

T-1499-92

T-1499-92

**Riverside Concrete Limited** (*Plaintiff*)**Riverside Concrete Limited** (*demanderesse*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen as represented by the Minister of National Revenue** (*Defendant*)**Sa Majesté la Reine, représentée par le ministre du Revenu national** (*défenderesse*)*INDEXED AS: RIVERSIDE CONCRETE LTD. v. CANADA (T.D.)**RÉPERTORIÉ: RIVERSIDE CONCRETE LTD. c. CANADA (1<sup>re</sup> INST.)*

Trial Division, Rothstein J.—Toronto, January 9, 13; Ottawa, March 17, 1995.

Section de première instance, juge Rothstein—Toronto, 9, 13 janvier; Ottawa, 17 mars 1995.

*Customs and Excise — Excise Tax Act — Action for refund of sales tax paid on concrete mixed at job sites between August 1, 1985 and September 25, 1988 — Taxpayer not deducting transportation costs from sale price to calculate tax Review — Protesting to M.N.R. tax unfair in letter of May 26, 1988 — On September 25, 1990, C.I.T.T., in another case, holding sales tax on concrete mixed at job site calculated after deducting transportation costs — Excise Tax Act, s. 68 imposing two-year limitation period on refunds of payments made under “mistake of fact or law or otherwise” — S. 68 limitation period applied — Voluntariness of payment, not protest, significant to determination of whether payment made under mistake of law — Involuntariness associated with extra-judicial sanctions, i.e. seizure of property, duress, denial of right to continue in business — Sales tax not paid under compulsion, duress after May 1, 1986, date of coming into force of s. 53.3, precluding collection action while taxpayer pursuing rights through official levels — No evidence of actual, threatened extra-judicial sanctions prior thereto.*

*Equity — Equitable remedies — Mistake — Taxing statute imposing limitation period on refunds where payment made under “mistake of fact or law or otherwise” — Whether payment made under mistake of law or under duress — Review of case law, authors on protest and mistake of law in context of tax payments — Tax paid voluntarily under mistake of law so limitation period applies.*

*Construction of statutes — Excise Tax Act, s. 68 imposing two-year limitation period on refunds of payments made under “mistake of fact or law or otherwise” — Addition of “or otherwise” not meaning s. 68 applies regardless of reason for payment, but making subject of mistake as applied in s. 68 more ambiguous — Reconsideration of s. 68 by Parliament warranted.*

*Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Action en remboursement de la taxe de vente payée relativement au béton mélangé sur le chantier entre le 1<sup>er</sup> août 1985 et le 25 septembre 1988 — La contribuable ne déduisait pas le coût du transport du prix de vente aux fins du calcul de la taxe de vente — Dans sa lettre du 26 mai 1988, elle s'est plainte de ce que la taxe était injuste — Le 25 septembre 1990, le T.C.C.E., dans une autre affaire, a statué que la taxe de vente sur le béton mélangé sur le chantier devait être calculée après déduction des coûts du transport — L'art. 68 de la Loi sur la taxe d'accise fixe à deux ans la période de prescription pour le remboursement de la taxe payée par «erreur de fait ou de droit ou autrement» — Application de l'art. 68 — C'est le caractère volontaire du paiement, et non la protestation, qui importe pour déterminer si le paiement a été fait par erreur de droit — Le caractère involontaire d'un paiement est lié à des sanctions extrajudiciaires, p. ex. la saisie des biens, la coercition personnelle, le déni du droit de continuer les activités commerciales — La taxe de vente n'a pas été payée en raison d'une contrainte ou de la coercition personnelle après le 1<sup>er</sup> mai 1986, date à laquelle est entré en vigueur l'art. 53.3, qui interdit les moyens de perception tant que le contribuable cherche à faire respecter ses droits en s'adressant aux divers paliers officiels — Aucune preuve qu'avant cette date on a pris ou menacé de prendre des sanctions extrajudiciaires.*

*Equity — Recours en equity — Erreur — La loi fiscale fixe un délai de prescription pour le remboursement des paiements faits par «erreur de fait ou de droit ou autrement» — Le paiement a-t-il été fait par erreur de droit ou en raison d'une coercition personnelle? — Examen de la jurisprudence et de la doctrine portant sur la protestation et l'erreur de droit dans le contexte fiscal — La taxe a été payée volontairement en raison d'une erreur de droit, par conséquent le délai de prescription s'applique.*

*Interprétation des lois — L'art. 68 de la Loi sur la taxe d'accise impose un délai de prescription de deux ans pour le remboursement des paiements faits par «erreur de fait ou de droit ou autrement» — L'adjonction de «ou autrement» ne signifie pas que l'art. 68 s'applique quelles que soient les raisons du paiement, mais rend encore plus ambiguë la notion d'erreur telle qu'appliquée dans le contexte de l'art. 68 — Le*

This was an action for a refund of sales tax paid between August 1, 1985 and September 25, 1988. The plaintiff sold concrete that was mixed at the job site. It did not deduct the cost of transporting the concrete to the job site from the selling price before calculating sales tax, unlike the calculation of sales tax on pre-mix concrete. By letter to Revenue Canada dated May 26, 1988, the plaintiff asserted that the difference in treatment between pre-mix concrete and concrete mixed at the job site gave the plaintiff's pre-mix competitors an unfair advantage with respect to production costs. Plaintiff's position was rejected and it continued to pay federal sales tax on the same basis. On September 25, 1990, the Canadian International Trade Tribunal (C.I.T.T.), in another case, held that sales tax on concrete mixed at the job site should be calculated after deducting transportation costs. The plaintiff applied, in the prescribed form, for a refund of sales tax paid between August 1, 1985 and December 31, 1990. The Minister allowed a refund for the period after September 25, 1988, but refused to allow a refund for the period prior thereto as this period was beyond the two-year time limit prescribed in *Excise Tax Act*, section 68. Section 68 imposes a two-year limitation period on refunds of payments made in error, "whether by reason of mistake of fact or law or otherwise."

The plaintiff argued that because it had paid under protest it had not paid under a mistake and therefore the limitation period in section 68 was not applicable. The issue was whether the plaintiff paid under a mistake of law.

*Held*, the action should be dismissed.

The plaintiff's letter of protest had limited legal significance. It did not argue that the tax charged on transportation costs was unlawful, but that it was "unfair" because it placed the plaintiff at a competitive disadvantage. The protest letter did not support plaintiff's argument that the payment of excise tax was not made under a mistake of law.

Voluntariness of the tax payment, and not any protest, is significant in determining whether payment has been made under a mistake of law. Payment will be voluntary if it can only be enforced through judicial proceedings in which the validity of the tax could be put in issue. Involuntariness requires some actual or threatened exercise of power for which the payer has no immediate relief other than by making payment. It is associated with extra-judicial sanctions such as seizure of property, duress of the person, or denial of the right to continue in business. The existence of extra-judicial sanctions of themselves is insufficient to make payment of tax involuntary in the absence of an intent by a governmental authority to implement such

*législateur serait justifié de reconsidérer la formulation de cette disposition.*

Il s'agit d'une demande de remboursement de la taxe de vente payée entre le 1<sup>er</sup> août 1985 et le 25 septembre 1988. La demanderesse vendait du béton qui était mélangé sur le chantier. Elle ne déduisait pas du prix de vente le coût du transport du béton avant de calculer la taxe de vente, contrairement à la façon de calculer la taxe de vente sur le béton prémélangé. Dans sa lettre du 26 mai 1988 adressée à Revenu Canada, la demanderesse a allégué que l'inégalité de traitement, selon qu'il s'agissait de béton prémélangé ou de béton mélangé sur le chantier, procurait à ses compétiteurs fournissant du béton prémélangé un avantage indu quant aux coûts de production. Revenu Canada a rejeté la plainte de la demanderesse, qui a continué à payer la taxe de vente fédérale comme auparavant. Le 25 septembre 1990, le Tribunal canadien du commerce extérieur (T.C.C.E.), dans une autre affaire, a statué que la taxe de vente sur le béton mélangé sur le chantier devait être calculée après déduction des coûts du transport. La demanderesse a demandé, dans la forme prescrite, le remboursement de la taxe de vente payée pour la période du 1<sup>er</sup> août 1985 au 31 décembre 1990. Le ministre a accordé le remboursement pour la période postérieure au 25 septembre 1988, mais a refusé le remboursement pour la période antérieure à cette date parce que cette période était au-delà du délai de deux ans prévu par l'article 68 de la *Loi sur la taxe d'accise*. L'article 68 impose un délai de prescription de deux ans relativement au remboursement des paiements faits par erreur, que ce soit par «erreur de fait ou de droit ou autrement».

La demanderesse allègue que, parce qu'elle a payé sous réserve, elle n'a pas payé par suite d'une erreur et que, par conséquent, le délai de prescription de l'article 68 ne peut pas lui être opposé. La question en litige est donc de savoir si la demanderesse a versé les sommes d'argent en cause par erreur de droit.

*Jugement*: l'action est rejetée.

La lettre de protestation de la demanderesse a peu d'incidence sur le plan juridique. La demanderesse n'a pas allégué que la taxe perçue sur les coûts du transport est illégale, mais qu'elle est «injuste» parce qu'elle la place dans une situation désavantageuse par rapport à ses compétiteurs. La lettre de protestation n'est d'aucun secours à la demanderesse quant à son argument que le paiement de la taxe d'accise n'a pas été fait par erreur de droit.

Le caractère volontaire du paiement, non la protestation, permet de déterminer si le paiement a été fait par erreur de droit. Le paiement sera volontaire s'il peut seulement être exigé au moyen de procédures judiciaires dans lesquelles la validité de la taxe peut être mise en question. Pour que le paiement soit qualifié d'involontaire, il faut qu'il y ait utilisation ou menace d'utilisation de moyens contre lesquels le payeur ne peut immédiatement se prémunir qu'en payant la somme exigée. Le caractère involontaire du paiement est lié à des sanctions extrajudiciaires telles que la saisie des biens, la coercition personnelle, le déni du droit de continuer les activités commerciales. L'existence de sanctions extrajudiciaires est en elle-

sanctions. Even if some doubt is felt about the validity of the authorizing statute, payments still cannot be recovered unless made in circumstances amounting to judicially cognizable duress.

As of May 1, 1986, collection could only have been enforced through judicial proceedings. Section 53.3, which came into force on May 1, 1986, precludes government officials from taking collection action while a taxpayer asserts specified rights through official levels and courts. The Minister may not impose extra-judicial sanctions to collect taxes during the time the taxpayer's challenge is outstanding. The plaintiff did not pay sales tax due to compulsion or duress following May 1, 1986. There was no evidence that between August 1, 1985 and April 30, 1986 the Minister sought to implement extra-judicial sanctions. As the plaintiff paid voluntarily, the taxes were paid under a mistake of law and the two-year limitation period in section 68 applied.

An informal application for refund does not have a continuing effect which would protect the plaintiff's entitlement to refund for the period extending back two years. The plaintiff chose not to follow the procedures for refunds established by the *Excise Tax Act*. It could not now argue that section 68 was inoperative on the strength of an informal letter.

Addition of the words "or otherwise" to modify the words "mistake" or "error" did not make section 68 apply regardless of the reason for the payment, but made the subject of mistake as it is applied in section 68 even more ambiguous. Some reconsideration by Parliament of this provision is warranted.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, s. 46(6).

*Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 52(4) (as am. by S.C. 1986, c. 9, s. 38), 53 (as am. *idem*, s. 40), 53.3 (as enacted *idem*).

*Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 68 (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34), 72(2) (as am. *idem*), (6) (as am. *idem*), 81.2 (as enacted *idem*, s. 38; R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 47, s. 52), 81.17 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38), 81.19 (as enacted *idem*; R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 47, s. 52), 83 (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 41), 86 (as am. *idem*; R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 47, s. 52).

*Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7.

*Federal Court Rules*, C.R.C., c. 663.

même insuffisante pour rendre un paiement de taxe involontaire, en l'absence d'une intention de la part de l'autorité gouvernementale d'appliquer ces sanctions. Même dans le cas où des doutes sont ressentis au sujet de la validité de la loi fiscale, on ne peut recouvrer les sommes payées à moins de pouvoir faire judiciairement la preuve de la coercition.

À compter du 1<sup>er</sup> mai 1986, seuls des moyens d'exécution judiciaires pouvaient être pris. L'article 53.3, qui est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 1986, interdit aux représentants du gouvernement de prendre des moyens de perception tant que le contribuable cherche à faire respecter certains droits précis en s'adressant aux divers paliers administratifs et aux tribunaux. Le ministre ne peut pas imposer des sanctions extrajudiciaires dans le but de percevoir les taxes pendant que la contestation du contribuable suit son cours. La demanderesse n'a pas payé la taxe de vente en raison de la contrainte ou de la coercition après le 1<sup>er</sup> mai 1986. Il n'y a aucune preuve que, entre le 1<sup>er</sup> août 1985 et le 30 avril 1986, le ministre a tenté de prendre des sanctions extrajudiciaires. Comme la demanderesse a payé volontairement, les taxes ont été payées par erreur de droit, et le délai de prescription de deux ans de l'article 68 s'applique.

Une demande informelle de remboursement n'a pas un effet continu qui protège le droit de la demanderesse à un remboursement pour une période remontant à deux ans. La demanderesse a choisi de ne pas suivre les procédures de remboursement prescrites par la *Loi sur la taxe d'accise*. Elle ne peut pas maintenant alléguer, s'appuyant sur une lettre informelle, que l'article 68 est inopérant.

L'adjonction des mots «*or otherwise*» pour modifier les mots «*mistake*» ou «*error*» dans la version anglaise n'a pas pour effet de rendre l'article 68 applicable quelles que soient les raisons du paiement, mais rend encore plus ambiguë la notion d'erreur telle qu'appliquée dans le contexte de l'article 68. Le législateur serait justifié de reconsidérer la formulation de cette disposition.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), ch. F-7.

*Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, ch. 100, art. 46(6).

*Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, ch. E-13, art. 52(4) (mod. par S.C. 1986, ch. 9, art. 38), 53 (mod., *idem*, art. 40), 53.3 (édicte, *idem*).

*Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 68 (mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 34), 72(2) (mod., *idem*), (6) (mod., *idem*), 81.2 (édicte, *idem*, art. 38; L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 47, art. 52), 81.17 (édicte par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 38), 81.19 (édicte, *idem*; L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 47, art. 52), 83 (mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 41), 86 (mod., *idem*; L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 47, art. 52).

*Règles de la Cour fédérale*, C.R.C., ch. 663.

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## APPLIED:

*Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Bain v. Corporation of Montreal* <sup>a</sup> (1883), 8 S.C.R. 252.

## NOT FOLLOWED:

*Monarch Concrete Products Ltd. v. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 1; (1989), 29 F.T.R. 218; 2 TCT 4321; 1 TST 2201 (F.C.T.D.). <sup>b</sup>

## DISTINGUISHED:

*Queen, The v. Premier Mouton Products Inc.*, [1961] S.C.R. 361; (1961), 27 D.L.R. (2d) 639; [1961] C.T.C. 160; 61 DTC 1105. <sup>c</sup>

## CONSIDERED:

*Pick-a-Mix Concrete Ltd. v. M.N.R.* (1990), 3 TCT 2347 (C.I.T.T.); *474245 Ontario Ltd v. M.N.R.* (1993), 1 GTC 4086 (C.I.T.T.); *Vancouver Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.* (1937), 52 B.C.R. 32; [1937] 4 D.L.R. 128; [1937] 3 W.W.R. 121 (C.A.). <sup>d</sup>

## REFERRED TO:

*Maskell v. Horner*, [1915] 3 K.B. 106 (C.A.); *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161; (1989), 59 D.L.R. (4th) 161; [1989] 4 W.W.R. 97. <sup>e</sup>

## AUTHORS CITED

Pannam, Clifford L. "The Recovery of Unconstitutional Taxes in Australia and in the United States" (1964), 42 *Tex. L. Rev.* 779. <sup>f</sup>

Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994. <sup>g</sup>

ACTION claiming a refund of sales tax paid established under protest and outside the two-year limitation period established by *Excise Tax Act*, section 68 for refunds of payments made "by reason of mistake of fact or law or otherwise." Action dismissed. <sup>h</sup>

## COUNSEL:

*Ian R. Blain* for plaintiff.  
*P. Christopher Parke* for defendant.

## SOLICITORS:

*Parker, Ross, Blain & Rodenhurst*, Ingersoll, Ontario, for plaintiff. <sup>j</sup>

## JURISPRUDENCE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Bain v. Corporation of Montreal* (1883), 8 R.C.S. 252.

## DÉCISION NON SUIVIE:

*Monarch Concrete Products Ltd. c. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 1; (1989), 29 F.T.R. 218; 2 TCT 4321; 1 TST 2201 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

## DISTINCTION FAITE AVEC:

*Queen, The v. Premier Mouton Products Inc.*, [1961] R.C.S. 361; (1961), 27 D.L.R. (2d) 639; [1961] C.T.C. 160; 61 DTC 1105.

## DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Pick-a-Mix Concrete Ltd. c. M.R.N.* (1990), 3 TCT 2347 (T.C.C.E.); *474245 Ontario Ltd. c. M.R.N.* (1993), 1 GTC 4086 (T.C.C.E.); *Vancouver Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.* (1937), 52 B.C.R. 32; [1937] 4 D.L.R. 128; [1937] 3 W.W.R. 121 (C.A.).

## DÉCISIONS CITÉES:

*Maskell v. Horner*, [1915] 3 K.B. 106 (C.A.); *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161; (1989), 59 D.L.R. (4th) 161; [1989] 4 W.W.R. 97.

## DOCTRINE

Pannam, Clifford L. «The Recovery of Unconstitutional Taxes in Australia and in the United States» (1964), 42 *Tex. L. Rev.* 779.

Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994.

ACTION en remboursement de la taxe de vente payée sous réserve et à l'extérieur du délai de prescription de deux ans fixé par l'article 68 de la *Loi sur la taxe d'accise* pour le remboursement des paiements faits «par erreur de fait ou de droit ou autrement». Action rejetée.

## AVOCATS:

*Ian R. Blain* pour la demanderesse.  
*P. Christopher Parke* pour la défenderesse.

## PROCUREURS:

*Parker, Ross, Blain & Rodenhurst*, Ingersoll (Ontario), pour la demanderesse.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

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

ROTHSTEIN J.: In this proceeding, the plaintiff seeks a refund of federal sales tax paid between August 1, 1985 and December 31, 1990. The defendant allowed a refund of that portion of the tax paid after September 25, 1988. With respect to the plaintiff's claim for refund of the tax paid before that date, the issue is whether the limitation period in section 68 of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15 [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34] is applicable.

LE JUGE ROTHSTEIN: En l'espèce, la demanderesse demande le remboursement de la taxe de vente fédérale payée entre le 1<sup>er</sup> août 1985 et le 31 décembre 1990. La défenderesse a accordé le remboursement de la taxe payée à compter du 25 septembre 1988. En ce qui concerne la demande de remboursement de la taxe payée avant cette date, la question en litige consiste à savoir si le délai de prescription prévu à l'article 68 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 [mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 34], est applicable.

#### Facts

#### Les faits

The plaintiff sold concrete that was mixed at the job site. It did not deduct the cost of transporting the concrete to the job site from the selling price for purposes of calculating sales tax. On May 26, 1988, in a letter to Revenue Canada, the plaintiff protested that sales tax on pre-mix concrete was calculated after deducting the cost of transporting concrete to the job site. It claimed the difference in treatment between pre-mix concrete and concrete mixed at the job site gave the plaintiff's pre-mix competitors an unfair advantage with respect to production costs. The plaintiff's protest was rejected by Revenue Canada in a letter dated June 6, 1988. The plaintiff continued to pay federal sales tax on the total sale price of concrete including that portion attributable to transportation costs.

La demanderesse vendait du béton qui était mélangé sur le chantier. Elle ne déduisait pas du prix de vente le coût du transport du béton au chantier aux fins du calcul de la taxe de vente. Dans sa lettre du 26 mai 1988 adressée à Revenu Canada, la demanderesse s'est plainte de ce que la taxe de vente sur le béton prémélangé était calculée après déduction du coût du transport du béton au chantier. Elle a déclaré que l'inégalité de traitement, selon qu'il s'agissait de béton prémélangé ou de béton mélangé sur le chantier, procurait à ses compétiteurs fournissant du béton prémélangé un avantage indu quant aux coûts de production. Revenu Canada a rejeté la plainte de la demanderesse par lettre datée du 6 juin 1988. La demanderesse a continué à payer la taxe de vente fédérale sur le prix de vente total du béton, incluant la partie imputable aux coûts du transport.

On September 25, 1990, in an appeal by Pick-a-Mix Concrete Limited, the Canadian International Trade Tribunal (C.I.T.T.) decided that sales tax on concrete mixed at the job site should be calculated after deducting transportation costs: *Pick-a-Mix Concrete Ltd. v. M.N.R.* (1990), 3 TCT 2347.

Le 25 septembre 1990, statuant sur un appel interjeté par Pick-a-Mix Concrete Limited, le Tribunal canadien du commerce extérieur (T.C.C.E.) a statué que la taxe de vente sur le béton mélangé sur le chantier devait être calculée après déduction des coûts du transport: *Pick-a-Mix Concrete Ltd. c. M.R.N.* (1990), 3 TCT 2347.

On March 22, 1991, and presumably because of the *Pick-a-Mix* decision, the plaintiff filed with Revenue Canada an application, in the prescribed form, for a refund of sales tax for the period August 1,

Le 22 mars 1991, probablement en raison de la décision *Pick-a-Mix*, la demanderesse a déposé dans la forme prescrite, auprès de Revenu Canada, une demande de remboursement de la taxe de vente payée

1985, to December 31, 1990. The refund claimed was \$46,092.08. On June 11, 1991, by notice of determination, the Minister allowed a refund of \$20,342.31 for sales tax paid on transportation costs for the period September 25, 1988 (two years prior to the *Pick-a-Mix* decision) to December 31, 1990. The Minister refused to allow a refund for the period prior to September 25, 1988 as this period was "beyond the two-year time limit as prescribed in section 68 (previously section 44) of the" *Excise Tax Act*.

### Issue

The issue in this case is whether the plaintiff is entitled to a refund for the period prior to September 25, 1988.

### Analysis

Section 68 of the *Excise Tax Act* provides:

68. Where a person, otherwise than pursuant to an assessment, has paid any moneys in error, whether by reason of mistake of fact or law or otherwise, and the moneys have been taken into account as taxes, penalties, interest or other sums under this Act, an amount equal to the amount of those moneys shall, subject to this Part, be paid to that person if he applies therefor within two years after the payment of the moneys.

