

John Victor Decore (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Mahoney J.—Edmonton, December 10; Ottawa, December 18, 1973.

Income tax—Dividend not reported—Penalty for understating income—Gross negligence of professional accountant employed by taxpayer—Liability of taxpayer—Whether 1971 amendment applicable—Onus on defendant to justify assessment—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 56(2), S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1, “163(3)”—Alberta Income Tax Act, R.S.A. 1970, c. 181, s. 19.

A notice of appeal to the Tax Review Board from a penalty imposed under section 56(2) of the *Income Tax Act* and the corresponding penalty under section 19 of the *Alberta Income Tax Act* was filed on December 23, 1971. This was the day on which Royal Assent was given to the amending *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, of which section 163(3) provides that in an appeal from a penalty, the burden of establishing the facts justifying the assessment of the penalty is on the Minister.

Held, section 163(3) is applicable to the present appeal. Whether or not this section was called to the attention of the Tax Review Board, the appeal to this Court was instituted January 30, 1973, and while it is an appeal from the decision of the Tax Review Board under section 172(1) rather than a direct appeal from the Minister's reassessment under section 172(2), it is a separate appeal and not merely a continuation of the appeal launched December 23, 1971.

Held also, the accountant's conduct in having the plaintiff sign a return in blank and in preparing it without having all the material which the plaintiff thought he had, and filing the return notwithstanding his doubts about its accuracy in order to meet the April 30 deadline even though he knew it was unnecessary under the former section 44(1) if there was no tax payable, was such a marked departure from the standard of conduct that the accountant ought reasonably to have met that it constituted gross negligence; this is chargeable to the plaintiff whose appeal is dismissed.

Udell v. M.N.R. [1970] Ex.C.R. 176; *Tuck & Sons v. Priestler* (1887) 19 Q.B.D. 629; *The King v. Krakowec* [1932] S.C.R. 134, considered.

APPEAL.

COUNSEL:

J. E. Côté for plaintiff.

W. J. Hobson for defendant.

SOLICITORS:

John Victor Decore (Demandeur)

c.

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Mahoney—Edmonton, le 10 décembre; Ottawa, le 18 décembre 1973.

Impôt sur le revenu—Dividende non déclaré—Pénalité pour déclaration d'un revenu moindre—Faute lourde du comptable professionnel employé par le contribuable—Responsabilité du contribuable—La modification de 1971 est-elle applicable—Charge d'établir les faits justifiant l'imposition de la pénalité incombant à la défenderesse—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 56(2), S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 1, «163(3)»—Loi de l'impôt sur le revenu de l'Alberta, S.R.A. 1970, c. 181, art. 19.

Un avis d'appel fut déposé devant la Commission de révision de l'impôt le 23 décembre 1971, par suite de l'imposition d'une pénalité en vertu de l'article 56(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et d'une pénalité correspondante en vertu de l'article 19 de la *Loi de l'impôt sur le revenu de l'Alberta*. Le même jour, la modification à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63, reçut la sanction royale; l'article 163(3) y figurant prévoit que, lors d'un appel interjeté d'une pénalité, la charge d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité incombe au Ministre.

Arrêt: (1) l'article 163(3) s'applique au présent appel. Qu'on ait ou non attiré l'attention de la Commission de révision de l'impôt sur cet article, l'appel devant cette Cour a été interjeté le 30 janvier 1973 et, bien qu'il s'agisse d'un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt en vertu de l'article 172(1) plutôt que d'un appel direct d'une nouvelle cotisation du Ministre en vertu de l'article 172(2), c'est un appel distinct et non la simple continuation de l'appel interjeté le 23 décembre 1971.

(2) Le comptable a fait signer par le demandeur une déclaration en blanc, il l'a rédigée sans avoir tous les documents que le demandeur croyait en sa possession et l'a déposée malgré ses doutes quant à son exactitude pour ne pas dépasser la date limite du 30 avril, alors qu'il savait que ce n'était pas nécessaire aux termes de l'ancien article 44(1) lorsqu'il n'y avait pas d'impôt à payer; ce faisant, il a dérogé d'une façon telle à la conduite qu'un comptable doit raisonnablement avoir que cela constitue une faute lourde. Ladite faute est imputable au demandeur et son appel est rejeté.

Arrêts examinés: *Udell c. M.R.N.* [1970] R.C.É. 176; *Tuck & Sons c. Priestler* (1887) 19 Q.B.D. 629; *Le Roi c. Krakowec* [1932] R.C.S. 134.

