuables à des erreurs de UPS ou de ses clients. UPS n'a pas perçu de ses clients ces paiements en trop. Elle les a plutôt inscrits dans ses déclarations mensuelles de TPS et les a déduits du montant de TPS qu'elle devait elle-même à titre de fournisseur de biens et services. Le ministre du Revenu national a établi une nouvelle cotisation à l'égard de UPS pour la période du 1^{er} février 1996 au 31 décembre 1997 et a refusé les déductions demandées. UPS a interjeté appel avec succès devant la Cour canadienne de l'impôt. La Cour d'appel fédérale a infirmé la décision de la Cour canadienne de l'impôt et rejeté l'appel formé par UPS à l'encontre de la nouvelle cotisation établie par le ministre.

Held: The appeal should be allowed.

UPS was entitled to a rebate of the overpayment. While UPS was not the person liable for the GST, it was the person that paid an amount on account of GST within the meaning of s. 261(1) of the *Excise Tax Act*. That provision does not require an inquiry into liability for payment. The consignees of UPS may well have the liability to pay the GST on the imported goods, but s. 261(1) is worded broadly and it would not be in accordance with the ordinary and grammatical meaning of the provision to read it in such a way as to preclude persons who have actually paid or overpaid GST in error from obtaining a rebate. [14] [16-17] [20]

Section 261(2)(c) of the *Excise Tax Act* does not preclude payment of rebates under s. 261(1) just because a rebate could have been claimed under s. 215.1(1) or 216(6). Section 261(2)(c) was intended to avoid the double payment of rebates and only says that a rebate under s. 261(1) is not to be paid where a rebate is payable under s. 215.1 or 216(6). No rebate is payable under those provisions because UPS did not seek a rebate under either of them. Further, since no application for a rebate was made under s. 215.1(1), s. 216(6) or within the two-year time limit provided by s. 261(3), s. 261(1) and s. 296(2.1) were applicable. Section 296(2.1)(c) expressly relieves against the limitation period in s. 261(3). The Minister has agreed that \$2,900,858 (after adjustment) is an overpayment and was not payable, and that UPS did not collect the overpayment from its customers. By necessary implication, these concessions must mean that had the appropriate procedures been followed, the rebate would have been allowable. In these circumstances, the Minister was obliged to apply the rebate to the net tax assessed against UPS pursuant to s. 261(1) and s. 296(2.1). [27-28] [31-33]

Lastly, the intermingling of rebates under s. 261(1) for overpaid GST on imported goods and for tax collected and remittable by UPS under Division II as a remitting supplier is authorized by the *Excise Tax Act* itself. The definition of “net tax” in s. 225(1) provides that “an amount that may be deducted by the person under this Part” (namely, Part IX of the Act which includes both Division II “Goods and Services Tax” and Division III

Arrêt : Le pourvoi est accueilli.

UPS avait droit au remboursement des paiements en trop. Même si UPS n'était pas la personne responsable de payer la TPS, elle est celle qui a payé un montant au titre de cette taxe au sens du par. 261(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Cette disposition ne requiert pas que l'on s'interroge sur la responsabilité à l'égard du paiement. Il se peut fort bien que ce soient les consignataires de UPS qui soient responsables de payer la TPS sur les marchandises importées, mais le par. 261(1) est libellé en termes généraux et il ne serait pas conforme au sens ordinaire et grammatical du texte de cette disposition de l'interpréter d'une façon qui empêcherait des personnes ayant dans les faits, par erreur, payé la TPS ou versé des sommes en trop à cet égard de se faire rembourser par le ministre. [14] [16-17] [20]

L'alinéa 261(2)c) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne fait pas obstacle à un remboursement fondé sur le par. 261(1) du seul fait qu'il aurait été possible de réclamer un remboursement en application du par. 215.1(1) ou 216(6). L'alinéa 261(2)c) vise à éviter les remboursements en double et il dit seulement qu'un montant ne peut être remboursé en vertu du par. 261(1) lorsqu'un remboursement de cette somme est accordé en application du par. 215.1(1) ou 216(6). Aucun remboursement n'est accordé en application de ces dispositions, puisque UPS n'a pas réclamé de remboursement en vertu de l'une ou l'autre de celles-ci. En outre, comme aucune demande de remboursement n'a été présentée aux termes du par. 215.1(1) ou 216(6) ou dans le délai de deux ans prévu au par. 261(3), les par. 261(1) et 296(2.1) s'appliquaient. L'alinéa 296(2.1)c) écarte expressément le délai prévu au par. 261(3) pour la présentation d'une demande. Le ministre a reconnu que le montant de 2 900 858 \$ (après redressement) constitue un paiement en trop, qu'il n'avait pas à être payé et que UPS n'a pas perçu de ses clients le montant payé en trop. Il faut nécessairement déduire de ces concessions que, si les procédures appropriées avaient été respectées, le remboursement aurait été accordé. Dans les circonstances, le ministre était tenu d'appliquer le montant du remboursement en réduction de la taxe nette imposée à UPS, conformément aux par. 261(1) et 296(2.1). [27-28] [31-33]

Enfin, la *Loi sur la taxe d'accise* elle-même autorise la confusion des montants à rembourser en application du par. 261(1) au titre de la TPS payée en trop à l'égard de produits importés et des taxes que UPS a perçues et doit verser en vertu de la section II à titre de fournisseur. La définition de l'expression « taxe nette » au par. 225(1) prévoit qu'« un montant que la personne peut déduire en application de la présente partie » (soit la partie IX

“Tax on Importation of Goods”) may be set off against tax collected by a person as a remitting supplier under Division II. Rebates under s. 261(1) are amounts that may be deducted under Division III in Part IX of the *Excise Tax Act*. [35]

Cases Cited

Referred to: *West Windsor Urgent Care Centre Inc. v. R.*, 2005 TCC 405, [2005] G.S.T.C. 179, aff’d 2008 FCA 11, [2008] G.S.T.C. 5.

Statutes and Regulations Cited

Customs Act, R.S.C. 1985, c. 1 (2nd Supp.), ss. 58(5), (6), 60 to 65.

Excise Tax Act, R.S.C. 1985, c. E-15, ss. 215.1(1), (2), 216(2), (6), 225(1), 261(1), (2), (3), 296(2.1), Part IX.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal (Pelletier, Nadon and Sexton JJ.A.), 2008 FCA 48, 372 N.R. 347, [2008] G.S.T.C. 34, 2008 G.T.C. 1182, [2008] F.C.J. No. 178 (QL), 2008 CarswellNat 248, reversing a judgment of Bowman C.J.T.C., 2006 TCC 450, [2006] G.S.T.C. 146, 2007 G.T.C. 660, [2006] T.C.J. No. 516 (QL), 2006 CarswellNat 3980. Appeal allowed.

Jeff W. Galway and David E. Spiro, for the appellant.