On its face, section 68 sets forth a two-year limitation period on refund claims for excise tax paid in error.<sup>1</sup>

A case with facts similar to the ones at bar is *474245 Ontario Ltd. v. M.N.R.* (1993), 1 GTC 4086 (C.I.T.T.). In that case, the appellant claimed a refund for a period prior to two years before the filing of the refund application. The C.I.T.T. denied the appeal, stating at page 4088:

The limitation period set out in section 68 of the Act is two years after the payment of the moneys. Since the Tribunal has no equitable jurisdiction to ignore or vary a limitation period

<sup>1</sup> In this case the two-year period prior to the application filed by the plaintiff commenced on March 22, 1989. Counsel for the Minister advised that on a gratuitous basis the Minister allowed the refund for the period commencing September 25, 1988, which was two years before the *Pick-a-Mix* decision by the C.I.T.T.

pour la période du 1<sup>er</sup> août 1985 au 31 décembre 1990. La somme réclamée s'élevait à 46 092,08 \$. Le 11 juin 1991, le ministre a accordé, dans un avis de décision, un remboursement de 20 342,31 \$ pour la taxe de vente payée sur les coûts du transport pour la période du 25 septembre 1988 (soit deux ans avant la décision *Pick-a-Mix*) au 31 décembre 1990. Le ministre n'a pas accordé de remboursement pour la période antérieure au 25 septembre 1988, parce que cette période était [TRADUCTION] «au-delà du délai de deux ans prévu par l'article 68 (antérieurement l'article 44) de la» *Loi sur la taxe d'accise*.

### Question en litige

La question en litige en l'espèce consiste à savoir si la demanderesse a droit à un remboursement pour la période antérieure au 25 septembre 1988.

### Analyse

L'article 68 de la *Loi sur la taxe d'accise* prévoit que:

68. Lorsqu'une personne, sauf à la suite d'une cotisation, a versé des sommes d'argent par erreur de fait ou de droit ou autrement, et qu'il a été tenu compte des sommes d'argent à titre de taxes, de pénalités, d'intérêts ou d'autres sommes en vertu de la présente loi, un montant égal à celui de ces sommes doit, sous réserve des autres dispositions de la présente partie, être payé à cette personne, si elle en fait la demande dans les deux ans suivant le paiement de ces sommes.

À première vue, l'article 68 fixe à deux ans la période de prescription pour le remboursement de la taxe d'accise payée par erreur<sup>1</sup>.

Dans la décision *474245 Ontario Ltd. c. M.R.N.* (1993), 1 GTC 4086 (T.C.C.E.), qui portait sur des faits semblables à ceux de l'espèce, l'appelante demandait le remboursement pour une période remontant à plus de deux ans avant le dépôt de sa demande de remboursement. Le T.C.C.E. a rejeté l'appel dans les termes suivants, à la page 4088:

Le délai prévu à l'article 68 de la Loi est de deux ans après le paiement de la demande de la demanderesse. Comme le Tribunal n'a pas juridiction d'équité pour ignorer ou modifier un délai comme celui

<sup>1</sup> En l'espèce, la période de deux ans précédant le dépôt de la demande de la demanderesse a commencé le 22 mars 1989. L'avocat du ministre a précisé que le ministre avait accordé à titre gracieux le remboursement pour la période débutant le 25 septembre 1988, soit deux ans avant que le T.C.C.E. rende sa décision dans l'affaire *Pick-a-Mix*.

such as the one prescribed under section 68 of the Act on the basis that it would be fair or just, the time-frame to be considered in determining the appellant's entitlement to a refund must be two years prior to the filing of the refund application in the prescribed form, or March 6, 1989, to March 6, 1991. The appellant, therefore, is not entitled to a refund for moneys paid prior to March 6, 1989, and this appeal is dismissed.

The plaintiff asserts that *474245 Ontario Ltd.* was wrongly decided because the C.I.T.T. did not have regard to the relevant jurisprudence.

Counsel claims that because the plaintiff paid under protest, as a result of its May 26, 1988 letter, it did not pay under a mistake, and therefore the limitation period in section 68 is not applicable. In support of this proposition counsel relies on *Queen, The v. Premier Mouton Products Inc.*, [1961] S.C.R. 361, which, as he noted, was not discussed in *474245 Ontario Ltd.* In *Premier Mouton*, the taxpayer paid excise tax on the "mouton" it produced from 1950 to 1952. Mouton was made from sheepskins. The tax was charged under a statutory provision pertaining to fur. In another case, decided in June 1956, the Supreme Court of Canada determined that sheepskin could not be described as a fur and that no excise tax was therefore payable. In October 1957, Premier Mouton Products Inc. commenced proceedings to recover the excise tax it had earlier paid. This case was argued before the Supreme Court of Canada in 1960. A decision was rendered in 1961.

When the decision in *Premier Mouton* was rendered, the predecessor provision to what is now section 68 was subsection 46(6) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100:

46. . . .

(6) If any person, whether by mistake of law or fact, has paid or overpaid to Her Majesty, any moneys that have been taken to account, as taxes imposed by this Act, such moneys shall not be refunded unless application has been made in writing within two years after such moneys were paid or overpaid.

The issue was whether the two-year limitation period under subsection 46(6) was applicable. The majority

prescrit à l'article 68 de la Loi pour le motif que ce serait juste ou équitable, la période à considérer dans la détermination du droit de l'appelant à un remboursement doit être de deux ans avant la présentation de la demande de remboursement en la forme prescrite, soit la période allant du 6 mars 1989 au 6 mars 1991. L'appelant n'a donc pas droit à un remboursement des sommes payées avant le 6 mars 1989, et l'appel est rejeté.

La demanderesse allègue que la décision *474245 Ontario Ltd.* est erronée parce que le T.C.C.E. n'a pas tenu compte de la jurisprudence pertinente.

L'avocat de la demanderesse avance que puisque cette dernière a payé sous réserve, à la suite de sa lettre du 26 mai 1988, elle n'a pas payé par suite d'une erreur, et que, par conséquent, le délai de prescription de l'article 68 ne peut pas lui être opposé. Il appuie cette affirmation sur l'arrêt *Queen, The v. Premier Mouton Products Inc.*, [1961] R.C.S. 361, qui, comme il l'a fait remarquer, n'a pas été pris en considération dans la décision *474245 Ontario Ltd.* Dans l'arrêt *Premier Mouton*, le contribuable a payé la taxe d'accise sur le «mouton doré» produit de 1950 à 1952. Le «mouton doré» était fabriqué à partir de peaux de mouton. La taxe était exigée en vertu d'une disposition qui se rapportait à la fourrure. Dans une autre affaire, tranchée en juin 1956, la Cour suprême du Canada avait statué que la peau de mouton ne pouvait pas être qualifiée de fourrure et que, par conséquent, elle n'était assujettie à aucune taxe d'accise. En octobre 1957, Premier Mouton Products Inc. a engagé des procédures afin de se faire rembourser les sommes d'argent qu'elle avait versées au titre de la taxe d'accise. L'affaire a été plaidée devant la Cour suprême du Canada en 1960, qui a rendu son arrêt en 1961.

Au moment où l'arrêt *Premier Mouton* a été rendu, la disposition alors en vigueur, qui a été ultérieurement remplacée par l'article 68, était le paragraphe 46(6) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, ch. 100:

46. . . .

(6) Si quelqu'un, par erreur de droit ou de fait, a payé ou a payé en trop à Sa Majesté des deniers dont il a été tenu compte à titre de taxes imposées par la présente loi, ces deniers ne doivent pas être remboursés à moins que demande n'ait été faite par écrit dans les deux ans qui suivent le paiement ou le paiement en trop de ces deniers.

La question en litige était de savoir si le délai de deux ans fixé par le paragraphe 46(6) était applicable.

of the Supreme Court of Canada found it was not. It held that Premier Mouton Products Inc. had not been mistaken as to the law. It found that the company's real reasons for paying were that its officers had been intimidated and threatened by officers of the Department and for fear of having its business closed up. As a result, the two-year limitation period for claiming refunds of excise tax under subsection 46(6) of the *Excise Tax Act* was found not to apply.

While plaintiff's counsel argues that *Premier Mouton* is applicable to the case at bar, he concedes that section 68 is worded more broadly than its predecessor subsection 46(6). The words "or otherwise" have been added to section 68 so that errors contemplated by the section are "whether by reason of mistake of fact or law or otherwise." However, plaintiff's counsel says that the words "or otherwise" qualify the word "mistake." He says there was no mistake of any kind in this case because the plaintiff had protested the payment of tax, and the addition of the words "or otherwise" have no bearing.

The defendant submits that the words "or otherwise" are not limited to qualifying the word "mistake" but rather are intended to render section 68 applicable to any refund claim, irrespective of the reason for the payment of moneys by the taxpayer.

I confess to having some doubt as to the effect of the addition of the words "or otherwise" to section 68. As far as I am aware, in the legal context, the subject-matter of mistake is either law or fact. In my view, when Parliament used the words "whether by reason of mistake of fact or law" in section 68, it must have had regard to the general law of mistake as understood by lawyers. The words "or otherwise" seem to have been added to ensure that the limitation

Dans un arrêt rendu à majorité, la Cour suprême du Canada a statué qu'il ne s'appliquait pas. Elle a jugé que Premier Mouton Products Inc. n'avait pas mal interprété la loi, et que les véritables raisons de la compagnie pour avoir payé étaient que ses dirigeants avaient été intimidés et menacés par les représentants du Ministère et qu'ils avaient craint que leur commerce ne soit fermé. Par conséquent, la Cour a jugé inapplicable le délai de deux ans pour demander le remboursement de la taxe d'accise en vertu du paragraphe 46(6) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

L'avocat de la demanderesse allègue que l'arrêt *Premier Mouton* s'applique en l'espèce; il admet par ailleurs que le libellé de l'article 68 est plus large que celui de son prédécesseur, le paragraphe 46(6). Les mots «ou autrement» ont été ajoutés dans l'article 68, de sorte que les fautes\* visées par cet article sont celles commises par «erreur de fait ou de droit ou autrement». Toutefois, l'avocat de la demanderesse affirme que les mots «ou autrement» qualifient le mot «erreur». Il dit qu'aucune erreur quelle qu'elle soit n'a été commise en l'espèce, parce que la demanderesse s'est opposée au paiement de la taxe, si bien que l'adjonction des mots «ou autrement» n'a aucune incidence.

La défenderesse soutient que les mots «ou autrement» ne font pas que qualifier le mot «erreur», mais qu'ils ont été ajoutés pour rendre l'article 68 applicable à toute demande de remboursement, quelle qu'ait été la raison pour laquelle le contribuable a versé les sommes d'argent.