APPEL.

AVOCATS:

J. E. Côté pour le demandeur.

W. J. Hobson pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Hurlburt, Reynolds, Stevenson and Agrios,
Edmonton, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for
defendant.

MAHONEY J.—This appeal is against a decision of the Tax Review Board upholding a penalty of \$215.76 under section 56(2) of the *Income Tax Act*, as it then stood, and \$53.78 under section 19 of *The Alberta Income Tax Act* assessed in respect of the plaintiff's 1969 income tax return. The question is also raised as to whether section 163(3) of the *Income Tax Act*, as amended in 1971, applies to this appeal. If so, the onus is on the defendant to establish the facts justifying the assessment of the penalty.

Dealing first with the matter of onus, the notice of appeal to the Tax Appeal Board was filed December 23, 1971. That same day, December 23, 1971, Royal Assent was given to an Act of Parliament amending the *Income Tax Act* and containing, *inter alia*, the following relevant provisions:

1. Parts I to IIIA and Parts V to VII of the *Income Tax Act* are repealed and the following substituted therefor:

...

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

62. (3) Subsection 163(1) of the amended Act is applicable in respect of any return of income required to be filed after 1971 and subsection 163(3) thereof is applicable in respect of any appeal instituted after the coming into force of this Act.

I should note, parenthetically, that subsection 163(2), which came into force December 23, 1971, is identical to the section 56(2) which was repealed the same day, being one of the sections contained in Part I of the *Income Tax Act*.

I do not have the reasons for judgment of the learned member of the Tax Review Board before me and do not know whether his attention was directed to this matter when he considered the appeal. In any event, the appeal to this Court was instituted January 30, 1973 and, while it is an appeal from the decision of the

Hurlburt, Reynolds, Stevenson et Agrios,
Edmonton, pour le demandeur.

Le sous-procureur général du Canada pour
la défenderesse.

LE JUGE MAHONEY—Il s'agit de l'appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt confirmant une pénalité imposée au demandeur pour sa déclaration d'impôt sur le revenu de 1969, soit \$215.76 en vertu de l'article 56(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* d'alors et \$53.78 en vertu de l'article 19 de la *Loi de l'impôt sur le revenu de l'Alberta*. On soulève aussi la question de savoir si l'article 163(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, telle que modifiée en 1971, s'applique à cet appel. Dans l'affirmative, il incombe à la défenderesse d'établir les faits justifiant l'imposition de la pénalité.

Tout d'abord, en ce qui concerne la charge de la preuve, l'avis d'appel à la Commission de révision de l'impôt a été déposé le 23 décembre 1971. Le même jour a été sanctionnée une loi du Parlement modifiant la *Loi de l'impôt sur le revenu* et édictant notamment les dispositions pertinentes suivantes:

1. Les Parties I à IIIA et les Parties V à VII de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont abrogées et remplacées par ce qui suit:

...

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

62. (3) Le paragraphe 163(1) de la loi modifiée s'applique à toute déclaration du revenu qui doit être produite après 1971 et le paragraphe 163(3) de ladite loi s'applique à tout appel interjeté après l'entrée en vigueur de la présente loi.

Je dois noter, entre parenthèses, que le paragraphe 163(2), entré en vigueur le 23 décembre 1971, est identique à l'article 56(2) abrogé le même jour avec la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* où il se trouvait.

Je n'ai pas eu connaissance des motifs du jugement du savant membre de la Commission de révision de l'impôt et je ne sais donc pas si l'on a attiré son attention sur cette question lorsqu'il a examiné l'appel. De toute façon, l'appel a été interjeté devant cette Cour le 30 janvier 1973 et, comme il s'agit d'un appel de la

Tax Review Board under section 172(1) of the Act rather than a direct appeal from the Minister's re-assessment under section 172(2), it is a separate appeal and not merely a continuation of the appeal launched December 23, 1971. Accordingly, in my view, section 163(3) of the *Income Tax Act* as it stood January 30, 1973, and still stands, applies to this appeal.

The plaintiff is a barrister and solicitor practicing in Edmonton in partnership with two brothers. He graduated from law school in 1960 and was admitted to the bar the following year. There is no evidence before me that he has any particular expertise in income tax law; indeed, the inference to be drawn from the evidence is that he does not. He engaged a chartered accountant to prepare the income tax return in question. The same chartered accountant had prepared the plaintiff's 1968 return and, also, the law partnership's financial statements. The plaintiff has never prepared his own tax returns and the error in issue is the only error in his return of which he is aware. There is no evidence of others.

