

**The Price Company Limited (Suppliant)**

v.

**The Queen (Respondent)**

Trial Division, Kerr J.—Ottawa, June 25 and August 10, 1973.

*Excise tax—Sale of machine—Price payable in instalments—Machine exempted before all payments made—Whether sales tax refundable—Who entitled to claim refund—Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, s. 30(1)(a)(ii), s. 46(1); am. 1967-68, c. 29, s. 13.*

In 1965 a manufacturer agreed to sell the R Co. a newsprint machine for the Price Co. at a price of \$4,754,091. In 1966, the R Co. agreed with the Price Co. to install the machine for a price of \$5,721,229 at the Price Co.'s mill in Alma, Quebec. The R Co. agreed to pay the manufacturer for the machine by instalments over a period of time and the contract between them provided that title to the machine would not pass until the final payment was made. The purchase price was paid in 14 instalments, the last of them in June 1968. The manufacturer paid sales tax on a number of instalments but in January 1968 an agent for the Price Co. gave notice of intention to apply for a refund of the sales tax on the ground that when title to the machine passed in June 1968, the machine had become exempt from sales tax under the amendment to the *Excise Tax Act* [1967-68, c. 29, s. 13] as of June 2, 1967. The refund was refused. The Price Co. by petition of right claimed a refund of the sales tax.

*Held*, the contract for the purchase of the machine fell within section 30(1)(a)(ii) of the *Excise Tax Act* and sales tax was therefore exigible on the sale price of the machine *pro tanto* as each instalment became payable under the contract. The Price Co. was not entitled to claim a refund of tax paid after the machine became exempt from tax because application for the refund was not made within two years of the time the refund became payable as required by section 46(1) of the Act. The letter from the Price Co.'s agent giving notice of intention to apply for a refund was not an application by the manufacturer as required by section 46(1).

*The King v. Dominion Engineering Company* [1944] S.C.R. 371; [1947] 1 D.L.R. 1, discussed; *The Queen v. M. Geller Inc.* (1964) 41 D.L.R. (2d) 367, applied.

PÉTITION of right.

COUNSEL:

*Gordon Henderson, Q.C.*, and *George Hynna* for suppliant.

*Derek Ayles, Q.C.*, and *John Smith* for respondent.

**La Compagnie Price Limitée (Requérante)**

c.

**La Reine (Intimée)**

Division de première instance, le juge Kerr—Ottawa, le 25 juin et le 10 août 1973.

*Taxe d'accise—Vente d'une machine—Prix payable par versements—Machine exemptée avant la fin de tous les paiements—La taxe de vente est-elle remboursable—Qui a le droit de demander le remboursement—Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c. E-13, art. 30(1)(a)(ii), art. 46(1); mod. 1967-68, c. 29, art. 13.*

En 1965, un fabricant a convenu de vendre à la Cie R, au prix de \$4,754,091, une machine à papier journal destinée à la Cie Price. En 1966, la Cie R a convenu avec la Cie Price d'installer la machine pour le prix de \$5,721,229 à l'usine de la Cie Price à Alma (Québec). La Cie R convint de payer la machine au fabricant par versements étalés sur une certaine période et le contrat passé entre eux prévoyait que le titre de propriété de la machine ne serait transféré qu'au moment du dernier versement. Le prix d'achat était divisé en 14 versements dont le dernier était échu en juin 1968. Le fabricant paya la taxe de vente sur un certain nombre de versements. En janvier 1968, un représentant de la Cie Price fit savoir que cette dernière avait l'intention de demander le remboursement de la taxe de vente au motif que, lors du transfert du titre de propriété de la machine en juin 1968, celle-ci était exemptée de la taxe de vente en vertu de la modification apportée le 2 juin 1967 à la *Loi sur la taxe d'accise* [1967-68, c. 29, art. 13]. Le remboursement fut refusé. Par pétition de droit, la Cie Price demanda le remboursement de la taxe de vente.

*Arrêt*: le contrat d'achat de la machine relevait de l'article 30(1)(a)(ii) de la *Loi sur la taxe d'accise* et la taxe de vente devait donc être payée sur le prix de vente de la machine au prorata de chaque versement exigible en vertu du contrat. La Cie Price n'a pas le droit de demander un remboursement de la taxe versée une fois que la machine a été exemptée de la taxe parce que la demande de remboursement n'a pas été présentée dans les deux ans de la date à laquelle ce dernier devenait exigible, comme l'exige l'article 46(1) de la loi. La lettre par laquelle le représentant de la Cie Price faisait part de son intention de demander un remboursement n'était pas une demande du fabricant au sens de l'article 46(1).

Arrêt analysé: *Le Roi c. Dominion Engineering Company* [1944] R.C.S. 371; arrêt suivi: *La Reine c. M. Geller Inc.* (1964) 41 D.L.R. (2<sup>e</sup>) 367.

PÉTITION de droit.

AVOCATS:

*Gordon Henderson, c.r.*, et *George Hynna* pour la requérante.

*Derek Ayles, c.r.*, et *John Smith* pour l'intimée.

## SOLICITORS:

*Gowling and Henderson*, Ottawa, for suppliant.

*Deputy Attorney General of Canada* for respondent. <sup>a</sup>

KERR J.—This action was tried together with another action No. 920-71 between Price (Nfld) Pulp & Paper Limited, as suppliant and Her Majesty the Queen, as respondent. They were commenced by petitions of right in the Exchequer Court claiming refunds of sales tax paid under the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, as amended, on newsprint machines manufactured by Dominion Engineering Works Limited. The machine in this action was for delivery at Alma, Quebec; the machine in the other action was for delivery at Grand Falls, Newfoundland. In this action a refund of \$460,899.97 of sales tax paid is claimed. In the other action a refund of \$267,460.22 is claimed.

An Agreed Statement of Facts was filed in each action, and evidence was given by George C. Brown common to both actions.

The Agreed Statement in this case is Exhibit P-2, as follows:

1. The suppliant is a body corporate and politic having its head office at the City of Quebec, in the Province of Quebec.

2. The name of the suppliant was changed from Price Brothers & Company, Limited to The Price Company Limited on April 21, 1966. <sup>b</sup>

3. The suppliant is a manufacturer or producer engaged in the manufacture or production of newsprint at its Riverbend Mill located in the City of Alma, Province of Quebec.

4. By a written proposal dated October 8, 1965, appended hereto as Appendix "A", Dominion Engineering Works Limited of the City of Montreal, in the Province of Quebec, offered to furnish to Rust Associates Ltd, of the City of Montreal, in the Province of Quebec, for the suppliant, one Dominion Newsprint Machine having a wire width of 326 inches and a trim of 304 inches off the winder for use by the suppliant directly in the manufacture or production of goods. <sup>j</sup>

## PROCUREURS:

*Gowling et Henderson*, Ottawa, pour la requérante.

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

LE JUGE KERR—La présente action a été entendue en même temps qu'une autre action portant le numéro de greffe 920-71 et opposant la Price (Nfld) Pulp & Paper Limited, requérante, à Sa Majesté la Reine, intimée. Les deux actions, instituées par voie de pétition de droit devant la Cour de l'Échiquier, visent le remboursement de montants versés à titre de taxe de vente en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100 et ses modifications, relativement à des machines à papier journal fabriquées par la Dominion Engineering Works Limited. La machine en cause dans la présente action devait être livrée à Alma (Québec); celle en cause dans l'autre action devait être livrée à Grand Falls (Terre-Neuve). Dans la présente action, la demanderesse réclame le remboursement d'une somme de \$460,899.97 versée à titre de taxe de vente. Dans l'autre action, le montant du remboursement réclamé est de \$267,460.22. <sup>c</sup>

Un exposé conjoint des faits a été produit dans chaque action et le témoignage de George C. Brown vaut pour les deux actions. <sup>f</sup>

Dans la présente affaire, l'exposé conjoint des faits, qui constitue la pièce P-2, porte que: <sup>g</sup>

[TRADUCTION] 1. La requérante est une corporation ayant son siège social dans la ville de Québec (Québec).

2. Le 21 avril 1966, la requérante, dont le nom avait été jusque-là Price Brothers & Company, Limited, est devenue La Compagnie Price Limitée. <sup>h</sup>

3. La requérante est un fabricant ou producteur s'occupant de la fabrication ou de la production de papier journal dans son usine Riverbend située dans la ville d'Alma (Québec).

4. Aux termes d'une offre écrite en date du 8 octobre 1965, constituant l'annexe «A» aux présentes, la Dominion Engineering Works Limited, de Montréal (Québec), a offert de fournir à la Rust Associates Ltd, de Montréal (Québec), pour le compte de la requérante, une machine à papier journal Dominion dont la toile métallique aurait une largeur de 326 pouces et qui serait capable de produire du papier d'une largeur de 304 pouces, dont la requérante devait se servir aux fins de la fabrication ou de la production de marchandises. <sup>i</sup>

5. The total contract price for the said goods was \$4,754,091.00.

6. In the said proposal it was provided inter alia as follows:

TITLE—(a) The property and right of possession in the equipment shall not pass from the Company until all payments (including deferred payments and payments of notes and renewals thereof, if any), shall have been fully made in cash, whatever may be the mode of its attachment to the realty or other property.

(b) If default is made in any payment required to be made by the Purchaser hereunder, after the equipment has been delivered, the Company shall, in addition to all other rights and recourses, have the right to remove the equipment retaining as damages and rental for its use all payments previously received and to dispose of the equipment in accordance with the laws of the jurisdiction where it is situated.

7. By a written proposal dated September 1, 1965, revised on October 12, 1965, and identified as Proposal No. MEA-10001, appended hereto as Appendix "B", Rust Associates Ltd, as engineering constructor, proposed to perform for the suppliant, as purchaser, the work outlined therein under "Scope of Work" on a Cost-Plus-a-Fixed-Fee basis.

