

T-1859-81

T-1859-81

The Queen (Plaintiff)

v.

Wellington Taylor (Defendant)

Trial Division, Rouleau J.—Windsor, Ontario, June 13; Ottawa, August 14, 1984.

Income tax — Penalties — Whether burden, imposed on Minister by s. 163(3), of establishing facts justifying assessment of penalty includes burden of establishing facts justifying assessment of tax on which penalty based — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 152 (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 53), (8), 163(2),(3).

Income Tax — Practice — Obligation to first adduce evidence — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 152 (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 53), (8), 163(2),(3) — Federal Court Rules, C.R.C., c. 663, R. 494.

The Minister reassessed the defendant with respect to the latter's 1974 and 1975 taxation years, alleging unreported income in both years, and assessed penalties in respect thereof pursuant to subsection 163(2) of the Act. The defendant appealed both the assessment and the penalties. The Tax Review Board allowed the appeal on the ground that the Minister had failed to prove his case, based on an interpretation of the burden of proof imposed on the Minister pursuant to subsection 163(3) of the Act.

This is an application on a special case for the determination of two questions: 1) Does the burden imposed on the Minister under subsection 163(3) of the Act include the burden of establishing facts justifying the assessment of income and tax upon which the penalty was based? 2) To what extent does that burden affect the order of presentation of evidence in a tax appeal and, specifically, upon whom lies the obligation to first adduce evidence and as to what issues?

Held, 1) The burden imposed on the Minister under subsection 163(3) does not, in cases where the taxpayer attacks an assessment and a penalty based on the same elements, relieve the taxpayer of the burden of proving the assessment wrong; 2) the obligation to first adduce evidence in a tax appeal rests with the taxpayer.

Assessments are deemed valid pursuant to subsection 152(8) of the Act. On appeal from an assessment, the burden is on the taxpayer to overturn it; the facts, almost to exclusivity, are within the taxpayer's knowledge.

With respect to penalties, subsection 163(3) is not of general application and arises only in cases of the imposition of a penalty. The phrase "assessment of tax" was purposely excluded from the provision. If Parliament had wanted to limit the deemed validity of tax assessments, it would have included it.

A finding against the Minister under subsection 163(2) or 163(3) was not intended to eliminate the duty imposed on a

La Reine (demanderesse)

c.

a Wellington Taylor (défendeur)

Division de première instance, juge Rouleau—Windsor, Ontario, 13 juin; Ottawa, 14 août 1984.

b Impôt sur le revenu — Pénalités — La charge qui incombe au Ministre en application de l'art. 163(3), d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité comprend-elle la charge d'établir les faits qui justifient la cotisation d'impôt et qui ont servi de fondement à la pénalité? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 152 (mod. par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 53), (8), 163(2),(3).

c Impôt sur le revenu — Pratique — Obligation de présenter la preuve le premier — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 152 (mod. par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 53), (8), 163(2),(3) — Règles de la Cour fédérale, C.R.C., chap. 663, Règle 494.

d Le Ministre a établi de nouvelles cotisations pour les années d'imposition 1974 et 1975 du défendeur, alléguant un revenu non déclaré pour les deux années et a imposé des pénalités à l'égard de celles-ci en application du paragraphe 163(2) de la Loi. Le défendeur a interjeté appel de la cotisation et des pénalités. La Commission de révision de l'impôt a accueilli l'appel pour le motif que le Ministre n'avait pas prouvé ses prétentions, sur le fondement d'une interprétation du fardeau de la preuve qui incombe au Ministre en application du paragraphe 163(3) de la Loi.

f Il s'agit d'une demande sur mémoire spécial ayant pour but de trancher deux questions: 1) La charge qui incombe au Ministre en application du paragraphe 163(3) de la Loi comprend-elle la charge d'établir les faits qui justifient la cotisation d'impôt à l'égard du revenu et qui ont servi de fondement à la pénalité? 2) Dans quelle mesure cette charge a-t-elle un effet sur l'ordre de présentation de la preuve à l'occasion d'un appel en matière fiscale et, précisément, qui a l'obligation de présenter la preuve le premier et, sur quoi doit porter la preuve?

g Jugement: 1) La charge qui incombe au Ministre en application du paragraphe 163(3) ne soustrait pas le contribuable, dans les cas où il conteste une cotisation et une pénalité fondée sur les mêmes éléments, à la charge de démontrer le caractère erroné de la cotisation; 2) le contribuable est tenu de présenter sa preuve le premier dans un appel en matière fiscale.

h Les cotisations sont réputées valides en vertu du paragraphe 152(8) de la Loi. En appel d'une cotisation, il incombe au contribuable d'écartier celle-ci; il est presque le seul à connaître les faits.

i En ce qui a trait aux pénalités, le paragraphe 163(3) n'a pas une portée générale et ne s'applique que dans le cas de l'imposition d'une pénalité. L'expression «cotisation d'impôt» a délibérément été exclue de la disposition. Si le législateur avait eu l'intention de restreindre la présomption de validité de la cotisation d'impôt, il l'aurait incluse.

j Une décision rendue contre le Ministre en vertu des paragraphes 163(2) et 163(3) n'était pas destinée à éliminer l'obliga-

taxpayer under section 152. Subsection 152(8) deems assessments valid and binding "subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part". However, a finding under subsection 163(3) is not a finding under the "Part" referred to in subsection 152(8).

As for the procedural question, the argument that the Minister should be the first to adduce evidence because the onus created by section 163 and the imposition of penalties practically made the proceedings quasi-criminal, cannot stand. Such proceedings can no more be classified as "quasi-criminal" than could an action to recover a penalty under a contract, or for exemplary damages in a defamation suit.

