

T-4157-74

T-4157-74

British Columbia Railway Company (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Collier J.—Vancouver, November 8 and December 8, 1978.

Excise — Sales tax — Goods prepared for use by manufacturer and not for sale — Plaintiff disputing Revenue Department's method of valuating product — Court to determine preliminary questions of law: (1) whether any tax is payable at all, and (2) whether Minister's valuation of product is reviewable by proceedings in Trial Division — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 27, 28 — Interpretation Act, R.S.C. 1970, c. I-23, s. 11.

The Department of National Revenue, Customs and Excise Division, pursuant to the *Excise Tax Act*, assessed the plaintiff sales or consumption tax in respect of railway ties. The plaintiff sent out its raw ties to another company to be creosoted and the price charged included a reasonable component for administrative costs and profit of that other company. The Revenue Department computed the value of the ties, for tax purposes, on the total cost of the raw ties, certain freight charges, the charges for creosoting, plus 15% on all that for supervision and profit. The plaintiff took issue with the 15% charge. The Court is to determine two preliminary questions of law: firstly, did the *Excise Tax Act* fail to specify the time at which the sales tax was payable, and if so, is any tax payable at all? and secondly, is the Minister's determination of the value of the railway ties reviewable by proceedings in the Trial Division of this Court?

Held, the first question is answered in plaintiff's favour. For transactions falling within paragraph 28(1)(d), no time for repayment is set out in subsection 27(1). Subparagraph 27(1)(a)(i) cannot be interpreted as fixing a time for payment of the deemed sale specified in paragraph 28(1)(d). Subsection 50(3) does not fix the time when the tax is payable; it merely allows the taxpayer to file a return and forward the taxes collected, on a monthly basis or payable earlier, to the tax gatherer. The result of the existing statutory provisions is that a manufacturer or producer does not know when the tax becomes payable. A taxpayer must know the point in time when tax is payable in order to comply with and fulfil his statutory duties. Here there is a gap or omission; there is no certainty and, as a consequence, no liability. As to question 2, it was agreed that if question 1 was answered in favour of the plaintiff, the assessments are to be vacated.

ACTION.

British Columbia Railway Company (Demanderesse)

a c.

La Reine (Défenderesse)Division de première instance, le juge Collier—
b Vancouver, le 8 novembre et le 8 décembre 1978.

Accise — Taxe de vente — Marchandises retenues pour son usage par le fabricant et non destinées à la vente — La demanderesse conteste la méthode d'évaluation du produit du Ministère — Le tribunal doit répondre à des questions de droit préliminaires: (1) s'il y a vraiment une taxe à payer et (2) si la fixation par le Ministre de la valeur du produit peut être contrôlée par une procédure engagée en Division de première instance — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c. E-13, art. 27 et 28 — Loi d'interprétation, S.R.C. 1970, c. I-23, art. 11.

Le ministère du Revenu national, Division douanes et accise, a évalué conformément à la *Loi sur la taxe d'accise* la taxe de vente ou de consommation que devait la demanderesse pour des traverses de chemins de fer. La demanderesse a envoyé ses traverses, non encore traitées, à une autre compagnie pour les faire imprégner de créosote et le prix demandé comprenait d'une part une composante raisonnable pour les coûts de l'opération et, d'autre part, le profit de la compagnie de créosotage. Le ministère du Revenu a calculé la valeur des traverses, aux fins fiscales, comme égale au total du coût des traverses non traitées, de certains frais de transport, du créosotage, plus 15 p. 100 du tout pour la supervision et le bénéfice. La demanderesse a contesté ce pourcentage. Le tribunal doit répondre à deux questions de droit préliminaires: premièrement, la *Loi sur la taxe d'accise* omet-elle d'indiquer l'époque à laquelle la taxe de vente est payable et, dans ce cas, y a-t-il une taxe à payer? Et, deuxièmement, la fixation par le Ministre de la valeur des traverses de chemins de fer peut-elle être contrôlée par l'introduction d'une instance devant la Division de première instance de la présente cour?

Arrêt: la première question doit recevoir une réponse favorable à la demanderesse. Pour les opérations relevant de l'alinéa 28(1)d), aucune époque de paiement n'est prévue au paragraphe 27(1). Le sous-alinéa 27(1)a)(i) ne peut être interprété comme fixant l'époque du paiement au moment de la présumée vente spécifiée à l'alinéa 28(1)d). Le paragraphe 50(3) ne fixe pas l'époque où la taxe devra être payée. Il permet simplement au contribuable de produire une déclaration et d'envoyer, mensuellement, au percepteur, les taxes perçues ou dues antérieurement. Il s'ensuit que les dispositions législatives existantes ne permettent pas au fabricant ou au producteur de savoir quand la taxe sera payable. Le contribuable doit connaître le moment où la taxe devient payable afin de se soumettre à ses obligations légales et de les exécuter. Ici il y a une faille ou une omission; il y a incertitude et donc pas d'obligation. Quant à la deuxième question, il avait été convenu que les cotisations seraient abandonnées si la première question recevait une réponse favorable à la demanderesse.

ACTION.

COUNSEL:

P. N. Thorsteinsson for plaintiff.
W. Hohmann for defendant.

SOLICITORS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

COLLIER J.: These reasons are the determination, before trial, of a question of law.

The plaintiff's action is for declaratory relief.

Paragraph 2 of the statement of claim alleges, and the defendant admits:

2. The Plaintiff at all material times purchased ties from various sources, transferred the ties to other parties to have preservative applied, and then utilized the finished ties in the maintenance and extension of its railway lines.

The Department of National Revenue, Customs and Excise Division, pursuant to the *Excise Tax Act*¹, assessed the plaintiff sales or consumption tax in respect of the railway ties. The taxes were assessed over the period June 14, 1963 to June 30, 1973. The amounts are substantial.

One particular aspect of the assessment gave rise to the present law suit. The plaintiff sent out its raw ties to another company to be creosoted. This is a relatively expensive process. The price charged the plaintiff for that service included a reasonable component for administrative costs and profit of that other company. The Revenue Department computed the value of the ties, for tax purposes, on the total of the cost of the raw ties, certain freight charges, the charges for creosoting, plus 15% on all that for supervision and profit. The plaintiff took issue with the 15% charge. This action followed.

¹ R.S.C. 1952, c. 100 and amendments, and subsequently R.S.C. 1970, c. E-13 and amendments.

AVOCATS:

P. N. Thorsteinsson pour la demanderesse.
W. Hohmann pour la défenderesse.

a PROCUREURS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

b

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

c LE JUGE COLLIER: Les présents motifs concernent le règlement préliminaire, d'une question de droit.