8. The scope of work proposed therein included inter alia the following:

A. Furnish all labour, materials, equipment, subcontractor services, construction management, technical supervision, craft supervision, construction tools and equipment necessary to construct a new 304" Trim, 3000 FPM Newsprint Paper Machine installation at Purchaser's Riverbend Mill, Alma, P.Q.

9. The proposal referred to in paragraph 7 herein was accepted in writing by the suppliant on October 18, 1965.

10. By Purchase Order No. 59897, dated January 7, 1966, appended hereto as Appendix "C", the suppliant ordered from Rust Associates Ltd the purchase and installation of a new 326 inches wire width newsprint paper machine, in accordance with Proposal MEA-10001, dated September 1, 1965 and revised October 12, 1965, prices and terms as per contract.

11. The Purchase Order referred to in paragraph 10 herein provided that the goods were to be delivered to the suppliant at its Riverbend Mill, Alma, Province of Quebec.

12. By Order No. AR. 100-1 dated June 13, 1966, appended hereto as Appendix "D", Rust Associates Ltd placed an order with Dominion Engineering Works Limited for shipment to the suppliant at its Riverbend Mill, Alma, Province of Quebec, one Dominion Newsprint Machine having a wire width of 326 inches and a trim of 304 inches off the winder at a net contract price of \$4,945,840.00 as of June 1, 1966, all to be as described in Dominion Engineering Works

5. Le prix de ladite machine fixé au contrat s'élevait à la somme de \$4,754,091.00.

6. Ladite offre portait notamment que:

DROIT DE PROPRIÉTÉ—(a) La compagnie restera propriétaire de ladite machine jusqu'au paiement complet du prix (y compris tous versements différés et l'acquittement de tous billets à ordre et de tous renouvellements de ceux-ci, le cas échéant), quel que soit le mode de fixation aux immeubles ou à tous autres biens.

(b) A défaut par l'acheteur d'effectuer, après la livraison de la machine, tout paiement auquel il est tenu en vertu des présentes, la compagnie aura, en sus de tous autres droits et recours, le droit d'enlever ladite machine et de conserver à titre de dommages et de loyer afférent à son usage tous paiements touchés par elle jusqu'à ce jour et de disposer de ladite machine en se conformant à la *lex situs*.

7. Aux termes d'une offre écrite en date du 1<sup>er</sup> septembre 1965, révisée le 12 octobre 1965, appelée offre n° MEA-10001 et annexée aux présentes (annexe «B»), la Rust Associates Ltd, une entreprise de technogénie, a offert d'exécuter pour le compte de la requérante, l'acheteuse en l'espèce, les travaux énumérés dans ladite offre au chapitre «Nature des travaux» en contrepartie d'un honoraire fixé à l'avance en sus du prix net de la machine.

8. Les travaux mentionnés dans la clause «Nature des travaux» dans ladite offre comprenaient notamment les travaux suivants:

A. Fournir la totalité de la main-d'œuvre, des matériaux, de l'outillage, des services de sous-entrepreneurs, de la direction de la construction, de la surveillance technique, de la surveillance de l'exécution, des outils et du matériel de construction nécessaires à la construction d'une machine à papier journal capable de produire du papier d'une largeur de 304" au rythme de 3,000 pi. p. m. devant être installée à l'usine Riverbend de l'acheteuse située à Alma (Québec).

9. Le 18 octobre 1965, la requérante a accepté par écrit l'offre mentionnée au paragraphe 7 ci-dessus.

10. Aux termes du bordereau d'achat n° 59897, en date du 7 janvier 1966, annexé aux présentes (annexe «C»), la requérante a acheté à la Rust Associates Ltd et l'a chargée de l'installation d'une machine à papier journal dont la toile métallique aurait une largeur de 326 pouces en conformité des dispositions de l'offre n° MEA-10001 en date du 1<sup>er</sup> septembre 1965 et révisée le 12 octobre 1965, au prix et aux conditions stipulés au contrat.

11. Le bordereau d'achat mentionné au paragraphe 10 ci-dessus précisait que la machine en question devait être livrée à la requérante à son usine Riverbend située à Alma (Québec).

12. Aux termes du bordereau n° AR. 100-1 en date du 13 juin 1966, annexé aux présentes à titre d'annexe «D», la Rust Associates Ltd a commandé à la Dominion Engineering Works Limited la livraison à la requérante à son usine Riverbend située à Alma (Québec), d'une machine à papier journal Dominion ayant une toile métallique d'une largeur de 326 pouces, capable de fabriquer du papier d'une largeur de 304 pouces. Le prix net était fixé à la somme de \$4,945,-

proposal of October 8, 1965 and as further described in Dominion Engineering Works specification C 101-36000 dated October 8, 1965, except as amended.

13. The total cost of the said Dominion Newsprint Machine was \$5,721,229.05, such sum representing the original contract price plus all additions and changes agreed upon.

14. The contract price for the Dominion Newsprint Machine was to be paid to Dominion Engineering Works Limited by Rust Associates Limited in ten instalments, as follows:

Date	Amount
December 31, 1965	\$500,000.00
February 28, 1966	500,000.00
April 30, 1966	500,000.00
June 30, 1966	400,000.00
August 31, 1966	700,000.00
October 31, 1966	650,000.00
December 31, 1966	700,000.00
January 31, 1967	350,000.00
March 31, 1967	200,000.00
June 30, 1967	445,840.00
..... or final payment.	

15. The said Dominion Newsprint Machine was shipped in sections to the suppliant over a period commencing May 6, 1966, and ending November 22, 1967.

16. The said Dominion Newsprint Machine was erected on site on September 26, 1967, and started up on October 4, 1967.

17. The final payment on the contract price was made on June 26, 1968. Instalment payments on account of the contract price were made by Rust Associates Limited to Dominion Engineering Works Limited as follows:

Date	Amount
December 29, 1965	\$500,000.00
February 17, 1966	500,000.00
April 27, 1966	500,000.00
June 21, 1966	400,000.00
August 22, 1966	700,000.00
October 27, 1966	650,000.00
December 28, 1966	700,000.00
January 20, 1967	350,000.00
March 20, 1967	200,000.00
July 17, 1967	327,914.00
October 25, 1967	200,000.00
April 24, 1968	1,838.00
April 24, 1968	170,463.08
June 26, 1968	42,000.00

18. Dominion Engineering Works Ltd made each month a return to the Department of National Revenue during the period 1965 to 1968 and paid instalments on account of consumption or sales tax with its monthly returns on articles of its manufacture as shown on the two ledger sheets appended hereto as Appendix "E".

840.00, en date du 1<sup>er</sup> juin 1966 et les conditions, celles stipulées dans l'offre de la Dominion Engineering Works en date du 8 octobre 1965 et précisées dans le devis C 101-36000 de la Dominion Engineering Works en date du 8 octobre 1965, sauf toutes modifications apportées à ces documents.

13. Le coût total de ladite machine à papier journal Dominion s'élevait à \$5,721,229.05, soit le prix initial stipulé au contrat auquel s'ajoutent toutes les additions et modifications convenues par la suite entre les parties.

14. La Rust Associates Limited devait s'acquitter du prix de la machine à papier journal Dominion stipulé au contrat en dix versements à la Dominion Engineering Works Limited, dont voici les dates et les montants:

Date	Montant
Le 31 décembre 1965	\$500,000.00
Le 28 février 1966	500,000.00
Le 30 avril 1966	500,000.00
Le 30 juin 1966	400,000.00
Le 31 août 1966	700,000.00
Le 31 octobre 1966	650,000.00
Le 31 décembre 1966	700,000.00
Le 31 janvier 1967	350,000.00
Le 31 mars 1967	200,000.00
Le 30 juin 1967	445,840.00
..... ou le solde dû.	

15. L'expédition à la requérante des pièces composant ladite machine à papier journal Dominion s'est déroulée entre le 6 mai 1966 et le 22 novembre 1967.

16. Ladite machine à papier journal Dominion a été montée à l'usine même le 26 septembre 1967 et elle a commencé à fonctionner le 4 octobre 1967.

17. Le versement final à valoir sur le prix stipulé au contrat a été fait le 26 juin 1968. La Rust Associates Limited a fait à la Dominion Engineering Works Limited les versements suivants à valoir sur le prix stipulé au contrat:

Date	Montant
Le 29 décembre 1965	\$500,000.00
Le 17 février 1966	500,000.00
Le 27 avril 1966	500,000.00
Le 21 juin 1966	400,000.00
Le 22 août 1966	700,000.00
Le 27 octobre 1966	650,000.00
Le 28 décembre 1966	700,000.00
Le 20 janvier 1967	350,000.00
Le 20 mars 1967	200,000.00
Le 17 juillet 1967	327,914.00
Le 25 octobre 1967	200,000.00
Le 24 avril 1968	1,838.00
Le 24 avril 1968	170,463.08
Le 26 juin 1968	42,000.00

18. Au cours des années 1965 à 1968, la Dominion Engineering Works Ltd a fait chaque mois une déclaration au ministère du Revenu national et a versé des acomptes à titre de taxe de consommation ou de vente. Un chèque représentant le versement pour le mois accompagnait la déclaration du mois en question portant sur les biens qu'elle avait

19. In making monthly returns to the Department as aforesaid, Dominion Engineering included amounts on account of sales tax on the instalment payments becoming payable in accordance with the terms of the contract for the newsprint machine in question, in the accounting period to which the returns pertained, and the amounts so included and the dates on which payments were made to the Department are as follows:

January 17, 1966 .....	\$55,000.00
March 21, 1966 .....	55,000.00
May 24, 1966 .....	55,000.00
July 25, 1966 .....	44,000.00
September 26, 1966 .....	77,000.00
November 28, 1966 .....	71,500.00
January 30, 1967 .....	77,000.00
February 29, 1967 .....	38,500.00
May 22, 1967 .....	22,000.00
TOTAL .....	<u>\$495,000.00</u>

On or about April 10, 1968, a refund of tax in the amount of \$34,103.00 was paid to Dominion Engineering Works Limited by the Department of National Revenue as a result of changes in the tax rate during the relevant periods.