The Privy Council in the case of *Arumugam Pillai* and the United States Court of Appeal in the *Snell Isle* case both found that where there is an onus on each party, the taxpayer shall begin first. Furthermore, the taxpayer is a plaintiff and Rule 494 of the Federal Court states that in income tax disputes, the plaintiff begins.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Reg. v. Special Commissioners of Income Tax (ex parte Martin) (1971), 48 T.C. 1 (Q.B. Div.), affirmed 48 T.C. 8 (C.A.); *Arumugam Pillai v. Director General of Inland Revenue*, [1981] STC 146 (P.C.); *Snell Isle v. Commissioner of Internal Revenue*, 90 F.2d 481 (5th Cir. 1937), *certiorari* denied 302 U.S. 734 (1937); *Anderson Logging Co. v. The King*, [1925] S.C.R. 45; *Morch v. Minister of National Revenue*, [1949] Ex.C.R. 327.

CONSIDERED:

Elchuk v. Minister of National Revenue, [1970] Ex.C.R. 492.

COUNSEL:

Ian S. MacGregor and *Michael D. Templeton* for plaintiff.

James K. Ball for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

Gignac, Sutts, Windsor, Ontario, for defendant.

tion qu'impose l'article 152 au contribuable. Les cotisations sont réputées valides et obligatoires aux termes du paragraphe 152(8) «sous réserve de modifications qui peuvent être apportées ou d'annulation qui peut être prononcée lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente Partie». Toutefois, la décision prise en vertu du paragraphe 163(3) n'est pas une décision prise en vertu de la «Partie» visée au paragraphe 152(8).

Relativement à la question de la procédure, l'argument selon lequel le Ministre devrait être le premier à présenter la preuve parce que la charge créée par l'article 163 et l'imposition de pénalités avait pratiquement rendu les procédures quasi-pénales, ne peut être retenu. Ces procédures ne peuvent pas plus être considérées comme «quasi-pénales» que ne le serait une action visant à recouvrer une pénalité en vertu d'un contrat ou des dommages-intérêts punitifs dans une poursuite en diffamation.

Le Conseil privé dans l'arrêt *Arumugam Pillai* et la Cour d'appel des États-Unis dans l'arrêt *Snell Isle* ont jugé que lorsque chaque partie a une preuve à présenter, le contribuable doit présenter la sienne le premier. En outre, le contribuable est un demandeur et la Règle 494 de la Cour fédérale prévoit que dans les litiges en matière d'impôt sur le revenu, le demandeur commence.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Reg. v. Special Commissioners of Income Tax (ex parte Martin) (1971), 48 T.C. 1 (Q.B. Div.), confirmée 48 T.C. 8 (C.A.); *Arumugam Pillai v. Director General of Inland Revenue*, [1981] STC 146 (P.C.); *Snell Isle v. Commissioner of Internal Revenue*, 90 F.2d 481 (5th Cir. 1937), *certiorari* refusé 302 U.S. 734 (1937); *Anderson Logging Co. v. The King*, [1925] R.C.S. 45; *Morch v. Minister of National Revenue*, [1949] R.C.É. 327.

DÉCISION EXAMINÉE:

Elchuk c. Ministre du Revenu national, [1970] R.C.É. 492.

AVOCATS:

Ian S. MacGregor et *Michael D. Templeton* pour la demanderesse.

James K. Ball pour le défendeur.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Gignac, Sutts, Windsor, Ontario, pour le défendeur.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ROULEAU J.: This is an application on a special case for the specific purpose of deciding two questions:

1. Does the burden imposed upon the Minister of National Revenue pursuant to subsection 163(3) of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)], namely, "the burden of establishing the facts justifying the assessment of the penalty", include, as was found by the Tax Review Board, the burden of establishing the facts justifying the assessment of (the underlying income and) tax upon which the penalty was based? [i.e. Since the Minister must prove the amounts (the constituent elements) evaded to justify the penalty, why should the burden shift to the taxpayer for the imposition of the tax pursuant to an assessment under section 152, when the same elements are involved.]

2. To what extent does the burden imposed by subsection 163(3) of the Act as so determined in question 1, affect the order of presentation of evidence in a tax appeal. Specifically upon whom is the obligation to first adduce evidence and, in this regard, in what issues need evidence be led?

An agreed statement of facts was filed with the Court to determine the two questions. Particulars as to the amounts in question are not relevant but a brief summary is necessary to explain the circumstances giving rise to these questions.

The defendant taxpayer was in the scrap metal business and in computing his income for the years 1974 and 1975, certain amounts of sales were reported, together with expenses related thereto. The Minister reassessed the defendant in respect of both taxation years, alleging unreported income in amounts of approximately \$30,000 and \$20,000, respectively, and assessed penalties in respect thereof, pursuant to subsection 163(2) of the Act. The defendant objected to the reassessments by filing notices of objection and appealed the assess-

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

LE JUGE ROULEAU: Il s'agit d'une demande sur mémoire spécial ayant précisément pour but de trancher deux questions:

1. La charge qui incombe au ministre du Revenu national en application du paragraphe 163(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)] savoir, «la charge d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité» comprend-elle, comme l'a décidé la Commission de révision de l'impôt, la charge d'établir les faits justifiant la cotisation (à l'égard du revenu proprement dit) d'impôt qui a servi de fondement à la pénalité? [C.-à-d., puisque le Ministre doit établir les montants (les éléments constitutifs) éludés pour justifier la pénalité, pourquoi cette charge devrait-elle échoir au contribuable lorsqu'il s'agit de la détermination de l'impôt en vertu d'une cotisation prévue à l'article 152, et que les éléments sont les mêmes?]