Par son action la demanderesse recherche un jugement déclaratoire.

d

Le paragraphe 2 de la déclaration allègue, comme le reconnaît la défenderesse, que:

[TRADUCTION] 2. Aux époques qui nous intéressent, la demanderesse a acheté des traverses de chemins de fer de sources diverses, les a remises à des tiers pour les faire traiter puis a utilisé les traverses traitées pour entretenir et prolonger ses voies ferrées.

e

Le ministère du Revenu national, Division douanes et accise, a évalué conformément à la *Loi sur la taxe d'accise*¹, la taxe de vente ou de consommation que devait la demanderesse pour les traverses de chemins de fer. Les cotisations portent sur une période allant du 14 juin 1963 au 30 juin 1973. Leur montant est considérable.

g

C'est un aspect particulier de la cotisation qui a donné lieu à la présente instance. La demanderesse a envoyé ses traverses, non encore traitées, à une autre compagnie pour les faire imprégner de créosote. C'est là un procédé relativement coûteux. Le prix demandé à la demanderesse pour ce faire comprenait d'une part une composante raisonnable pour les coûts de l'opération et, d'autre part, le profit de la compagnie de créosotage. Le ministère du Revenu a calculé la valeur des traverses, aux fins fiscales, comme égale au total du coût des traverses non traitées, de certains frais de transport, du créosotage, plus 15 p. 100 du tout pour la supervision et le bénéfice. La demanderesse a contesté ce pourcentage, d'où la présente action.

h

i

¹ S.R.C. 1952, c. 100, modifié et subséquemment: S.R.C. 1970, c. E-13, modifié.

The parties agreed to have the Court determine two preliminary questions of law. The first question is not really related to the 15% calculation in respect of administration costs and profit. It goes to whether any tax is payable at all. The second question is more directly related to the 15% issue.

I set out, first, an agreed statement of facts²:

1. The Plaintiff purchased raw railroad ties from suppliers along its railway line.

2. It delivered raw ties to a creosoting plant operated by Dominion Tar and Chemical Co. Ltd. ('Domtar'), whereupon Domtar creosoted the ties.

3. The Plaintiff then picked up the ties at Domtar's plant and put them to use throughout its rail system.

4. Domtar charged the Plaintiff for the creosoting function performed by it an amount that was an arm's length price for what Domtar did, including a reasonable component to cover administrative costs and profit.

5. By analogy with the decision of the Supreme Court of Canada in *The Queen v. Canadian Pacific Railway Company*, 1971 Dominion Tax Cases 5078, the Plaintiff is considered to be the manufacturer for sales tax purposes of the ties creosoted in these circumstances by Domtar.

6. Pursuant to section 27 of the *Excise Tax Act* the Defendant has assessed the Plaintiff on the basis that it is to be treated as the manufacturer of the finished ties and has imposed tax on the basis of a determination pursuant to section 28 of the *Excise Tax Act* that the value on which the tax is to be imposed is the total of:

- (a) cost of the raw ties,
- (b) amounts for freight for which no specific charge was made by the Plaintiff, and
- (c) charge by Domtar for creosoting,

and then to that total is added 15% for supervision and profit.

At the hearing, the parties further agreed that the defendant had selected, for the points in time when the tax became payable, the time the particular ties were physically installed into the plaintiff's rail bed system—the time of consumption.

I set out, next, the questions of law for determination:

1. Did the *Excise Tax Act* fail to specify the time at which the consumption or sales tax was payable on the Plaintiff's railroad ties, and if so, is there any liability on the Plaintiff for payment of the consumption or sales tax assessed by the Minister in this case?

2. Is the determination made by the Minister of National Revenue, pursuant to s. 28 of the *Excise Tax Act* R.S.C. 1970,

² I have already briefly summarized them.

Les parties sont convenues d'obtenir du tribunal la réponse à deux questions de droit préliminaires. La première n'est pas réellement reliée aux 15 p. 100 censés représenter les frais d'administration et les bénéfiques. Elle revient à mettre en doute qu'aucune taxe soit due. La deuxième question porte plus directement sur les 15 p. 100 litigieux.

J'énonce d'abord l'exposé conjoint des faits²:

[TRADUCTION] 1. La demanderesse a acheté des traverses de chemins de fer non traitées à certains fournisseurs le long de sa voie ferrée.

2. Elle a livré les traverses non traitées à une usine de créosotage exploitée par la Dominion Tar and Chemical Co. Ltd. (la 'Domtar'), laquelle a appliqué le traitement.

3. La demanderesse est alors allée chercher les traverses à l'usine de la Domtar et les a utilisées pour son réseau de voies ferrées.

4. La Domtar a demandé à la demanderesse pour le créosotage un prix sans complaisance comportant une composante raisonnable pour couvrir les frais d'administration et le profit.

5. Par analogie avec l'arrêt de la Cour suprême du Canada: *La Reine c. Canadian Pacific Railway Company*, 1971 Dominion Tax Cases 5078, on considère, aux fins de la taxe de vente, la demanderesse comme le fabricant des traverses que la Domtar, en ce cas-ci, a traitées au créosote.

6. Conformément à l'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*, la défenderesse a établi la cotisation de la demanderesse en la considérant comme le fabricant des traverses traitées; elle a imposé la taxe en déterminant en vertu de l'article 28 de la *Loi sur la taxe d'accise*, que celle-ci porterait sur le total:

- a) du prix des traverses non traitées,
 - b) des frais de transport, lesquels n'ont pas été expressément évalués par la demanderesse,
 - c) du prix demandé par la Domtar pour le créosotage,
- plus 15 p. 100 pour la supervision et le profit.

A l'audience, les parties sont en outre convenues que la défenderesse avait choisi, comme époque d'application de la taxe celle où les différentes traverses se trouvaient effectivement posées sur l'emprise du réseau ferroviaire de la demanderesse, soit l'époque de la consommation.

J'énonce maintenant les questions de droit qu'il faut résoudre:

[TRADUCTION] 1. La *Loi sur la taxe d'accise* omet-elle d'indiquer l'époque à laquelle la taxe de vente ou de consommation sur les traverses de chemins de fer de la demanderesse est payable et dans ce cas celle-ci doit-elle payer cette taxe selon la cotisation établie par le Ministre en l'espèce?

2. La fixation faite par le ministre du Revenu national, conformément à l'article 28 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C.

² J'ai déjà brièvement résumé ceux-ci.

c. E-13 (and amendments) and pursuant to s. 31 of the *Excise Tax Act* R.S.C. 1952, c. 100 (and amendments), of the value of the plaintiff's railroad ties, for the consumption or sales tax, as calculated according to Schedule A of the amended statement of claim, reviewable by proceedings in the Trial Division of this Court?

The parties further agreed:

(a) if question 1 is answered in favour of the plaintiff, the assessments are to be vacated; if the answer is unfavourable, question 2 is to be determined.

(b) if question 2 is answered in favour of the defendant, the plaintiff's action is dismissed; if the answer is in the affirmative, the action will proceed to trial.

When these questions came on for hearing, I stated, after discussion, question 1 would be argued and determined first.

I turn, then, to the submissions made on the first question.

Counsel referred at length to subsections 27(1) and (4), and subsection 28(1) of the *Excise Tax Act*³. I set out those portions of the legislation:

27. (1) There shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax of nine per cent on the sale price of all goods

(a) produced or manufactured in Canada

(i) payable, in any case other than a case mentioned in subparagraph (ii) or (iii), by the producer or manufacturer at the time when the goods are delivered to the purchaser or at the time when the property in the goods passes, whichever is the earlier,

(ii) payable, in a case where the contract for the sale of the goods (including a hire-purchase contract and any other contract under which property in the goods passes upon satisfaction of a condition) provides that the sale price or other consideration shall be paid to the manufacturer or producer by instalments (whether the contract provides that the goods are to be delivered or property in the goods is to pass before or after payment of any or all instalments), by the producer or manufacturer *pro tanto* at the time each of the instalments becomes payable in accordance with the terms of the contract, and

³ R.S.C. 1970, c. E-13. The amendment to section 27 by S.C. 1970-71-72, c. 62, s. 1, merely increased the tax from 9% to 12%. I do not think it necessary to set out the comparable provisions of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, and amendments, covering the years 1963-1970.