20. On January 18, 1968, K. V. Sandford of Foster Business Services applied in writing for a refund by letter to the Director, Excise Tax Operations as follows:

"In accordance with the provisions of Section 46 of the Excise Tax Act please accept this letter of intent, on behalf of our clients, The Price Company Limited and Price (Newfoundland) Pulp and Paper Limited, to file an application in writing for refund or deduction of federal sales tax paid on shipments of component parts for Dominion newsprint machines manufactured and supplied by Dominion Engineering Works Limited for our clients' premises at River Bend, Quebec, and Grand Falls, Newfoundland."

and appended hereto as Appendix "F" is a copy of the letter.

21. The Department of National Revenue has refused to refund the sum of \$460,899.97.

22. The Examination for Discovery of George Cameron Brown, an officer of the Suppliant, may be used and referred to in accordance with the Rules of Court.

23. This Statement of Facts is intended to shorten the trial of this action, and the parties agree upon these facts only for the purpose of this action. No evidence may be offered inconsistent with this Statement but additional evidence not inconsistent with it may be offered subject to all the usual rules at the trial of this action.

fabriqués, comme en font foi les deux pages du grand livre annexées aux présentes (annexe «E»).

19. Dans ses déclarations mensuelles au ministère, la Dominion Engineering a fait figurer des montants versés à titre de taxe de vente sur les versements effectués conformément aux dispositions du contrat relatif à la machine à papier journal en question pour la période visée par les déclarations. Lesdits montants ainsi que la date de chaque versement au ministère sont les suivants:

b	Le 17 janvier 1966 .....	\$55,000.00
	Le 21 mars 1966 .....	55,000.00
	Le 24 mai 1966 .....	55,000.00
	Le 25 juillet 1966 .....	44,000.00
	Le 26 septembre 1966 .....	77,000.00
c	Le 28 novembre 1966 .....	71,500.00
	Le 30 janvier 1967 .....	77,000.00
	Le 29 février 1967 .....	38,500.00
	Le 22 mai 1967 .....	22,000.00
d	TOTAL .....	<u>\$495,000.00</u>

Le 10 avril 1968, ou vers cette date, le ministère du Revenu national a remboursé à la Dominion Engineering Works Limited la somme de \$34,103.00 représentant une partie de la taxe payée par celle-ci, suite à des modifications du taux de la taxe au cours de la période en question.

e 20. Le 18 janvier 1968, K. V. Sandford, de la Foster Business Services, a adressé une lettre au Directeur des opérations de la taxe d'accise, où il demandait un remboursement dans les termes suivants:

f «Conformément aux dispositions de l'article 46 de la Loi sur la taxe d'accise, veuillez prendre note par les présentes que nos clientes, La Compagnie Price Limitée et la Price (Newfoundland) Pulp and Paper Limited, ont l'intention de soumettre une demande écrite de remboursement ou de déduction de la taxe de vente fédérale payée relativement à des expéditions de pièces composant des machines à papier journal Dominion fabriquées et fournies par la Dominion Engineering Works et installées aux usines de nos clientes situées à Riverbend (Québec) et à Grand Falls (Terre-Neuve).»

g Une copie de cette lettre est annexée aux présentes (annexe «F»).

h 21. Le ministère du Revenu national a refusé de rembourser la somme de \$460,899.97.

i 22. Conformément aux règles de la Cour, on peut utiliser et citer l'interrogatoire préalable de George Cameron Brown, un des dirigeants de la requérante.

j 23. Le présent exposé des faits est destiné à accélérer la présente procédure et les parties ne conviennent des faits en question qu'aux fins de la présente action. Aucun élément de preuve incompatible avec cet exposé ne pourra être présenté, mais des éléments de preuve nouveaux qui ne sont pas incompatibles avec ledit exposé pourront être présentés lors de l'audience, sous réserve de toutes les règles habituelles.

The Agreed Statement of Facts in the other action is Exhibit P-1, to like effect, with necessary changes in details of amounts, dates, etc.

The witness George C. Brown is Vice-President of The Price Company Limited and a director of Price (Nfld) Pulp & Paper Limited. He testified that he was in overall charge of installing the two machines; that The Price Company owns 99% of the issued common stock of the Price (Nfld) company; that Rust Associates was engaged by the two companies as consultants and as purchasing agents to purchase the machines, and as installers of them; the two companies had agreements with Rust Associates that they would advance to Rust Associates the money for payment of the sales taxes on the machines, and the two companies did in fact advance the money for the taxes, and each company is out of pocket for the sales tax paid.

At the trial it was agreed by counsel for the parties that Dominion Engineering Works Limited has no interest in any right to a recovery of the sales taxes in issue.

In its petition in this action the suppliant alleges that on the date when the sale of the machine was made and when title to the goods passed to the suppliant the goods were exempt from sales tax by virtue of the provisions of section 32 and of paragraph (a) of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act*, as amended, then in force; and, in the alternative, that on the date when the machine was delivered it was exempt from sales tax. The suppliant therefore prays that the goods be declared to be exempt from sales tax under the *Excise Tax Act* and that the sales tax paid by the suppliant in the sum of \$460,899.97 be returned.

The respondent's Statement of Defence says that the petition discloses no cause of action and no grounds upon which the suppliant is entitled to any relief against Her Majesty; that if any refund of tax became payable under the *Excise Tax Act*, which is not admitted, then

L'exposé conjoint des faits relatif à l'autre action constitue la pièce P-1; il a le même effet, seuls des détails particuliers à ladite action, tels les montants, les dates, etc., diffèrent.

<sup>a</sup> Le témoin George C. Brown, est vice-président de La Compagnie Price Limitée et administrateur de la Price (Nfld) Pulp & Paper Limited. Son témoignage regroupait les points suivants.  
<sup>b</sup> C'est lui qui était chargé de la direction générale des travaux d'installation des deux machines; La Compagnie Price Limitée détient 99% des actions ordinaires en circulation de la Price (Nfld) Pulp & Paper Limited; les deux compa-  
<sup>c</sup> gnies ont retenu les services de la Rust Associates à titre de conseiller pour l'achat des machines et de leur installation; les deux compagnies avaient convenu avec la Rust Associates qu'elles lui avanceraient les sommes nécessaires à  
<sup>d</sup> l'acquittement de la taxe de vente sur les machines, ce qu'elles ont effectivement fait; chaque compagnie se trouve donc à avoir déboursé le plein montant de la taxe de vente.

<sup>e</sup> A l'audience, les avocats des parties ont convenu que la Dominion Engineering Works Limited n'a aucun intérêt dans le présent litige car elle n'a aucun droit au remboursement d'une partie quelconque des taxes de vente.

<sup>f</sup> Dans sa pétition, la requérante soutient qu'à la date de la vente de la machine et à celle où elle en est devenue propriétaire, ce bien était exempt de taxe de vente aux termes des dispositions de l'article 32 et de l'alinéa a) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise* et ses modifications alors en vigueur; subsidiairement, la requérante fait valoir qu'à la date de la livraison de la machine, cette dernière était  
<sup>g</sup> exempte de la taxe de vente. La requérante  
<sup>h</sup> demande donc que les biens soient déclarés exempts de taxe de vente en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* et le remboursement de la taxe de vente qu'elle a payée, soit la somme de  
<sup>i</sup> \$460,899.97.

Dans sa défense, l'intimée fait valoir que la pétition ne révèle aucune cause d'action ni motif donnant droit à la requérante à un redressement de la part de Sa Majesté; elle ajoute que si, effectivement, la requérante était fondée à réclamer le remboursement de taxe en vertu de

such a refund is now prohibited because application in writing for it was not made within two years of the time when such refund first became payable, as required by the statute; and that the goods were not exempt from the sales tax imposed by that Act.

Section 46 of the Act provides in part as follows:

46. (1) A deduction from, or refund of, any of the taxes imposed by this Act may be granted

(a) where an overpayment has been made by the taxpayer;

...

(b) where the tax was paid in error;

(c) where the original sale or importation was subject to tax, but exemption is provided on subsequent sale by this Act;

...

(5) No refund or deduction from any of the taxes imposed by this Act shall be paid unless application in writing for the same is made by the person entitled thereto within two years of the time when any such refund or deduction first became payable under this Act or under any regulation made thereunder.

(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.

In its Reply the suppliant alleges that it made an application in writing for a refund of the tax money by letter dated January 18, 1968, addressed to the Department of National Revenue by duly authorized agent on behalf of the suppliant. This letter is referred to in paragraph 20 of the Agreed Statement of Facts. The respondent admits that the letter was sent, but takes the position that the suppliant was not the party that could apply for a refund.

I will now proceed to refer to tax sections of the *Excise Tax Act*.

The relevant portion of section 30(1) of the Act reads as follows:

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

(a) produced or manufactured in Canada

la *Loi sur la taxe d'accise*, ce que nie l'intimée, elle a perdu tout droit à un tel remboursement pour avoir négligé d'en faire la demande par écrit dans les deux ans de la date à laquelle cette remise est devenue en premier lieu exigible, comme le prévoit la loi; l'intimée affirme enfin que les biens n'étaient pas exempts de la taxe de vente imposée par ladite loi.

L'article 46 de la loi porte notamment que:

46. (1) Il peut être accordé une déduction ou remise de toute taxe imposée par la présente loi

a) lorsque le contribuable a effectué un paiement en trop;

...

b) lorsque la taxe a été payée par erreur;

c) lorsque la vente ou l'importation originale était assujétie à la taxe, mais que la présente loi prévoit une exemption sur la vente subséquente;

...

(5) Nulle remise ou déduction de quelque une des taxes imposées par la présente loi ne doit être effectuée à moins que la personne y ayant droit ne produise une demande par écrit à cet effet dans les deux ans de la date à laquelle cette remise ou déduction est devenue en premier lieu exigible en vertu de la présente loi ou de règlements édictés sous son régime.

(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.