J'admets avoir certains doutes quant à l'effet de l'adjonction des mots «ou autrement» dans l'article 68. Pour autant que je sache, en contexte juridique, l'erreur est soit erreur de droit, soit erreur de fait. À mon avis, lorsque le législateur a utilisé les mots «par erreur de fait ou de droit» dans l'article 68, il a dû s'inspirer des principes de droit généraux en matière d'erreur tels qu'entendus par les juristes. Il semble que le législateur ait ajouté les mots «ou autrement»

\* N.D.T.: Alors que la version anglaise de l'art. 68 utilise les mots «error» et «mistake», la version française n'utilise que le mot «erreur». Étant donné qu'une partie de la discussion de la présente décision porte sur ces termes, les mots «error», «mistake» de même que «or otherwise» ont été repris tels quels dans le texte français lorsque leur traduction pouvait entraîner une obscurité.

period in section 68 applied even if monies were paid for reason other than mistake of fact or law. However, it appears that the words "or otherwise" modify the word "mistake," or at least the word "error." In either case, I have difficulty conceiving of what type of error or mistake Parliament had in mind with the addition of these words. If it was Parliament's intention that section 68 apply regardless of the reason for the payment, I do not think that objective was accomplished by the addition of the words "or otherwise" to modify the words "mistake" or "error." In my view, the addition of these words make even more ambiguous the difficult subject of mistake as it is applied in section 68. Some reconsideration of this provision by Parliament seems warranted. In any event, I do not think the addition of the words "or otherwise" distinguishes this case from *Premier Mouton*.

Having regard to *Premier Mouton*, the issue is whether the plaintiff paid under a mistake of law, in view of its letter of protest and its obligation to pay federal sales tax under the *Excise Tax Act*. I have concluded that the plaintiff's letter of protest has limited legal significance and that the plaintiff did not pay sales tax under compulsion or duress. As a result, the plaintiff paid under a mistake of law and the two-year limitation period in section 68 is applicable.

I would first observe that even if some legal significance is to be attached to a letter of protest, such significance would not assist the plaintiff to demonstrate that payment was not made under a mistake of law in this case. The plaintiff's letter of protest states:

This is a letter of protest, against the portion of Exice [*sic*] tax which we pay on transportation, in the delivery of our product.

This is an unfair tax, in that, our competetors [*sic*] in the Ready-mix concrete business are exempt from paying this portion of tax which gives them an unfair advantage in production cost.

pour s'assurer que le délai prévu par l'article 68 s'applique même aux cas où les sommes d'argent ont été payées pour une autre raison que l'erreur de fait ou l'erreur de droit. Toutefois, dans la version anglaise, les mots «*or otherwise*» paraissent modifier le mot «*mistake*», ou au moins le mot «*error*». Dans l'un et l'autre cas, j'ai du mal à concevoir quel type de faute ou d'erreur le législateur envisageait lorsqu'il a ajouté ces mots. S'il voulait que l'article 68 s'applique quelles que soient les raisons du paiement, je ne crois pas qu'il ait atteint son but par l'adjonction des mots «*or otherwise*» pour modifier les mots «*mistake*» ou «*error*» dans la version anglaise. À mon avis, l'adjonction de ces mots rend encore plus ambiguë la notion déjà difficile de l'erreur telle qu'appliquée dans le contexte de l'article 68. Le législateur serait justifié de reconsidérer la formulation de cette disposition. De toute façon, je ne crois pas que l'adjonction des mots «*ou autrement*» permette de distinguer l'espèce de l'arrêt *Premier Mouton*.

Au regard de l'arrêt *Premier Mouton*, la question est de savoir si la demanderesse a payé les sommes d'argent en cause par erreur de droit, compte tenu de sa lettre de protestation et de son obligation de payer la taxe de vente fédérale en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*. J'ai conclu que la lettre de protestation de la demanderesse a une portée juridique limitée et que la demanderesse n'a pas payé la taxe de vente en raison d'une contrainte ou d'une coercition qui aurait été exercée sur elle. Par conséquent, la demanderesse a payé par erreur de droit, et le délai de deux ans prévu par l'article 68 s'applique.

Je voudrais d'abord faire remarquer que même s'il faut accorder certains effets juridiques à une lettre de protestation, ces effets ne peuvent aider la demanderesse à démontrer que le paiement n'a pas été fait par erreur de droit en l'espèce. La demanderesse affirme dans sa lettre de protestation:

[TRADUCTION] La présente constitue une protestation contre la partie de la taxe d'accise que nous payons sur le transport, pour la livraison de notre produit.

Cette taxe est injuste parce que nos compétiteurs dans le domaine du béton prémélangé sont exemptés de cette partie de la taxe, ce qui leur donne un avantage indû quant à leurs coûts de production.

What is noteworthy is that the plaintiff did not argue that the tax charged on transportation costs was unlawful. The argument was that it “is an unfair tax” because it placed the plaintiff at a competitive disadvantage relative to its competitors who “are exempt from paying this portion of tax.” The thrust of the plaintiff’s argument was that all competitors should be treated the same, not that the tax was unlawful. As such, the letter of protest does not assist the plaintiff in the argument that the payment of excise tax was not made under a mistake of law.

In any event, as I have said, a letter of protest generally has limited legal significance as to whether tax is paid under a mistake of law. The issue is whether the tax is paid voluntarily. In *Premier Mouton*, duress was the most important consideration in determining whether the tax had been paid voluntarily. Protest was of little significance. The judgment of Taschereau J. seems to be the clearest on this point. At page 369, he holds that:

... the mere fact that the payment was made “under protest” is not conclusive but, when all the circumstances of the case are considered, it flows that the respondent clearly intended to keep alive its right to recover the sum paid.

Paraphrasing Lord Reading in the well-known case *Maskell v. Horner*, [1915] 3 K.B. 106 (C.A.), Taschereau J. states [at page 369]:

... I am satisfied that the payments made were not prompted by the desire to discharge a legal obligation, or to settle definitely a contested claim. The pressure that was exercised is sufficient, I think, to negative the expression of the free will of the respondent’s officers, with the result that the alleged agreement to pay the tax has no legal effect and may be avoided. The payment was not made voluntarily to close the transaction. . . . [T]he payment was made for the purpose of averting the threatened evil, and not with the intention of giving up a right, but with the intention of preserving the right to dispute the legality of the demand. The threats and the payments made under protest support this contention of the respondent.

Fauteux J. [as he then was] concurred in the result with Taschereau J. Like Taschereau J., he focused on the voluntariness of the payment of tax and not the

Ce qu’il faut remarquer, c’est que la demanderesse ne conteste pas la légalité de la taxe exigée sur les coûts du transport. Son argument est plutôt que la [TRADUCTION] «taxe est injuste» parce qu’elle la place dans une situation désavantageuse par rapport à ses compétiteurs qui [TRADUCTION] «sont exemptés de cette partie de la taxe». Elle fait valoir en substance que tous les compétiteurs devraient être traités de la même façon, et non que la taxe est illégale. Cela étant, sa lettre de protestation n’est d’aucun secours à la demanderesse quant à son argument que le paiement de la taxe d’accise n’a pas été fait par erreur de droit.

De toute façon, comme je l’ai dit, une lettre de protestation a généralement peu d’incidence juridique lorsqu’il s’agit de déterminer si une taxe a été payée par erreur de droit. La question pertinente est plutôt de savoir si la taxe a été payée volontairement. Dans l’arrêt *Premier Mouton*, la coercition était le principal facteur pris en considération pour déterminer si la taxe avait été payée volontairement. On n’a accordé que peu d’importance à la protestation. Ce sont les motifs du juge Taschereau qui semblent les plus clairs sur ce point. À la page 369, il affirme que:

[TRADUCTION] . . . le simple fait que le paiement ait été fait «sous réserve» n’est pas concluant mais, si l’on examine toutes les circonstances de l’affaire, il en découle que l’intimée avait clairement l’intention de conserver son droit de se faire rembourser la somme qu’elle avait payée.

Paraphrasant lord Reading dans l’arrêt célèbre *Maskell v. Horner*, [1915] 3 K.B. 106 (C.A.), le juge Taschereau affirme [à la page 369]:

[TRADUCTION] . . . je suis convaincu que les paiements n’avaient pas été faits dans le but de se libérer d’une obligation juridique ou pour régler définitivement une demande contestée. La pression qui a été exercée est suffisante, je pense, pour faire en sorte que la volonté des dirigeants de l’intimée ne puisse s’exprimer librement, ce qui a pour résultat que le sol-disant consentement à payer la taxe n’a aucune valeur juridique et peut être écarté. Le paiement n’a pas été fait volontairement et dans le but de conclure la transaction. . . le paiement a été fait dans le but de se soustraire à la menace, et non avec l’intention d’abandonner un droit, mais avec l’intention de conserver le droit de contester la légalité de la demande. Les menaces et les paiements faits sous réserve appuient cette prétention de l’intimée.

Le juge Fauteux [tel était alors son titre] a souscrit à la conclusion du juge Taschereau. Comme lui, il a mis l’accent sur le caractère volontaire du paiement

protest. In *Bain v. Corporation of Montreal* (1883), 8 S.C.R. 252, cited by Fauteux J. [at page 374], it was held:

... a protest is of no avail when the payment or execution of the obligation is otherwise voluntary.

Thus, *Premier Mouton* suggests that it is the voluntariness of the tax payment, and not any protest, that is of significance in determining whether payment has been made under a mistake of law.

In an article which I found useful entitled "The Recovery of Unconstitutional Taxes in Australia and in the United States" (1964), 42 *Tex. L. Rev.* 779, to which La Forest J. made reference in *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161, at page 1210, Clifford L. Pannam concurs with this approach, at page 786:

Thus the mere fact that a protest has been made at the time of payment is a neutral factor. The loudest protest will not make a payment involuntary if there is in fact a choice as to whether the payment will be made. On the other hand, if there is in fact no choice, the existence of a protest is irrelevant. In borderline cases, however, a protest may afford some evidence of compulsion. [Footnotes omitted.]

The importance of determining whether a payment of taxes has been made voluntarily is explained by Pannam, at page 784:

Apart from the exceptions that have been established, an important limitation on the operation of the mistake of law rule is to be found in its very formulation. The rule only applies where there has been a *voluntary* payment so that, if it appears a payment has been made involuntarily, or under compulsion, then it can be recovered in an action for money had and received. The distinction between a voluntary and an involuntary payment thus becomes critical. It determines in any particular case whether or not there will be recovery. This explains why almost every reported case in the United States and in Australia dealing with the recovery of taxes paid under an unconstitutional statute is entirely devoted to an examination of whether the payment in question was made under compulsion or not. The same is true of the approach of the Canadian courts to this problem. The character of the payment is treated as determining its recoverability. [Footnote omitted.]

An early statement on the voluntariness of tax payments was made by Macdonald J.A. in *Vancouver*

de la taxe et non sur la protestation. Dans l'arrêt *Bain v. Corporation of Montreal* (1883), 8 R.C.S. 252, auquel s'est reporté le juge Fauteux [à la page 374], il a été statué que:

[TRADUCTION] ... une protestation n'est d'aucune utilité si le paiement ou l'exécution de l'obligation est par ailleurs volontaire.

Par conséquent, l'arrêt *Premier Mouton* donne à entendre que c'est le caractère volontaire du paiement de la taxe, et non la protestation, qui compte aux fins de déterminer si le paiement a été fait par erreur de droit.

Dans un article que j'ai trouvé utile, intitulé «The Recovery of Unconstitutional Taxes in Australia and in the United States» (1964), 42 *Tex. L. Rev.* 779 (auquel le juge La Forest fait référence dans l'arrêt *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161, à la page 1210), Clifford L. Pannam souscrit à ce point de vue, à la page 786:

[TRADUCTION] Par conséquent, le simple fait que l'on ait protesté au moment du paiement est sans incidence. La protestation la plus véhémente ne fera pas qu'un paiement est involontaire s'il existe effectivement un choix de payer ou non. Par contre, s'il n'y a aucun choix, l'existence d'une protestation est sans pertinence. Dans les cas ambigus, toutefois, la protestation peut aider à faire la preuve qu'il y a eu contrainte. [Notes de bas de page omises.]