Wendy Burnham, David Jacyk and Bonnie F. Moon, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

ROTHSTEIN J. —

I. Overview

[1] From February 1, 1996 to December 31, 1997, United Parcel Service Canada Ltd. (“UPS”), in its capacity as a licensed customs broker, over-paid \$2,937,123 in GST to the Minister of National Revenue on goods brought into Canada on behalf of persons to whom it had delivered shipments from

de la Loi, qui comprend tant la section II « Taxe sur les produits et services » que la section III « Taxe sur l’importation de produits ») peut être déduit de la taxe perçue par une personne en tant que fournisseur tenu de la verser en application de la section II. Les remboursements visés au par. 261(1) sont des sommes qui peuvent être déduites en application de la section III de la partie IX de la *Loi sur la taxe d’accise*. [35]

Jurisprudence

Arrêt mentionné : *West Windsor Urgent Care Centre Inc. c. Canada*, 2005 CCI 405, [2005] A.C.I. n° 564 (QL), conf. par 2008 CAF 11, [2008] A.C.F. n° 24 (QL).

Lois et règlements cités

Loi sur la taxe d’accise, L.R.C. 1985, ch. E-15, art. 215.1(1), (2), 216(2), (6), 225(1), 261(1), (2), (3), 296(2.1), partie IX.

Loi sur les douanes, L.R.C. 1985, ch. 1 (2^e suppl.), art. 58(5), (6), 60 à 65.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d’appel fédérale (les juges Pelletier, Nadon et Sexton), 2008 CAF 48, 372 N.R. 347, [2008] G.S.T.C. 34, 2008 G.T.C. 1182, [2008] A.C.F. n° 178 (QL), 2008 CarswellNat 2307, qui a rejeté une décision du juge en chef Bowman, 2006 CCI 450, [2006] G.S.T.C. 146, 2007 G.T.C. 660, [2006] A.C.I. n° 516 (QL), 2006 CarswellNat 6558. Pourvoi accueilli.

Jeff W. Galway et David E. Spiro, pour l’appelante.

Wendy Burnham, David Jacyk et Bonnie F. Moon, pour l’intimée.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE ROTHSTEIN —

I. Aperçu

[1] Du 1^{er} février 1996 au 31 décembre 1997, United Parcel Service du Canada Ltée (« UPS »), en sa qualité de courtier en douane agréé, a payé au ministre du Revenu national 2 937 123 \$ en trop au titre de la TPS relativement à des marchandises provenant de l’étranger qu’elle a fait entrer au Canada

outside of Canada. UPS reported the overpayments in its monthly GST returns by deducting the amount of the overpayments from its own GST liability as a supplier of goods and services. On reassessment, in March 2000, the Minister disallowed these deductions. UPS was out of pocket for the overpayments and did not seek reimbursement from its customers. The issue is whether, in the circumstances of this case, UPS is entitled to a rebate of the overpayments. In my opinion, UPS is entitled to the rebate and I would allow the appeal.

II. Facts

[2] UPS provides delivery services to among others: (i) persons outside of Canada who request a shipment be picked up outside of Canada and delivered to an address within Canada (“shippers”) and (ii) persons in Canada who have received delivery of a shipment that is located outside of Canada at an address that is within Canada (“consignees”). The term “customers” includes both shippers and consignees of delivered goods.

[3] In carrying on its business as a courier, UPS acts as a licenced customs broker for goods entering Canada from a foreign country. With some regular consignees, UPS acted as a broker under the authority of a general agency agreement with these consignees. With other consignees, UPS acted as a broker through a one-time power of attorney from these consignees. Acting as a broker, UPS was authorized to take all steps necessary to clear Canadian customs and to pay or remit duties and taxes on behalf of its customers. Only the overpayment of GST is at issue in this appeal.

[4] It was not uncommon for there to be errors that resulted in the overpayment of GST. According to the statement of agreed facts, there were many reasons for these overpayments, including wrong value for duty, returned shipments, Canadian goods

pour le compte des personnes auxquelles elle a livré ces marchandises. UPS a inscrit les paiements en trop dans ses déclarations mensuelles de TPS et a déduit le montant payé en trop du montant de TPS qu'elle devait elle-même à titre de fournisseur de biens et services. Dans une nouvelle cotisation, en mars 2000, le ministre a refusé ces déductions. UPS n'a pu recouvrer les paiements en trop et n'a pas demandé à ses clients de les lui rembourser. Il s'agit de savoir si, dans les circonstances de l'espèce, UPS a droit à un remboursement des paiements en trop. À mon avis, UPS a droit au remboursement et j'accueillerais le pourvoi.

II. Faits

[2] UPS offre des services de messageries, notamment (i) à des personnes à l'étranger (les « expéditeurs ») qui lui demandent de prendre un envoi à l'étranger et de le livrer à une adresse au Canada, et (ii) à des personnes au Canada (les « consignataires ») qui reçoivent à une adresse au Canada la livraison d'un envoi provenant de l'étranger. Le terme « clients » englobe tant les expéditeurs que les consignataires des marchandises livrées.

[3] Dans le cadre de son entreprise de messageries, UPS agit comme courtier en douane agréé à l'égard des marchandises qu'elle fait entrer au Canada. Pour ce qui concerne certains consignataires réguliers, UPS agissait comme courtier en vertu d'une entente générale de représentation signée par ces consignataires. Pour d'autres consignataires, UPS agissait comme courtier en vertu d'une procuration spéciale donnée par ces consignataires. À titre de courtier, UPS était autorisée à prendre toutes les mesures nécessaires pour faciliter le dédouanement des marchandises aux douanes canadiennes et pour payer ou verser les droits et taxes au nom de ses clients. Seul le paiement en trop de TPS est en litige dans le présent pourvoi.

[4] Il n'était pas rare que des erreurs soient commises, lesquelles donnaient lieu à des paiements en trop de TPS. Selon l'exposé conjoint des faits, de nombreuses raisons expliquent ces paiements en trop, notamment une valeur en douane inexacte, des

returning to Canada, GST free goods and others. The errors were attributable either to UPS or to its customers.

[5] Until late 1996, UPS used two different methods to recover overpaid GST. Where the consignee was not a GST registrant, UPS would credit the consignee's account for the amount of the overpayment after the error was discovered so that, as between UPS and the consignee, the consignee was only charged the correct GST. UPS would then deduct the same amount against its own GST liability as a supplier of goods and services.

[6] When there was an error pertaining to a consignee who was a GST registrant, UPS would credit the consignee's account with the amount of the overpayment as it did for consignees who were not GST registrants. However, instead of deducting the amount of the overpayment from its own GST liability, UPS would file documentation with the Minister to recover the amount of the overpayment. The time between the date the rebate application was made and the time when UPS would receive the rebate varied from 30 days to one year.

[7] Commencing in late December 1996, UPS began treating GST registrants and non-registrants alike. When an overpayment was discovered, UPS credited the consignee's account for the amount of the overpayment so that all consignees would be charged only the correct amount of GST. In all cases, UPS would then deduct the overpayment of GST from its own GST liability. Under this procedure, UPS no longer filed GST rebate claims on behalf of any of the consignees. It simply deducted all of the overpayments from its own GST liability in its monthly GST returns.

[8] During the period of February 1, 1996 to December 31, 1997, the GST paid in error amounted to \$2,937,123.

envois retournés, des produits canadiens retournés au Canada et des produits exonérés de TPS. Ces erreurs étaient attribuables à UPS ou à ses clients.