Dans sa réponse, la requérante soutient avoir produit une demande écrite de remboursement des sommes versées à titre de taxe, par lettre en date du 18 janvier 1968 adressée au ministère du Revenu national par son mandataire dûment autorisé. Mention de ladite lettre est faite au paragraphe 20 de l'exposé conjoint des faits. L'intimée reconnaît avoir reçu la lettre, mais soutient que la requérante n'était pas la partie fondée à présenter une demande de remboursement.

Je vais maintenant citer quelques articles de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Voici la partie de l'article 30(1) de ladite loi qui nous intéresse:

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

a) produites ou fabriquées au Canada,

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

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

...

Subparagraph (ii) was in the Act at all times relevant to this action.

Section 30(1) should be read, for the purposes of this case, with section 32(1), which was in force at all relevant times and is as follows:

32. (1) The tax imposed by section 30 does not apply to the sale or importation of the articles mentioned in Schedule III.

I should say here that prior to June 14, 1963, Schedule III included a heading "Machinery and Apparatus to be Used in Manufacture or Production", but that heading and the goods enumerated thereunder were repealed by S.C. 1963, c. 12, s. 7(6), effective June 14, 1963, and the goods did not come back into Schedule III until June 2, 1967, as appears by the amendments next mentioned.

Statutes of Canada 1966-67, c. 40, s. 9, added a new Schedule V, which included "machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods", and section 4 of this statute amended section 32(3) of the *Excise Tax Act* to read as follows:

32. (3) There shall be imposed, levied and collected only three-eighths of the tax imposed by section 30 on the sale or

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

a

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

b

c

...

Le sous-alinéa (ii) faisait partie de la loi pendant toute l'époque qui nous intéresse.

d

Aux fins de la présente affaire, il y a lieu de lire l'article 30(1) en corrélation avec l'article 32(1), qui était en vigueur pendant toute l'époque qui nous intéresse et est rédigé ainsi:

e

32. (1) La taxe imposée par l'article 30 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des articles mentionnés à l'annexe III.

f

Je devrais préciser dès maintenant qu'avant le 14 juin 1963, il y avait à l'annexe III une catégorie d'objets appelée «Machines et appareils devant servir à la fabrication ou production», mais que l'art. 7(6) du c. 12 des Statuts du Canada de 1963, entré en vigueur le 14 juin 1963, a fait disparaître de l'annexe III cette catégorie et la liste des objets la composant, et que lesdits objets ne sont réapparus à l'annexe III que le 2 juin 1967, comme le révèlent les modifications suivantes.

h

Aux termes de l'art. 9 du c. 40 des Statuts du Canada de 1966-67, la loi était modifiée par l'adjonction de l'annexe V qui visait notamment «les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises»; l'article 4 de ladite loi modifiait l'article 32(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont le texte devenait le suivant:

j

32. (3) Ne sont imposés, prélevés et perçus que les trois huitièmes de la taxe prévue par l'article 30 sur la vente ou

importation of the articles enumerated in Schedule V, and with respect to any such articles delivered to the purchaser or imported or taken out of warehouse for consumption after March 31, 1968, the tax imposed by section 30 shall not apply.

This statute also provided by section 10 that section 32(3) of the *Excise Tax Act* as enacted by section 4 of this statute applies to articles in Schedule V that are, in the case of goods manufactured in Canada, delivered to the purchaser after March 31, 1967.

The statute 1966-67, c. 40, was followed by S.C. 1966-67, c. 79, which increased the sales tax to 9%, and by section 2 amended section 32(3) of the *Excise Tax Act* to read as follows:

32. (3) There shall be imposed, levied and collected only three-ninths of the tax imposed by section 30 on the sale or importation of the articles enumerated in Schedule V, and with respect to any such articles delivered to the purchaser or imported or taken out of warehouse for consumption after March 31, 1968, the tax imposed by section 30 shall not apply.

Next in time came S.C. 1967-68, c. 29, which by section 12 repealed Schedule V, and by section 11(10), effective June 2, 1967, added a new Part XIII of Schedule III, which includes in paragraph (1)(a) "machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods"; and by section 13 provided as follows:

13. (1) Sections 5 and 12 and subsections (1), (3), (4), (6) and (10) of section 11 of this Act shall be deemed to have come into force on June 2, 1967, and to have applied to all goods mentioned therein imported or taken out of warehouse for consumption on or after that day and to have applied to goods previously imported for which no entry for consumption was made before that day.

On the question of the incidence of sales tax counsel for the suppliant submitted that a conditional contract of sale (such as the contract in this case) is an executory contract and that it does not constitute a "sale" under the *Excise Tax Act*; and that unless and until title to the goods here under consideration passed, no sales tax was payable; and by the time title passed,

l'importation des articles énumérés à l'Annexe V et, à l'égard de tous semblables articles livrés à l'acheteur ou importés ou sortis d'entrepôt pour la consommation après le 31 mars 1968, la taxe prévue par l'article 30 ne s'applique pas.

<sup>a</sup> En outre, l'article 10 de la loi susdite prévoyait que le nouvel article 32(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*, édicté par l'article 4 de la loi susdite, s'applique aux articles énumérés à l'annexe V qui sont, dans le cas des marchandises fabriquées au Canada, livrées à l'acheteur après le 31 mars 1967.

Peu après la promulgation du c. 40 des Statuts du Canada de 1966-67 fut promulgué le c. 79 des mêmes statuts, aux termes duquel la taxe de vente passait à 9%. Aux termes de l'article 2 de cette dernière loi, l'article 32(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* était remplacé par ce qui suit:

<sup>d</sup> 32. (3) Ne sont imposés, prélevés et perçus que les trois neuvièmes de la taxe prévue par l'article 30 sur la vente ou l'importation des articles énumérés à l'Annexe V et, à l'égard de tous semblables articles livrés à l'acheteur ou importés ou sortis d'entrepôt pour la consommation après le 31 mars 1968, la taxe prévue par l'article 30 ne s'applique pas.

<sup>e</sup> Vint ensuite le c. 29 des Statuts du Canada de 1967-68 qui, aux termes de son article 12, abrogeait l'annexe V et, aux termes de son article 11(10), entrant en vigueur le 2 juin 1967, ajoutait une nouvelle Partie XIII à l'annexe III, incluant dans l'alinéa (1)a), «les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises»; l'article 13 de cette loi modificatrice portait que:

<sup>h</sup> 13. (1) Les articles 5 et 12 et les paragraphes (1), (3), (4), (6) et (10) de l'article 11 de la présente loi sont censés être entrés en vigueur le 2 juin 1967, et s'être appliqués à toutes les marchandises y mentionnées, importées ou sorties d'entrepôt pour la consommation à compter de la date en question ainsi qu'aux marchandises antérieurement importées pour lesquelles aucune déclaration en vue de la consommation n'a été faite avant ladite date.

<sup>i</sup> Sur la question de l'incidence de la taxe de vente, les avocats de la requérante ont fait valoir qu'un contrat de vente conditionnelle, tel le contrat en l'espèce, est un contrat imparfait et qu'il ne constitue pas une «vente» selon la *Loi sur la taxe d'accise*; tant que la propriété des marchandises en question n'était pas transmise, a-t-il ajouté, aucune taxe de vente n'était exige-

the goods were exempt from tax by virtue of S.C. 1967-68, c. 29. He distinguished sales from agreements to sell, and in that respect referred to *Halsbury*, 3rd ed., vol. 34, at page 5, which says that "sale is the transfer, by mutual consent, of the ownership of a thing from one person to another for a money price"; to *Benjamin on Sale*, 8th ed., at p. 297 as follows:

After a contract of sale has been formed, the first question which suggests itself is naturally, What is its effect? When does the bargain amount to an actual sale, and when is it a mere executory agreement, or, as it is now called, an agreement to sell?

We have already seen that the distinction consists in this, that in a sale, the thing which is the subject of the contract becomes the property of the buyer (under the contract, that is to say), the moment the contract is concluded, and without regard to the fact whether the goods be delivered to the buyer or remain in possession of the seller, whereas in the agreement to sell, the property is to pass at a future time or subject to the fulfilment of some condition, and the goods remain the property of the seller till the contract is executed. In the one case, A sells to B: in the other, he only promises to sell.

to section 2(f) of the Statutes of Newfoundland, 1955, c. 62, which defines "conditional sale"; and to Faribault's *Traité de Droit civil du Québec*, vol. 11, as follows [at page 157]:

[TRANSLATION] Where the vendor retains ownership of the thing sold until the price is paid in full, the purchaser may not sell it, since he does not own it. In selling it he is selling the goods of another, and the vendor may then claim against the second purchaser and even against any subsequent purchaser, except where the final purchaser has obtained it from a dealer in similar merchandise. In the latter case the first vendor may only claim the thing by offering to reimburse the amount paid by the final purchaser.

On that issue of sale counsel for the respondent submitted that section 30(1)(a)(ii) was in the Act at all material times; in the case of a one-payment contract where payment is to be made when the goods are delivered or when the property in the goods passes, whichever is the earlier, there is a tax payable as in subparagraph (i) of section 30(1)(a); in the case of instalment contracts there is a like tax with a difference that it is payable *pro tanto* as provided in sub-

ble; enfin, selon lui, une fois cette transmission réalisée, les marchandises étaient exemptes de taxe aux termes du c. 29 des Statuts du Canada de 1967-68. Il a distingué la vente de la promesse de vente et, à ce sujet, il a renvoyé à *Halsbury*, 3<sup>e</sup> éd., vol. 34, à la page 5, où la vente est définie comme [TRADUCTION] «le transfert, par consentement mutuel, de la propriété d'une chose d'une personne à une autre en contrepartie d'un prix en argent»; il a aussi renvoyé à *Benjamin on Sale*, 8<sup>e</sup> éd., à la p. 297:

[TRADUCTION] Une fois le contrat de vente conclu, la première question qui vient naturellement à l'esprit est la suivante: Quel est son effet? A quel moment y a-t-il véritablement vente? En d'autres termes, quand le contrat cesse-t-il d'être un contrat imparfait ou, comme on dit maintenant, une promesse de vente?