In addition to his law practice, the plaintiff was a partner in Yellowhead Apartments whose year end was December 31 and which had another chartered accounting firm prepare its statements. The plaintiff was also a shareholder in Diamond Motel Ltd. whose year end was October 31 and whose auditor was yet another chartered accountant. At the beginning of 1969 the plaintiff owned 50% of the shares of Diamond and acquired the balance during the year being the sole shareholder at year end. Interest on monies borrowed by the plaintiff to invest in another private company was claimed and allowed as an expense in his 1969 return. The plaintiff's business affairs were somewhat complex and his reliance on a chartered accountant to prepare his return was reasonable and prudent.

Prior to the plaintiff's acquisition of the other shares in Diamond a dividend was declared and paid. The plaintiff received \$12,877.27. On November 20, 1969 Diamond's accountant for-

décision de la Commission de révision de l'impôt en vertu de l'article 172(1) plutôt que d'un appel direct de la nouvelle cotisation du Ministre en vertu de l'article 172(2), c'est un appel séparé et non la simple continuation de l'appel interjeté le 23 décembre 1971. En conséquence, j'estime que l'article 163(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, tel qu'il se lisait le 30 janvier 1973 et tel qu'il se lit encore, s'applique à cet appel.

Le demandeur est un avocat qui exerce à Edmonton et est associé avec deux frères. Il est diplômé en droit depuis 1960 et il a été admis au barreau l'année suivante. Je n'ai pas la preuve qu'il soit particulièrement versé en droit fiscal; la preuve permet plutôt de déduire qu'il n'a pas d'expérience dans ce domaine. Il a engagé les services d'un comptable agréé pour préparer la déclaration d'impôt sur le revenu en litige. Le même comptable agréé avait préparé sa déclaration de 1968 ainsi que les états financiers de la société. Le demandeur n'a jamais préparé lui-même ses propres déclarations et l'erreur en litige est la seule, à sa connaissance, qui ait été commise. Il n'est pas prouvé qu'il y en ait eu d'autres.

En plus de son étude, le demandeur était associé de la Yellowhead Apartments dont l'exercice financier se terminait le 31 décembre et qui avait retenu les services d'un autre bureau de comptables agréés pour dresser ses états financiers. Le demandeur détenait aussi des actions de la Diamond Motel Ltd. dont l'exercice financier se terminait le 31 octobre et dont le vérificateur était encore un autre comptable agréé. Au début de l'année 1969, le demandeur détenait 50% des actions de la Diamond et il a acquis le reste au cours de l'année, devenant ainsi seul actionnaire à la fin de l'année. Le demandeur a réclamé à titre de dépenses dans sa déclaration de 1969 l'intérêt sur les fonds empruntés pour investir dans une autre compagnie privée, ce qui lui a été accordé. Les affaires du demandeur étaient assez compliquées et il était raisonnable et prudent de sa part de faire rédiger sa déclaration par un comptable agréé.

Avant que le demandeur achète les autres actions de la Diamond, un dividende a été déclaré et payé. Le demandeur a touché \$12,877.27. Le 20 novembre 1969, le compta-

warded six copies of its audited financial statements for its year ended October 31, 1969 to the plaintiff. The audited statements were accompanied by Diamond's corporation income tax return, the T-5 Summary in respect of the dividend and the plaintiff's own copies of the T-5 Supplementary. The tax return and T-5 Summary required to be filed were signed by the plaintiff as an officer of Diamond, returned to Diamond's accountant on February 25, 1970 and were duly filed. The plaintiff's own copies of the T-5 Supplementary found their way into a file in his law office entitled "Diamond Hotel—Financial Statements" along with the financial statements rather than into the file entitled "John Victor Decore—Income Tax" where they belonged. It was the plaintiff's failure to report this dividend in his 1969 return that led to the penalty in question.

The plaintiff thinks that the prospect of this dividend being received had been discussed between his accountant and himself prior to his buying out the other shareholder. The accountant does not recall that discussion. On December 29, 1969 the plaintiff and his accountant again met to estimate his taxable income and tax liability for the year. Notes made by the accountant at the time included the following item:

Dividends from Diamond Motel Ltd.—\$13,100.00

The estimate concluded that the plaintiff's tax liability would be \$3,070 in addition to instalments paid of \$1,400.