2. Dans quelle mesure la charge imposée par le paragraphe 163(3) de la Loi, de la manière établie dans la question 1, a-t-elle un effet sur l'ordre de présentation de la preuve à l'occasion d'un appel en matière fiscale? Plus précisément, qui a l'obligation de présenter la preuve le premier et, à cet égard, sur quoi doit porter la preuve?

Un exposé conjoint des faits a été présenté à la Cour afin qu'elle tranche les deux questions. Les détails relatifs aux montants visés ne sont pas pertinents, mais il est nécessaire d'expliquer brièvement les circonstances qui sont à l'origine de ces questions.

Le contribuable défendeur exploitait une entreprise de récupération de ferraille et, dans le calcul de son revenu pour les années 1974 et 1975, il a déclaré certains montants des ventes ainsi que les frais y afférents. Le Ministre a adressé de nouvelles cotisations au défendeur pour les deux années d'imposition, alléguant un revenu non déclaré d'environ 30 000 \$ et 20 000 \$ respectivement et a imposé des pénalités relativement à ces montants, en application du paragraphe 163(2) de la Loi. Le défendeur s'est opposé aux nouvelles cotisations en

ments of tax and penalties. These matters came before the Tax Review Board in October, 1980.

Counsel for the Minister of National Revenue commenced and adduced evidence in support of the reassessments. The taxpayer did not call any evidence and the decision was as follows:

(The) *prima facie* assumption (that the findings or assumptions of fact made by the Minister on assessment as to the quantum of revenue and expenses are factually correct) is made in an appeal where the sole issue is liability for tax . . .

The common law rule as to burden or onus of proof as laid down in (the case of *Anderson Logging Co. v. The King* and *Johnston v. M.N.R.*) is displaced in the case where the penalty has been levied under section 163. The effect of the plain words of subsection 163(3) is to remove from the taxpayer and place on the Minister the burden of proof of those facts which are constituent elements of the penalty levied and in issue in an appeal . . .

The Respondent's counsel argued that any failure to discharge the burden imposed on the Minister by subsection 163(3) can entitle the Appellant to relief only from penalties . . .

The words of 163(3) are, I think, inconsistent with the assertion that Parliament intended to limit the burden placed on the Minister to some, but not all, of the facts which subsection 163(2) makes necessary to the lawful imposition of a penalty. It cannot, I think, be said that subsection 163(3) related only to those facts which tend to show the existence of knowledge or circumstances amounting to gross negligence. The burden which is the subject of subsection 163(3) is, according to the plain words employed in the Act, the burden of establishing the facts justifying the assessment of the penalty and not just some of those facts.

I can find nothing in the words of subsection 163(3) which suggests that in an appeal from an assessment of tax and penalty the burden on any one single issue of fact was intended to rest simultaneously on both parties with the result that the fact can, in some mysterious way, be found to exist for purposes of liability to tax, but not to exist for purposes of liability to penalty.

It is submitted by the Minister of National Revenue that the onus or burden of proof required to overturn the assessment for tax only is on the taxpayer. He argues that prior to the enactment of subsection 163(3) of the Act, the onus was on the taxpayer to establish that both the assessment of penalty as well as the assessment for tax were in error; as a result of the amendment, the burden of proof, only with respect to penalties, is on the Minister.

déposant des avis d'opposition et a interjeté appel des cotisations d'impôt et des pénalités. La Commission de révision de l'impôt a été saisie de ces questions en octobre 1980.

^a L'avocat du ministre du Revenu national a présenté le premier des éléments de preuve à l'appui des nouvelles cotisations. Le contribuable n'a présenté aucun élément de preuve et la décision a été la suivante:

^b Cette présomption à première vue (que les conclusions ou les présomptions de fait sur lesquelles le Ministre s'est appuyé pour établir le montant des revenus et des frais de la cotisation sont exactes sur le plan des faits) existe dans un appel où l'assujettissement à l'impôt est la seule question en litige . . .

^c Le fardeau de la preuve que régit la règle de common law fixée dans (les décisions *Anderson Logging Co. v. The King* et *Johnston v. M.N.R.*) est déplacé dans le cas d'une pénalité imposée en vertu de l'article 163. Les mots figurant au paragraphe 163(3) ont pour effet d'enlever au contribuable et de faire reposer sur le Ministre le fardeau de prouver les faits qui sont des éléments constitutifs de la pénalité et qui sont en litige dans un appel . . .

^d Le mandataire de l'intimé a soutenu que le fait que le Ministre ne puisse s'acquitter du fardeau qui lui incombe en vertu du paragraphe 163(3) ne donne à l'appelant que le droit d'être exempté des pénalités . . .

^e D'après moi, les mots utilisés au paragraphe 163(3) sont incompatibles avec l'affirmation selon laquelle l'intention du Parlement était de limiter le fardeau qui incombe au Ministre à quelques-uns mais non à la totalité des faits qui, aux termes du paragraphe 163(2), sont nécessaires pour qu'une pénalité puisse être imposée légalement. À mon avis, il est faux de prétendre que le paragraphe 163(3) s'applique seulement aux faits indiquant l'existence d'éléments de connaissance ou de circonstances justifiant l'imputation d'une faute lourde. D'après les termes de la Loi, le Ministre a, en vertu du paragraphe 163(3), la charge d'établir tous les faits qui justifient l'imposition de la pénalité et non seulement quelques-uns.