Nous avons déjà vu que la distinction est la suivante: dans une vente, l'objet sur lequel porte le contrat devient la propriété de l'acheteur (en vertu du contrat) dès la conclusion du contrat, peu importe que les biens soient livrés à l'acheteur ou qu'ils restent en possession du vendeur, alors que dans une promesse de vente, la propriété n'est transmise que plus tard ou sous réserve de l'exécution de conditions, le vendeur restant propriétaire des biens jusqu'à la réalisation du contrat. Dans un cas, A vend à B; dans l'autre, il ne fait que promettre de vendre.

L'avocat de la requérante renvoie en outre à l'article 2f) des Statuts de Terre-Neuve de 1955, c. 62, qui donne une définition de l'expression «vente conditionnelle» et au vol. 11 du *Traité de Droit civil du Québec* de Faribault, où nous pouvons lire ce qui suit [à la page 157]:

Lorsque le vendeur conserve la propriété de la chose vendue jusqu'à ce que le prix soit entièrement payé, l'acheteur n'a pas le droit de vendre cette chose puisqu'elle ne lui appartient pas. En la vendant, il vend la chose d'autrui, et son vendeur a alors le droit de la revendiquer contre le second acheteur et même contre tout acheteur subséquent, sauf le cas où le dernier acheteur l'aurait acheté d'un trafiquant en semblables matières. Dans cette dernière hypothèse, le premier vendeur ne peut lui revendiquer la chose qu'en offrant de lui rembourser le prix qu'il a payé.

Sur cette question, l'avocat de l'intimée a signalé que l'article 30(1)(a)(ii) a fait partie de la loi pendant toute l'époque en question; il a soutenu que dans le cas d'un contrat ne comportant qu'un seul paiement devant être fait au moment de la livraison des marchandises ou de la transmission de la propriété des biens, selon celle des deux dates qui est antérieure à l'autre, une taxe est exigible aux termes du sous-alinéa (i) de l'article 30(1)(a), et que, dans le cas d'un

paragraph (ii); that the object of the section is to produce an economic result with imposition of tax in each situation; and that there was an exigible tax on the goods concerned in this action payable at the time each of the instalments became payable in accordance with the terms of the contract for the goods.

One of the closest cases to this case, referred to by counsel on each side, is *The King v. Dominion Engineering Company Limited* before the Supreme Court of Canada ([1944] S.C.R. 371) and the Privy Council ([1947] 1 D.L.R. 1). It was an action by the Crown to recover sales tax claimed in respect of a contract of sale of a machine that was to be built by Dominion Engineering for the purchaser, Lake Sulphite Pulp Company, the price to be payable in nine monthly instalments, plus a balance when the machine would be in operation, title to pass on payment in full. Six instalments of the price were paid to Dominion under the contract, and Dominion paid the sales tax on them. The purchaser then went bankrupt and the three remaining instalments were not paid. The machine was never delivered to the purchaser. The Crown's claim was to recover from Dominion sales tax on the three unpaid instalments. The taxing provision was section 86(1) of the *Special War Revenue Act*, R.S.C. 1927, c. 179, reading as follows:

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

(a) produced or manufactured in Canada, payable by the producer or manufacturer at the time of the delivery of such goods to the purchaser thereof.

Provided that in the case of any contract for the sale of goods wherein it is provided that the sale price shall be paid to the manufacturer or producer by instalments as the work progresses, or under any form of conditional sales agreement, contract of hire-purchase or any form of contract

contrat prévoyant le paiement du prix par versements, une taxe semblable est exigible, sauf qu'elle est payable *pro tanto*, comme le stipule le sous-alinéa (ii); par l'article en question, poursuit l'avocat de l'intimée, on vise un résultat d'ordre économique en imposant une taxe dans les deux cas. L'avocat de l'intimée fait enfin valoir qu'une taxe était exigible à l'égard des marchandises dont il est question en l'espèce à l'époque où chacun des versements est devenu exigible conformément aux dispositions du contrat.

Un des arrêts les plus pertinents, auxquels ont renvoyé les avocats de chacune des parties, est celui rendu dans l'affaire *Le Roi c. Dominion Engineering Company Limited* par la Cour suprême du Canada ([1944] R.C.S. 371) et ensuite par le Conseil privé ([1947] 1 D.L.R. 1). Il s'agissait d'une action instituée par la Couronne en recouvrement de la taxe de vente réclamée relativement à la vente d'une machine que la Dominion Engineering devait construire pour l'acheteuse, la Lake Sulphite Pulp Company. Aux termes du contrat, le prix était payable en neuf versements mensuels suivis du versement du solde lorsque la machine aurait commencé à fonctionner, la propriété ne devant être transmise que lors du paiement complet. Six des dix acomptes à valoir sur le prix de vente ont été versés à la Dominion, qui a payé la taxe de vente y afférente. L'acheteuse a ensuite fait faillite et les trois autres versements sont restés en souffrance. La machine n'a jamais été livrée à l'acheteuse. Dans sa réclamation, la Couronne cherchait à recouvrer de la Dominion la taxe de vente afférente aux trois versements en souffrance. Dans cette affaire, l'article assujettissant à l'impôt était l'article 86(1) de la *Loi spéciale des revenus de guerre*, S.R.C. 1927, c. 179, telle que modifiée, qui portait que:

86. (1) Il doit être imposé, prélevé et perçu une taxe de consommation ou de vente de huit pour cent sur le prix de vente de toutes les marchandises

a) Produites ou fabriquées au Canada, exigible du producteur ou du fabricant à l'époque de la livraison de ces marchandises à leur acheteur.

Toutefois, s'il s'agit, pour la vente de marchandises, d'un contrat où il est prévu que le prix de vente doit être acquitté par versements au fabricant ou producteur au fur et à mesure que progresse l'ouvrage, ou sous toute forme de convention de ventes conditionnelles, de contrat de vente à

whereby the property in the goods sold does not pass to the purchaser thereof until a future date, notwithstanding partial payment by instalments, the said tax shall be payable *pro tanto* at the time each of such instalments falls due and becomes payable in accordance with the terms of the contract, and all such transactions shall for the purposes of this section, be regarded as sales and deliveries.

Provided further that in any case where there is no physical delivery of the goods by the manufacturer or producer, the said tax shall be payable when the property in the said goods passes to the purchaser thereof.

Rand J. delivering the judgment of the Chief Justice, and of Kerwin, Taschereau and Rand JJ., said in part as follows [at pages 375-377]:

The words "such transactions" refer either to the contracts themselves or to the successive liabilities for instalments. But in either sense the expression "becomes payable" is not to be limited solely to the event of the day named for the payment of the instalment. What is contemplated is an obligation to pay arising from the legal effectiveness of the contract.

Although the section declares the "transaction" to be a constructive sale and delivery, the fundamental support of the tax is an executory contract leading to the transfer of title and possession. That contract is conceived as a potential sale to which in turn is related a potential total tax: "the tax shall be payable". *Pro tanto* portions of the tax are related to instalments of price and, when the latter become payable as parts of a whole, the right to the tax takes on the same character: but throughout, the tax depends for its efficacy upon the maturing contract. For the total tax there is only an inchoate liability created by the making of the agreement: and to sustain the right to the tax, the instalment become payable must remain an obligation of an executory contract.

The legal liability at any time for any portion of the tax in no degree restricts the parties in good faith from modifying the contract as they see fit, and *a fortiori* it does not prevent a modification by operation of law. If, in the legal result, the actual transaction ceases to be one of sale, then the necessary support for the tax disappears. That result, at least where the termination of the contract does not effect a total rescission, will not affect the right to taxes on any portion of the price paid to the seller nor does it touch those that have been collected or reduced to judgment by the Crown.

The fact of bankruptcy intervening is, in my opinion, a circumstance fatal to the right of the Crown to maintain this information. When, on February 22nd, the liquidation order was made, the instalments for the balance of purchase price ceased to be "due" and "payable" within the meaning of the statute. What remained to the respondent was to prove for

tempérament, ou toute forme de contrat en vertu duquel la propriété des marchandises vendues ne passe pas aux mains de leur acheteur avant une date ultérieure, nonobstant paiement partiel par versements, ladite taxe est exigible pour ce qui, à l'époque de chacun de ces versements, devient dû et payable conformément aux conditions du contrat, et toutes ces transactions doivent être considérées, pour les fins du présent article, comme ventes et livraisons.

De plus, dans le cas où il n'y a pas eu de livraison réelle des marchandises par le fabricant ou producteur, ladite taxe est exigible lorsque la propriété desdites marchandises passe aux mains de leur acheteur.

Le juge Rand, qui a rendu le jugement au nom du juge en chef et des juges Kerwin, Taschereau et Rand, a notamment déclaré ce qui suit [aux pages 375-377]:

[TRADUCTION] Les termes «ces transactions» désignent soit les contrats eux-mêmes soit les obligations successives d'effectuer un versement. Dans les deux cas, l'expression «devient payable» ne désigne pas uniquement l'arrivée du jour où doit se faire le versement. Ce qu'on envisage, c'est l'obligation de payer découlant de la valeur juridique du contrat.

Même si l'article porte que la «transaction» est une vente et une livraison implicite, l'opération qui justifie essentiellement la taxe est un contrat imparfait devant aboutir à la cession de la propriété. Ce contrat est conçu comme une vente possible assujettie à une taxe globale possible: «ladite taxe est exigible». Les tranches de la taxe sont évaluées en fonction des acomptes versés sur le prix et, lorsque ceux-ci deviennent payables à titre de partie d'un tout, la taxe suit le sort du principal; toutefois, pendant toute la période en cause, la taxe n'existe que dans la mesure où l'on prévoit que le contrat sera exécuté. L'accord ne crée qu'une obligation incomplète d'acquitter le montant total de la taxe; pour qu'on puisse en exiger l'acquiescement, il faut que le versement devenu payable le soit à titre d'obligation d'un contrat imparfait.