The plaintiff was in the practice of turning over material relevant to his income tax to the accountant as it was received during the year and, at year end, of looking through his personal tax file to see if any other relevant material might be there and, if so, to turn that over. The T-5 Supplementary was not delivered to the accountant. On or about April 18, 1970 an employee in the accountant's office prepared a draft of the plaintiff's 1969 return. It did not take the dividend into account.

ble de la Diamond a envoyé au demandeur six exemplaires des comptes apurés de la compagnie pour l'exercice financier se terminant le 31 octobre 1969. Aux comptes apurés étaient joints la déclaration de revenu de la compagnie Diamond, la formule T-5 abrégée relative au dividende et les exemplaires de la formule T-5 supplémentaire du demandeur. La déclaration d'impôt et la formule T-5 abrégée, qui devaient être produites, ont été signées par le demandeur en tant qu'administrateur de la Diamond, retournées au comptable de la Diamond le 25 février 1970 et dûment produites. Les exemplaires de la formule T-5 supplémentaire du demandeur ont été classés, dans son bureau, avec les états financiers, dans un dossier intitulé «Diamond Hotel—États financiers», alors qu'ils auraient dû l'être dans le dossier «John Victor Decore—Impôt sur le revenu». La pénalité en question a été imposée à la suite du défaut du demandeur de faire état de ce dividende dans sa déclaration de 1969.

Il semble au demandeur qu'avant d'acheter les autres actions, il a discuté avec son comptable du dividende qu'il allait recevoir. Le comptable ne se rappelle pas cette discussion. Le 29 décembre 1969, le demandeur et son comptable se sont de nouveau rencontrés pour évaluer le revenu imposable du premier et le montant de ses impôts. Parmi les points notés à l'époque par le comptable, on relève celui-ci:

[TRANSDUCTION] Dividendes de la Diamond Motel Ltd.—\$13,100.00

Il fut alors estimé que les impôts du demandeur seraient de \$3,070, venant s'ajouter à \$1,400 déjà versés.

Le demandeur avait l'habitude d'envoyer à son comptable les documents relatifs à ses impôts au fur et à mesure qu'il les recevait durant l'année et, à la fin de celle-ci, il vérifiait son propre dossier en matière fiscale et s'il y découvrait d'autres documents pertinents, il les envoyait également. Le comptable n'a pas reçu la formule T-5 supplémentaire. Le 18 avril 1970, un employé du bureau du comptable a rédigé le projet de déclaration du demandeur pour 1969, sans tenir compte du dividende.

The employee had been with the accountant for seven years and had worked for another chartered accountant four years before that. At the time the office consisted of two chartered accountants, a clerk trained to the intermediate level of the R.I.A. course with some 15 years experience, two students in articles, one for 3½ years and the other for 6 months, the employee previously mentioned and a secretary.

The plaintiff had arranged to call at the accountant's office on April 30 to sign his return. On April 29, he learned that he had to be away from Edmonton for a trial on April 30 and he phoned the accountant. The final return had not been typed and the accountant asked him to call in and sign a blank return. He did so and, for the first time, learned that instead of paying the additional tax estimated in December to be payable he was claiming a refund of the entire \$1,400 already paid. He was not surprised at the direction or magnitude of the change because his share of the loss of Yellowhead Apartments had been \$12,220 rather than the \$5,725 estimated in December and allowable interest expense of \$6,444.67 had not been taken into account in the December calculation at all.

The meeting at the accountant's office took less than an hour. The employee who prepared the draft return was not present. Neither the plaintiff nor the accountant recall what matters aside from the additional expense items were discussed. Both are definite that the draft return was not reviewed in detail. Indeed, the plaintiff does not recall seeing it and the accountant does not remember whether it was in front of him at the time. The plaintiff did not like the idea of signing a blank return but did not think it would do any harm and he did feel that since the return had to be filed the next day, he had no real choice.

The plaintiff was not aware that, since there was no tax payable, the return did not have to be filed April 30; however, I cannot accept the

L'employé en question travaillait pour le comptable depuis sept ans et il avait travaillé auparavant pour un autre comptable agréé pendant quatre ans. A l'époque, le bureau comprenait deux comptables agréés, un clerc ayant suivi le cours de R.I.A. jusqu'au niveau intermédiaire et ayant 15 ans d'expérience, deux étudiants en stage, l'un depuis 3 ans et demi, l'autre depuis 6 mois, l'employé susmentionné et une secrétaire.