Pannam explique à la page 784 l'importance de déterminer si le paiement de la taxe a été fait volontairement:

[TRADUCTION] En plus des exceptions qui ont été établies, la formulation même de la règle de l'erreur de droit pose une limite importante à son application. La règle ne s'applique que s'il y a eu paiement *volontaire*, de sorte que s'il se trouve que le paiement a été fait involontairement, ou sous la contrainte, alors les sommes versées peuvent être recouvrées au moyen d'une action en répétition de l'indu. La distinction entre un paiement volontaire et un paiement involontaire prend donc une importance cruciale. Elle détermine pour chaque cas considéré s'il y aura recouvrement ou non. Ceci explique pourquoi presque toutes les décisions judiciaires publiées aux États-Unis et en Australie se rapportant à la question du recouvrement de taxes payées en vertu d'une loi invalide sont entièrement centrées sur la question de savoir si le paiement en question a été fait sous la contrainte ou non. Les tribunaux canadiens ont la même façon d'aborder cette question. Le caractère du paiement est considéré comme déterminant quant à savoir s'il est recouvrable. [Notes de bas de page omises.]

L'une des premières déclarations sur le caractère volontaire des paiements de taxe est celle du juge

*Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.* (1937), 52 B.C.R. 32 (C.A.). Generally, he was of the view that merely because a statute compels compliance with its terms and imposes penalties, or that government officials are in a superior position to the individual, does not negate the assumption that all citizens voluntarily discharge obligations involving payments of moneys compelled by statute. At pages 37 and 38 he states:

If payments made pursuant to an invalidated Act are to be regarded as made involuntarily because presumably the parties making the payments were not on equal terms with the authority purporting to act under the statute it may be difficult to procure officials willing to assume the necessary risk. A declaration of invalidity may be made after many years of operation and large amounts might be recoverable if it is enough to show in a literal sense that "the payments were made under circumstances which left the party no choice," or that "the plaintiff really had no choice and the parties . . . were not on equal terms." Every Act for taxation or other purposes, whether valid in fact, or for the time being thought to be valid, compels compliance with its terms under suitable penalties. The payee has no choice and the authorities imposing it are in a superior position. It does not follow, however, that all who comply do so under compulsion, except in the sense that every Act imposes obligations, or that the respective parties in the truest sense are not "on equal terms." It should be assumed that all citizens voluntarily discharge obligations involving payments of money or other duties imposed by statute.

On the subject of voluntariness of tax payments, Pannam says, at pages 785 and following:

- (1) Each case will depend on its own facts.
- (2) As a general proposition, a voluntary payment is not necessarily one the payer wishes to make.
- (3) Payment will be voluntary if it can only be enforced through judicial proceedings in which the validity of the tax can be put in issue.
- (4) Involuntariness requires some actual or threatened exercise of power for which the payer has no means of immediate relief other than by making payment.

Macdonald, J.C.A. dans l'arrêt *Vancouver Growers Ltd. v. G. H. Snow Ltd.* (1937), 52 B.C.R. 32 (C.A.). De façon générale, il était d'avis que le fait qu'une loi oblige au respect de ses dispositions et impose des pénalités, ou que les représentants du gouvernement sont dans une situation de supériorité par rapport au contribuable individuel, ne renverse pas la présomption que tous les citoyens s'acquittent volontairement des obligations pécuniaires imposées par la loi. Aux pages 37 et 38, il affirme:

[TRADUCTION] Si les paiements faits conformément à une loi qui a été déclarée invalide doivent être qualifiés d'involontaires parce qu'il faut supposer que les payeurs n'étaient pas à égalité avec les autorités prétendant agir en vertu de la loi, il pourrait être difficile de trouver des représentants disposés à assumer les risques inhérents. Une déclaration d'invalidité peut survenir après des années de fonctionnement, et de grosses sommes pourraient devenir recouvrables s'il suffisait de montrer, dans son sens littéral, que «les paiements ont été faits dans des circonstances qui ne laissaient au payeur aucun choix» ou que «le demandeur n'avait réellement pas le choix et que les parties [ . . . ] ne traitaient pas à égalité». Toute loi, que ses fins soient fiscales ou autres, qu'elle soit valide de fait, ou tenue pour telle pour le moment, oblige au respect de ses dispositions au risque pour le contrevenant d'encourir les peines prévues. Le payeur n'a aucun choix et les autorités qui exigent le paiement sont dans une position de supériorité. Il ne s'ensuit pas, cependant, que tous ceux qui se conforment le font sous la contrainte, sauf dans le sens que toute loi impose des obligations et que les parties, au sens le plus pur, ne sont pas «à égalité». Il faut présumer que tous les citoyens s'acquittent volontairement des obligations pécuniaires ou autres que la loi leur impose.

Sur la question du caractère volontaire des paiements, Pannam affirme aux pages 785 et suivantes:

- 1) Chaque affaire doit être jugée à partir de ses propres faits.
- 2) De façon générale, un paiement volontaire n'est pas nécessairement un paiement que le payeur désire faire.
- 3) Le paiement sera volontaire s'il peut seulement être exigé au moyen de procédures judiciaires dans lesquelles la validité de la taxe peut être mise en question.
- 4) Pour que le paiement soit qualifié d'involontaire, il faut qu'il y ait utilisation ou menace d'utilisation de moyens contre lesquels le payeur ne peut se prémunir qu'en payant la somme exigée.

(5) Involuntariness of payment is associated with extra-judicial sanctions such as seizure of property, duress of the person, or denial of the right to continue in business (these were factors that were found to be present in *Premier Mouton*).

(6) The existence of extra-judicial sanctions of themselves is insufficient to make payment of tax involuntary in the absence of an intent by a governmental authority to implement such sanctions.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Pannam states, at pp. 785-788:

It is apparent from the very nature of the subject that each case must depend on its own peculiar facts. However, there are a few general propositions that may be stated with some confidence. The first is that the expression "voluntary payment" does not necessarily mean a payment which the payer wishes to make. As one Australian judge has put it, "In the case of many persons their payments never are voluntary in that sense!" A payment is clearly voluntary, even though the payer wishes that he did not have to make it, if it is made with free exercise of the will to get rid of some liability. What is critical is whether there was a choice between paying and not paying. Or to put it in the negative, before a payment will be regarded as involuntary, there must be some actual or threatened exercise of power, possessed by the party receiving it, over the person or property of the payer, for which the latter has no other means of immediate relief than by making the payment . . .

It seems reasonably well settled in both Australia and the United States that payment of taxes will always be considered voluntary if such payment can only be enforced by judicial proceedings in which the validity of the tax, or the constitutionality of the taxing act, can be put in issue. If, however, non-payment will be attended with extrajudicial sanctions such as seizure of property, duress of the person, denial of the right either to commence or continue a business, and so on, then the character of the payment changes. At one time it was thought that this was so only if there was an actual and immediate probability that these sanctions would be resorted to. More recently, however, this requirement has been relaxed. . . . It does not seem, however, that the mere existence of extrajudicial sanctions in a tax act without evidence that the authorities intend to implement them makes a payment compulsory.

The fact that taxes are demanded by, and paid to, governmental officials vested with wide enforcement powers might seem in itself to constitute compulsion. The citizen and the official who is cloaked with the authority of the state are just not on an equal footing. On this basis it could be argued either that payments made to governmental officials can never be voluntary or, alternatively, that a good deal less evidence is needed to prove compulsion by them than by a private person. The first argument has never been regarded as good law . . .

(Continued on next page)

5) Le caractère involontaire du paiement est lié à des sanctions extrajudiciaires telles que la saisie des biens, la coercition personnelle, le déni du droit de continuer les activités commerciales (ce sont les facteurs retenus dans l'arrêt *Premier Mouton*).

6) L'existence de sanctions extrajudiciaires est en elle-même insuffisante pour rendre un paiement de taxe involontaire, en l'absence d'une intention de la part de l'autorité gouvernementale d'appliquer ces sanctions<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Pannam affirme, aux p. 785 à 788:

[TRADUCTION] Il découle de la nature même de la question que chaque cas doit être jugé à partir de ses propres faits. Toutefois, certaines règles générales peuvent être énoncées avec une certaine confiance. Premièrement, l'expression «paiement volontaire» ne désigne pas nécessairement un paiement que le payeur désire faire. Comme l'a dit un juge australien: «Pour bien des gens, leurs paiements ne sont jamais volontaires en ce sens!». Un paiement est clairement volontaire, même si le payeur souhaiterait ne pas avoir à le faire, lorsque ce paiement est fait en vertu du libre exercice de sa volonté de se débarrasser d'une obligation pécuniaire. La question cruciale est celle de savoir s'il a le choix entre payer et ne pas payer. Ou, pour exprimer cela par une tournure négative, avant qu'un paiement ne soit qualifié d'involontaire, il doit y avoir utilisation ou menace d'utilisation de moyens, qui sont à la disposition de la partie exigeant le paiement, contre la personne ou les biens du payeur, et auxquels ce dernier ne peut dans l'immédiat se soustraire autrement qu'en payant la somme demandée. . .

Il semble assez bien établi tant en Australie qu'aux États-Unis que le paiement de taxes sera toujours considéré comme volontaire s'il ne peut être exigé qu'au moyen de procédures judiciaires dans lesquelles la validité de la taxe ou la constitutionnalité de la loi fiscale peut être contestée. Si, par contre, le non-paiement doit entraîner des sanctions extrajudiciaires telles que la saisie des biens, la coercition personnelle, le déni du droit de commencer ou de poursuivre des activités commerciales, alors le caractère du paiement change. On a déjà pensé qu'il n'en était ainsi que s'il était fortement probable que ces sanctions seraient appliquées immédiatement. Dernièrement, toutefois, cette exigence a été atténuée. . . Il ne semble pas, cependant, que la simple existence de sanctions extrajudiciaires prévues par une loi fiscale, sans la preuve que les autorités entendent les appliquer, rende le paiement involontaire.

Le fait que le paiement des taxes soit exigé par des représentants du gouvernement investis de grands pouvoirs d'exécution et que ces taxes leur soient payées, peut sembler, en soi, constituer une contrainte. Le citoyen et le représentant revêtu de l'autorité de l'État ne sont tout simplement pas à égalité. À partir de cette constatation, on pourrait prétendre que les paiements faits aux représentants du gouvernement ne peuvent jamais être volontaires, ou, subsidiairement, qu'il faut beaucoup moins de preuve pour établir la contrainte exercée par

(Suite à la page suivante)

Pannam concludes, at pages 788-789:

If taxes are promptly paid on the assumption that the statute authorizing them is valid, they cannot be recovered if in fact it turns out to be invalid. A mistake of law has been made and money paid under such a mistake cannot be recovered. Even if some doubt is felt about the validity of the authorizing statute, payments still cannot be recovered unless made in circumstances amounting to judicially cognizable duress, involuntariness or compulsion.

I think Pannam's analysis is consistent with the finding of the Supreme Court of Canada in *Premier Mouton*. It is, to my knowledge, the most exhaustive explanation relating to protest and mistake of law in the context of the obligation to pay tax, and I find it persuasive.