Le fait d'être tenues à un moment donné d'acquitter une partie quelconque de la taxe n'empêche en aucune façon les parties de bonne foi de modifier le contrat à leur guise et, *a fortiori*, n'empêche pas que le contrat soit modifié par le seul effet de la loi. S'il en résulte, en droit, que la transaction n'est plus une vente, l'assiette nécessaire à l'impôt disparaît. Ce résultat, du moins dans les cas où la résiliation du contrat n'opère pas rescission totale, ne fera pas disparaître le droit à la perception de la taxe sur toute partie du prix payé au vendeur et ne saurait avoir pour effet de faire varier le montant des taxes déjà perçues ou fixées par jugement en faveur de la Couronne.

Selon moi, la faillite de l'appelante fait perdre à la Couronne le droit de poursuivre cette procédure. Lorsque l'ordonnance de liquidation a été rendue le 22 février, les versements à valoir sur le prix d'achat non encore effectués ont cessé d'être «dus» et «payables» au sens de la loi. La seule solution pour l'intimée était de prouver l'existence de dom-

unliquidated damages subject to the right of the liquidator to elect to complete the contract. It is not suggested there was any such election prior to the commencement of this proceeding. But the respondent could not have enforced payment of the remaining instalments and the essential condition of the tax that they should continue as effective obligations of a contract of sale was not existing when the information was issued. A right of election by the liquidator even then continuing could not affect the present proceeding.

This interpretation of the Act does not mean that either price or instalment of price in such a contract must be received before the tax is exigible but it does mean that where the obligation of such an executory contract is by operation of law destroyed, then unpaid taxes related to its terms, themselves suffer a corresponding effect. If that were not so, sellers with unsold property on their hands would be liable for taxes in respect of purchase price not only unpaid but the legal right to which had been annulled: and on the other hand a resale of the same property would attach to itself a new tax unrelated in any sense to that attributed to the first sale. What is created is a tax liability running parallel to executory commercial transactions which, before their completion, is exposed to the effect of contractual changes or fundamental legal infirmities to which they may become subjected.

Hudson J. said in part as follows [at pages 379-380]:

There is no dispute as to any material facts and the whole question is as to the interpretation of the section in relation to the facts. It must be kept in mind that the machinery was being sold as a unit, that it was never completely manufactured, and that physical delivery had not been made of any, except a small part of the value of \$1,200 and that the property in such part of the machine as had been manufactured did not pass to the purchaser.

...

This section requires careful analysis.

Under (a) the tax is payable on delivery of the goods.

In the first proviso, provision is made for earlier payments in cases where the contract calls for payment by instalments. In most of the cases falling within this proviso there would be an actual physical delivery of the goods agreed to be sold. For example, in cases of conditional sales and hire-purchase, this is almost invariably the case. In some, however, there would not be physical delivery and for such it is provided that a constructive or notional delivery should be assumed.

The second proviso does not apply to cases where there is an actual physical delivery, but in any other cases makes the tax payable when the property in the goods passes to the purchaser.

mages non liquidés, sous réserve du droit du liquidateur de choisir de parfaire le contrat. Rien n'indique que le liquidateur ait choisi cette solution avant le commencement de la présente procédure. L'intimée ne pouvait exiger qu'on lui fasse les derniers versements et la condition essentielle à l'assujettissement, c'est-à-dire que les versements à venir continuent d'être des obligations réelles d'un contrat de vente, était donc absente lorsque les procédures ont été intentées. Le fait qu'il soit toujours loisible au liquidateur d'exercer le choix en question n'a aucun effet sur l'issue de la présente procédure.

Cette façon d'interpréter la loi n'a pas pour effet de faire du paiement du prix ou des acomptes sur le prix dans un tel contrat une condition essentielle à l'exigibilité de la taxe, mais il en découle que lorsque l'obligation créée par un tel contrat imparfait est anéantie par l'effet de la loi, la portion de la taxe non encore payée correspondant aux versements non encore effectués subit un sort analogue. S'il en était autrement, une personne ayant un bien invendu serait assujettie à l'impôt sur le prix d'achat qui non seulement n'a pas été acquitté mais au paiement duquel il n'a plus droit; d'autre part, la revente de ce bien entraînerait une nouvelle taxe tout à fait séparée et distincte de celle relative à la première vente. Ce que le législateur a établi, c'est un assujettissement fiscal adapté aux particularités d'opérations commerciales imparfaites qui est soumis, jusqu'au moment de l'exécution parfaite des obligations, aux effets de toute modification contractuelle ou des vices de fond qui peuvent apparaître par le seul effet de la loi.

Voici un extrait de la déclaration du juge Hudson [aux pages 379-380]:

[TRADUCTION] Les faits pertinents ne sont pas contestés. Le problème se situe au niveau de l'interprétation de l'article applicable aux faits de l'espèce. Il y a lieu de se rappeler que la machine a été vendue comme un tout, qu'on n'en a jamais terminé la fabrication, que seule une petite partie de la machine dont la valeur n'était que de \$1,200 a été réellement livrée, et que la propriété de la partie de la machine qui a été fabriquée n'a pas été transmise à l'acheteur.

...

Il convient de scruter cet article.

En vertu de l'alinéa a), la taxe est exigible lors de la livraison des marchandises.

La première partie de l'alinéa susdit porte que dans les cas où le contrat stipule que le prix sera payable par versements, la taxe sera immédiatement exigible. Dans la plupart des cas visés par cette partie de l'alinéa, il y a livraison réelle des marchandises faisant l'objet de la vente. Par exemple, dans les cas de ventes conditionnelles et de ventes à tempérament, il en est presque toujours ainsi. Dans certains cas, toutefois, il n'y a pas de livraison réelle; l'alinéa précise que dans ces cas, il faut présumer que, dans l'abstrait, il y a eu livraison.

La seconde partie de l'alinéa ne vise pas les cas où il y a livraison réelle; elle s'applique à tous les autres cas et rend alors la taxe exigible lorsque la propriété desdites marchandises passe aux mains de leur acheteur.

The facts in the present case may bring it within the language of the first proviso. By the contract the sales price was to be paid in instalments in the nature of progress payments although there was no provision that these instalments should be made in accordance with any particular rate of progress. I think, however, that it must be assumed that it was the intention of the parties that the payments should not become payable until the respondent was making fair progress in its work. This was the interpretation of the Lake Sulphite Pulp Company officials because it appears from the evidence that that Company's manager protested against the delays of the respondent, and in fact held up the December payment for some time on that account.

It is a question whether or not the instalments in respect of which the Crown claims ever fell due and became payable but, even if this were so, I am of the opinion that the second proviso must prevail. The language is unqualified and it is clear that the property in the goods never passed to the purchaser. The second proviso does not destroy altogether the first but applies only to cases where there is no physical delivery. I think for that reason that the rule of construction approved of in *Forbes v. Git* [1923] A.C. 256] is applicable. The machinery was never completed and thus was never capable of physical delivery in fulfilment of the contract.

The Privy Council held that the second proviso prevailed and consequently, as there had been no physical delivery of the goods and as the property in the goods had never passed to the purchaser, the tax had never become payable. The judgment was delivered by Lord Macmillan, who said in part as follows [at pages 3-5]:

In imposing a sales tax one of the difficulties which confront the Legislature lies in the selection of the point of time at which the tax shall attach and become due. In the case of an ordinary retail sale for cash across the counter of a shop, the stages of agreement, appropriation of the goods to the contract, delivery, payment of the price and passing of the property are all practically simultaneous. But in more complicated transactions for the sale of goods to be produced or manufactured these stages may be spaced in time in various ways. The point of time which s. 86 has selected as in general the time for imposing, levying and collecting sales tax is the time of the delivery of the goods to the purchaser. Liability for the tax, as was pointed out for the Crown, is not made dependent on the price being paid, for the goods may be delivered on credit and the purchaser may default in payment.

In the present case, however, the goods were never delivered and the general rule is inapplicable. But the leading words of the enactment are followed by two provisos, which are both designed to qualify the generality of the main rule

Il se peut que les faits de la présente affaire la fasse relever des dispositions de la première partie de l'alinéa. Aux termes du contrat, le prix de vente devait être acquitté sous forme de versements correspondant à la proportion des travaux exécutés, bien que le contrat ne stipule pas que ces versements seraient effectués selon un rythme donné d'avancement des travaux. Il faut cependant présumer, me semble-t-il, que l'intention des parties était de n'astreindre l'appelant à faire des versements que dans la mesure où les travaux effectués par l'intimée progressaient de façon satisfaisante. C'est l'interprétation qu'ont donnée au contrat les dirigeants de la Lake Sulphite Pulp Company, car il ressort de la preuve que le directeur de ladite compagnie s'est plaint des retards apportés par l'intimée à exécuter ses obligations et que, pour ce motif, il est même allé jusqu'à retenir le versement de décembre pendant un certain temps.

On peut se demander si les versements sur lesquels porte la réclamation de la Couronne sont jamais devenus dus et payables, mais, même dans l'affirmative, j'estime que c'est la seconde partie de l'alinéa qui s'applique en l'espèce. Sa rédaction est catégorique et, en l'espèce, il est manifeste que la propriété des marchandises n'a jamais été transmise à l'acheteur. La seconde partie de l'alinéa ne prive pas la première de tout effet, puisqu'elle ne s'applique que dans les cas où il n'y a pas eu livraison réelle. Pour ce motif, j'estime que la règle d'interprétation consacrée par l'arrêt *Forbes c. Git* [1923] A.C. 256] est applicable. La construction de la machine n'a jamais été achevée et, donc, on n'a jamais pu réellement la livrer en exécution du contrat.