[5] Jusqu'à la fin de 1996, UPS se servait de deux méthodes différentes pour recouvrer la TPS payée en trop. Si le consignataire n'était pas un inscrit aux fins de la TPS, UPS créditaient le compte du consignataire du montant payé en trop une fois l'erreur constatée de sorte que, en ce qui concerne les rapports entre UPS et le consignataire, ce dernier se voyait facturer uniquement le montant de TPS exact. UPS déduisait ensuite le même montant du montant de TPS qu'elle devait elle-même à titre de fournisseur de produits et services.

[6] S'il s'agissait d'une erreur reliée à un consignataire inscrit aux fins de la TPS, UPS créditaient le compte du consignataire du montant payé en trop comme elle le faisait pour les consignataires qui n'étaient pas des inscrits. Cependant, au lieu de déduire le montant payé en trop du montant de TPS qu'elle devait elle-même, UPS présentait des documents au ministre en vue de recouvrer les paiements en trop. Le délai entre la date de présentation de la demande de remboursement et le moment où UPS recevait le remboursement pouvait varier de 30 jours à un an.

[7] Dès la fin de décembre 1996, UPS a commencé à traiter de la même façon les consignataires inscrits et les consignataires non-inscrits aux fins de la TPS. Lorsqu'un paiement en trop était constaté, UPS créditaient le compte du consignataire du montant payé en trop de sorte que tous les consignataires se voyaient facturer uniquement le montant de TPS exact. Dans tous les cas, UPS déduisait ensuite le montant de TPS payé en trop du montant de TPS qu'elle devait elle-même. Ainsi, UPS ne présentait plus de demandes de remboursement de TPS pour le compte de l'un ou l'autre des consignataires. Dans ses déclarations mensuelles de TPS, elle déduisait tout simplement les montants payés en trop du montant de TPS qu'elle devait elle-même.

[8] La TPS payée par erreur au cours de la période du 1^{er} février 1996 au 31 décembre 1997 s'élève à 2 937 123 \$.

III. Decisions Below

[9] The Minister assessed UPS for the period of February 1, 1996 until December 31, 1997 and disallowed the amount of \$2,937,123 which UPS had deducted from its own GST liability. By Notice of Decision, the Minister allowed an adjustment of \$36,265, leaving a reassessed balance of \$2,900,858. In addition, the Minister assessed interest of \$456,606.20 and a penalty of \$632,229.77.

[10] UPS appealed to the Tax Court. Chief Justice Bowman allowed the appeal (2006 TCC 450, [2006] G.S.T.C. 146). The Federal Court of Appeal overturned Chief Justice Bowman's decision and dismissed UPS's appeal from the Minister's reassessment (2008 FCA 48, [2008] G.S.T.C. 34).

IV. Issue

[11] The issue is whether UPS is entitled to a rebate of \$2,900,858 for the period February 1, 1996 to December 31, 1997.

V. Analysis

[12] The Statement of Agreed Facts states in its preamble and at para. 27:

The parties also agree that the word "overpayment" as used below [in the statement of agreed facts] reflects an amount of GST that would not have been payable had the errors described in paragraph 19 below [in the statement of agreed facts] not been made. The Respondent does not agree that the word "overpayment" as used below implies any right to the repayment of that amount to UPS or to anyone else.

. . .

27. The amount of the GST overpayments for the 1996/1997 period that was offset against the amount of GST reported by UPS as shown on line 105 of its GST return was \$2,937,120.00 [after adjustment \$2,900,858]. UPS did not collect those overpayments as GST from its customers.

III. Décisions des juridictions inférieures

[9] Le ministre a établi une cotisation à l'égard de UPS pour la période du 1^{er} février 1996 au 31 décembre 1997 et a refusé la déduction de 2 937 123 \$ réclamée par UPS à l'égard de la somme qu'elle devait elle-même au titre de la TPS. Par un avis de décision, le ministre a accordé un redressement de 36 265 \$, ce qui laissait un solde de 2 900 858 \$ pour la nouvelle cotisation. De plus, le ministre a réclamé des intérêts de 456 606,20 \$ et infligé une pénalité de 632 229,77 \$.

[10] UPS a interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Le juge en chef Bowman a accueilli l'appel (2006 CCI 450, [2006] A.C.I. n° 516 (QL)). La Cour d'appel fédérale a infirmé la décision du juge en chef Bowman et a rejeté l'appel interjeté par UPS à l'encontre de la nouvelle cotisation établie par le ministre (2008 CAF 48, [2008] A.C.F. n° 178 (QL)).

IV. Question en litige

[11] Il s'agit de déterminer si UPS a droit à un remboursement de 2 900 858 \$ pour la période du 1^{er} février 1996 au 31 décembre 1997.

V. Analyse

[12] L'exposé conjoint des faits indique ce qui suit dans son préambule et au par. 27 :

[TRADUCTION] Les parties conviennent également que le terme « trop-payé » utilisé ci-dessous [dans l'exposé conjoint des faits] fait référence à un montant de TPS qui n'aurait pas dû être payé si les erreurs décrites au paragraphe 19 ci-dessous [dans l'exposé conjoint des faits] n'avaient pas été commises. L'intimée ne reconnaît pas que le terme « trop-payé », utilisé ci-dessous, implique un droit quelconque au remboursement de ce montant à UPS ou à qui que ce soit d'autre.

. . .

27. Le montant des trop-payés de TPS pour la période 1996/1997 qui a été compensé au regard des montants de TPS déclarés par UPS, comme l'indique la ligne 105 de sa déclaration de TPS, était de 2 937 120 \$ [2 900 858 \$ après redressement]. UPS n'a pas perçu de ses clients ces trop-payés à titre de TPS.

[13] From these agreed facts, four conclusions may be drawn. First, there were overpayments of GST in the 1996-1997 period amounting to \$2,937,123. Second, it was UPS that paid the overpayments to the Minister. Third, UPS did not collect these overpayments of GST from its customers and it was “out of pocket” for these overpayments. And fourth, the Minister did not agree that the word “overpayment” implied any right of repayment. However, this does not detract from the Minister’s factual concession that there was an overpayment. In a statement of agreed facts, it is the facts that are agreed upon, not the legal consequences of those agreed facts.

[14] The first question, then, is whether UPS was entitled to a rebate of the overpayment of \$2,900,858 (after adjustment by the Minister) under the provisions of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1985, c. E-15. Section 261(1) of the *Excise Tax Act* provides that:

261. (1) Where a person has paid an amount

(a) as or on account of, or

(b) that was taken into account as,

tax, net tax, penalty, interest or other obligation under this Part in circumstances where the amount was not payable or remittable by the person, whether the amount was paid by mistake or otherwise, the Minister shall, subject to subsections (2) and (3), pay a rebate of that amount to the person.

[15] On its face, subject to subss. (2) and (3), s. 261(1) would appear to support UPS’s claim that it was entitled to a rebate of the GST overpayment. UPS paid an amount on account of GST on imported goods in circumstances where the amount was not payable or remittable because it was an overpayment. The overpayment resulted from mistakes by UPS and its customers. In these circumstances, s. 261(1) provides that the Minister shall pay a rebate of the amount of the overpayment.