Le demandeur avait pris rendez-vous pour aller signer sa déclaration au bureau du comptable le 30 avril. Le 29 avril, il apprenait qu'il devrait être à l'extérieur d'Edmonton le 30 avril, à cause d'un procès, et il téléphona au comptable. La déclaration définitive n'avait pas encore été dactylographiée et le comptable lui demanda de passer signer une déclaration en blanc. C'est ce que le demandeur fit, pour apprendre d'ailleurs, pour la première fois, qu'au lieu d'avoir à payer le supplément d'impôts évalué en décembre, il pouvait réclamer remboursement complet des \$1,400 déjà payés. Il ne fut guère surpris de l'importance du changement parce que sa participation aux pertes de la Yellowhead Apartments s'était élevée à \$12,220 au lieu de \$5,725 comme prévu en décembre et qu'il n'avait pas du tout tenu compte des frais d'intérêts déductibles de \$6,444.67 dans le calcul fait à la même époque.

La réunion au bureau du comptable dura moins d'une heure. L'employé qui avait rédigé le projet de déclaration n'était pas présent. Ni le demandeur ni le comptable ne se souviennent de ce qu'ils ont discuté en dehors des postes supplémentaires de dépenses. Ils sont tous deux certains que le projet de déclaration n'a pas été examiné en détail. En fait, le demandeur ne se rappelle pas l'avoir vu et le comptable ne se souvient pas s'il l'avait devant lui à ce moment. Le demandeur n'aimait pas beaucoup l'idée de signer une déclaration en blanc, mais il ne pensait pas que cela puisse avoir des conséquences fâcheuses et que, puisque la déclaration devait être déposée le lendemain, il n'avait pas vraiment le choix.

Le demandeur ignorait que, puisqu'il n'avait pas d'impôt à payer, il n'était pas obligé de déposer sa déclaration le 30 avril. Néanmoins,

proposition that a sense of urgency stemming from a mistake of law is any less a sense of urgency in fact. The accountant says he was aware of the effect of section 44(1) on the necessity of filing on April 30 but says also that he and his employees were processing several hundred personal tax returns and conditions in the office at the time were "hectic".

Each return was reviewed either by himself or the other chartered accountant before filing. The accountant recalls noting the omission of the dividend and recalls discussing it with the employee who prepared the draft. It is not clear whether this occurred before or after the draft was transcribed to the signed form but it was after the April 29 meeting. As far as the accountant was concerned the plaintiff was not available and no effort was made to contact him. The accountant concluded, in the absence of a T-5 Supplementary, that there must have been some change in plan since the December discussion and that the dividend had not been paid. In the result, the draft was transcribed without change to the signed form and it was filed April 30.

The error was not discovered by the plaintiff or his accountant at all but by the Department of National Revenue in its assessment process. The re-assessment was issued March 25, 1971. It is suggested that the failure to discover the error is material to the issue however the act giving rise to the penalty is the making of the return and I cannot see that a subsequent course of conduct, consisting entirely of omissions to take opportunities to review the return and to clarify the doubts that should have existed about it, can alter the quality of the act itself.

The re-assessment related solely to the inclusion in income of the unreported dividend and resulted in a taxable income of \$9,406.39 and federal and provincial taxes of \$1,078.81 and \$268.91 respectively. The notice stated:

Federal tax assessed includes \$215.76 penalty under Section 56(2) of the Income Tax Act. Provincial tax assessed

je ne puis accepter l'idée qu'un sentiment d'urgence provoqué pour une erreur de droit soit moindre qu'un sentiment d'urgence découlant d'une situation de fait. Le comptable déclare qu'il était au courant des effets de l'article 44(1) sur l'obligation de produire la déclaration le 30 avril, mais il ajoute que ses employés et lui-même s'occupaient alors de plusieurs centaines de déclarations d'impôt et que le bureau travaillait à cette époque dans une atmosphère «fiévreuse».