1970, c. E-13 (modifié) et à l'article 31 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100 (modifié), de la valeur des traverses de chemins de fer de la demanderesse, aux fins de la taxe de vente ou de consommation, calculée selon l'annexe A de la déclaration modifiée, peut-elle être contrôlée par l'introduction d'une instance devant la Division de première instance de la présente cour?

Les parties sont en outre convenues que:

a) si la première question reçoit une réponse favorable à la demanderesse, les cotisations seront abandonnées; si elle est défavorable, il faudra répondre à la deuxième question;

b) si la deuxième question reçoit une réponse favorable à la défenderesse, l'action de la demanderesse sera rejetée; si la réponse est affirmative, l'action sur le fond devra être jugée.

Lorsque le moment de connaître de ces questions est venu, j'ai déclaré, après un échange de vues, que la première question devrait être plaidée et résolue la première.

Je traiterai donc maintenant des allégations relatives à la première question.

Les avocats ont longuement discuté des paragraphes 27(1) et (4) et 28(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*³. Je reproduis ici ces passages de la Loi:

27. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente de neuf pour cent sur le prix de vente de toutes marchandises,

a) produites ou fabriquées au Canada,

(i) payable, dans tout cas autre que celui mentionné au sous-alinéa (ii) ou (iii), par le producteur ou fabricant à l'époque où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou à l'époque où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre,

(ii) payable, dans un cas où le contrat de vente des marchandises (y compris un contrat de location-vente et tout autre contrat en vertu duquel la propriété des marchandises est transmise dès qu'il est satisfait à une condition) stipule que le prix de vente ou autre contrepartie doit être payé au fabricant ou producteur par versements (que, d'après le contrat, les marchandises doivent être livrées ou que la propriété des marchandises doit être transmise avant ou après le paiement d'une partie ou de la totalité des versements), par le producteur ou le fabricant *pro tanto* à l'époque où chacun des versements devient exigible en conformité des conditions du contrat, et

³ S.R.C. 1970, c. E-13. La modification de l'article 27 opérée par les S.C. 1970-71-72, c. 62, art. 1, ne fait que hausser la taxe de 9 p. 100 à 12 p. 100. Je ne crois pas nécessaire d'énoncer les dispositions semblables de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100 et ses modifications en vigueur pendant les années 1963 à 1970.

- (iii) payable, in the case of dressed or dressed and dyed furs, by the person to whom the furs are delivered by the dresser or dyer, at the time of such delivery, whether or not that person is a licensed wholesaler or licensed manufacturer, and the sale price of the goods shall be deemed to be either the aggregate of the current market value of the furs in their raw state and the dressing or dressing and dyeing charge, or the dyeing charge only where the furs delivered were dressed furs on which tax has been paid under this subparagraph or on importation, and the dresser or dyer shall, at the time the furs are so delivered, collect the tax in the form of a certified cheque made payable to the Receiver General and shall forthwith remit the same to the Receiver General;
- (b) imported into Canada, payable by the importer or transferee who takes the goods out of bond for consumption at the time when the goods are imported or taken out of warehouse for consumption;
- (c) sold by a licensed wholesaler, payable by him at the time of delivery to the purchaser, and the tax shall be computed
- (i) on the duty paid value of the goods, if they were imported by the licensed wholesaler, or
- (ii) on the price for which the goods were purchased by the licensed wholesaler, if they were not imported by him, and such price shall include the amount of the excise duties on goods sold in bond; or
- (d) retained by a licensed wholesaler for his own use or for rental by him to others, payable by the licensed wholesaler at the time the goods are put to his own use or first rented to others, and the said tax shall be computed
- (i) on the duty paid value of the goods, if they were imported by the licensed wholesaler, or
- (ii) on the price for which the goods were purchased by the licensed wholesaler, if
- (4) Where a motor vehicle or tractor or a machine or tool for operation by a motor vehicle or tractor
- (a) has been purchased or imported by a person who is the first purchaser or importer in Canada of the article for his own use and who purchased or imported the article for a use rendering such purchase or importation exempt from tax under this Part, or
- (b) has been purchased as described in subsection 44(2);
- the following rules apply:
- (c) if within five years of such purchase or importation the article is applied by the purchaser or importer to any use (other than of a casual nature) for which it could not originally have been purchased or imported by the purchaser or importer exempt from tax under this Part, the purchaser or importer shall be deemed to have sold the article at the time of its application to that use and there shall be imposed,
- (iii) payable, dans le cas des fourrures apprêtées ou apprêtées et teintées, par la personne à qui l'apprêteur ou le teinturier les livre, au moment de la livraison, que cette personne soit ou non un marchand en gros muni de licence ou un fabricant muni de licence, et le prix de vente des marchandises est censé être soit l'ensemble de la valeur marchande courante des fourrures à leur état brut et des frais d'apprêtage ou d'apprêtement et de teinture, soit seulement les frais de teinture lorsque les fourrures livrées étaient des fourrures apprêtées sur lesquelles la taxe avait été versée aux termes du présent sous-alinéa ou lors de l'importation; et l'apprêteur ou le teinturier doit percevoir la taxe lorsque les fourrures sont ainsi livrées, sous forme d'un chèque visé payable au receveur général qu'il doit remettre immédiatement au receveur général;
- b) importées au Canada, payable par l'importateur ou le cessionnaire qui sort les marchandises d'entrepôt pour la consommation, à l'époque où les marchandises sont importées ou sorties d'entrepôt pour la consommation;
- c) vendues par un marchand en gros muni de licence, par lui payable lors de la livraison à l'acheteur, et la taxe doit être calculée
- (i) sur la valeur à l'acquitté des marchandises, si elles ont été importées par le marchand en gros muni de licence, ou
- (ii) sur le prix auquel les marchandises ont été achetées par le marchand en gros muni de licence, si elles n'ont pas été importées par lui, et ce prix doit comprendre le montant des droits d'accise sur les marchandises vendues en entrepôt; ou
- d) retenues par un marchand en gros muni de licence pour son propre usage ou pour être par lui louées à d'autres, payable par le marchand en gros muni de licence à l'époque où les marchandises sont employées à son propre usage ou, pour la première fois, louées à d'autres, et ladite taxe doit être calculée
- (i) sur la valeur à l'acquitté des marchandises, si elles ont été importées par le marchand en gros muni de licence, ou
- (ii) sur le prix auquel les marchandises ont été achetées par le marchand en gros muni de licence, s'il
- (4) Lorsqu'un véhicule automobile ou un tracteur, ou une machine ou un outil devant être actionné par un véhicule automobile ou un tracteur
- a) a été acheté ou importé par une personne qui est le premier acheteur ou importateur, au Canada, de l'article destiné à son usage personnel et qui a acheté ou importé l'article destiné à un usage rendant un tel achat ou une telle importation exempts de la taxe prévue par la présente Partie, ou
- b) a été acheté dans les conditions décrites au paragraphe 44(2);
- les règles suivantes s'appliquent:
- c) si, dans les cinq ans d'un semblable achat ou d'une semblable importation, l'article est affecté par l'acheteur ou l'importateur à un usage quelconque (sauf de façon occasionnelle) pour lequel il n'aurait pas pu, à l'origine, être acheté ou importé, par l'acheteur ou l'importateur, en exemption de la taxe prévue par la présente Partie, l'acheteur ou l'importateur sera réputé avoir vendu l'article à l'époque de son

levied and collected a consumption or sales tax of nine per cent on the value of the article at the time of its application to that use, payable by the purchaser or importer at that time; and