[16] However, the Minister says that s. 261(1) cannot be interpreted in a contextual vacuum. The Minister’s first argument is that UPS was not the person who paid the amount on account of GST.

[13] Il est possible de tirer quatre conclusions de ces faits admis. Premièrement, pendant la période de 1996-1997, les paiements en trop de TPS se sont élevés à 2 937 123 \$. Deuxièmement, c’est UPS qui a payé ces sommes au ministre. Troisièmement, UPS n’a pas perçu de ses clients ces paiements en trop de TPS, qu’elle a acquittés « de ses propres deniers ». Enfin, quatrièmement, le ministre n’a pas reconnu que le mot « trop-payé » supposait un quelconque droit à remboursement. Toutefois, cela ne change rien au fait admis par le ministre qu’il y a eu paiement en trop. Dans un exposé conjoint des faits, ce sont les faits qui sont admis, non leurs conséquences juridiques.

[14] Par conséquent, il s’agit en premier lieu de déterminer si UPS avait droit au remboursement du paiement en trop de 2 900 858 \$ (après redressement par le ministre) en vertu des dispositions de la *Loi sur la taxe d’accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15. Le paragraphe 261(1) de cette loi prévoit ce qui suit :

261. (1) Dans le cas où une personne paie un montant au titre de la taxe, de la taxe nette, des pénalités, des intérêts ou d’une autre obligation selon la présente partie alors qu’elle n’avait pas à le payer ou à le verser, ou paie un tel montant qui est pris en compte à ce titre, le ministre lui rembourse le montant, indépendamment du fait qu’il ait été payé par erreur ou autrement.

[15] Sous réserve des par. (2) et (3), le par. 261(1) semble à première vue appuyer l’allégation de UPS selon laquelle elle avait droit au remboursement du montant de TPS payé en trop. UPS a payé, à l’égard de marchandises importées, un montant au titre de la TPS qu’elle n’avait pas à payer ou à verser puisqu’il s’agissait d’un paiement en trop. Ce paiement en trop résultait d’erreurs commises par UPS et ses clients. Dans de telles circonstances, le par. 261(1) prévoit que le ministre doit rembourser le montant du paiement en trop.

[16] Toutefois, le ministre affirme que l’interprétation du par. 261(1) ne saurait se faire dans un vide contextuel. Selon le premier argument invoqué par le ministre, UPS n’est pas la personne

He says UPS as customs broker acted as an agent for the consignees and that it was the consignees who were liable to pay the GST and not UPS. The Minister says that, for the purposes of s. 261(1), the person who “has paid an amount” is the person who has the legal liability to pay, not the person who simply transmitted the money to the Minister.

[17] I cannot agree. This argument would impose an inquiry into liability for payment instead of actual payment where no such inquiry is mandated by the statute. It may well be that it was the consignees of UPS who had the liability to pay the GST on the imported goods. But that does not detract from the fact that in actuality it was UPS — and UPS alone — who paid and was out of pocket for the GST. At first blush, the words “or other obligation” in s. 261(1) might be thought to import the notion of liability to pay. However, the words “other obligation” must be read in the context of the provision as a whole. Section 261(1) applies where a person pays an amount as or on account of “tax, net tax, penalty, [or] interest”. These terms refer to categories of amounts that are to be paid as or on account of obligations established by the *Excise Tax Act*. In this context, “other obligation” simply refers to an obligation under Part IX of the *Excise Tax Act* that is not specifically enumerated in s. 261(1). Actual liability is not relevant in this context since there is no liability to pay tax that was paid in error. If the Minister’s argument were correct, a stranger who mistakenly paid GST on goods imported by someone else (perhaps because the names of two importers were similar) could not obtain a rebate. It cannot have been the intention of Parliament that persons who were not liable for GST but paid GST in error could not obtain a rebate.

qui a payé le montant au titre de la TPS. Selon lui, en sa qualité de courtier en douane, UPS agissait à titre de mandataire des consignataires et ce sont les consignataires, et non UPS, qui étaient tenus de payer la TPS. Le ministre affirme que, pour l’application du par. 261(1), la personne qui « paie un montant » est celle qui a la responsabilité légale de payer, et non celle qui a tout simplement transmis l’argent au ministre.

[17] Je ne puis souscrire à cet argument, qui obligerait que l’on s’interroge sur la responsabilité à l’égard du paiement plutôt que sur le paiement lui-même, alors que la loi ne requiert nullement l’examen de cette question. Il se peut fort bien que ce soient les consignataires de UPS qui étaient responsables de payer la TPS sur les marchandises importées. Cependant, cela ne change rien au fait que, en réalité, c’est UPS — et UPS seule — qui a payé la TPS de ses propres deniers. À première vue, on pourrait croire que les mots « ou d’une autre obligation » au par. 261(1) introduisent la notion d’obligation de payer. Toutefois les mots « autre obligation » doivent être interprétés dans le contexte de l’ensemble de la disposition. Le paragraphe 261(1) s’applique si une personne paye un montant au titre « de la taxe, de la taxe nette, des pénalités, [ou] des intérêts ». Ces termes renvoient à des catégories de montants qui doivent être payés au titre des obligations créées par la *Loi sur la taxe d’accise*. Dans ce contexte, l’expression « autre obligation » s’entend simplement d’une obligation visée par la partie IX de la *Loi sur la taxe d’accise* qui n’est pas mentionnée spécifiquement au par. 261(1). La responsabilité elle-même n’est pas pertinente dans ce contexte, puisqu’il n’existe aucune obligation de payer une taxe qui a été acquittée par erreur. Si l’argument avancé par le ministre était fondé, un étranger qui aurait payé par erreur la TPS sur des marchandises importées par quelqu’un d’autre (peut-être parce que les noms de deux importateurs se ressemblent) ne pourrait se faire rembourser. Le législateur ne peut avoir eu l’intention d’empêcher des personnes qui n’étaient pas tenues de payer certaines sommes au titre de la TPS mais l’ont fait par erreur d’obtenir le remboursement des sommes en question.

[18] The Minister relies on *West Windsor Urgent Care Centre Inc. v. R.*, 2005 TCC 405, [2005] G.S.T.C. 179, aff'd 2008 FCA 11, [2008] G.S.T.C. 5, to argue that the only person entitled to a rebate is the person who was liable to pay the GST. *West Windsor* does not stand for that proposition. Rather, it stands for the proposition that the person who in fact paid and was out of pocket for the GST is the person that can claim a rebate under s. 261(1).

[19] In *West Windsor*, Hershfield J. found that the appellant — a remitting supplier who sought a rebate under s. 261(1) — had collected GST and remitted it to the Minister, but had not in fact paid it. The appellant was a clinic that supplied infrastructure to physicians who in turn provided medical services paid by their patients or, more commonly, by insurers such as the Ontario Health Insurance Plan. The physicians, as recipients of the clinic's services, paid a fee to the clinic including GST and the clinic remitted these GST payments to the Minister. Hershfield J. found that it was the physicians, not the clinic, who in fact paid the GST (*West Windsor*, at para. 49). The clinic therefore lacked standing to seek a rebate under s. 261(1) since it had simply collected and remitted the GST. In this case, there is no doubt that it was UPS and UPS only who in fact overpaid the GST in error. The overpayments were not collected by UPS from its customers.