Avant d'être produite, chaque déclaration a été examinée par lui-même ou par l'autre comptable agréé. Le comptable se rappelle avoir remarqué l'omission du dividende et en avoir discuté avec l'employé qui avait rédigé le projet, avant ou après la transcription du projet sur la formule signée—le point n'est pas clair—mais en tout cas après l'entrevue du 29 avril. Du point de vue du comptable, le demandeur était absent et aucun effort n'a été fait pour le rejoindre. Ne trouvant pas de T-5 supplémentaire, le comptable a conclu que la situation avait dû changer depuis la discussion de décembre et que le dividende n'avait pas été payé. En conséquence, le projet a été transcrit tel quel sur la formule signée qui fut produite le 30 avril.

Ce ne sont ni le demandeur ni son comptable qui ont découvert l'erreur mais le ministère du Revenu national au cours de ses opérations de cotisation. La nouvelle cotisation fut émise le 25 mars 1971. On a prétendu que le fait que l'erreur n'a pas été découverte est pertinent en l'espèce; toutefois, l'acte générateur de la pénalité est la rédaction de la déclaration et je ne vois pas comment une attitude subséquente, où l'on ne relève que des omissions de saisir les occasions de vérifier la déclaration et de dissiper les doutes qui pouvaient exister à son égard, peut changer la nature de l'acte lui-même.

La nouvelle cotisation avait seulement trait à l'inclusion, dans le revenu, du dividende non déclaré et faisait état d'un revenu imposable de \$9,406.39 et d'impôts fédéraux et provinciaux de \$1,078.81 et \$268.91 respectivement. L'avis indiquait:

[TRADUCTION] L'impôt fédéral comprend une pénalité de \$215.76 en vertu de l'article 56(2) de la Loi de l'impôt sur le

includes \$53.78 penalty under Section 19 of The Alberta Income Tax Act.

This appeal is concerned only with the penalty.

Since the sections are, in all material particulars, identical, I will deal with the penalty as if it were a single penalty of \$269.54 under section 56(2) of the federal Act:

56. (2) Every person who, knowingly, or under circumstances amounting to gross negligence in the carrying out of any duty or obligation imposed by or under this Act, has made, or has participated in, assented to or acquiesced in the making of, a statement or omission in a return, certificate, statement or answer filed or made as required by or under this Act or a regulation, as a result of which the tax that would have been payable by him for a taxation year if the tax had been assessed on the basis of the information provided in the return, certificate, statement or answer is less than the tax payable by him for the year, is liable to a penalty of 25% of the amount by which the tax that would so have been payable is less than the tax payable by him for the year.

The plaintiff's own participation in the filing of Diamond's T-5 Summary negates any imputation of wrongdoing on his part. He and the accountant are entitled to be exonerated from any implication that, whatever occurred, there was anything "fishy" about it. What was done or omitted was not done or omitted knowingly and so, the burden is on the defendant to show that the circumstances amounted to gross negligence.

In so far as the plaintiff himself is concerned, the material facts in support of that contention are his signature of the return in blank, *per se*, and his failure, particularly when alerted by the substantial shift in tax liability since the December estimate, to look into the matter in detail.

The misplacing of the T-5 Supplementary was a mistake, pure and simple. The plaintiff had a system for getting his tax information into his accountant's hands. It was a workable system but, because of the misplacement of the T-5 Supplementary, it did not work in this case. The plaintiff's explanation for his calm acceptance of the good news that he was going to get a refund rather than pay the \$3,070 tax estimated in December is, in my view, reasonable. Realities also dictate to me that even a lawyer, at

revenu. L'impôt provincial comprend une pénalité de \$53.78 en vertu de l'article 19 de la Loi de l'impôt sur le revenu de l'Alberta.

Cet appel ne porte que sur la pénalité.

^a Puisque les articles sont, en substance, identiques, je ferai comme s'il y avait une seule pénalité de \$269.54 imposée en vertu de l'article 56(2) de la loi fédérale:

^b 56. (2) Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances qui équivalent à de la négligence flagrante dans l'exécution de quelque devoir ou obligation imposée par la présente loi ou sous son régime, a fait quelque énoncé ou omission, ou y a participé, consenti ou acquiescé, dans une déclaration un certificat, un état ou une réponse, produits ou faits aux termes ou sous le régime des exigences de la présente loi ou d'un règlement, d'où il résulte que l'impôt qui aurait été payable par elle pour une année d'imposition si l'impôt avait été cotisé d'après les renseignements fournis dans la déclaration, le certificat, l'état ou la réponse, est inférieur à l'impôt qu'elle doit payer pour l'année, encourt une pénalité de 25 p. 100 du montant par lequel l'impôt qui aurait été ainsi payable est inférieur à l'impôt qu'elle doit payer pour l'année.