(d) if within five years of such purchase or importation the article is sold or leased by the purchaser or importer to any person other than a licensed wholesaler, the purchaser or importer shall be deemed to have sold the article at the time of its sale or lease to such person and there shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax of nine per cent on the value of the article at the time of its sale or lease to such person, payable by the purchaser or importer at that time.

28. (1) Whenever goods are manufactured or produced in Canada under such circumstances or conditions as render it difficult to determine the value thereof for the consumption or sales tax because

(a) a lease of such goods or the right of using the goods but not the right of property therein is sold or given;

(b) such goods having a royalty imposed thereon, the royalty is uncertain, or is not from other causes a reliable means of estimating the value of the goods;

(c) such goods are manufactured by contract for labour only and not including the value of the goods that enter into the same, or under any other unusual or peculiar manner or conditions; or

(d) such goods are for use by the manufacturer or producer and not for sale;

the Minister may determine the value for the tax under this Act and all such transactions shall for the purposes of this Act be regarded as sales.

The defendant's position, in assessing the plaintiff in respect of the railroad ties, was that it was difficult to determine their value, for tax purposes, because they were "manufactured or produced" by the plaintiff for use by it and not for sale⁴; the purchase of untreated ties, the creosoting processes, and the eventual consumption or use in the plaintiff's railroad system were "transactions" which, for the purposes of the *Excise Tax Act*, are regarded as sales of the ties⁵.

Counsel for the plaintiff questions whether the steps set out in the preceding paragraph can realistically, or legally, be said to fall within the expression "all such transactions". The matters set out in paragraphs 28(1)(a),(b) and (c) may each be char-

⁴ In *The Queen v. Canadian Pacific Railway Company* [1971] S.C.R. 821 the railroad company was held to be, on almost identical facts, a manufacturer or producer of ties within the meaning of paragraph 28(1)(d) of the statute.

⁵ See subsection 28(1).

affectation à cet usage et il sera imposé, levé et perçu sur la valeur de l'article à l'époque de son affectation à cet usage une taxe de consommation ou de vente de neuf pour cent, payable par l'acheteur ou l'importateur à cette époque; et

d) si, dans les cinq ans d'un semblable achat ou d'une semblable importation, l'article est vendu ou loué par l'acheteur ou l'importateur à une personne quelconque, sauf un marchand en gros muni de licence, l'acheteur ou l'importateur sera réputé avoir vendu l'article à l'époque où celui-ci a été vendu ou loué à cette personne et il sera imposé, levé et perçu sur la valeur de l'article à l'époque de sa vente ou location à cette personne une taxe de consommation ou de vente de neuf pour cent, payable par l'acheteur ou l'importateur à cette époque.

28. (1) Chaque fois que des marchandises sont fabriquées ou produites au Canada dans des conditions ou circonstances telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que

a) le louage de ces marchandises ou le droit de s'en servir, mais non le droit de les posséder au titre de propriétaire est vendu ou donné;

b) ces marchandises, étant grevées de redevances, celles-ci sont incertaines ou ne constituent pas, pour d'autres causes, un moyen sûr d'estimer la valeur des marchandises;

c) ces marchandises sont fabriquées à l'entreprise pour la main-d'œuvre seulement et sans qu'il soit inclus la valeur des marchandises, qui y entrent, ou en vertu de toutes autres manières ou conditions inusitées ou particulières; ou que

d) ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou du producteur et non à vendre;

le Ministre peut en fixer la valeur pour la taxe sous le régime de la présente loi et toutes ces opérations sont, pour les fins de la présente loi, considérées comme des ventes.

La défenderesse, lorsqu'elle a établi la cotisation de la demanderesse pour les traverses de chemins de fer, a estimé qu'il était difficile d'établir leur valeur, pour les fins de la taxe, parce qu'elles ont été «fabriquées ou produites» par la demanderesse pour son propre usage et non en vue de les vendre⁴; l'achat de traverses non traitées, leur créosotage et leur utilisation éventuelle dans le réseau ferroviaire de la demanderesse, sont des «opérations» qui, pour les fins de la *Loi sur la taxe d'accise*, étaient assimilées à la vente des traverses⁵.

L'avocat de la demanderesse conteste que les étapes ci-dessus énumérées puissent réellement, ou du moins présumément être incluses dans l'expression «toutes ces opérations». Les cas énumérés aux alinéas 28(1)(a),(b) et c) peuvent tous être qualifiés

⁴ Dans *La Reine c. Canadian Pacific Railway Company* [1971] R.C.S. 821, où les faits sont presque identiques, on a jugé que la compagnie ferroviaire était le fabricant ou le producteur des traverses au sens de l'alinéa 28(1)(d) de la Loi.

⁵ Voir le paragraphe 28(1).

acterized as a "transaction", it is said, because they seem to envisage the transfer of goods from the manufacturer or producer to someone else; it is then not too difficult for them to "be regarded as sales." But, it is contended, the manufacturing or producing of goods for one's own use, without something further, cannot be a "transaction."

I agree there is some awkwardness in the language of subsection 28(1). A court ought, nevertheless, to endeavour to give effect to the words used. "Transactions" include the doing or carrying on of activities. The manufacture or production of goods for one's own use, and not for sale, can reasonably, to my mind, be characterized as a transaction.

The plaintiff's main contention is that for a tax to be validly imposed, a time for its payment must be fixed. Counsel says when one goes to section 27, the charging section, there is no time of payment applicable to transactions falling within paragraph 28(1)(d).

The plaintiff points out, and I agree, that the legislators, in paragraphs 27(1)(a),(b),(c) and (d), and in subsection 27(4), have explicitly provided precisely when the tax is payable. Paragraph 27(1)(d) was singled out. In so far as it deals with the case of a licensed wholesaler retaining goods for his own use, it is very similar to the factual situation in this case and to transactions falling within paragraph 28(1)(d). The tax on the goods of a licensed wholesaler who retains them for his own use is payable at the time the goods are put to his own use. In paragraph 27(4)(c), dealing with the tax payable in respect of motor vehicles and tractors, and certain types of machinery, there is a somewhat similar provision as to the time for payment.

The plaintiff says there is no provision anywhere in section 27, or Part V, which specifies when the tax, payable by a manufacturer or producer who uses his own goods, is payable; there is a gap or omission; there is therefore no certainty, and as a consequence, no liability.

d'«opérations», dit-on, car ils paraissent envisager la délivrance des produits du fabricant ou du producteur à quelqu'un d'autre; il n'est donc pas difficile de les «considérer comme des ventes». Mais, fait-on valoir, la fabrication ou la production de marchandises pour son propre usage uniquement ne peut être une «opération».