[20] Section 261(1) is worded broadly. There is no limitation of the kind argued for by the Minister in the language of the provision. Nothing in the context of s. 261(1) supports such a limitation, nor has the Minister pointed to any other provision of the *Excise Tax Act* or *Customs Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (2nd Supp.), to support such a limitation. It would not be in accordance with the ordinary and grammatical meaning of the provision to read s. 261(1) in such a way as to preclude persons who have paid

[18] Invoquant la décision *West Windsor Urgent Care Centre Inc. c. Canada*, 2005 CCI 405, [2005] A.C.I. n° 564 (QL), conf. par 2008 CAF 11, [2008] A.C.F. n° 24 (QL), le ministre soutient que la seule personne qui a droit à un remboursement est celle qui était responsable de payer la TPS. L'arrêt *West Windsor* n'appuie pas cet argument. Il étaye plutôt la thèse selon laquelle la personne qui a effectivement payé la TPS de ses propres deniers est celle qui peut demander un remboursement en vertu du par. 261(1).

[19] Dans l'affaire *West Windsor*, le juge Hershfield a conclu que l'appelante — un fournisseur ayant demandé un remboursement en application du par. 261(1) — avait perçu la TPS et l'avait versée au ministre, mais qu'en fait elle ne l'avait pas payée. L'appelante était une clinique qui fournissait l'infrastructure nécessaire aux médecins, lesquels fournissaient à leur tour des services médicaux payés par leurs patients ou, de façon plus courante, par des assureurs tels que le Régime d'assurance-maladie de l'Ontario. En tant qu'acquéreurs des services fournis par la clinique, les médecins payaient des frais à la clinique, y compris la TPS, et la clinique versait au ministre ces montants payés au titre de la TPS. Le juge Hershfield a conclu que ce sont les médecins, et non la clinique, qui ont en réalité payé la TPS (*West Windsor*, par. 49). En conséquence, la clinique n'avait pas qualité pour réclamer un remboursement en vertu du par. 261(1), puisqu'elle avait tout simplement perçu et versé la TPS. En l'espèce, il ne fait aucun doute que c'est UPS, et UPS seule, qui a dans les faits payé la TPS en trop par erreur. UPS n'a pas perçu de ses clients ces paiements en trop.

[20] Le paragraphe 261(1) est libellé en termes généraux. Il ne contient aucune restriction semblable à celle alléguée par le ministre. Le contexte du par. 261(1) n'étaye nullement une telle restriction, et le ministre n'a invoqué aucune autre disposition de la *Loi sur la taxe d'accise* ou de la *Loi sur les douanes*, L.R.C. 1985, ch. 1 (2^e suppl.), à l'appui d'une telle restriction. Il ne serait pas conforme au sens ordinaire et grammatical du texte de la disposition d'interpréter le par. 261(1) d'une façon

or overpaid GST in error from obtaining a rebate from the Minister.

[21] I would therefore conclude that UPS was the person that paid an amount on account of GST within the meaning of s. 261(1) of the *Excise Tax Act*.

[22] The Minister's second argument is that, in order to invoke s. 261(1), the amount paid must be an amount that was "not payable". The Minister says that until a designated customs officer has revised the amount of GST owing as the result of a reappraisal of the value of the goods or a redetermination of their tax status, the amount reported by UPS, even if incorrect, is deemed to be correct and is not subject to review except through the processes provided for in the *Customs Act* (s. 58(5) and (6)) and the *Excise Tax Act* (s. 216(2) and (6)).

[23] Putting aside for a moment the issue of the procedure to obtain a rebate under the *Excise Tax Act* and *Customs Act*, which I deal with as a third argument by the Minister, I would only observe at this point that the Minister's position is contradicted by the facts in the record. The Minister has agreed that the sum of \$2,900,858 constituted overpayment of GST and that this amount would not have been payable had errors not been made. The facts agreed to by the Minister come squarely within s. 261(1) (subject to subss. (2) and (3)). UPS paid \$2,900,858 which was not payable due to mistakes. In these circumstances, s. 261(1) requires the Minister to rebate that amount to UPS.

[24] I turn to the Minister's third argument which is that UPS did not follow the required procedure for obtaining a rebate and therefore was not entitled to a rebate under s. 261(1). Payment of a rebate under s. 261(1) is "subject to subsections (2) and (3)". Under s. 261(2)(c), no rebate is to be paid under

qui empêcherait des personnes ayant par erreur payé la TPS ou versé des sommes en trop à cet égard de se faire rembourser par le ministre.

[21] Par conséquent, je conclus que UPS est la personne qui a payé un montant au titre de la TPS au sens du par. 261(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

[22] Selon le deuxième argument avancé par le ministre, une personne ne peut invoquer le par. 261(1) à l'égard d'un montant qu'elle a payé que si « elle n'avait pas à le payer ». Le ministre affirme que, jusqu'à ce qu'un agent des douanes désigné ait révisé le montant de la TPS dû à la suite d'une nouvelle appréciation de la valeur en douane des marchandises ou d'une révision du classement tarifaire des marchandises, le montant déclaré par UPS, même s'il est erroné, est réputé exact et n'est pas susceptible de révision, sauf suivant les modalités prévues par la *Loi sur les douanes* (par. 58(5) et (6)) et la *Loi sur la taxe d'accise* (par. 216(2) et (6)).

[23] Je vais laisser momentanément de côté la question de la procédure à suivre pour obtenir un remboursement en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* et de la *Loi sur les douanes*, que j'examine dans le cadre du troisième argument du ministre. Je tiens simplement à souligner ici que les faits au dossier réfutent la thèse du ministre. Ce dernier a reconnu que la somme de 2 900 858 \$ constituait un paiement en trop de TPS et que cette somme n'aurait pas été payable si des erreurs n'avaient pas été commises. Les faits admis par le ministre sont clairement visés au par. 261(1) (sous réserve des par. (2) et (3)). En raison d'erreurs qui ont été commises, UPS a payé un montant de 2 900 858 \$ qu'elle n'avait pas à payer. Compte tenu de ces circonstances, le par. 261(1) oblige le ministre à rembourser cette somme à UPS.

[24] J'aborde maintenant le troisième argument avancé par le ministre, à savoir que UPS n'a pas suivi la procédure requise pour obtenir un remboursement et n'a donc pas droit à un remboursement en vertu du par. 261(1). Le remboursement prévu à ce paragraphe est accordé sous réserve des par. (2)

s. 261(1) to the extent it is payable under s. 215.1(1) or (2) or s. 216(6). Section 261(2)(c) provides that:

261. . . .

(2) A rebate in respect of an amount shall not be paid under subsection (1) to a person to the extent that

. . . .

(c) a rebate of the amount is payable under subsection 215.1(1) or (2) or 216(6)

[25] Under s. 261(3) an application for rebate must be made within two years after the day the overpayment was made. Section 261(3) provides:

261. . . .

(3) A rebate in respect of an amount shall not be paid under subsection (1) to a person unless the person files an application for the rebate within two years after the day the amount was paid or remitted by the person.