^c La formule T-5 abrégée de la Diamond a été produite avec la participation du demandeur et cela exclut toute infraction de sa part. Le demandeur et le comptable ne sauraient être soupçonnés d'avoir, de quelque façon, trempé dans une opération «louche». Ce qui a été fait ou omis ne l'a pas été sciemment et il incombe ^d donc à la défenderesse de prouver que, dans les circonstances, il y a eu faute lourde.

^e A l'appui de cette prétention, on trouve, en ce qui concerne le demandeur lui-même, le fait ^f d'apposer sa signature sur une déclaration en blanc et son omission d'examiner la question en détail, surtout après qu'il a été alerté par une diminution considérable du montant d'impôts à payer par rapport à l'estimation de décembre.

^g Le mauvais classement de la formule T-5 supplémentaire a été une erreur pure et simple. Le demandeur avait mis au point un système ^h pour que tous ses documents fiscaux parviennent à son comptable. C'était un système pratique mais, à cause de l'erreur de classement de la formule T-5 supplémentaire, il n'a pas fonctionné en l'occurrence. Le demandeur a ⁱ accepté, imperturbable, la bonne nouvelle qu'il avait droit à un remboursement au lieu d'avoir à payer les \$3,070 prévus en décembre et je

least one who is not working with the *Income Tax Act* on a regular basis, has as much right as any layman to rely on a professional who holds himself out as a tax expert whom he has good reason to believe competent. The signature of a return in blank is not, at least where such a relationship exists, itself a negligent act.

A mistake was made; it was a serious mistake. With the benefit of hindsight it is apparent that the plaintiff's reliance on his accountant was unwarranted because the accountant did not have the facts and material that the plaintiff thought he had and both ran out of time without taking a proper opportunity for consultation. I cannot find on the evidence before me that the plaintiff was personally grossly negligent.

The matter cannot end there however.

In *Udell v. M.N.R.* [1970] Ex.C.R. 176 my brother Cattanach J. dealt with the question of the liability of a taxpayer for the penalty assessed under section 56(2) as a result of the alleged gross negligence of the chartered accountant who prepared his return. He held [at page 192] that:

Each of the verbs in the language "participated in, assented to or acquiesced in" connotes an element of knowledge on the part of the principal and that there must be concurrence of the principal's will to the act or omission of his agent, or a tacit and silent concurrence therein.

and later:

In my view the use of the verb "made" in the context in which it is used also involves a deliberate and intentional consciousness on the part of the principal to the act done

Section 56(2) is clearly a penal section. Lord Esher in *Tuck & Sons v. Priester* (1887) 19 Q.B.D. 629 at p. 638 is authority for the proposition that:

If there is a reasonable interpretation [of a penal section] which will avoid the penalty in any particular case we must adopt that construction.

trouve ses explications, à cet égard, raisonnables. Il me semble également réaliste d'admettre qu'un avocat—tout au moins un avocat qui ne s'occupe pas de problèmes fiscaux—a autant le droit qu'un citoyen ordinaire de s'en remettre à un professionnel qui se présente comme un expert en matière fiscale et qu'il a de bonnes raisons de croire compétent. La signature d'une déclaration en blanc n'est pas en soi, tout au moins dans de telles circonstances, un acte de négligence.

Une erreur a été commise et c'est une erreur sérieuse. Rétrospectivement, il apparaît que la confiance placée par le demandeur dans son comptable était injustifiée parce que celui-ci n'était pas, comme le croyait le demandeur, en possession de tous les faits et documents et tous deux ont été pris par le temps sans avoir cherché à se consulter. Vu la preuve présentée, je ne crois pas que le demandeur ait, personnellement, commis une faute lourde.

Toutefois, l'affaire ne peut en rester là.

Dans l'affaire *Udell c. M.R.N.* [1970] R.C.É. 177, mon collègue, le juge Cattanach, a eu à examiner l'assujettissement d'un contribuable à une pénalité imposée en vertu de l'article 56(2) pour faute lourde de la part du comptable agréé qui avait rédigé la déclaration. Il a jugé [à la page 193] que:

Chacun des verbes de l'article «a participé, consenti ou acquiescé» implique un élément de connaissance de la part du commettant, ou avec le consentement tacite de ce dernier [sic].

et plus loin que:

A mon avis, l'utilisation du terme «a fait», dans ce contexte, implique aussi une connaissance délibérée et intentionnelle de l'employeur quant à l'acte fait. . . .