^f Selon moi, les mots utilisés au paragraphe 163(3) ne laissent aucunement entendre que, dans un appel d'une cotisation d'impôt et d'une pénalité, il revient aux deux parties en même temps de prouver une question de fait, de sorte que ce fait pourrait, de façon mystérieuse, exister pour les fins de l'assujettissement à l'impôt, mais non pour celles de l'imposition d'une pénalité.

^g Le ministre du Revenu national allègue que la charge ou le fardeau de la preuve nécessaire pour écarter la cotisation d'impôt seulement incombe au contribuable. Il soutient que, avant l'adoption du paragraphe 163(3) de la Loi, il incombait au contribuable d'établir le caractère erroné de l'imposition de la pénalité ainsi que de la cotisation d'impôt; par suite de la modification, seul le fardeau de la preuve qui a trait aux pénalités incombe au Ministre.

On question 2, as to who should begin the proceedings in adducing evidence, it is submitted that when the taxpayer appeals both the assessment of tax and the assessment of penalty, the onus with respect to the assessment of tax lies on the taxpayer and the onus with respect to the assessment of penalties lies on the Minister and, in accordance with the general rule of civil procedure at common law, the appellant taxpayer has the obligation to begin.

The taxpayer argues that since the Act imposes the burden of proof on the Minister when imposing penalties, he must satisfy the Court that the taxpayer wilfully and knowingly was grossly negligent in filing his return in order to impose the penalty. The Minister, having thus assumed the proof of these facts, common to the imposition of the penalty and the assessment of taxes, is required to establish in evidence the very facts that otherwise are presumed in his favour (in imposing tax only), therefore the evidence should apply as well to the assessment of tax. In other words, the common facts or elements assumed by the Minister in making the assessment are not presumed against the taxpayer in the case of penalty and therefore they should not be in the assessment of the tax itself.

The taxpayer argues that in cases where the Minister has assessed the tax and imposed a penalty, the burden is on the Minister for the imposition of the penalty. Since he must establish facts common to both the penalty and the assessment of tax, the Minister should therefore begin.

Subsection 163(3) of the *Income Tax Act* states as follows:

163. ...

(3) Where, in any appeal under this Act, any penalty assessed by the Minister under this section is in issue, the burden of establishing the facts justifying the assessment of the penalty is on the Minister.

When only an assessment for tax is imposed, it is not disputed that the Minister of National Revenue is authorized under section 152 of the *Income Tax Act* to assess tax, interest and penalties, if any. I am satisfied that, by virtue of subsection

À l'égard de la seconde question, savoir qui devrait commencer les procédures par la présentation de la preuve, le Ministre allègue que, lorsque le contribuable interjette appel de la cotisation d'impôt et de l'imposition de la pénalité, la charge de la preuve relative à la cotisation d'impôt incombe au contribuable et la charge relative à l'imposition des pénalités incombe au Ministre et que, conformément à la règle générale de procédure civile en *common law*, le contribuable appellant est obligé de commencer.

Le contribuable soutient que, comme la Loi charge le Ministre de faire la preuve lorsqu'il impose des pénalités, celui-ci doit, afin d'imposer la pénalité, convaincre la Cour que le contribuable a volontairement et sciemment été négligent dans la production de sa déclaration. Le Ministre, s'étant donc engagé à faire la preuve de ces faits, qui sont communs à l'imposition de la pénalité et à la détermination de l'impôt à payer, est tenu d'établir les faits que, normalement, il n'aurait pas à démontrer (lorsqu'il établit la cotisation d'impôt seulement), par conséquent la preuve devrait s'appliquer également à la cotisation d'impôt. En d'autres termes, les faits ou les éléments communs tenus pour exacts par le Ministre lorsqu'il établit la cotisation ne le sont pas dans le cas d'une pénalité et, par conséquent, ils ne devraient pas servir de fondement à la cotisation d'impôt elle-même.

Le contribuable soutient que, dans les cas où le Ministre a déterminé l'impôt à payer et a imposé une pénalité, le fardeau de la preuve relativement à l'imposition de pénalité incombe au Ministre. Étant donné qu'il doit établir les faits qui sont communs à la pénalité et à la cotisation d'impôt, le Ministre devrait donc commencer.

Voici le texte du paragraphe 163(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

163. ...

(3) Dans tout appel interjeté, en vertu de la présente loi, au sujet d'une pénalité imposée par le Ministre en vertu du présent article, la charge d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité incombe au Ministre.

Lorsque seule une cotisation d'impôt est établie, il est admis que le ministre du Revenu national est autorisé en vertu de l'article 152 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à fixer le cas échéant l'impôt, l'intérêt et les pénalités. Je suis convaincu que, en

152(8) of the Act, the assessment is valid and binding, subject of course to variation on appeal. Subsection 152(8) reads as follows:

152. ...

(8) An assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission therein or in any proceeding under this Act relating thereto.