[26] The Minister says s. 215.1(1) and s. 216(6) could have applied had the importers made a claim under these provisions. He submits that a rebate would have been payable under s. 216(6) in a number of categories (e.g. incorrect value for duty, incorrect tariff classification, non-taxable goods, goods returned to Canada) or possibly under s. 215.1(1) (e.g. goods imported on consignment, approval, sale or return basis or other similar terms) had UPS followed the procedures provided in ss. 60 to 65 of the *Customs Act* or s. 215.1 of the *Excise Tax Act*. He says a reappraisal or a redetermination would have been conducted by a designated customs officer had an application for a reappraisal or a redetermination been made by the importer within the time specified. The Minister further submits that since a reappraisal or a redetermination of the goods was available under the regime prescribed in the *Customs Act*, recourse for seeking a rebate by the importer was through s. 215.1(1) and s. 216(6), not s. 261(1) and that UPS

et (3). Suivant l'al. 261(2)c), aucun montant n'est remboursé en vertu du par. 261(1) dans la mesure où un remboursement de ce montant est accordé en application des par. 215.1(1) ou (2) ou 216(6). Voici le texte de l'al. 261(2)c) :

261. . . .

(2) Le montant n'est pas remboursé dans la mesure où :

. . . .

c) un remboursement du montant est accordé en application des paragraphes 215.1(1) ou (2) ou 216(6)

[25] Selon le par. 261(3), les demandes de remboursement doivent être présentées dans les deux années qui suivent le paiement en trop. Le paragraphe 261(3) est rédigé ainsi :

261. . . .

(3) Le remboursement n'est versé que si la personne en fait la demande dans les deux ans suivant le paiement ou le versement du montant.

[26] Le ministre affirme que les par. 215.1(1) et 216(6) auraient pu s'appliquer si les importateurs avaient présenté une demande en vertu de ces dispositions. Il soutient que, si UPS avait suivi la procédure prévue aux art. 60 à 65 de la *Loi sur les douanes* ou à l'art. 215.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*, un remboursement aurait été payable en application du par. 216(6) dans un certain nombre de cas (p. ex. valeur en douane inexacte, classement tarifaire erroné, produits non taxables, produits retournés au Canada), voire en application du par. 215.1(1) (p. ex. produits importés sur approbation, en consignation avec ou sans reprise des invendus ou selon d'autres modalités semblables). Il affirme qu'un agent des douanes désigné aurait effectué une révision si l'importateur en avait fait la demande dans le délai prescrit. Le ministre prétend également que, comme il était possible de demander une révision à l'égard des marchandises sous le régime prévu par la *Loi sur les douanes*, le recours par lequel l'importateur peut demander un remboursement relève des par. 215.1(1) et 216(6), non du par. 261(1), et que UPS n'a

did not follow the prescribed procedure to obtain rebates under either s. 215.1(1) or s. 216(6).

[27] Section 261(2)(c) provides that a rebate shall not be paid under s. 261(1) where a rebate “is payable under subsection 215.1(1) . . . or 216(6)”. The Minister argues that s. 261(2)(c) prevents a rebate claim from being filed under s. 261 where a rebate *is available* under s. 215.1(1) or under s. 216(6). However, s. 261(2)(c) does not say that a rebate is not to be paid under s. 261(1) where a rebate is available through another enumerated rebate provision. Rather, s. 261(2)(c) says that a rebate under s. 261(1) is not to be paid where a rebate “is payable under subsection 215.1(1) or (2) or s. 216(6)”. No rebate *is payable* under those provisions because UPS did not seek a rebate under either of them.

[28] I do not read s. 261(1) or 261(2)(c) as precluding payment of rebates under s. 261(1) just because a rebate could have been claimed under s. 215.1(1) or 216(6). In my view, s. 261(2)(c) was intended to avoid the double payment of rebates. Obviously no one may claim the same rebate under both s. 215.1(1) or 216(6) and s. 261(1). But s. 261(2)(c) does not say that the only way in which a rebate may be obtained is under s. 215.1(1) or 216(6). It only says that no rebate is to be paid under s. 261(1) “to the extent that . . . (c) a rebate of the amount is payable under subsection 215.1(1) or (2) or 216(6)”. It seems to me to follow that the Minister is required to pay a rebate under s. 261(1) if no rebate is payable under s. 215.1(1) or (2) or s. 216(6) and the Minister agrees that a person has paid or overpaid an amount on account of GST that was not payable by reason of mistake.

pas respecté la procédure prescrite en vue d’obtenir un remboursement en application du par. 215.1(1) ou 216(6).

[27] L’alinéa 261(2)c précise qu’aucun montant n’est remboursé en application du par. 261(1) lorsqu’un remboursement « est accordé en application des paragraphes 215.1(1) [. . .] ou 216(6) ». Le ministre plaide que l’al. 261(2)c empêche la présentation d’une demande de remboursement fondée sur l’art. 261 si un remboursement *peut être obtenu* en vertu du par. 215.1(1) ou 216(6). Toutefois, l’al. 261(2)c ne dit pas qu’un montant ne peut être remboursé en application du par. 261(1) lorsque le remboursement de ce montant peut être obtenu au moyen d’une autre disposition énumérée relative aux remboursements. L’alinéa 261(2)c dit plutôt qu’un montant ne peut être remboursé en vertu du par. 261(1) lorsqu’un remboursement de cette somme « est accordé en application des paragraphes 215.1(1) ou (2) [. . .] ou 216(6) ». Or, aucun remboursement n’est accordé en application de ces dispositions, puisque UPS n’a pas réclamé de remboursement en vertu de l’une ou l’autre de celles-ci.

[28] Je ne considère pas que le par. 261(1) ou l’al. 261(2)c fait obstacle à un remboursement fondé sur le par. 261(1) du seul fait qu’il aurait été possible de réclamer un remboursement en application du par. 215.1(1) ou 216(6). À mon avis, l’al. 261(2)c vise à éviter les remboursements en double. Il va de soi que nul ne peut réclamer le remboursement d’un même montant à la fois en vertu du par. 215.1(1) ou 216(6) et en vertu du par. 261(1). Cependant, l’al. 261(2)c ne dit pas que la seule façon d’obtenir un remboursement est par l’application du par. 215.1(1) ou 216(6). Il prévoit seulement qu’aucun remboursement ne peut être payé en application du par. 261(1) « dans la mesure où [. . .] c) un remboursement du montant est accordé en application des paragraphes 215.1(1) ou (2) ou 216(6) ». Il s’ensuit, selon moi, que le ministre est tenu d’accorder un remboursement en vertu du par. 261(1) si aucun montant n’est remboursé en application des par. 215.1(1) ou (2) ou 216(6) et si le ministre reconnaît qu’une personne a, par erreur, payé au titre de la TPS un montant qu’elle n’avait pas à payer, ou qu’elle a payé une somme en trop à cet égard.

[29] Further, s. 296(2.1) provides that in the assessment process, if the Minister determines that a rebate would have been payable had it been claimed in an application, that it was not so claimed and that the period for claiming the rebate has expired, the Minister shall, unless otherwise requested, apply the rebate against the net tax of the person. Section 296(2.1) provides:

296. . . .