In the case at bar, even if it could be construed that the plaintiff entertained some doubt as to its liability for the tax (which I have already explained I do not think is the case), at most its letter of protest is evidence that it did not want to pay the tax. But, the real question is whether the plaintiff had a choice as to whether or not to make the payment. Was it paid vol-

*(Continued from previous page)*

The second argument in that it suggests that there are different criteria to test the voluntary nature of payments made to government officials and to private persons does not have much foundation in authority. But in that it suggests that the same criteria might produce different results depending upon whether a private person or a government official is involved, it has been accepted. The government official has far wider powers of compulsion at his disposal, and this factor is a significant one in any inquiry concerning the voluntary nature of a particular payment. There is no doubt, however, that a payment made to such an official can be voluntary. The fact that he is an official and that he may have certain powers at his command are only considerations to be taken into account with the other facts of the case.

Beyond these general propositions, the law on voluntary payments descends into the minutiae of particular situations and the compulsions alleged to exist in them. These propositions do state, however, the rules that the Australian and United States courts have used to deal with problems concerning the recovery of unconstitutional taxes. They are not very generous rules as far as the taxpayer is concerned. [Footnotes omitted.]

Pannam conclut, aux pages 788 et 789:

[TRADUCTION] Si les taxes sont payées sans délai en présumant valide la loi qui en exige le paiement, elles ne peuvent pas être recouvrées s'il s'avère que cette loi est invalide. Une erreur de droit a été commise et les sommes versées erronément ne peuvent pas être recouvrées. Même dans le cas où des doutes sont ressentis au sujet de la validité de la loi fiscale, on ne peut recouvrer les sommes payées à moins de pouvoir faire judiciairement la preuve de la coercition, du caractère involontaire ou de la contrainte viciant leur paiement.

Je pense que l'analyse de Pannam est conforme aux conclusions de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Premier Mouton*. Elle est, à ma connaissance, l'explication la plus complète en ce qui concerne la protestation et l'erreur de droit dans le contexte de l'obligation de payer une taxe, et je la trouve convaincante.

En l'espèce, même si l'on supposait que la demanderesse entretenait certains doutes quant à son obligation de payer la taxe (et j'ai déjà dit pourquoi cela ne me semble pas le cas), sa lettre de protestation est tout au plus la preuve qu'elle ne voulait pas payer la taxe. Mais la vraie question est de savoir si la demanderesse avait le choix de payer ou non la taxe. L'a-t-

*(Suite de la page précédente)*

eux qu'il n'en faut pour prouver celle que pourrait exercer un particulier. Le premier argument n'a jamais été vu comme juridiquement valable . . . Le deuxième, en ce qu'il porte à penser qu'il existe des critères différents pour apprécier le caractère volontaire des paiements faits, selon qu'il s'agit de paiements aux représentants du gouvernement ou à des particuliers, n'a pas une bien large assise juridique. Il a cependant été accepté dans la mesure où il porte à penser que le même critère puisse permettre d'arriver à des conclusions différentes selon qu'il s'agit d'un particulier ou d'un représentant du gouvernement. Le représentant du gouvernement a de bien plus grands moyens d'exécution à sa disposition, et ce facteur est très important dans tout examen portant sur le caractère volontaire d'un paiement. Il n'y a cependant aucun doute qu'un paiement fait à ce représentant du gouvernement puisse être volontaire. Le fait qu'il s'agisse d'un représentant du gouvernement qui puisse détenir certains pouvoirs n'est qu'un des éléments qui doivent être pris en considération.

En dehors de ces règles générales, le droit relatif aux paiements volontaires se ramifie dans les détails de chaque espèce et des moyens de contrainte que l'on allègue avoir été pris. Ce sont là toutefois les règles que les cours australiennes et américaines ont suivies pour résoudre les litiges portant sur le recouvrement de taxes invalides. Ce ne sont pas des règles très généreuses pour le contribuable. [Notes de bas de page omises]

untarily or under duress? If there was a choice, the moneys have been paid under a mistake of law.

In order to reach a conclusion on this issue, it is necessary to determine whether collection could only have been enforced through judicial proceedings or whether, as in *Premier Mouton*, the governmental authorities could have embarked and intended to embark upon extra-judicial sanctions against the plaintiff such that the collection was involuntary. I have concluded that as of May 1, 1986, collection could only have been enforced through judicial proceedings. Prior to May 1, 1986, it could be that collection through extra-judicial sanctions was possible but there is no evidence of an intention by the Minister to take such steps. Both before and after May 1, 1986, payment of tax by the plaintiff could not be characterized as involuntary.

Section 53 of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, as amended,<sup>3</sup> provided:

<sup>3</sup> S. 53 was amended by S.C. 1986, c. 9, s. 40, which came into force on May 1, 1986. This provision is now R.S.C., 1985, c. E-15, s. 83 [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 41]. During the period August 1, 1985 to April 30, 1986, the certification provision was s. 52(4) [as am. by S.C. 1986, c. 9, s. 38], which came into force on June 1, 1985 and which provided:

52. . . .

(4) Any amount payable in respect of taxes, penalties and interest under this Act, other than Part I, remaining unpaid in whole or in part after fifteen days from the date of the sending, by registered or certified letter, of a notice of arrears addressed to the licensed air carrier, taxpayer or person licensed for the purposes of Part II.1, as the case may be, may be certified by the Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise and on the production to the Federal Court or a judge thereof or such officer as the Court or a judge thereof may direct, the certificate shall be registered in that Court and shall, from the date of such registration, be of the same force and effect, and all proceedings may be taken thereon, as if the certificate were a judgment obtained in that Court for the recovery of a debt of the amount specified in the certificate, including penalties and interest to the date of payment as provided for in this Act, and entered upon the date of such registration, and all reasonable costs and charges attendant upon the registration of such certificate are recoverable in like manner as if they were part of such judgment.

elle payée volontairement ou en raison de l'utilisation de moyens de coercition? Si la demanderesse avait le choix, le paiement des sommes en question ont résulté d'une erreur de droit.

<sup>a</sup>

Pour pouvoir arriver à une conclusion sur cette question, il faut déterminer si la perception de la taxe ne pouvait être effectuée que par des procédures judiciaires ou si, comme dans l'affaire *Premier Mouton*, les autorités gouvernementales auraient pu prendre et avaient l'intention de prendre des sanctions extrajudiciaires contre la demanderesse, rendant ainsi le paiement involontaire. Je suis arrivé à la conclusion que, au 1<sup>er</sup> mai 1986, seuls des moyens d'exécution judiciaires pouvaient être pris. Avant le 1<sup>er</sup> mai 1986, des moyens d'exécution extrajudiciaires auraient peut-être pu être pris, mais aucune preuve n'a été déposée quant à l'intention du ministre à cet égard. Le paiement de la taxe par la demanderesse, tant avant qu'après le 1<sup>er</sup> mai 1986, ne peut être caractérisé d'involontaire.

<sup>e</sup>

L'article 53 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, ch. E-13, modifié<sup>3</sup>, édictait:

<sup>3</sup> L'art. 53 est modifié par L.C. 1986, ch. 9, art. 40, qui était entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 1986. Cette disposition se trouve maintenant à L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 83 [mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 41]. Du 1<sup>er</sup> août 1985 au 30 avril 1986, la disposition relative à la certification était l'art. 52(4) [mod. par S.C. 1986, ch. 9, art. 58], qui était entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 1985 et était rédigé de la façon suivante:

52. . . .

(4) Tout montant payable au titre des taxes, amendes et intérêts prévus à la présente loi, à l'exception de la Partie I, resté impayé en totalité ou en partie quinze jours après la date de la mise à la poste, par lettre recommandée ou certifiée, d'un avis d'arriérés adressé au transporteur aérien titulaire d'un permis, au contribuable ou à la personne titulaire d'une licence aux fins de la Partie II.1, selon le cas, peut être certifié par le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise et, sur production à la Cour fédérale ou à un de ses juges ou au fonctionnaire que la Cour ou un juge de cette Cour peut désigner, le certificat est enregistré auprès de cette Cour et possède, à compter de la date de cet enregistrement, la même vigueur et le même effet, et toutes procédures peuvent être intentées sur la foi de ce certificat, comme s'il était un jugement obtenu devant cette Cour pour le recouvrement d'une dette au montant spécifié dans le certificat, y compris les amendes et les intérêts jusqu'à la date du paiement prévu dans la présente loi, et inscrits à la date de cet enregistrement, et tous les frais et dépenses raisonnables afférents à l'enregistrement de ce certificat sont recouvrables de la même manière que s'ils faisaient partie de ce jugement.

53. (1) The Minister may certify that any tax, penalty, interest or other sum payable under this Act has not been paid as and when required by this Act.

(2) On production to the Federal Court, a certificate made under this section shall be registered in the Court and, when registered, has the same force and effect, and all proceedings may be taken thereon, as if the certificate were a judgment obtained in the Court for a debt of the amount specified in the certificate.

After certification by the Minister that tax payable has not been paid when required, garnishment and other collection proceedings may be taken. While undoubtedly collection proceedings under the *Federal Court Act* [R.S.C., 1985, c. F-7] and Rules [*Federal Court Rules*, C.R.C., c. 663] will clearly be judicial in nature, they follow from what, with nothing more, may appear to be the unilateral judgment of the Minister that taxes are owing. However, section 53.3 of the *Excise Tax Act*, which came into force on May 1, 1986<sup>4</sup> precludes governmental officials from taking collection action while a taxpayer asserts specified rights through the various official levels and courts having jurisdiction to deal with the matter. Under subsection 53.3(4), the Minister may not make a certificate under section 53 until ninety days after a notice of assessment is sent to the taxpayer. Under subsections (5) and (6), if the taxpayer files a notice of objection within the prescribed period, the Minister may not take collection action until the notice of objection and any appeals following therefrom have been disposed of.

<sup>4</sup> S.C. 1986, c. 9, s. 40, now R.S.C. 1985, c. E-15, s. 86 [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 41; (4th Supp.), c. 47, s. 52], which is substantially the same.

53.3 (1) Subsections 52(3) and (5) and sections 53 to 53.2 do not apply in respect of any penalty or fine imposed pursuant to a conviction for an offence under this Act.

(2) The Minister shall not certify under section 53 that a sum has not been paid, unless the person by whom the sum is payable has been assessed for that sum under this Part.

(Continued on next page)

53. (1) Le Ministre peut certifier qu'une taxe, une amende, des intérêts ou une autre somme payables en vertu de la présente loi n'ont pas été payés selon les prescriptions de la présente loi.

(2) Sur production à la Cour fédérale, un certificat établi aux termes du présent article est enregistré auprès de cette Cour et possède, à compter de cet enregistrement, la même vigueur et le même effet, et toutes procédures peuvent être intentées sur la foi de ce certificat, comme s'il était un jugement obtenu devant cette Cour pour une dette au montant spécifié dans le certificat.