As I have stated, the assessment shall remain valid until it is found to be erroneous by the Court. This principle is enunciated in *Morch v. Minister of National Revenue*, [1949] Ex.C.R. 327. On an appeal, the burden is on the taxpayer to overturn the assessment. It is deemed valid because of subsection 152(8) of the Act; it is the taxpayer's appeal and he must therefore show that the impeached assessment is an assessment which ought not to have been made; and it follows that the facts, almost to exclusivity, are within the taxpayer's knowledge. This basic principle dates back to 1925 as was clearly set out in the case of *Anderson Logging Co. v. The King*, [1925] S.C.R. 45, at page 50 which states as follows:

First, as to the contention of the point of onus. If, on an appeal to the judge of the Court of Revision, it appears that, on the true facts, the application of the pertinent enactment is doubtful, it would, on principle, seem that the Crown must fail. That seems to be necessarily involved in the principle according to which statutes imposing a burden upon the subject have, by inveterate practice, been interpreted and administered. But, as concerns the inquiry into the facts, the appellant is in the same position as any other appellant. He must shew that the impeached assessment is an assessment which ought not to have been made; that is to say, he must establish facts upon which it can be affirmatively asserted that the assessment was not authorized by the taxing statute, or which bring the matter into such a state of doubt that, on the principles alluded to, the liability of the appellant must be negated. The true facts may be established, of course, by direct evidence or by probable inference. The appellant may adduce facts constituting a *prima facie* case which remains unanswered; but in considering whether this has been done it is important not to forget, if it be so, that the facts are, in a special degree if not exclusively, within the appellant's cognizance; although this last is a consideration which, for obvious reasons, must not be pressed too far.

Prior to the enactment of subsection 163(3) of the *Income Tax Act*, the onus was on the taxpayer to establish not only that the assessment, but also, the penalty was in error. Following the amend-

vertu du paragraphe 152(8) de la Loi, la cotisation est valide et exécutoire, sous réserve évidemment de modification en appel. Voici le texte du paragraphe 152(8):

a 152. ...

(8) Sous réserve de modifications qui peuvent y être apportées ou d'annulation qui peut être prononcée lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente Partie et sous réserve d'une nouvelle cotisation, une cotisation est réputée être valide et exécutoire nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.

Comme je l'ai dit, la cotisation doit demeurer valide jusqu'à ce que la Cour la déclare erronée. Ce principe est énoncé dans la décision *Morch v. Minister of National Revenue*, [1949] R.C.É. 327. En appel, il incombe au contribuable d'écarter la cotisation. La cotisation est réputée valide à cause du paragraphe 152(8) de la Loi; il s'agit de l'appel du contribuable et celui-ci doit par conséquent démontrer que la cotisation contestée n'aurait pas dû être établie et il s'ensuit qu'il est presque le seul à connaître les faits. Ce principe fondamental remonte à 1925 lorsqu'il a été clairement établi de la manière suivante dans l'arrêt *Anderson Logging Co. v. The King*, [1925] R.C.S. 45, à la page 50:

[TRADUCTION] Examinons d'abord l'affirmation relative au fardeau. Si, en appel devant le juge de la Cour de révision, il ressort des faits véritables qu'on peut remettre en question l'application de la disposition pertinente, en principe, il semblerait que la Couronne ne doive pas avoir gain de cause. Cela semble nécessairement ressortir du principe selon lequel les lois qui imposent une charge au citoyen ont, en raison d'une pratique bien établie, été interprétées et appliquées. Toutefois, en ce qui a trait à l'examen des faits, l'appelante se trouve dans la même situation que tout autre appellant. Elle doit prouver que la cotisation contestée n'aurait pas dû être établie, c'est-à-dire que les faits permettent d'alléguer de façon affirmative que la cotisation n'était pas permise par la loi fiscale ou que les faits jettent sur l'affaire un doute tel qu'en ce qui touche les principes invoqués, la cotisation doit être rejetée. Bien entendu, les faits véritables peuvent être établis par une preuve directe ou des conclusions probables. L'appelante peut présenter des faits constituant une présomption légale non réfutée; mais quand on se demande si cela a été fait, il est important de ne pas oublier, le cas échéant, que l'appelante a une connaissance spéciale sinon exclusive des faits; toutefois cette dernière considération ne doit pas, pour des raisons évidentes, être poussée trop loin.

Avant l'adoption du paragraphe 163(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il incombait au contribuable d'établir non seulement le caractère erroné de la cotisation mais également celui de la

ment, the burden with respect to any penalty assessed shifted to the Minister.

It is submitted by counsel for the Minister of National Revenue that the burden imposed by subsection 163(3) applies exclusively to penalties. In cases concerning tax evasion, the Minister must show that a false statement was made knowingly or under circumstances amounting to gross negligence.

He argues that the assessment of tax and the assessment of penalties are separate and distinct and bring about different burdens. His authority for the proposition is the case of *Elchuk v. Minister of National Revenue*, [1970] Ex.C.R. 492. This was an appeal from a decision of the Tax Appeal Board dismissing the taxpayer's appeal from a reassessment made against him. The Minister cross-appealed stating that he was justified under the Act in assessing penalties against the appellant. The appellant's appeal and the Minister's cross-appeal were both dismissed. Jackett, then President of the Court, found the evidence regarding the appellant's reassessment unconvincing and was satisfied that the figures used by the Minister were accurate. On the other hand, he also found that the penalties could not be imposed since the proof necessary to establish a penalty was not properly made.

It is submitted by the Minister that subsection 163(3) is not of general application but applies only to the assessment of penalty; that it has no application with respect to the assessment of tax. Parliament purposely excluded the phrase "assessment of tax" from the provision. Accordingly he submits that subsection 163(3) does not affect the deemed validity of the assessment of tax. In order for a penalty to be assessed pursuant to this section, there must be: (1) liability for tax; (2) a failure to file a return, or the making of a false statement or omission; (3) the intent of knowingly or in a grossly negligent manner having withheld information.