L'article 56(2) est manifestement de nature pénale. La déclaration qui fait autorité en la matière est celle de Lord Esher dans l'arrêt *Tuck & Sons c. Priester* (1887) 19 Q.B.D. 629, à la p. 638:

[TRADUCTION] S'il existe une interprétation raisonnable (d'une disposition pénale) qui permette, dans un cas donné, d'éviter la pénalité, il faut l'adopter.

However, the interpretation must be reasonable. The Supreme Court of Canada held in *The King v. Krakowec* [1932] S.C.R. 134 at p. 142 that:

... even penal statutes must not be construed so as to narrow the words of the statute to the exclusion of cases which those words, in their ordinary acceptation would comprehend.

In signing the return in blank, the plaintiff certified:

... that the information given in this return and in any documents attached is true, correct and complete in every respect and fully discloses my income from all sources.

He then delivered it to the accountant to complete. In other words, the appellant committed to the accountant the fulfilment of his certification and that, in my view, can only reasonably be construed as an acquiescence in, if indeed it is not a participation in, whatever the accountant did in fulfilling the certification. The plaintiff cannot therefore dissociate himself from the conduct of the accountant from the time he signed and delivered the return in blank until the return was filed.

With a single exception all that transpired could, I think, be explained in the light of the pressures that exist in such an office with such a practice in the dying hours of April and again, whatever view one may take of the accountant's failure to follow up the matter with the plaintiff, subsequent events cannot alter the nature of the act that is the basis of the penalty. The exception is the deliberate filing of the return notwithstanding actual doubt about its accuracy and actual knowledge that, if it was accurate, there was no urgency about the filing. I should emphasize that the accountant testified that he actually knew the import of section 44(1) in so far as it bears on the necessity of filing a personal income tax return on April 30 where no tax is payable.

This one act, in my view, was a marked departure from the standard of conduct that the accountant ought reasonably to have met and I find it to be gross negligence. The appeal is dismissed with costs.

Toutefois, l'interprétation doit être raisonnable. La Cour suprême du Canada a décidé, dans l'arrêt *Le Roi c. Krakowec* [1932] R.C.S. 134, à la p. 142, que:

[TRADUCTION] ... on ne doit pas non plus interpréter les lois pénales de façon à en restreindre les termes au point d'exclusion des hypothèses que ceux-ci couvriraient en s'en tenant à leur acceptation ordinaire.

En signant la déclaration en blanc, le demandeur a certifié:

... que les renseignements donnés dans cette déclaration et dans tous documents ci-joints sont vrais, exacts et complets sous tous les rapports et révèlent la totalité de mes revenus de toutes provenances.

Il l'a ensuite remise au comptable pour qu'il la remplisse. En d'autres termes, l'appelant a certifié quelque chose dont il a ensuite confié l'exécution au comptable et, à mon avis, cela ne peut être raisonnablement interprété que comme un acquiescement, voire même comme une participation à tout ce que le comptable a fait à cet égard. Le demandeur ne peut donc se désolidariser de la conduite du comptable à partir du moment où il a signé et remis la déclaration en blanc jusqu'au moment où celle-ci a été produite.

A une exception près, tout ce qui s'est passé peut, je pense, s'expliquer par les pressions auxquelles est soumis un bureau de comptables durant les derniers jours d'avril et, encore une fois, de quelque façon qu'on envisage le défaut du comptable de contrôler l'affaire avec le demandeur, les événements qui ont suivi ne peuvent changer la nature de l'acte sur lequel la pénalité se fonde. L'exception, c'est la production délibérée de la déclaration, en dépit des doutes qui existaient sur son exactitude, alors que l'on n'ignorait pas, par ailleurs, que, si elle était exacte, il n'était pas urgent de la produire. Je dois souligner que le comptable a témoigné qu'il connaissait parfaitement l'incidence de l'article 44(1) sur l'obligation de produire une déclaration d'impôt sur le revenu le 30 avril, au cas où aucun impôt n'est dû.

A mon avis, le comptable a, par ce seul acte, nettement dérogé à la conduite qu'il aurait normalement dû avoir dans les circonstances et j'estime que cela constitue une faute lourde. L'appel est rejeté avec dépens.