(2.1) Where, in assessing the net tax of a person for a reporting period of the person or an amount (in this subsection referred to as the “overdue amount”) that became payable by a person under this Part, the Minister determines that

(a) an amount (in this subsection referred to as the “allowable rebate”) would have been payable to the person as a rebate if it had been claimed in an application under this Part filed on the particular day that is

(i) if the assessment is in respect of net tax for the reporting period, the day on or before which the return under Division V for the period was required to be filed, or

(ii) if the assessment is in respect of an overdue amount, the day on which the overdue amount became payable by the person,

and, where the rebate is in respect of an amount that is being assessed, if the person had paid or remitted that amount,

(b) the allowable rebate was not claimed by the person in an application filed before the day notice of the assessment is sent to the person, and

(c) the allowable rebate would be payable to the person if it were claimed in an application under this Part filed on the day notice of the assessment is sent to the person or would be disallowed if it were claimed in that application only because the period for claiming the allowable rebate expired before that day,

the Minister shall apply all or part of the allowable rebate against that net tax or overdue amount as if the person had, on the particular day, paid or remitted the amount so applied on account of that net tax or overdue amount.

[29] Par ailleurs, le par. 296(2.1) prévoit que si le ministre constate, lors de l'établissement d'une cotisation, qu'un remboursement aurait été payable s'il avait fait l'objet d'une demande, qu'il n'a pas fait l'objet d'une telle demande et que le délai pour réclamer un remboursement est expiré, il doit, sauf demande contraire de la personne concernée, appliquer le montant du remboursement en réduction de la taxe nette de cette personne. Le paragraphe 296(2.1) est rédigé ainsi :

296. . . .

(2.1) Le ministre, s'il constate les faits ci-après relativement à un montant (appelé « montant de remboursement déductible » au présent paragraphe) lors de l'établissement d'une cotisation concernant la taxe nette d'une personne pour une période de déclaration de celle-ci ou concernant un montant (appelé « montant impayé » au présent paragraphe) qui est devenu payable par une personne en vertu de la présente partie, applique tout ou partie du montant de remboursement déductible en réduction de la taxe nette ou du montant impayé comme si la personne avait payé ou versé, à la date visée aux sous-alinéas a)(i) ou (ii), le montant ainsi appliqué au titre de la taxe nette ou du montant impayé :

a) le montant de remboursement déductible aurait été payable à la personne à titre de remboursement s'il avait fait l'objet d'une demande produite aux termes de la présente partie à la date suivante et si, dans le cas où le remboursement vise un montant qui fait l'objet d'une cotisation, la personne avait payé ou versé ce montant :

(i) si la cotisation concerne la taxe nette pour la période de déclaration, la date limite de production de la déclaration aux termes de la section V pour la période,

(ii) si la cotisation concerne un montant impayé, la date à laquelle ce montant est devenu payable par la personne;

b) le montant de remboursement déductible n'a pas fait l'objet d'une demande produite par la personne avant le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé;

c) le montant de remboursement déductible serait payable à la personne s'il faisait l'objet d'une demande produite aux termes de la présente partie le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé, ou serait refusé s'il faisait l'objet d'une telle demande du seul fait que le délai dans lequel il peut être demandé a expiré avant ce jour.

[30] As I read s. 296(2.1), even if no application for a rebate was made within the applicable limitation period, the rebate shall be applied by the Minister against the net tax owed by the taxpayer in the reassessment process if the Minister determines that a rebate would have been payable had it been claimed. The section refers to “allowable rebate”. Allowable rebate must mean a rebate that would have been allowable had the applicable procedure been followed. In other words, where these procedures have not been followed, it is not fatal to the rebate claim.

[31] In the circumstances of this case, s. 215.1(1) and s. 216(6) were not applicable because no application was made under s. 215.1(1) and no reappraisal or redetermination by a Customs officer was made under s. 216(6). Further, no application was filed by UPS within the time limit provided by s. 261(3).

[32] Because no application was made under s. 215.1(1), s. 216(6) or within the time limit provided by s. 261(3), s. 261(1) and s. 296(2.1) were applicable. Section 296(2.1)(c) expressly relieves against the time limit of two years provided for in s. 261(3).

[33] The Minister has agreed that \$2,900,858 is an overpayment and was not payable. The Minister has also agreed that UPS did not collect the overpayment from its customers. By necessary implication, these concessions must mean that had the appropriate procedures been followed, the rebate would have been allowable. In these circumstances, the Minister was obliged to apply the rebate to the net tax assessed against UPS pursuant to s. 261(1) and s. 296(2.1).

[34] In this case, the fact and the amount of the overpayment of GST by UPS were conceded by the Minister in the Statement of Agreed Facts. In another case, a party that has been reassessed and

[30] Selon mon interprétation du par. 296(2.1), même si aucune demande de remboursement n’a été produite avant l’expiration du délai applicable, si le ministre constate qu’un remboursement aurait dû être accordé s’il avait été réclamé, il doit, lors de l’établissement de la nouvelle cotisation, appliquer le montant du remboursement en réduction de la taxe nette due par le contribuable. Le paragraphe fait référence à un « montant de remboursement déductible ». Ce terme doit s’entendre d’un montant de remboursement qui aurait été accordé si la procédure applicable avait été suivie. Autrement dit, le non-respect de cette procédure n’est pas fatal pour la demande de remboursement.

[31] Dans les circonstances de l’espèce, les par. 215.1(1) et 216(6) ne s’appliquaient pas étant donné qu’aucune demande de remboursement n’a été présentée en vertu du par. 215.1(1) et qu’aucune révision de l’appréciation de la valeur de produits ou du classement de produits n’a été effectuée par un agent des douanes en application du par. 216(6). En outre, UPS n’a présenté aucune demande de remboursement dans le délai fixé au par. 261(3).

[32] Comme aucune demande de remboursement n’a été présentée aux termes du par. 215.1(1) ou 216(6) ou dans le délai prévu au par. 261(3), les par. 261(1) et 296(2.1) s’appliquaient. L’alinéa 296(2.1)c) écarte expressément le délai de deux ans prévu au par. 261(3) pour la présentation d’une demande.

[33] Le ministre a reconnu que le montant de 2 900 858 \$ constitue un paiement en trop et qu’il n’avait pas à être payé. Il a également reconnu que UPS n’a pas perçu de ses clients le montant payé en trop. Il faut nécessairement déduire de ces concessions que, si les procédures appropriées avaient été respectées, le remboursement aurait été accordé. Dans les circonstances, le ministre était tenu d’appliquer le montant du remboursement en réduction de la taxe nette imposée à UPS, conformément aux par. 261(1) et 296(2.1).

[34] En l’espèce, le ministre a concédé dans l’exposé conjoint des faits l’existence et le montant du paiement en trop fait par UPS au titre de la TPS. Dans une autre instance, une partie faisant l’objet

who wishes to rely on s. 261(1) and s. 296(2.1) may have to prove the fact and the amount of overpayment by leading evidence. Although one might question why the *Excise Tax Act* would permit a party to lead evidence to establish that there was an allowable rebate for the purposes of s. 261(1) and s. 296(2.1) instead of following other procedures provided for in the *Excise Tax Act* or the *Customs Act*, I am compelled to reach this conclusion based on the text and context of s. 261(1) and s. 296(2.1).