In other words, states the Minister, the Act requires him to prove the amount of the tax evaded

pénalité. La modification a eu pour effet d'imposer au Ministre le fardeau de la preuve relativement à l'imposition de toute pénalité.

^a L'avocat du ministre du Revenu national allègue que la charge imposée par le paragraphe 163(3) s'applique exclusivement aux pénalités. Dans les affaires relatives à la fraude fiscale, le Ministre doit établir qu'un faux énoncé a été fait sciemment ou dans des circonstances qui justifient l'imputation d'une faute lourde.

^c Il soutient que la cotisation d'impôt et l'imposition de pénalités sont des choses différentes et distinctes qui mettent en jeu des charges différentes. Il se fonde sur la décision *Elchuk c. Ministre du Revenu national*, [1970] R.C.É. 492. Il s'agissait de l'appel d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt qui avait rejeté l'appel du contribuable contre une nouvelle cotisation établie contre lui. Le Ministre a, au moyen d'un appel incident, déclaré qu'il était justifié en vertu de la Loi d'imposer des pénalités à l'appellant. L'appel de l'appellant et l'appel incident du Ministre ont été rejetés. Le président Jackett, tel était alors son titre, a jugé que la preuve relative à la nouvelle cotisation de l'appellant n'était pas convaincante et a conclu que les chiffres utilisés par le Ministre étaient exacts. Par ailleurs, il a également jugé que les pénalités ne pouvaient pas être imposées puisque les éléments de preuve nécessaires pour établir une pénalité n'avaient pas été correctement administrés.

^g Le Ministre allègue que le paragraphe 163(3) n'a pas une portée générale mais qu'il s'applique seulement à l'imposition d'une pénalité; c'est-à-dire qu'il ne s'applique pas à la cotisation d'impôt. Le législateur a délibérément exclu l'expression ^h «cotisation d'impôt» de la disposition. En conséquence, il allègue que le paragraphe 163(3) n'a aucun effet sur la présomption de validité de la cotisation d'impôt. Pour qu'une pénalité puisse être imposée en application de cet article, il doit y ⁱ avoir: (1) assujettissement à l'impôt; (2) non-production de la déclaration ou un faux énoncé ou omission; (3) intention de soustraire des renseignements sciemment ou dans des circonstances qui justifient l'imputation d'une faute lourde.

^j En d'autres termes, le Ministre dit que la Loi l'oblige à établir le montant de la fraude fiscale et

and to show that the taxpayer had knowledge or was grossly negligent in reporting his income to support any assessment of penalty. This does not affect the onus on the taxpayer to establish the facts to show that the assessment of the tax is erroneous. He submits that each party has a burden and that the failure by either party to satisfy the burden placed upon them could result in a finding against them on that particular issue as Jackett did in *Elchuk v. Minister of National Revenue (supra)*, and this result should prevail even when the facts are common to both assessments.

I am satisfied that subsection 163(3) is not of general application and arises only in cases of the imposition of a penalty. Parliament, when it enacted this subsection, purposely excluded the phrase "assessment of tax" from the provision. It was not their intention to limit the deemed validity of the assessment of tax imposed under section 152 or they would have so stated. The jurisprudence and the Act are quite clear, the burden is on the taxpayer when there is an assessment with respect to the tax. If one accepts the submissions of the taxpayer, that if the Minister is not successful in imposing a penalty based on a finding of fact with respect to monies owing, then the same finding should apply to the assessment of tax only. Though there is some validity to the argument, I disagree with the submission and the finding of the Tax Review Board. In Canada, we are dealing with a taxation system wherein the knowledge and the facts, almost to exclusivity, are possessed by the taxpayer. It is his responsibility to disclose all of his income. In a case of penalty, the Minister does not only have the burden of proving the amounts, he has the additional burden of establishing the facts that lead to gross negligence.

I can readily imagine a situation involving the imposition of a penalty where three different and distinct constituent elements may or may not be before the Court: amounts may not be in evidence; there may be some confusion with respect to the amounts; or, the Minister may be incapable of showing that the false statements were made knowingly or under circumstances amounting to gross negligence. In the event that the Court

à démontrer la connaissance ou la faute lourde du contribuable dans sa déclaration de revenu pour appuyer toute imposition de pénalité. Cette obligation ne modifie pas la charge qui incombe au contribuable d'établir les faits qui démontrent le caractère erroné de la cotisation. Il allègue qu'une charge incombe à chaque partie et que le défaut d'y satisfaire peut entraîner une décision contre chacune d'elles sur cette question en particulier, comme le président Jackett l'a fait dans *Elchuck c. Ministre du Revenu National* (précité), et cette conséquence doit s'appliquer même si les faits sont communs à la cotisation et à la pénalité.

Je suis convaincu que le paragraphe 163(3) n'a pas une portée générale et qu'il ne s'applique que dans le cas de l'imposition d'une pénalité. Le législateur, lorsqu'il a adopté ce paragraphe, a délibérément exclu l'expression «cotisation d'impôt» de la disposition. Il n'avait pas l'intention de restreindre la présomption de validité de la cotisation d'impôt que prévoit l'article 152, sinon il l'aurait prévu clairement. La jurisprudence et la Loi sont assez claires: la charge incombe au contribuable dans le cas d'une cotisation d'impôt. Si l'on accepte les arguments du contribuable, savoir que, si le Ministre ne réussit pas à imposer une pénalité fondée sur une conclusion de fait relative à des sommes dues, alors la même conclusion devrait s'appliquer à la cotisation d'impôt prise de façon isolée. Bien que l'argument soit fondé à certains égards, je ne suis pas d'accord avec les motifs ni avec la décision de la Commission de révision de l'impôt. Dans le système fiscal en vigueur au Canada, le contribuable est presque le seul à posséder les renseignements et à connaître les faits. Il est tenu de divulguer la totalité de son revenu. Dans le cas d'une pénalité, le Ministre n'a pas seulement la charge d'établir les montants, il a également la charge d'établir les faits qui justifient l'imputation d'une faute lourde.