Je reconnais la maladresse du libellé du paragraphe 28(1). Le tribunal doit, néanmoins, chercher à donner sens et effet aux mots employés. Des «opérations», cela peut vouloir dire des activités. La fabrication ou la production de biens pour son propre usage, et non pour vente ultérieure, peut raisonnablement quant à moi être qualifiée d'opération.

La demanderesse fait principalement valoir que pour qu'une taxe puisse être valablement imposée, il faut que sa date d'exigibilité soit d'avance fixée. L'avocat prétend que si l'on se reporte à l'article 27, celui de l'imposition de la taxe, on constate qu'aucune époque n'est prévue pour le paiement de celle-ci dans le cas d'une opération relevant de l'alinéa 28(1)d).

La demanderesse fait remarquer, à juste titre, je le reconnais, que le législateur, aux alinéas 27(1)a),b),c) et d) et au paragraphe 27(4), a expressément prévu le moment précis où la taxe serait exigible. On appelle particulièrement l'attention sur l'alinéa 27(1)d). Dans la mesure où il traite d'un marchand en gros titulaire d'une licence et retenant pour son propre usage des marchandises, il vise une situation fort semblable aux faits de la présente espèce, impliquant des opérations ressortissant à l'alinéa 28(1)d). La taxe sur les marchandises d'un marchand en gros qui les retient pour son propre usage est payable au moment où celles-ci sont effectivement ainsi utilisées. A l'alinéa 27(4)c), qui porte sur la taxe payable dans le cas de véhicules automobiles, de tracteurs, et de certains types de machines, on trouve une disposition en quelque sorte semblable prévoyant l'époque du paiement.

La demanderesse dit qu'il n'existe aucune disposition ni à l'article 27, ni dans la Partie V, qui indique la date d'exigibilité de la taxe payable par le fabricant ou le producteur qui se sert de ses propres marchandises. Il y aurait une lacune, une omission; il n'y aurait donc pas de certitude et, consécutivement, pas d'obligation.

It is of assistance, in my view, to look at other Parts of the *Excise Tax Act*.

Part I imposes a tax on premiums paid in respect of certain insurance contracts. Section 4 provides the tax is payable on, or before, a fixed date in each year.

Part II imposes an air transportation tax on the amount paid for certain air transportation. The tax is specified to be payable at the time when the transportation is paid for, or becomes payable (section 12). The tax collected by the air carriers is remitted monthly (section 17).

Part III of the legislation imposes a tax on various goods set out in Schedules I and II to the Act. The tax imposed on, for example, cigarettes and tobacco, is set out in Schedule II. The times for payment are specifically set out in subsection 21(2).

In this Part of the statute, subsection 21(4) is noteworthy:

21. ...

(4) When goods of any class mentioned in Schedules I and II are manufactured or produced in Canada and are for use by the manufacturer or producer thereof and not for sale, such goods shall, for the purposes of this Part, be deemed to have been delivered to a purchaser thereof, and the delivery shall be deemed to have taken place when the goods are used or appropriated for use; the Minister may determine the value of the said goods for the tax.

There the legislators have, once more, specifically set out the time for payment of the tax, when certain classes of goods are manufactured or produced for one's own use. I contrast that with the silence in section 27 in respect of paragraph 28(1)(d) goods.

Part IV deals with taxes on playing cards and wines. In the case of the former the precise time for payment is set out in subsection 23(2). In the case of wines, the times are set out in subsections 24(2) and 25(2).

I turn now to the submissions on behalf of the defendant.

It was argued there was no need to single out the goods falling within paragraph 28(1)(d), and spell out, by deeming provisions such as those used in subsection 21(4), the time for payment of the

Il peut être utile, à mon avis, d'examiner les autres parties de la *Loi sur la taxe d'accise*.

La Partie I taxe les primes de certains contrats d'assurance. L'article 4 prévoit que la taxe est payable au plus tard à une certaine date chaque année.

La Partie II impose une taxe de transport aérien sur le prix de certains transports de ce genre. On spécifie que la taxe est payable au moment où le prix du transport est payé ou devient payable (article 12). La taxe perçue par les transporteurs aériens doit être remise mensuellement (article 17).

La Partie III de la Loi taxe des marchandises diverses énumérées aux annexes I et II. Par exemple la taxe des cigarettes et du tabac se trouve à l'annexe II. Les époques de paiement sont expressément énoncées au paragraphe 21(2).

Dans cette partie de la Loi, le paragraphe 21(4) mérite qu'on s'y arrête:

21. ...

(4) Lorsque des marchandises de quelque description énumérées aux annexes I et II sont de fabrication ou de provenance canadienne et sont destinées à l'usage de leur fabricant ou de leur producteur, et non à la vente, ces marchandises, pour les fins de la présente Partie, sont censées avoir été livrées à leur acheteur, et la livraison est censée consommée, lorsque les marchandises sont employées ou destinées à l'être. Le Ministre peut déterminer la valeur desdites marchandises pour la taxe.

Là le législateur a, une fois de plus, spécifié expressément l'époque du paiement de la taxe pour celui qui fabrique ou produit certaines catégories de marchandises pour son propre usage. Par comparaison, le silence de l'article 27 relatif aux marchandises de l'alinéa 28(1)d) fait contraste.

La Partie IV porte sur la taxation des cartes à jouer et des vins. Dans le cas des cartes, le moment précis du paiement est prévu au paragraphe 23(2). Dans celui des vins, les époques de paiement sont spécifiées aux paragraphes 24(2) et 25(2).

J'examine maintenant les arguments de la défenderesse.

Elle plaide qu'il n'est pas nécessaire de distinguer une par une les marchandises relevant de l'alinéa 28(1)d) et d'énoncer expressément, par des dispositions comme celles du paragraphe 21(4),

tax; subparagraph 27(1)(a)(i) covers the point; when a manufacturer or producer uses his own goods, the transaction is deemed a sale; the amount of tax is calculated and is payable at the time the goods are taken out of inventory and put into use; there is, in effect, at that instant, a deemed delivery to the manufacturer (purchaser) and a deemed transfer of property. Counsel submitted the times set out in the remaining subparagraphs of paragraph 27(1)(a) and in paragraphs 27(1)(b),(c) and (d) were necessary to cover those special situations, where there might be uncertainty as to when the tax was payable.

I cannot accept the defendant's submissions.

To interpret sections 28 and 27 in the manner urged by the defendant is, as I see it, to insert words to make the provisions say "what the legislature could have said or would have said if [the] particular situation [the plaintiff's ties] had been before it."⁶

I was referred by the plaintiff, for the general proposition that statutes which impose pecuniary burdens are subject to strict construction, to older classical texts on construction of statutes.