Le Conseil privé a décidé que la seconde partie de l'alinéa l'emportait et qu'en conséquence, étant donné qu'il n'y avait pas eu livraison réelle des marchandises et que la propriété de celles-ci n'avait jamais été transmise à l'acheteur, la taxe n'était jamais devenue exigible. Le jugement, rendu par Lord Macmillan, porte notamment que [aux pages 3-5]:

[TRADUCTION] Une des difficultés auxquelles est confronté le législateur en matière d'imposition d'une taxe de vente est le choix du moment de l'assujettissement et de l'exigibilité. Dans le cas d'une vente ordinaire au détail au comptant dans un magasin, les diverses étapes de l'opération, soit celles de l'accord, de l'identification des biens visés par le contrat, de la livraison, du paiement du prix et de la transmission de la propriété, sont toutes pratiquement simultanées. Mais dans des opérations plus complexes relatives à des biens non encore produits ni fabriqués, ces étapes sont réparties dans le temps de diverses façons. Le moment où, aux termes de l'art. 86, la taxe de vente est généralement imposée, prélevée et perçue, est celui de la livraison des marchandises à l'acheteur. L'assujettissement à la taxe, comme l'a souligné la Couronne, ne dépend pas du paiement du prix, car les marchandises peuvent être livrées à crédit et l'acheteur peut manquer à son obligation d'en payer le prix.

Toutefois, en l'espèce, les marchandises n'ont jamais été livrées et la règle générale est inapplicable. L'introduction de l'alinéa est toutefois suivie de deux dispositions, toutes deux destinées à restreindre la généralité de la règle princ-

in the matter of delivery. The first proviso introduces the conception of a notional delivery which is to be held to take place in certain specified cases, a feature of which is that the property in the goods sold does not pass to the purchaser until a future date. In particular where the contract provides that the sale price shall be paid to the manufacturer or producer as the work progresses the tax is to be payable *pro tanto* at the time each of such instalments falls due and becomes payable in accordance with the contract. The Crown not unnaturally relies on this as exactly and literally fitting the present case. Mr. Justice Angers in his judgment [[1943] 3 D.L.R. 12, Ex. C.R. 49] valiantly combats this conclusion the injustice of which has obviously seemed to him more shocking than it perhaps appears to their Lordships who have by long experience become inured to the arbitrariness of taxation. In the Supreme Court also [[1944] 4 D.L.R. 505, S.C.R. 371] the Crown's contention on the first proviso is countered and rejected. Their Lordships, however, do not find it necessary to pursue or review this argument for, however aptly the first proviso may seem to fit the Crown's case, they find in the second proviso a sufficient and complete answer to it.

The second proviso qualifies the main enactment in the matter of delivery no less than does the first proviso, and it also qualifies the first proviso itself. For it provides "further" that "in any case where there is no physical delivery of the goods," the taxes to be payable when the property in the goods passes to the purchaser. Thus where there is no physical delivery the notional delivery which the first proviso introduces is rendered inapplicable. Mr. Justice Angers found in the second proviso an alternative ground for his decision against the Crown and it is the main ground of Mr. Justice Hudson's judgment in the Supreme Court. In their Lordships' view this proviso presents an insuperable obstacle to the Crown's claim. There has been no physical delivery of the goods by the Dominion Company to the Pulp Company. The proviso enacts that "in any case" where there has been no physical delivery the tax is to be payable when the property passes. The property in the goods in question has never passed to the Pulp Company. Consequently the tax has never become payable. If the second proviso is repugnant in any way to the first proviso it must prevail for it stands last in the enactment and so, to quote Lord Tenterden C.J., "speaks the last intention of the makers": *The King v. Justices of Middlesex* (1831) 2 B. & Ad. 818 at p. 821, 109 E.R. 1347. The last word is with the respondent, the Dominion Company, and must prevail.

Their Lordships recognize that the result of their view may lead to anomalies. It would indeed have absolved the Dominion Company from liability to pay sales tax on the six instalments which they in fact received and on which they paid tax. But anomalies in tax legislation are far from being

pale en matière de livraison. La première introduit le concept d'une livraison théorique qui est censée avoir lieu dans certains cas précis et dont un des éléments distinctifs est le report de la transmission de la propriété des marchandises à une date future. Notamment, lorsqu'il est prévu au contrat que le prix de vente sera acquitté au fabricant ou producteur au fur et à mesure que progresse l'ouvrage, la taxe devient exigible *pro tanto* au moment où chaque versement devient dû et payable conformément aux conditions du contrat. La Couronne, on le comprendra sans peine, soutient que la présente affaire tombe exactement dans le cas prévu par la disposition susdite. Dans son jugement [[1943] 3 D.L.R. 12, R.C.É. 49], M. le juge Angers s'indigne de cette conclusion dont l'injustice lui paraît manifestement plus choquante qu'elle ne le paraît peut-être à leurs Seigneuries, qu'une longue expérience a forcées à se résoudre au caractère arbitraire de l'imposition. En outre, en Cour suprême [[1944] 4 D.L.R. 505, R.C.S. 371], la prétention de la Couronne fondée sur la première disposition est contestée et rejetée. Leurs Seigneuries n'estiment cependant pas nécessaire de pousser plus loin ou de faire l'étude de cet argument car, même si ladite partie semble très bien étayer les prétentions de la Couronne, la seconde partie leur semble constituer une réponse complète et satisfaisante auxdites prétentions.

Cette seconde partie de l'alinéa restreint la portée de la disposition principale en matière de livraison au même titre que le fait la première. Elle restreint en outre la portée de la première partie de l'alinéa. Elle porte en effet que «de plus, dans le cas où il n'y a pas eu de livraison réelle des marchandises», ladite taxe est exigible lorsque la propriété desdites marchandises passe aux mains de leur acheteur. Ainsi lorsqu'il n'y a pas livraison réelle, le concept de livraison théorique introduit par les dispositions de la première partie de l'alinéa n'est pas applicable. M. le juge Angers a vu dans la seconde partie de l'alinéa un motif subsidiaire susceptible de fonder la décision qu'il a rendue contre la Couronne et ladite disposition constitue le motif principal du jugement de M. le juge Hudson en Cour suprême. Leurs Seigneuries sont d'avis que cette seconde partie de l'alinéa constitue un argument péremptoire opposable à la réclamation de la Couronne. La compagnie Dominion n'a pas réellement livré les marchandises à la Lake Sulphite. Or cette disposition porte que «dans le cas» où il n'y a pas eu de livraison réelle, la taxe est exigible lorsque la propriété passe aux mains de l'acheteur. En l'espèce, la propriété des marchandises n'est jamais passée aux mains de la Lake Sulphite. En conséquence, la taxe n'est jamais devenue exigible. Si cette disposition est de quelque façon incompatible avec la première, elle l'emporte, car elle figure en dernier lieu dans la loi et, pour reprendre l'expression employée par le juge en chef Lord Tenterden, elle «exprime l'intention ultime du législateur»: *Le Roi c. Justices of Middlesex* (1831) 2 B. & Ad. 818, à la p. 821, 109 E.R. 1347. La dernière disposition de l'alinéa va dans le sens des prétentions de la compagnie Dominion et doit l'emporter.

Leurs Seigneuries se rendent compte du fait que leur opinion risque de mener à des anomalies. En effet, si l'on suit cette opinion, la compagnie Dominion n'aurait pas été tenue de payer la taxe de vente sur les six versements qu'elle a effectivement reçus et sur lesquels elle a payé la

uncommon, and the remedy lies to the hand of the Government which has apparently since 1927 passed some twenty amending statutes affecting the *Special War Revenue Act*.

The second proviso that was held to prevail in the *Dominion Engineering* case is not in the present section 30(1)(a) of the *Excise Tax Act*. Neither is there in the present case, as there was in the *Dominion Engineering* case, a destruction of the purchaser's obligation to pay all of the instalments of the purchase price.

It appears to me that section 30(1) deals specially in subparagraph (a)(ii) with conditional sales contracts for the sale of goods where the contract provides that the sale price shall be paid to the manufacturer or producer by instalments, and I think that in the case of such instalment contracts the subparagraph imposes a sales tax<sup>2</sup> payable on the sale price *pro tanto* at the time each of the instalments becomes payable in accordance with the terms of the contract. In the present case the contract falls within section 30(1)(a)(ii) and in my opinion the sales tax was exigible on the sale price of the goods *pro tanto* at the time each of the instalments became payable in accordance with the terms of the contract.

However, if any of the taxes paid were not exigible because of the goods having been put back in Schedule III on June 2, 1967, or for any other reason, there is the question whether the suppliant is entitled to a refund under the provisions of section 46(1) of the Act.

The Crown says that if any refund became payable it is now prohibited because an application in writing for it was not made within two years of the time when such refund first became payable. It was agreed on behalf of the Crown that the letter set forth in paragraph 19 of the Agreed Statement of Facts was sent on January 18, 1968. But, even if that letter is treated as an application, it is an application by the suppliant, not by the manufacturer, and as I construe section 46 the person who is entitled under subsection (1) to a "refund" of taxes paid to the Crown is the person who paid the taxes to the

taxe. Les anomalies en matière fiscale sont cependant loin d'être rares et il appartient au gouvernement de les corriger; il appert que depuis 1927, quelque vingt lois modificatrices de la *Loi spéciale des revenus de guerre* ont effectivement été adoptées.

<sup>a</sup> Cette seconde disposition, soit celle qui, aux termes de l'arrêt *Dominion Engineering*, devait l'emporter, ne figure plus à l'article 30(1)a) de la présente *Loi sur la taxe d'accise*. Une autre différence entre l'arrêt *Dominion Engineering* et le présent arrêt, c'est qu'en l'espèce l'obligation de l'acheteur d'effectuer tous les versements ne s'éteint pas.

<sup>c</sup> Il me semble que l'article 30(1), au sous-alinéa (ii) de l'alinéa a), vise précisément le cas de contrats de ventes conditionnelles de marchandises stipulant que le prix de vente sera payé au fabricant ou producteur par versements et je suis d'avis que dans le cas de contrats prévoyant de tels versements, ledit sous-alinéa impose une taxe de vente<sup>2</sup> payable à l'égard du prix de vente *pro tanto* à l'époque où chaque versement devient exigible en conformité des conditions du contrat. En l'espèce, le contrat relève de l'article 30(1)a)(ii) et, à mon avis, la taxe de vente est exigible à l'égard du prix de vente des marchandises *pro tanto* à l'époque où chaque versement devient exigible en conformité des conditions du contrat.