[35] The Minister further submits that there is “no statutory basis for intermingling Division II tax collected in respect of the appellant’s own supplies of goods and services and deemed held in trust for Her Majesty, with Division III tax paid by importers on their importation of goods”. However, this “intermingling” is provided for by the terms of the *Excise Tax Act* itself. The definition of “net tax” in s. 225(1) provides that “an amount that may be deducted by the person under this Part” — namely Part IX of the *Excise Tax Act* (which includes both Division II “Goods and Services Tax” and Division III “Tax on Importation of Goods”) — may be set off against tax collected by a person as a remitting supplier under Division II. Rebates under s. 261(1) are amounts that may be deducted under Division III in Part IX of the *Excise Tax Act*. In other words, the “intermingling” of rebates under s. 261(1) for overpaid GST on imported goods and tax collected and remittable by UPS as a remitting supplier is authorized by the *Excise Tax Act* itself.

[36] One of the Minister’s concerns is that any of UPS’s customers could have claimed a rebate or input tax credit for the same rebate claim made by UPS and that there would be no way of knowing this without undertaking an audit of each and every

d’une nouvelle cotisation et souhaitant s’appuyer sur les par. 261(1) et 296(2.1) pourrait devoir établir, par des éléments de preuve, l’existence du paiement en trop et le montant de celui-ci. Bien que l’on puisse se demander pourquoi la *Loi sur la taxe d’accise* permet qu’une personne présente des éléments de preuve pour établir qu’il existait un montant de remboursement déductible pour l’application des par. 261(1) et 296(2.1) au lieu de devoir suivre les autres procédures que prévoient la *Loi sur la taxe d’accise* ou la *Loi sur les douanes*, je ne peux qu’arriver à cette conclusion compte tenu du texte et du contexte des par. 261(1) et 296(2.1).

[35] Le ministre plaide en outre que [TRADUCTION] « rien dans la loi n’autorise la confusion de la taxe prévue à la section II qui est perçue à l’égard de la fourniture de produits et de services par l’appelante et réputée détenue en fiducie pour Sa Majesté et de la taxe prévue à la section III que paient les importateurs sur les produits importés ». Toutefois, cette « confusion » est prévue par les termes de la *Loi sur la taxe d’accise* elle-même. En effet, la définition de l’expression « taxe nette » au par. 225(1) prévoit qu’« un montant que la personne peut déduire en application de la présente partie » — soit la partie IX de la *Loi sur la taxe d’accise* (qui comprend tant la section II « Taxe sur les produits et services » que la section III « Taxe sur l’importation de produits ») — peut être déduit de la taxe que perçoit un fournisseur tenu de la verser en application de la section II. Les remboursements visés au par. 261(1) sont des sommes qui peuvent être déduites en application de la section III de la partie IX de la *Loi sur la taxe d’accise*. En d’autres mots, la *Loi sur la taxe d’accise* elle-même autorise la « confusion » des montants à rembourser en application du par. 261(1) au titre de la TPS payée en trop à l’égard de produits importés et des taxes que UPS a perçues et doit verser à titre de fournisseur.

[36] Le ministre s’inquiète notamment de ce que l’un ou l’autre des clients de UPS aurait pu réclamer un remboursement ou un crédit de taxe sur les intrants à l’égard du même montant pour lequel UPS a présenté une demande de remboursement et

customer. He says that any agreement between UPS and its customers not to claim a rebate is simply a private agreement that cannot override statutory provisions. I agree with the Minister that a private agreement cannot override statutory provisions. But that is not the point. The Minister is essentially arguing that a customer of UPS could fraudulently claim a rebate or an input tax credit knowing that UPS had already made a claim for the same rebate. A person who fraudulently sought a rebate of a GST overpayment or an input tax credit would be subject to criminal sanctions. With respect, I do not think it lies in the mouth of the Minister to raise such an argument on the facts of this case where he has agreed that there has been an overpayment and where his position is that he is entitled to retain overpaid GST. In any event, if this is a matter of concern to the Minister, he may ask Parliament to amend the *Excise Tax Act* to address it.

[37] Where the Minister has admitted the underlying facts for a s. 261(1) rebate and where subss. (2) and (3) of s. 261 were not applicable, the conclusion must be that there was an allowable rebate within the meaning of s. 261(1) and s. 296(2.1) and that the rebate should be applied to reduce the net tax otherwise payable. The Minister should have allowed the amount of the rebate of \$2,900,858 to reduce the GST otherwise remittable by UPS.

VI. Conclusion

[38] I would allow the appeal, set aside the decision of the Federal Court of Appeal, restore the decision of the Tax Court and disallow the Minister's reassessment in its entirety. UPS is entitled to its costs in this Court and the courts below.

qu'il n'y aurait aucun moyen de le savoir à moins de soumettre chacun des clients à une vérification. Il affirme que toute entente entre UPS et ses clients suivant laquelle ces derniers renoncent à réclamer un remboursement constitue simplement une entente privée qui ne saurait écarter l'application des dispositions législatives. Je conviens avec le ministre qu'une entente privée ne peut prévaloir sur des dispositions législatives. Mais là n'est pas la question. Le ministre soutient essentiellement qu'un client de UPS pourrait de façon frauduleuse demander un remboursement ou un crédit de taxe sur les intrants tout en sachant que UPS a déjà présenté une demande de remboursement pour ce même montant. La personne qui demanderait de façon frauduleuse le remboursement d'un paiement en trop de TPS ou un crédit de taxe sur les intrants s'exposerait à des sanctions criminelles. Soit dit en tout respect, je crois que le ministre est malvenu de soulever un tel argument eu égard aux faits de l'espèce, alors qu'il a reconnu qu'un montant de TPS a été payé en trop et qu'il soutient avoir le droit de conserver ce montant. Quoi qu'il en soit, si cette situation inquiète le ministre, il peut demander au législateur de modifier en conséquence la *Loi sur la taxe d'accise*.

[37] Comme le ministre a reconnu les faits sous-jacents à un remboursement fondé sur le par. 261(1) et que les par. 261(2) et (3) ne s'appliquaient pas, il faut conclure qu'il existait un montant de remboursement déductible pour l'application des par. 261(1) et 296(2.1) et qu'il y a lieu d'appliquer ce montant en réduction de la taxe nette payable par ailleurs. Le ministre aurait dû accorder le montant de remboursement de 2 900 858 \$ afin de réduire le montant de TPS que UPS devait verser par ailleurs.

VI. Conclusion

[38] Je suis d'avis d'accueillir le pourvoi, d'annuler la décision de la Cour d'appel fédérale, de rétablir la décision de la Cour canadienne de l'impôt et de refuser en totalité la nouvelle cotisation établie par le ministre. UPS a droit à ses dépens devant notre Cour et devant les juridictions inférieures.

Appeal allowed with costs.

Pourvoi accueilli avec dépens.

Solicitors for the appellant: Blake, Cassels & Graydon, Toronto.

Procureurs de l'appelante : Blake, Cassels & Graydon, Toronto.

Solicitor for the respondent: Department of Justice, Ottawa.

Procureur de l'intimée : Ministère de la Justice, Ottawa.