I quote from *Maxwell, On the Interpretation of Statutes*⁷:

Statutes imposing burdens

Statutes which impose pecuniary burdens are subject to the same rule of strict construction. It is a well-settled rule of law that all charges upon the subject must be imposed by clear and unambiguous language, because in some degree they operate as penalties: the subject is not to be taxed unless the language of the statute clearly imposes the obligation, and language must not be strained in order to tax a transaction which, had the legislature thought of it, would have been covered by appropriate words. "In a taxing Act," said Rowlatt J., "one has to look merely at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about a tax. There is no presumption as to a tax. Nothing is to be read in, nothing is to be implied. One can only look fairly at the language used." But this strictness of interpretation may not always enure to the subject's benefit, for "if the person sought to be taxed comes within the letter of the law he must be taxed, however great the hardship may appear to the judicial mind to be."

⁶ E. A. Driedger, *The Construction of Statutes*, Butterworths (Canada) 1974, at pp. 79-80.

⁷ (12th ed., 1969), 256.

l'époque du paiement de la taxe; le sous-alinéa 27(1)a)(i) s'applique. Lorsqu'un fabricant ou un producteur se sert de ses propres marchandises, l'opération est assimilée à une vente. Le montant de la taxe est calculé et devient payable au moment où les marchandises sortent du stock et sont utilisées; en fait il y a à cet instant présomption de livraison au fabricant (à l'acheteur) et cession présumée de la propriété. L'avocat fait valoir qu'il était nécessaire d'énoncer expressément les époques de paiement dans les autres sous-alinéas de l'alinéa 27(1)a) et aux alinéas 27(1)b),c) et d) afin de couvrir ces cas spéciaux car là il pourrait y avoir incertitude quant au moment où la taxe est payable.

Je ne puis accepter les arguments de la défenderesse.

Interpréter les articles 27 et 28 à sa manière équivaut, selon moi, à insérer dans les dispositions en question des mots pour leur faire dire [TRADUCTION] «ce que le législateur aurait pu dire ou aurait dit s'il avait eu connaissance [de ce] cas particulier [les traverses de la demanderesse].»⁶

La demanderesse m'a renvoyé, sur le principe général voulant que les lois qui imposent des charges pécuniaires doivent être entendues restrictivement à des textes sur l'interprétation des lois plus classiques et plus anciens.

Je cite *Maxwell, On the Interpretation of Statutes*⁷:

[TRADUCTION] **Des lois qui imposent une charge**

Les lois qui imposent un fardeau financier sont aussi objets de droit étroit. C'est une règle de droit bien établie que toutes les charges imposées au sujet doivent l'être en termes clairs et sans équivoque parce que dans une certaine mesure ce sont des peines: le sujet ne doit être taxé que si les termes de la loi le prévoient clairement et il ne faut pas les fausser de façon à pouvoir taxer une opération qui, si le législateur y avait songé, aurait été visée par les mots appropriés. «Dans une loi fiscale,» dit le juge Rowlatt, «il faut s'en tenir uniquement à ce qui est clairement énoncé. On ne doit jamais prêter une intention au législateur. Il n'y a rien d'équitable dans une taxe. Une taxe ne doit pas être présumée. Rien ne doit être supposé, rien ne doit être sous-entendu. On ne peut que s'en tenir honnêtement aux termes employés.» Mais cette interprétation stricte ne joue pas toujours en faveur du sujet, ainsi «si la lettre de la loi vise celui que l'on cherche à taxer, il doit l'être, si inique cela puisse-t-il paraître à la conscience judiciaire.

⁶ E. A. Driedger, *The Construction of Statutes* (Butterworths (Canada) 1974) aux pp. 79 et 80.

⁷ (12^e éd., 1969), 256.

The judicial decisions cited in support of the above principles are of high authority. To similar effect is *Craies on Statute Law*⁸.

The strict construction rule was adopted by the Supreme Court of Canada in *The King v. Crabbs*⁹.

The authorities I have cited deal, generally, with the construction to be adopted in order to determine whether or not a tax is imposed, or exigible. The same construction rules should, in my view, be equally applicable in respect of time for payment of a tax. Under the *Excise Tax Act*, a taxpayer, such as the plaintiff, can be charged for failure to pay taxes¹⁰. It seems to me that certainty as to the time of payment would be essential in order to secure a conviction.

Two more recent works on statutory interpretation take the view there are not, or ought not to be, special rules, or rules of strict construction, in respect of taxing statutes¹¹. As Mr. Driedger points out, the *Interpretation Act*¹² in this country requires:

11. Every enactment shall be deemed remedial, and shall be given such fair, large and liberal construction and interpretation as best ensures the attainment of its objects.

Applying just the ordinary rules of construction, (and not so-called strict construction) as set out in Mr. Driedger's text at pages 67, and 76-80¹³ and in Professor Cross's text at page 43, I conclude that, for transactions falling within paragraph 28(1)(d), no time for payment is set out in subsection 27(1). Further, that subparagraph 27(1)(a)(i) cannot be made applicable to the situation here. That subparagraph cannot, in my opinion, be interpreted, in the manner suggested by the defendant, in order to fix a time for payment of the deemed sale specified in paragraph 28(1)(d).

⁸ (7th ed., 1971), 112-115.

⁹ [1934] S.C.R. 523. See also the reasons of Duff J. (later C.J.C.) in *Versailles Sweets, Ltd. v. Attorney General of Canada* [1924] S.C.R. 466 at 467-468.

¹⁰ See, for example, section 55 and section 56.

¹¹ Driedger, *op. cit. supra*, n. 6, at 148-153.

¹² *Interpretation Act*, R.S.C. 1970, c. I-23, s. 11.

¹³ I include the additions to pages 76 and 79 set out in the 1st Supplement (1976).

La jurisprudence citée à l'appui des principes qui précèdent fait pleinement autorité. *Craies on Statute Law*⁸, abonde dans le même sens.

a La Cour suprême du Canada a adopté cette règle de l'interprétation stricte dans l'arrêt *Le Roi c. Crabbs*⁹.

b La doctrine que je viens d'évoquer porte sur l'interprétation à laquelle il faut généralement s'en tenir pour établir si oui ou non une taxe est imposée ou exigible. Les mêmes règles d'interprétation s'appliquent à mon avis en matière d'époque de paiement d'une taxe. En vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, un contribuable, comme la demanderesse, peut être accusé de non-paiement de ses taxes¹⁰. Il me semble qu'il est essentiel que l'époque du paiement soit certaine si on veut obtenir une déclaration de culpabilité.

d Deux ouvrages plus récents sur l'interprétation des lois prétendent qu'il n'y a pas, ou qu'il ne devrait pas y avoir, de règles spéciales, de règles de droit étroit, pour les lois fiscales¹¹. Comme le signale M^e Driedger, la *Loi d'interprétation*¹² de notre pays dispose que:

11. Chaque texte législatif est censé réparateur et doit s'interpréter de la façon juste, large et libérale la plus propre à assurer la réalisation de ses objets.

f Même en n'appliquant que les règles ordinaires d'interprétation (et non celles de droit étroit) qu'énoncent les textes de M^e Driedger aux pages 67 et 76 à 80¹³, et du professeur Cross à la page 43, j'en conclus quand même que, pour les opérations relevant de l'alinéa 28(1)d), aucune époque de paiement n'est prévue au paragraphe 27(1). En outre le sous-alinéa 27(1)a)(i) ne peut s'appliquer ici. Ce sous-alinéa ne peut à mon avis être interprété, comme le suggère la défenderesse, de manière à fixer l'époque du paiement au moment de la présumée vente spécifiée à l'alinéa 28(1)d).