<sup>e</sup> Toutefois, si une partie quelconque des taxes payées n'était pas exigible du fait que les marchandises ont été replacées à l'annexe III depuis le 2 juin 1967, ou pour toute autre raison, il reste à décider si la requérante est fondée à réclamer une remise en vertu des dispositions de l'article 46(1) de la loi.

<sup>f</sup> La Couronne fait valoir que si, à un certain moment, la requérante était fondée à réclamer un remboursement, elle a maintenant perdu ce droit pour avoir négligé d'en faire la demande par écrit dans les deux ans de la date à laquelle ce remboursement est devenu en premier lieu exigible. Les avocats de la Couronne ont reconnu que la lettre dont il est fait mention au paragraphe 19 de l'exposé conjoint des faits a été envoyée le 18 janvier 1968. Toutefois, même si cette lettre constitue une demande, il s'agit d'une demande faite par la requérante et non par le fabricant; or, selon mon interpréta-

Crown. In the present case it was the manufacturer, not the suppliant, who was liable to pay the tax and who made the payments to the Crown, as appears by paragraph 18 of the Agreed Statement of Facts, albeit with funds provided by the suppliant.

In *The Queen v. M. Geller Inc.* (1964) 41 D.L.R. (2d) 367, a tax was imposed under section 80A of the *Excise Tax Act*, then applicable, on furs dressed in Canada, payable by the dresser. The judgment of the Supreme Court of Canada said in part as follows [at pages 368-369]:

The respondent M. Geller Inc. is a dealer in sheepskins, and some of this material was dressed in Canada by Nu-Way Lambskin Processors Ltd., both firms operating in the City and District of Montreal.

Nu-Way, as dresser was responsible for the payment of the tax under s. 80A and paid \$20,011.72 to Her Majesty the Queen, and on March 8, 1957, the present respondent and Nu-Way filed a petition of right claiming from Her Majesty the Queen the sum of \$20,956.74. It is argued that the tax imposed on dressed furs in Canada is illegal because sheepskin is not a fur falling within the meaning of the Act. It is admitted by all parties that M. Geller Inc. reimbursed to Nu-Way the sum of \$20,956.74 paid to Her Majesty the Queen by the latter.

Both Nu-Way and the respondent M. Geller Inc. claimed a refund of the amount paid. The respondent in the present case alleged that it was the only one that was required to pay the tax, that it paid the tax through the intermediary of Nu-Way Lambskin and that, having made a demand for refund in writing within two years from the date of payment, as required by the Act, it was entitled to such a refund.

The learned trial Judge [[1960] Ex. C.R. 512] dismissed the petition of right of the suppliant Nu-Way Lambskin on the ground that it failed to apply for a refund within the statutory delay. Section 105(6) provides as follows:

105. (6) If any person, whether by mistake of law or fact, has paid or overpaid to His Majesty, any moneys which 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 claim of the respondent however was maintained on the ground that the right to claim a refund is open to any person who has paid moneys which have been taken to account as taxes imposed by the Act and that the evidence

tion de l'article 46, la personne qui est fondée en vertu du paragraphe (1) à recevoir une «remise» de la taxe payée à la Couronne est celle qui a payé cette taxe. En l'espèce, même si les fonds étaient avancés par la requérante, c'est le fabricant, et non cette dernière, qui était tenue de payer la taxe et qui a fait les paiements à la Couronne, comme il ressort du paragraphe 18 de l'exposé conjoint des faits.

Dans l'affaire *La Reine c. M. Geller Inc.* (1964) 41 D.L.R. (2d) 367, une taxe avait été imposée en vertu de l'article 80A de la *Loi sur la taxe d'accise* alors en vigueur sur des fourrures apprêtées au Canada; cette taxe était payable par l'apprêteur. Le jugement de la Cour suprême du Canada porte notamment que [aux pages 368-369]:

[TRADUCTION] L'intimée, la M. Geller Inc., fait le commerce des peaux de moutons; une partie de ces peaux ont été apprêtées au Canada par la Nu-Way Lambskin Processors Ltd. Les deux compagnies susdites exploitaient leur commerce dans la ville et le district de Montréal.

En qualité d'apprêteuse, la Nu-Way était chargée du paiement de la taxe en vertu de l'article 80A. Elle a donc versé la somme de \$20,011.72 à Sa Majesté la Reine et, le 8 mars 1957, la présente intimée et la Nu-Way ont présenté une pétition de droit dans laquelle elles réclamaient à Sa Majesté la Reine la somme de \$20,956.74. On fait valoir que la taxe imposée sur ces fourrures apprêtées au Canada est illégale au motif que la peau de mouton n'est pas une fourrure au sens de la loi. Toutes les parties reconnaissent que la M. Geller Inc. a remboursé à la Nu-Way la somme de \$20,956.74 versée par cette dernière à Sa Majesté la Reine.

La Nu-Way et l'intimée, la M. Geller Inc., ont toutes deux réclamé le remboursement de la somme payée. L'intimée en l'espèce a fait valoir qu'elle seule était tenue de payer la taxe, qu'elle l'a payée par l'entremise de la Nu-Way Lambskin et que, suite à la demande de remboursement faite par écrit dans les deux ans de la date à laquelle cette remise est devenue en premier lieu exigible, conformément aux dispositions de la loi, elle a droit de toucher ledit remboursement.

Le savant juge de première instance [[1960] R.C.É. 512] a rejeté ladite pétition de droit au motif que la requérante, Nu-Way Lambskin, avait négligé de demander un remboursement dans le délai prévu. L'article 105(6) porte que:

105. (6) Si quelqu'un, par erreur de droit ou de fait, a payé ou a payé de 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 réclamation de l'intimée a toutefois été accueillie au motif que toute personne est fondée à réclamer un remboursement si elle a versé des sommes qui ont été considérées comme des taxes imposées par la loi et que la preuve a

establishes that the respondent is in fact the person who paid the moneys in question to Her Majesty.

It is clear and admitted that the said sum of \$20,956.74 was paid as tax and that it was not legally owing, as this Court decided in several cases and particularly in *Universal Fur Dressers & Dyers Ltd v. Her Majesty the Queen* [1956] S.C.R. 632. In that case it was held by this Court that mouton was not fur and, therefore, not taxable under s. 80A of the *Excise Tax Act*. Before this Court Nu-Way did not appeal, and we are concerned therefore only with the appeal of Her Majesty the Queen against the present respondent.

I have reached the conclusion that this appeal should be allowed and the petition dismissed in part.

The person obliged to pay the tax is the *dresser*, and the person entitled to a refund is the *dresser* if the tax has been paid through mistake of law or fact. In the present case, the tax was paid by the dresser Nu-Way and it was the sole person entitled to a refund. This was denied by the Exchequer Court, and rightly in view of the terms of s. 105(6).

The respondent has no legal right to claim. It is true that M. Geller Inc. reimbursed Nu-Way, but this payment does not give a right of action to the former, which the law denies.

The arrangements made between Geller and Nu-Way are of no concern to the appellant. They are *res inter alios acta* and cannot affect the rights of the Crown.

For the foregoing reasons the petition of right herein is dismissed. Her Majesty is entitled to be paid, by the suppliant, her costs of the action, to be taxed.

As both actions were tried together, only one set of counsel fees will be allowed.

établi que l'intimée est effectivement la personne qui a versé les sommes en question à Sa Majesté.

Il est manifeste et les parties admettent que ladite somme de \$20,956.74 a été versée à titre de taxe sans être due, comme cette Cour l'a décidé dans plusieurs affaires et notamment dans l'arrêt *Universal Fur Dressers & Dyers Ltd c. Sa Majesté la Reine* [1956] R.C.S. 632. Dans ce dernier arrêt, cette Cour a décidé que la peau de mouton n'était pas de la fourrure et n'était donc pas susceptible d'être imposée en vertu de l'art. 80A de la *Loi sur la taxe d'accise*. La Nu-Way n'a pas interjeté appel devant cette Cour; par conséquent, seul l'appel interjeté par Sa Majesté la Reine contre la présente intimée fera l'objet de notre examen.

Je suis arrivé à la conclusion qu'il y a lieu d'accueillir le présent appel et de rejeter en partie la pétition.

La personne tenue de payer la taxe est l'*apprêteur* et, si la taxe a été payée par erreur de droit ou de fait, la personne fondée à toucher un remboursement est l'*apprêteur*. En l'espèce, la taxe a été payée par l'*apprêteur*, qui était la Nu-Way, et cette dernière seule a droit au remboursement. La pétition de droit a été rejetée à bon droit par la Cour de l'Échiquier, vu ce que stipule l'article 105(6).

L'intimée n'est pas fondée en droit à faire une réclamation. Il est vrai que la M. Geller Inc. a remboursé la Nu-Way, mais ce paiement ne donne pas à la M. Geller Inc. un droit d'action que la loi lui refuse.

L'appelante n'a pas à tenir compte des accords intervenus entre les deux compagnies susdites. Ces accords sont *res inter alios acta* et ne peuvent porter préjudice aux droits de la Couronne.

Pour les motifs susmentionnés, la présente pétition de droit est rejetée. Sa Majesté a droit d'être défrayée par la requérante de ses dépens taxés.

Comme les deux actions ont été entendues de façon simultanée, les honoraires d'avocat accordés seront ceux qui auraient été engagés s'il n'y avait eu qu'une seule action.

<sup>1</sup> The tax has varied from time to time.

<sup>2</sup> unless the goods are otherwise exempted from the tax, e.g., as by section 32(1).

<sup>1</sup> Le taux de la taxe a fluctué au cours des années.

<sup>2</sup> à moins que les marchandises ne soient par ailleurs exemptées de la taxe, par exemple, en vertu de l'article 32(1).