Je peux facilement imaginer une situation relative à l'imposition d'une pénalité dans laquelle la Cour peut être saisie ou non de trois éléments constitutifs différents et distincts: il se peut que les montants ne soient pas présentés en preuve; il peut y avoir une certaine confusion relativement aux montants; ou, le Ministre peut être incapable de démontrer que les faux énoncés ont été faits sciemment ou dans des circonstances qui justifient l'im-

makes a finding that the onus has not been discharged, because of a sufficient doubt having been created in the mind of the Court, it would follow that no penalty could be imposed. It may well be that the constituent element upon which they have refused to allow the imposition of the penalty may be that the Minister was unable to satisfy it that the taxpayer was knowingly grossly negligent; or, the evidence with respect to the amounts claimed caused considerable confusion. Since no penalty could then be imposed, as I have already stated, it would follow that the assessment under section 152 would fail because of a constituent element under subsection 163(3) not having been proved. The payment of tax would be avoided. The validity of the assessment for tax under section 152 would be set aside without it having been particularly challenged on appeal and varied under subsection 152(8).

I do not accept that a finding against the Minister under subsection 163(2), or more particularly under the onus subsection 163(3), could have been intended by Parliament to eliminate the duty imposed on a taxpayer under section 152. Subsection 152(8) is quite clear and precise, "subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part . . .". A finding under subsection 163(3) is not a finding under "this Part", subsection 152(8).

On the procedural question, it was submitted by the Minister that tax appeals are civil proceedings, there being no provisions for examination for discovery, and since the facts are within the almost exclusive knowledge of the taxpayer, he should be the first to adduce evidence. It was argued by the taxpayer that because of the onus created by section 163, and the imposition of penalties, this was tantamount to quasi-criminal proceedings and the Minister should begin. I disagree and I choose to follow the reasoning of Lord Widgery C.J. who dealt with taxation and fraud in the case of *Reg. v. Special Commissioners of Income Tax (ex parte Martin)* (1971), 48 T.C. 1 (Q.B. Div.), affirmed 48 T.C. 8 (C.A.). At pages 7-8 he states:

putation d'une faute lourde. Dans le cas où la Cour conclut qu'on ne s'est pas acquitté de la charge de la preuve parce qu'un doute suffisant a été soulevé, il s'ensuit qu'aucune pénalité ne peut être imposée. Il se peut très bien que l'élément constitutif en vertu duquel elle a refusé de permettre l'imposition d'une pénalité soit que le Ministre a été incapable de démontrer que le contribuable avait sciemment commis une faute lourde; ou, que la preuve relative aux montants réclamés a causé une confusion considérable. Étant donné qu'aucune pénalité ne pourrait alors être imposée, comme je l'ai déjà mentionné, il en découlerait que la cotisation établie en vertu de l'article 152 ne tiendrait plus parce qu'un élément constitutif prévu au paragraphe 163(3) n'aurait pas été prouvé. On éviterait de payer l'impôt. La cotisation d'impôt établie en vertu de l'article 152 serait annulée sans qu'elle n'ait été particulièrement contestée en appel et modifiée en vertu du paragraphe 152(8).

Je n'admets pas que le législateur ait prévu qu'une décision rendue contre le Ministre en vertu du paragraphe 163(2), ou plus particulièrement en vertu du paragraphe 163(3) relatif à la charge, puisse éliminer l'obligation qu'impose l'article 152 au contribuable. Le paragraphe 152(8) est tout à fait clair et précis, «sous réserve de modifications qui peuvent y être apportées ou d'annulation qui peut être prononcée lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente Partie. . .» Une décision prise en vertu du paragraphe 163(3) n'est pas une décision prise en vertu «de la présente Partie» visée au paragraphe 152(8).

Relativement à la question de la procédure, le Ministre a allégué que les appels en matière fiscale sont des procédures civiles, étant donné qu'aucune disposition ne prévoit l'interrogatoire préalable et que, puisque le contribuable est presque le seul à connaître les faits, il devrait être le premier à présenter la preuve. Le contribuable a soutenu que, en raison de la charge créée par l'article 163 et de l'imposition des pénalités, cela équivalait à des procédures quasi pénales et le Ministre devrait commencer. Je n'accepte pas cette interprétation et je choisis de souscrire au raisonnement du juge en chef lord Widgery qui a traité de la fiscalité et de la fraude dans la cause *Reg. v. Special Commissioners of Income Tax (ex parte Martin)* (1971), 48 T.C. 1 (Q.B. Div.), confirmée par 48

The other alternative ground upon which Mr. Marcus Jones says the Commissioners were wrong in this case is that he says that these proceedings are quasi-criminal in nature. From that he draws the conclusion, and asks us to draw the conclusion, that the election rule should not apply to them. If the phrase "quasi-criminal proceedings" is given a very wide meaning it may be that these proceedings could be embraced within it. It is a flexible expression not precisely defined, and it may not be wholly inappropriate if one gave it a sufficiently wide meaning to use it in that context. But when one gets down to the fact of the matter it is quite clear that penalties which can be exacted on proof of fraud or wilful default do not spring from any criminal offence. The Acts do not provide that the taxpayer guilty of fraud or wilful default shall commit an offence and shall be punished as such. It is merely provided that financial penalties may be exacted, and that these penalties may be recovered in civil proceedings in the High Court. There is not so far, in my judgment, any close relationship between such proceedings and criminal proceedings. Of course any proceedings involving a penalty are in some measure penal, but it seems to me that these proceedings are no nearer to the criminal law and no better qualified for the description of "quasi-criminal proceedings" than would be an action to recover a penalty under a contract, or an action to recover exemplary damages in a suit for defamation.