⁸ (7^e éd., 1971), 112 à 115.

⁹ [1934] R.C.S. 523. Voir aussi les motifs du juge Duff (ultérieurement juge en chef du Canada) dans *Versailles Sweets, Ltd. c. Le procureur général du Canada* [1924] R.C.S. 466, aux pp. 467 et 468.

¹⁰ Voir par exemple les articles 55 et 56.

¹¹ Driedger, *op. cit. supra*, n. 6, aux pp. 148 à 153.

¹² *Loi d'interprétation*, S.R.C. 1970, c. I-23, art. 11.

¹³ J'inclus les ajouts aux pages 76 et 79 du 1^{er} Supplément (1976).

The result of the existing statutory provisions is that a manufacturer or producer does not know when the tax becomes payable. It can be just as plausibly argued the notional sale takes place when the railroad ties are, after treatment, put in inventory; that the hypothetical sale is not at some date when they are put to use. The ties may not be used or consumed for months or years. They may increase or decrease in value over that period of time. A taxpayer must, as I see it, know the point in time when tax is payable. He can then comply with, or fulfill, his statutory duties. Here there is a gap or omission.

The defendant made reference to section 50 of the statute and suggested the time for payment is fixed by that section. The relevant subsections are as follows:

50. (1) Every person who is required by or pursuant to Part III, IV or V to pay taxes shall make each month a true return of his taxable sales for the last preceding month, containing such information in such form as the regulations require.

(2) Every person holding a licence granted under or in respect of Part III, IV or V shall, if no taxable sales have been made during the last preceding month, make a return as required by subsection (1) stating that no taxable sales have been made.

(3) The return required by this section shall be filed and the tax payable shall be paid not later than the last day of the first month succeeding that in which the sales were made.

I do not agree.

Subsection 50(3) does not, in my opinion, fix, in this case, the time when the tax is payable by the plaintiff. It is merely a provision allowing the taxpayer to file a return and forward, on a monthly basis, to the tax gatherer, the taxes collected or earlier payable.

Counsel stated they had been unable to unearth any decisions which indicate, for a tax to be valid and collectable, the time for payment must be specified. I, too, have been unable to find any reported cases. In the second edition of Cooley, *Law of Taxation*¹⁴ the following appears at pp. 8-9:

¹⁴ (2nd ed. 1886) Callaghan and Company, Chicago. This reference was given to me by a third person.

Il s'ensuit que les dispositions législatives existantes ne permettent pas au fabricant ou au producteur de savoir quand la taxe sera payable. On peut avec autant de vraisemblance prétendre que la vente présumée a lieu lorsque les traverses de chemins de fer sont stockées une fois traitées et non au moment où elles sont utilisées. Les traverses peuvent ne pas être utilisées, c'est-à-dire consommées, pendant des mois voire des années. Elles peuvent prendre ou perdre de la valeur avec le temps. Le contribuable doit, à mon avis, connaître le moment où la taxe devient payable. Il peut alors se soumettre à ses obligations légales ou les exécuter. Ici il y a une faille ou une omission.

La défenderesse a évoqué l'article 50 de la Loi et suggéré que cet article fixe l'époque du paiement. Voici le libellé des paragraphes pertinents:

50. (1) Toute personne tenue, en raison ou en conformité des Parties III, IV ou V, de payer des taxes doit produire chaque mois une déclaration véridique de ses ventes taxables effectuées pendant le mois précédent; cette déclaration doit contenir les renseignements et être en la forme que prescrivent les règlements.

(2) Toute personne détenant une licence accordée en vertu ou à l'égard des Parties III, IV ou V doit, si aucune vente taxable n'a été effectuée pendant le mois précédent, produire une déclaration comme l'exige le paragraphe (1), indiquant qu'aucune vente taxable n'a été effectuée.

(3) La déclaration requise par le présent article doit être produite et la taxe exigible doit être versée au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui pendant lequel les ventes ont été faites.

Je ne suis pas d'accord.

A mon avis, le paragraphe 50(3) ne fixe pas, en l'espèce, l'époque où la demanderesse devra payer la taxe. C'est simplement une disposition permettant au contribuable de produire une déclaration et d'envoyer, mensuellement, au percepteur, les taxes perçues ou dues antérieurement.

Les avocats ont déclaré n'avoir pu découvrir un précédent où l'on exige, pour qu'une taxe soit valide et exigible, que l'époque du paiement soit spécifiée. J'ai, moi aussi, été incapable de découvrir une affaire qui ait été publiée à ce sujet. Dans la deuxième édition du *Law of Taxation* de Cooley,¹⁴ on lit ce qui suit aux pages 8 et 9:

¹⁴ (2^e éd. 1886) Callaghan and Company, Chicago. Cette référence m'a été donnée par un tiers.

Maxims of policy. Writers on political economy lay down certain principles which should govern the imposition of taxes, but these are guides rather to the legislature than to the courts. The author of the "Wealth of Nations," in particular, has enumerated certain maxims, the substance of which may be stated as follows: 1. That the subjects of every state ought to contribute to the support of the government as nearly as possible in proportion to the revenue which they respectively enjoy under its protection. 2. The tax which each is to pay ought, as respects the time and manner of payment, and the sum to be paid, to be certain and not arbitrary. 3. It ought to be levied at the time and in the manner in which it is most likely to be convenient to the contributor to pay it; and 4. It ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury.

The words of Adam Smith's second maxim are¹⁵:

II. The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person. Where it is otherwise, every person subject to the tax is put more or less in the power of the tax-gatherer, who can either aggravate the tax upon any obnoxious contributor, or extort, by the terror of such aggravation, some present or perquisite to himself. The uncertainty of taxation encourages the insolence and favours the corruption of an order of men who are naturally unpopular, even where they are neither insolent nor corrupt. The certainty of what each individual ought to pay is, in taxation, a matter of so great importance, that a very considerable degree of inequality, it appears, I believe, from the experience of all nations, is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty.

In the fourth edition of Cooley *Law of Taxation*¹⁶ the following statement is made in section 1311:

The time when taxes become due and payable and when they become delinquent is generally fixed by statute.

No reference is made to the *Wealth of Nations*. A number of American cases are cited.

I therefore answer question 1 in favour of the plaintiff. The formal determination of that question of law will be as follows:

The *Excise Tax Act* failed to specify the time at which the consumption or sales tax was payable on the plaintiff's railroad ties. There is no liability on the plaintiff for payment of the

¹⁵ *The Wealth of Nations* (1776) Book V, chap. II, Part II, (Methuen & Co. 1961 ed. vol. 2, pp. 350-351).

¹⁶ (4th ed. 1924) (Callaghan and Company, Chicago) vol. III.