Après que le ministre a certifié que la taxe payable n'a pas été payée selon les prescriptions de la loi, la saisie-arrêt ou d'autres moyens d'effectuer la perception peuvent être pris. Bien qu'il ne fasse aucun doute que les moyens pris en vertu de la *Loi sur Cour fédérale* [L.R.C. (1985), ch. F-7 et de son Règlement [*Règles de la Cour fédérale*, C.R.C., ch. 663] pour obtenir le paiement de la taxe sont clairement des moyens de nature judiciaire, ils découlent de ce qui peut sembler, en l'absence d'autres éléments, n'être que le jugement unilatéral du ministre que les taxes sont dues. Toutefois, l'article 53.3 de la *Loi sur la taxe d'accise*, qui est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 1986<sup>4</sup> interdit aux représentants du gouvernement de prendre des moyens de perception tant que le contribuable cherche à faire respecter certains droits précis en s'adressant aux divers paliers administratifs et aux cours ayant compétence en la matière. Selon le paragraphe 53.3(4), le ministre ne peut pas établir un certificat en vertu de l'article 53 dans les quatre-vingt dix jours qui suivent l'envoi d'un avis de cotisation au contribuable. Les paragraphes (5) et (6) prescrivent que, si le contribuable dépose un avis d'opposition dans le délai prévu, le ministre ne peut pas prendre de moyens de perception avant qu'il n'ait été statué sur l'avis d'opposition et les appels qui peuvent en découler.

<sup>4</sup> L.C. 1986, ch. 9, art. 40, maintenant L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 86 [mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 41; (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 47, art. 52] (qui est substantiellement la même disposition).

53.3 (1) Les paragraphes 52(3) et (5) et les articles 53 à 53.2 ne s'appliquent pas à l'égard de toute peine ou amende imposée conformément à une déclaration de culpabilité pour une infraction prévue à la présente loi.

(2) Le Ministre ne doit pas certifier, en vertu de l'article 53, qu'une somme n'a pas été payée, à moins que la personne par qui la somme est payable n'ait fait l'objet d'une cotisation pour cette somme sous le régime de la présente Partie.

(Suite à la page suivante)

As I read the provisions of section 53.3, they do establish a judicial process whereby, if the taxpayer elects to take the steps open to him or her, the taxpayer may challenge the liability for payment of the tax in question. The Minister may not impose extra-judicial sanctions to collect taxes during the time the taxpayer's challenge is outstanding. There is therefore no basis for any argument that payment of taxes was due to compulsion or duress following May 1, 1986.

*(Continued from previous page)*

(3) The Minister shall not

(a) serve a notice under section 53.1 in respect of a sum payable under this Act, or

(b) require under section 53.2 the retention of an amount in respect of a sum payable under this Act,

unless the person by whom the sum is payable has been assessed for that sum under this Part or a judgment against that person for the payment of that sum has been rendered by a court of competent jurisdiction.

(4) Where a person has been assessed for any sum payable under this Act, otherwise than pursuant to subsection 51.15(4) or 51.38(1), the Minister shall not, for the purpose of collecting that sum,

(a) commence legal proceedings in a court,

(b) make a certificate under section 53,

(c) serve a notice under section 53.1, or

(d) require under section 53.2 the retention of an amount

before ninety days after the day on which the notice of assessment is sent to that person.

(5) Where a person has served a notice of objection under section 51.15, otherwise than pursuant to section 51.33, the Minister shall not, for the purpose of collecting the sum in controversy, take any of the actions described in paragraphs (4)(a) to (d) before ninety days after the day on which the notice of decision is sent to that person.

(6) Where a person has appealed to the Board or the Federal Court—Trial Division under this Part, otherwise than pursuant to section 51.33, in respect of an assessment, the Minister shall not, for the purpose of collecting the sum in controversy, take any of the actions described in paragraphs (4)(a) to (d),

(a) where the appeal is to the Board, before the day on which a copy of the decision of the Board is sent to that person or that person discontinues the appeal; and

*(Continued on next page)*

Selon moi, les dispositions de l'article 53.3 établissent un processus judiciaire par lequel le contribuable peut, s'il engage les procédures prévues, contester l'obligation de payer la taxe en question. Le ministre ne peut pas imposer des sanctions extrajudiciaires dans le but de percevoir les taxes pendant que la contestation du contribuable suit son cours. Il n'y a par conséquent aucun fondement à l'allégation suivant laquelle le paiement des taxes aurait été fait sous la contrainte ou la coercition à partir du 1<sup>er</sup> mai 1986.

*(Suite de la page précédente)*

(3) Le Ministre ne peut pas:

a) signifier un ordre en vertu de l'article 53.1 à l'égard d'une somme payable en application de la présente loi, ou

b) exiger, en vertu de l'article 53.2, la retenue d'un montant à l'égard d'une somme payable en application de la présente loi,

à moins que la personne par qui la somme est payable ait fait l'objet d'une cotisation pour cette somme sous le régime de la présente Partie ou qu'un jugement contre cette personne concernant le paiement de cette somme n'ait été rendu par un tribunal compétent.

(4) Lorsqu'une personne a fait l'objet d'une cotisation pour toute somme payable en application de la présente loi sauf en application des paragraphes 51.15(4) ou 51.38(1), le Ministre ne peut pas, aux fins de la perception de cette somme:

a) intenter des procédures judiciaires devant un tribunal,

b) établir un certificat en vertu de l'article 53,

c) signifier un avis en vertu de l'article 53.1, ou

d) exiger, en vertu de l'article 53.2, la retenue d'un montant,

avant quatre-vingt-dix jours suivant la date de l'envoi de l'avis de cotisation à cette personne.

(5) Lorsqu'une personne a signifié un avis d'opposition en vertu de l'article 51.15, sauf lorsqu'il s'agit de l'article 51.33, le Ministre ne peut pas, aux fins de la perception de la somme en litige, prendre une des actions visées aux alinéas (4)a) à d) avant quatre-vingt-dix jours suivant la date de l'envoi de l'avis de décision à cette personne.

(6) Lorsqu'une personne en a appelé à la Commission ou à la Division de première instance de la Cour fédérale en application de la présente Partie, sauf en application de l'article 51.33, à l'égard d'une cotisation, le Ministre ne peut pas, aux fins de la perception de la somme en litige, prendre une des actions visées aux alinéas (4)a) à d):

a) lorsque l'appel est fait à la Commission, avant la date de l'envoi d'une copie de la décision de la Commission à cette personne ou de l'abandon de l'appel par cette personne; et

*(Suite à la page suivante)*

To the extent an argument could be made that between August 1, 1985 and April 30, 1986 the defendant could have enforced payment through extra-judicial means, such argument would not avail to the benefit of the plaintiff. The reason is that there is no evidence that during this period the defendant sought to implement extra-judicial sanctions. As indicated by Pannam, the mere existence of extra-judicial sanctions is insufficient to make a payment of tax compulsory in the absence of evidence of an intent to implement such sanctions.

Having determined that the plaintiff paid voluntarily, I am of the opinion that taxes were paid under a mistake of law as envisaged by section 68.

*(Continued from previous page)*

(b) where the appeal is to the Federal Court—Trial Division, before the day on which the judgment of the Court is rendered or that person discontinues the appeal.

(7) Where a person is named in a reference under section 51.36, agrees to a reference under section 51.37 or appears as a party at the hearing of any such reference, the Minister shall not, for the purpose of collecting any sum for which that person has been assessed and of which the liability for payment will be affected by the determination of the question, take any of the actions described in paragraphs (4)(a) to (d) before the day on which the question is determined by the Court.

(8) Notwithstanding subsections (1) to (7), where a person has served a notice of objection under section 51.15 or has appealed to the Board or the Federal Court—Trial Division under this Part, otherwise than pursuant to section 51.33, in respect of an assessment and agrees in writing with the Minister to delay proceedings on the objection or appeal until a decision or judgment is rendered in another action before the Board, the Federal Court or the Supreme Court of Canada in which the issue is the same or substantially the same as that raised in the objection or appeal of that person, the Minister may take any of the actions described in paragraphs (4)(a) to (d) for the purpose of collecting any sum for which that person has been assessed determined in a manner consistent with the decision or judgment of the Board or Court in the other action at any time after the Minister notifies that person in writing that such decision or judgment has been rendered.

(9) Subsections (2) and (3) do not apply in respect of any amount deemed to be a tax by subsection 51.39(2) or (3).

Dans la mesure où il pourrait être soutenu que, entre le 1<sup>er</sup> août 1985 et le 30 avril 1986, la défendresse aurait pu exiger le paiement par des moyens extrajudiciaires, pareil argument ne serait d'aucune utilité à la demanderesse parce qu'il n'y a aucune preuve que pendant cette période la défendresse a tenté de prendre des sanctions extrajudiciaires. Comme l'a affirmé Pannam, la simple existence de sanctions extrajudiciaires n'est pas suffisante pour rendre un paiement de taxe involontaire, en l'absence de la preuve de l'intention de prendre de telles sanctions.

Comme je suis arrivé à la conclusion que la demanderesse a payé volontairement, je suis d'avis que les taxes ont été payées par erreur de droit, aux termes de l'article 68.

*(Suite de la page précédente)*

b) lorsque l'appel est fait à la Division de première instance de la Cour fédérale, avant la date du jugement de la Cour ou de l'abandon de l'appel par cette personne.

(7) Lorsqu'une personne est nommée dans un renvoi en vertu de l'article 51.36, consent à un renvoi en vertu de l'article 51.37 ou comparait à titre de partie à l'audition d'un de ces renvois, le Ministre ne peut pas, aux fins de la perception d'une somme pour laquelle cette personne a fait l'objet d'une cotisation et dont la responsabilité du paiement sera touchée par la détermination de la question, prendre une des actions visées aux alinéas (4)a) à d) avant la date de la détermination de la question par la Cour.

(8) Par dérogation aux paragraphes (1) à (7), dans les cas où une personne a signifié un avis d'opposition en vertu de l'article 51.15 ou a appelé d'une cotisation à la Commission ou à la Division de première instance de la Cour fédérale en application de la présente Partie, à l'exclusion de l'article 51.33, et où la personne conclut un accord écrit avec le Ministre à l'effet de retarder les procédures d'opposition ou d'appel jusqu'à ce qu'une décision ou un jugement soit rendu dans une autre instance devant la Commission, la Cour fédérale ou la Cour suprême du Canada où la question en litige est la même, ou essentiellement la même que celle soulevée par l'opposition ou l'appel de cette personne, le Ministre peut prendre action conformément aux alinéas (4)a) à d) en vue de la perception d'une somme pour laquelle la personne a fait l'objet d'une cotisation établie conformément à la décision ou au jugement rendu par la Commission ou par une cour dans l'autre instance, après avoir notifié par écrit cette personne de cette décision ou de ce jugement.

(9) Les paragraphes (2) et (3) ne s'appliquent pas à un montant censé être une taxe par l'application des paragraphes 51.39(2) ou (3).

Counsel for the plaintiff also relied on *Monarch Concrete Products Ltd. v. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 1 (F.C.T.D.) for the proposition that informal applications for refunds have an ongoing effect. If the plaintiff's letter of protest of May 26, 1988 could be characterized as the application for refund envisaged by section 68, the question is whether it has a continuous effect so that it could be treated as protecting the plaintiff's entitlement to refund for the period extending back two years to May 26, 1986.

I do not think an informal application for refund alone can have a continuing effect. Parliament has established a process under the *Excise Tax Act* for taxpayers to claim refunds. That process commences with an application for refund utilizing a prescribed form, pursuant to subsection 72(2) [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34]. Presumably, such a form is to fulfil Revenue Canada's need to have specified information in order to verify the validity and amount of the refund claimed. There is then a notice of determination by the Minister under subsection 72(6) [as am. *idem*]. The taxpayer may then file a notice of objection under section 81.17 [as enacted *idem*, s. 38]. Following this, the Minister issues a notice of decision under subsection 81.17(5). Under sections 81.19 [as enacted *idem*; R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 47, s. 52] and 81.2 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52], the taxpayer may elect to appeal a negative notice of decision to the C.I.T.T. or to this Court. Pick-a-Mix Concrete Limited followed this course of action in bringing its appeal before the C.I.T.T., from the notice of objection stage forward.