When there is an onus on each party, the taxpayer shall begin first. This was the ruling by the Privy Council in the case of *Arumugam Pillai v. Director General of Inland Revenue*, [1981] STC 146 (P.C.). In addition, U.S. cases of similar nature, though not binding, but persuasive, follow this procedure and in particular the Minister referred to the case of *Snell Isle v. Commissioner of Internal Revenue*, 90 F.2d 481 (5th Cir. 1937) (United States Court of Appeal), *certiorari* denied 302 U.S. 734 (1937) (United States Supreme Court).

I am satisfied that the taxpayer is a plaintiff, even though he is called an appellant (defendant). Income tax disputes taken before the Federal Court are by way of trial *de novo* and, pursuant to Rule 494 of this Court [*Federal Court Rules*, C.R.C., c. 663], the plaintiff begins:

The plaintiff shall begin to adduce evidence unless otherwise ordered.

The answers to the two questions are as follows:

T.C. 8 (C.A.), à la page 7, il s'est prononcé en ces termes:

[TRADUCTION] L'autre moyen invoqué par M. Marcus Jones pour dire que les commissaires ont commis une erreur en l'espèce porte que ces procédures sont de nature quasi pénale. Il en tire la conclusion, à laquelle il nous demande de souscrire, que la règle du choix ne devrait pas s'appliquer à eux. Interprétée de façon très large, l'expression «procédures quasi pénales» peut comprendre ces procédures. Il s'agit d'une expression souple qui n'est pas définie d'une manière précise et il se peut qu'elle ne soit pas entièrement inappropriée si on l'interprète d'une manière suffisamment large pour l'utiliser dans ce contexte. Toutefois, lorsqu'on examine les faits de l'affaire, il est évident que les pénalités qui peuvent être imposées sur la preuve de la fraude ou de la non-production volontaire ne résultent pas d'une infraction criminelle. Les lois ne prévoient pas que le contribuable coupable de fraude ou de non-production volontaire commet une infraction et doit être puni en conséquence. Elles prévoient simplement que des pénalités financières peuvent être imposées et que celles-ci peuvent être recouvrées dans des procédures civiles devant la Haute Cour. À mon avis il n'y a pas jusqu'à maintenant de rapports étroits entre ces procédures et des procédures pénales. Évidemment, toute procédure qui porte sur une pénalité est dans une certaine mesure pénale, mais il me semble que ces procédures ne sont pas plus près du droit pénal et pas mieux qualifiées pour la description de «procédures quasi pénales» que ne le serait une action visant à recouvrer une pénalité en vertu d'un contrat ou des dommages-intérêts punitifs dans une poursuite en diffamation.

Lorsque chaque partie a une preuve à présenter, le contribuable doit présenter la sienne le premier. C'est ce qu'a décidé le Conseil privé dans l'arrêt *Arumugam Pillai v. Director General of Inland Revenue*, [1981] STC 146 (P.C.). De plus, la jurisprudence américaine de même nature, bien qu'elle ne soit pas obligatoire, mais quand même convaincante, applique cette procédure, et, en particulier, le Ministre a mentionné l'arrêt *Snell Isle v. Commissioner of Internal Revenue*, 90 F.2d 481 (5th Cir. 1937) (Cour d'appel des États-Unis) *certiorari* refusé à 302 U.S. 734 (1937) (Cour suprême des États-Unis).

Je suis convaincu que le contribuable est un demandeur même s'il est appelé un appelant (défendeur). Les litiges en matière d'impôt sur le revenu sont présentés devant la Cour fédérale par voie de procès *de novo* et, en application de la Règle 494 de la Cour [*Règles de la Cour fédérale*, C.R.C., chap. 663], le demandeur commence:

Sauf ordre contraire, le demandeur doit présenter sa preuve le premier.

Les réponses aux deux questions sont les suivantes:

1. The burden under subsection 163(3) of the *Income Tax Act*, namely, “the burden of establishing the facts justifying the assessment of penalty” imposed on the Minister of National Revenue does not relieve the taxpayer of the burden imposed pursuant to an assessment under section 152 when the same elements are involved in the event that the taxpayer has been reassessed under section 152 of the Act and penalties imposed pursuant to section 163.

2. The obligation to first adduce evidence in a tax appeal rests with the taxpayer since he is the plaintiff and almost to exclusivity possesses the facts.

Costs to the plaintiff, Her Majesty the Queen.

1. «La charge d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité», qui, en vertu du paragraphe 163(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, incombe au ministre du Revenu national, ne soustrait pas le contribuable à la charge que lui impose une nouvelle cotisation établie en vertu de l'article 152 et fondée sur les mêmes éléments qui ont donné lieu à l'imposition de la pénalité en vertu de l'article 163.

2. Le contribuable est tenu de présenter sa preuve le premier dans un appel en matière fiscale puisqu'il est le demandeur et qu'il est presque le seul à connaître les faits.

Les dépens sont adjugés à la demanderesse, Sa Majesté la Reine.