[TRADUCTION] **Maximes de politique:** les auteurs d'économie politique énoncent certains principes devant régir l'imposition des taxes, mais il s'agit là de guides pour le législateur plutôt que pour les tribunaux. L'auteur de «La richesse des nations» en particulier a énuméré certaines maximes dont la substance peut être énoncée comme suit: 1. Les sujets de tous les États devraient contribuer à soutenir le gouvernement autant que possible en proportion du revenu dont ils jouissent respectivement sous sa protection. 2. La taxe que chacun est tenu de payer, l'époque et le mode du paiement, et la quantité à payer, doivent être certains et non pas arbitraires. 3. Elle doit être perçue à l'époque et selon le mode qu'on peut présumer les plus commodes pour le contribuable. Et 4. Elle doit être conçue de manière à ne faire sortir des mains du peuple, au-delà de ce qu'elle fait entrer dans le trésor de l'État, que le moins d'argent possible, le moins longtemps possible.

Voici les termes qu'emploie Adam Smith pour sa seconde maxime¹⁵:

Deuxième maxime.—La taxe ou portion d'impôt que chaque individu est tenu de payer doit être certaine, et non arbitraire.

L'époque du paiement, le mode du paiement, la quantité à payer, tout cela doit être clair et précis, tant pour le contribuable, qu'aux yeux de toute autre personne. Quand il en est autrement, toute personne sujette à l'impôt est plus ou moins mise à la discrétion du percepteur, qui peut alors, ou aggraver la taxe par animosité contre le contribuable, ou bien, à la faveur de la crainte qu'a celui-ci d'être ainsi surchargé, extorquer quelque présent ou quelque gratification. L'incertitude dans la taxation autorise l'insolence et favorise la corruption d'une classe de gens qui est naturellement odieuse au peuple, même quand elle n'est ni insolente ni corrompue. La certitude de ce que chaque individu a à payer est, en manière d'imposition, une chose d'une telle importance, qu'un degré d'inégalité très-considérable, à ce qu'on peut voir, je crois, par l'expérience de toutes les nations, n'est pas, à beaucoup près, un aussi grand mal qu'un très-petit degré d'incertitude.

Dans la quatrième édition du *Law of Taxation* de Cooley¹⁶ on trouve, au paragraphe 1311, ce qui suit:

[TRADUCTION] Le moment où les taxes deviennent dues et payables et celui où elles deviennent en souffrance est généralement prévu par la loi.

Aucune référence n'est faite à *La Richesse des nations*. On cite de la jurisprudence américaine.

Je réponds donc à la première question en faveur de la demanderesse. La réponse formelle à cette question de droit sera comme suit:

La *Loi sur la taxe d'accise* ne précise pas l'époque où la taxe de vente ou de consommation était payable pour les traverses de chemins de fer de la demanderesse. La demanderesse n'est pas

¹⁵ *La Richesse des nations* (1776) Livre V, chap. II, Partie II [TRADUCTION] édictée et préparée par Gérard Mairet, NRF, Gallimard, p. 402.

¹⁶ (4^e éd. 1924) (Callaghan and Company, Chicago) vol. III.

consumption or sales tax assessed by the Minister of National Revenue in the assessments set out in paragraph 3 of the statement of claim.

I have come to this conclusion with considerable reluctance. The sales tax on goods used, for his own purposes, by a manufacturer or producer of them, has been in effect for approximately fifty-five years¹⁷. I am told the point now taken by the plaintiff has never before been raised with the Revenue Department; that manufacturers and producers, ostensibly chargeable by paragraph 28(1)(d), have been faithfully paying sales or consumption tax for many years.

All that cannot deter a court from construing against what may have become an established tax practice, if the statutory construction reached is, in the opinion of the construer, clearly against the long prevailing assumption or understanding of many taxpayers and the Revenue Department¹⁸.

I direct counsel for the plaintiff to draw the pronouncement giving effect to these reasons and to submit it to counsel for the defendant for comment. If agreement cannot be reached, counsel may speak to the matter.

¹⁷ See the amendment to *The Special War Revenue Act*, 1915, passed by S.C. 1923, c. 70, s. 6. Subsection (13) of section 19 BBB of the amending legislation is now subsection 28(1). The wording has remained unchanged over all those years.

¹⁸ A judge might, in some circumstances, hesitate before construing a statute in a way which will upset a long standing practice. See: *The S.S. "Glensloy" Co. Ltd. v. Lethem* (1911-1915) 6 T.C. 453, per the Lord President at 462; Lord Mackenzie, however, said, at p. 465:

I agree with the conclusion reached by your Lordship in the Chair. In the first place, I should like to say that, as regards the practice, I am afraid I am not able to attach any weight to that in this case. If the practice was not warranted by the provisions of the Statute, we could give no effect to it; and, for my own part, I cannot proceed upon a rule of practice which has neither been proved nor admitted in this case. Therefore, I am compelled to put my judgment solely upon the construction which I put upon the Act of Parliament.

Cameron J., in *Gilhooly v. M.N.R.* [1945] Ex.C.R. 141 at 148-149 appears to have preferred the views of the Lord President.

obligée au paiement de la taxe de vente ou de consommation demandé par le ministre du Revenu national par les cotisations énoncées au paragraphe 3 de la déclaration.

C'est après beaucoup d'hésitation que j'en suis arrivé à cette conclusion. La taxe de vente sur les marchandises qu'un fabricant ou un producteur utilise pour son propre usage est en vigueur depuis environ cinquante-cinq ans¹⁷. On m'informe que la position de la demanderesse n'a jamais encore été opposée au ministère du Revenu; les fabricants et producteurs manifestement imposables en vertu de l'alinéa 28(1)d), paient la taxe de vente et de consommation fidèlement depuis des années.

Tout cela ne peut détourner la Cour d'interpréter la loi contrairement à ce qui peut avoir été une pratique fiscale établie, si l'interprétation de la loi à laquelle on arrive est, de l'avis de celui qui l'interprète, manifestement contraire aux présomptions ou arrangements de longue date ayant cours entre beaucoup de contribuables et le ministère du Revenu¹⁸.

L'avocat de la demanderesse rédigera un projet de dispositif donnant effet aux présents motifs et le soumettra à l'avocat de la défenderesse pour commentaires. A défaut d'accord, les avocats pourront se faire entendre.

¹⁷ Voir les modifications apportées à la *Loi spéciale des revenus de guerre*, 1915 par les S.C. 1923, c. 70, art. 6. Le paragraphe (13) de l'article 19 BBB de la loi modificatrice est maintenant devenu le paragraphe 28(1). Le libellé est demeuré inchangé pendant toutes ces années.

¹⁸ Un juge peut, dans certains cas, hésiter à interpréter une loi d'une manière qui perturbe une pratique fort longue. Voir dans *The S.S. «Glensloy» Co. Ltd. c. Lethem* (1911-1915) 6 T.C. 453, les propos du lord président, à la p. 462; toutefois lord Mackenzie, à la p. 465, a dit:

[TRADUCTION] Je partage la conclusion de Votre Seigneurie. D'abord je voudrais dire qu'en ce qui concerne la pratique, je crains de ne pouvoir lui attacher quelque poids en l'espèce. Si cette pratique n'a pas l'aval des dispositions de la loi, nous ne pouvons lui donner quelque effet que ce soit; pour ma part, je ne puis procéder selon une règle de pratique qui n'a été ni prouvée ni admise en l'espèce. Il s'ensuit que je dois m'en tenir à mon interprétation de cet acte du législateur.

Le juge Cameron, dans *Gilhooly c. M.R.N.* [1945] R.C.É. 141, aux pp. 148 et 149, semble avoir préféré les vues du lord président.