Once a person makes the application envisaged by section 68, the Minister must consider it, and either accept or reject it in whole or in part; see subsection 72(6). If the Minister fails to make a determination, the applicant could presumably force the Minister to do so through *mandamus*. If the Minister accepts the application, the matter would seem to be concluded.

L'avocat de la demanderesse a aussi invoqué la décision *Monarch Concrete Products Ltd. c. Canada*, [1990] 1 C.T.C. 1 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.) pour appuyer l'allégation que les demandes informelles de remboursement ont un effet continu. Si la lettre de protestation envoyée par la demanderesse le 26 mai 1988 pouvait être assimilée à la demande de remboursement envisagée par l'article 68, la question serait alors de savoir si elle a un effet continu, de manière à pouvoir être considérée comme protégeant le droit de la demanderesse à un remboursement pour la période de deux ans remontant jusqu'au 26 mai 1986.

Je ne crois pas qu'une demande informelle de remboursement puisse à elle seule avoir un effet continu. Le législateur a établi une procédure par laquelle, en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, les contribuables peuvent demander des remboursements. La première étape de cette procédure est de présenter une demande de remboursement au moyen de la formule prescrite, conformément au paragraphe 72(2) [mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 34]. Cette formule existe probablement pour répondre au besoin de Revenu Canada d'obtenir des renseignements précis afin d'être en mesure de vérifier la validité et le montant du remboursement demandé. Le ministre délivre ensuite un avis de détermination conformément au paragraphe 72(6) [mod., *idem*]. Le contribuable peut ensuite déposer un avis d'opposition conformément à l'article 81.17 [édicte, *idem*, art. 38]. Par la suite, le ministre délivre un avis de décision en vertu du paragraphe 81.17(5). Aux termes des articles 81.19 [édicte, *idem*; L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 47, art. 52] et 81.2 [édicte par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 38; (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 47, art. 52], le contribuable peut en appeler d'un avis de décision défavorable auprès du T.C.C.E. ou de la Cour fédérale. C'est ce qu'a fait Pick-a-Mix Concrete Limited, qui a interjeté appel devant le T.C.C.E., suivant toute la procédure prescrite à partir du dépôt de l'avis d'opposition.

Une fois qu'une personne a déposé la demande envisagée par l'article 68, le ministre doit la prendre en considération et l'accepter ou la refuser en tout ou en partie; voir le paragraphe 72(6). Dans le cas où le ministre omet de prendre une décision, le requérant peut vraisemblablement l'y forcer au moyen d'une procédure de *mandamus*. Dans le cas où le ministre

However, if it is rejected, the applicant has available to it the review and appeal procedures to which I have referred.

I do not think an applicant can simply make an informal application, receive a negative response, discover a positive determination on the same issue in another proceeding some years later, and then claim a refund of the taxes paid from the point in time commencing two years prior to its original informal application. If *Monarch* was meant to suggest such an approach, I must respectfully disagree.

It was open to the plaintiff to follow the procedure prescribed in the *Excise Tax Act*. However, it only sent a letter of protest on May 26, 1988. Instead of sending this letter, had the plaintiff sent in an application for refund in the prescribed form, and followed the review and appeal procedures in the Act, it may well have obtained a refund extending back, if not to August 1, 1985, then to May 26, 1986. An extension back to May 26, 1986 would be predicated on a successful result to a proper claim for refund. In other words, had Riverside made its refund application on May 26, 1988, followed the review and appeal procedures, and, like Pick-a-Mix, been successful at the C.I.T.T., it would have obtained a refund of the tax it paid, extending back two years before its claim.

In short, the plaintiff chose not to follow the procedures for refunds prescribed by the statute. I do not think, on the strength of an informal letter of protest, in the absence of duress, it may now argue that section 68 is inoperative.

Although a finding that the section 68 limitation period is applicable to the plaintiff may appear harsh, it should be remembered that limitation periods are well known in the law and where statutes prescribe procedural steps and time limits, there must be compliance with them. Of course, in some circumstances, legislation confers a discretion on a court or tribunal to extend time. And in exceptional cases such as *Pre-*

accepte la demande, l'affaire apparaît réglée. Toutefois, dans le cas d'un rejet, le requérant peut engager les procédures d'examen et d'appel auxquelles j'ai fait référence précédemment.

<sup>a</sup> Je ne crois pas qu'un requérant puisse simplement présenter une demande informelle, recevoir une réponse défavorable, découvrir, quelques années plus tard, que la même question a reçu dans une autre affaire une réponse favorable, et alors réclamer un remboursement des taxes payées à partir d'un moment remontant à deux ans avant sa demande informelle originale. Si tel est le sens de la décision *Monarch*, j'exprime respectueusement mon désaccord.

<sup>b</sup> Il était loisible à la demanderesse de suivre la procédure prévue dans la *Loi sur la taxe d'accise*. Elle n'a cependant fait qu'envoyer une lettre de protestation le 26 mai 1988. Si, au lieu d'envoyer cette lettre, la demanderesse avait déposé une demande de remboursement au moyen de la formule prescrite et avait suivi les procédures d'examen et d'appel prévues par la loi, elle aurait probablement pu obtenir un remboursement remontant, sinon au 1<sup>er</sup> août 1985, au moins au 1<sup>er</sup> mai 1986. Le remboursement à partir du 26 mai 1986 dépendait d'une réponse favorable à une demande de remboursement présentée dans les formes. En d'autres termes, si Riverside avait présenté sa demande de remboursement le 26 mai 1988, avait suivi les procédures d'examen et d'appel et, comme Pick-a-Mix, avait reçu une décision favorable du T.C.C.E., elle aurait obtenu un remboursement de la taxe qu'elle avait payée remontant jusqu'à deux ans avant le dépôt de sa demande de remboursement.

<sup>c</sup> Bref, la demanderesse a choisi de ne pas suivre les procédures prescrites par la loi. Je ne crois pas que, s'appuyant sur une lettre informelle de protestation, elle puisse maintenant, en l'absence de coercition, alléguer que l'article 68 est inopérant.

<sup>d</sup> Bien que la conclusion selon laquelle la période de prescription prévue par l'article 68 s'applique à la demanderesse puisse sembler sévère, il faut se rappeler que les délais de prescription sont bien connus en droit et que, lorsque les lois établissent des procédures et des délais, il faut s'y conformer. Bien sûr, dans certaines circonstances, la loi accorde à la cour ou au tribunal le pouvoir discrétionnaire de prolonger

*mier Mouton*, there may be other reasons why a limitation period would not be applicable. But that is not the case here.

Counsel for the plaintiff argued that a taxing statute must always be construed strictly against the taxing authority and that a very clear statutory direction is required to absolve the government from paying a refund that would be due but for the existence of a limitation period. However, it would appear that since the Supreme Court of Canada decision in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, taxing statutes are to be read in their entire context having regard to the legislative purpose and scheme. See Ruth Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes* (Toronto: Butterworths, 1994), at page 406. Although the presumption in favour of the taxpayer survives, it must be examined in light of the purpose of the taxing provision. See Driedger, at page 408.

Having regard to these rules of statutory construction respecting taxing statutes and to the statutory scheme respecting refunds under the *Excise Tax Act*, I am satisfied that section 68 imposes a two-year limitation period which is applicable in the case at bar. If that were not the case, any taxpayer who filed a letter of protest, no matter how lacking in merit, could stop the limitation period from running. That is not a reasonable interpretation of section 68. At a policy level, it may be arguable that the Government should not be able to avoid paying refunds for taxes paid in error by reliance on a limitation period or that the limitation period should be longer. But that is a matter for Parliament and not the Court.

The plaintiff has unnecessarily paid sales tax (according to the *Pick-a-Mix* decision) on the transportation cost component of its selling price of concrete. Not only did it pay tax for which it was not liable, but because its pre-mix concrete competitors had not been charged sales tax on transportation costs, it was rendered less competitive in its marketplace and therefore may have lost sales. In a case

ces délais. Et, dans certains cas exceptionnels comme *Premier Mouton*, d'autres raisons peuvent expliquer pourquoi un délai de prescription n'est pas applicable. Mais il n'en est rien en l'espèce.

<sup>a</sup>

L'avocat de la demanderesse allègue qu'une loi fiscale doit toujours recevoir une interprétation stricte à l'égard du fisc, et que, pour dégager le gouvernement de l'obligation de verser le remboursement qui serait dû si ce n'était du délai de prescription, la loi doit comporter des dispositions très claires d'exonération. Toutefois, depuis l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, il semble que les lois fiscales doivent recevoir une interprétation en contexte qui tienne compte tant du but poursuivi que de l'ensemble du régime établi. Voir Ruth Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes* (Toronto, Butterworths, 1994), à la page 406. Bien que le contribuable jouisse encore d'une présomption favorable, cette dernière doit être examinée en tenant compte du but poursuivi par la disposition fiscale. Voir Driedger, à la page 408.

<sup>e</sup>

Compte tenu de ces règles d'interprétation des lois fiscales, et compte tenu du régime légal s'appliquant aux remboursements établi par la *Loi sur la taxe d'accise*, je suis convaincu que l'article 68 édicte un délai de prescription de deux ans qui est applicable en l'espèce. Si ce n'était pas le cas, tout contribuable qui enverrait une lettre de protestation, si dénuée de fondement que cette lettre puisse être, pourrait empêcher le temps de prescription de courir. Ce n'est pas une interprétation raisonnable de l'article 68. Sur le plan des principes, on pourrait prétendre que le gouvernement ne devrait pas pouvoir refuser, en invoquant la prescription, un remboursement de taxes payées par erreur, ou que le délai de prescription devrait être plus long. Mais c'est là une question qui relève du législateur, non de la Cour.

<sup>h</sup>

La demanderesse a inutilement payé la taxe de vente (selon la décision *Pick-a-Mix*) sur les coûts du transport dans son prix de vente du béton. Non seulement a-t-elle payé une taxe qu'elle n'avait pas à payer, mais parce que ses compétiteurs du domaine du béton prémélangé n'avaient pas eu à payer la taxe de vente sur les coûts du transport, elle a été désavantagée sur le plan de la concurrence et a pu en consé-

<sup>i</sup>

<sup>j</sup>

such as this, a court is strongly inclined to try to interpret the law to avoid an inequitable result. However, the Court is bound by the statute. The law is written for general application and there may be cases in which the result of the application of the law may be harsh. That is the situation here. During the course of argument, I discussed various alternative approaches with counsel for both parties but I have been unable to discover any approach that would yield a favourable result to the plaintiff.

With regret, I must dismiss this action. I shall make no order as to costs.

quence perdre des ventes. Dans une affaire comme l'espèce, la Cour est très encline à interpréter la loi de manière à éviter un résultat inéquitable. Toutefois, la Cour est liée par la loi. La loi est édictée en vue d'une application générale, et il peut y avoir des cas où le résultat de son application puisse être âpre. C'est le cas en l'espèce. Pendant l'argumentation, j'ai discuté de divers autres points de vue avec les avocats des parties, mais je n'en ai pu trouver qui puisse emporter un jugement favorable pour la demanderesse.

Avec regret, je dois rejeter l'action. Je ne ferai aucune adjudication des dépens.