

T-618-74

T-618-74

The Queen (Plaintiff)

v.

Oneil Lambert (Defendant)

Trial Division, Walsh J.—Montreal, May 27; Ottawa, June 4, 1974.

Income tax—Claim following reassessment—Certificate and orders imposing charge on assets of taxpayer—Order for examination of taxpayer—Further assessment—Validity of proceedings challenged in three motions—Motions dismissed—Income Tax Act, ss. 152, 158, 163, 165, 223, 224, 239—Canada Evidence Act, R.S.C. 1970, c. E-10, ss. 2, 5—Federal Court Act, s. 50, Rules 1909, 2100, 2200, 2400, 2401.

By notice of reassessment in 1973, the defendant was reassessed for the taxation years 1968-71, for additional taxes amounting with interest to \$211,000. The Crown obtained a certificate under section 223 of the *Income Tax Act* for the amount claimed, in the sum of \$209,000, of which \$205,000 remained unpaid. Pursuant to the certificate, orders were obtained by the Crown charging securities (Rule 2401) and land (Rule 2400), and directing the defendant to attend for examination as to assets (Rule 2200). In 1974, further "reassessments" for the same taxation years added a claim for a further \$296,000, including a penalty of 25 per cent under section 163(2)(3). The validity of these proceedings was challenged by the defendant in three motions.

Held, dismissing all three motions:

Motion No. 1 to suspend proceedings in execution and for examination: There was no defect in the procedural steps taken by the Minister under section 223(2) (registration of certificate) and section 224 (notices of garnishment). The defendant's contention, that the seizures already made were sufficient guarantee to cover the amount due, was irrelevant at this stage as the value was to be determined when the properties under seizure were sold.

Motion No. 2 to evoke the defendant's examination to the Court, for review of questions to which the defendant objected: The provisions of the *Canada Evidence Act*, section 5, protected the defendant against self-incrimination by the use of his answers in the interrogation as to his assets in criminal proceedings against him. There could be no objection to a simple interrogation of defendant as to his assets, merely because the answers might be used against him in justifying the penalty of 25 per cent sought by the Minister under section 163(2)(3) of the *Income Tax Act*. The defendant should appear again for examination, in the course of which he could testify with the protection of the Court, by virtue of the *Canada Evidence Act*.

La Reine (Demanderesse)

c.

^a Oneil Lambert (Défendeur)

Division de première instance, le juge Walsh—Montréal, le 27 mai; Ottawa, le 4 juin 1974.

Impôt sur le revenu—Réclamation résultant d'une nouvelle cotisation—Certificat et ordonnances constituant un privilège sur les biens du contribuable—Ordonnance enjoignant le contribuable de comparaître pour interrogatoire—Seconde nouvelle cotisation—Validité des procédures attaquées dans les trois requêtes—Requêtes rejetées—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 152, 158, 163, 165, 223, 224, 239—Loi sur la preuve au Canada, S.R.C. 1970, c. E-10, art. 2 et 5—Loi sur la Cour fédérale, art. 50, Règles 1909, 2100, 2200, 2400 et 2401.

En 1973, par avis de nouvelles cotisations, le défendeur fut avisé que, pour ses années d'imposition 1968-1971, il devait des impôts supplémentaires se chiffrant à \$211,000, intérêts compris. La Couronne obtint, en vertu de l'article 223 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, un certificat pour le montant réclamé, soit \$209,000, dont \$205,000 restaient impayés. En conformité de ce certificat, la Couronne obtint des ordonnances constituant des privilèges sur valeurs mobilières (Règle 2401) et sur biens-fonds (Règle 2400) et enjoignant le défendeur de comparaître pour être interrogé sur ses biens (Règle 2200). En 1974, des secondes «nouvelles cotisations» vinrent ajouter, pour les mêmes années d'imposition, la somme de \$296,000, incluant une pénalité de 25% en vertu de l'art. 163(2) et (3). Par trois requêtes distinctes, le défendeur conteste la validité des procédures.

Arrêt: les trois requêtes sont rejetées:

Requête n° 1 demandant la suspension des procédures d'exécution et de l'interrogatoire: les procédures engagées par le Ministre, en vertu de l'article 223(2) (enregistrement du certificat) et de l'article 224 (avis de saisies-arrêts) ne sont pas irrégulières. La prétention du défendeur, selon laquelle les saisies déjà faites suffisent à garantir le recouvrement de la somme due, n'est pas pertinente à ce stade des procédures puisque la valeur des biens saisis ne doit être déterminée qu'après la vente.

Requête n° 2 demandant le renvoi devant la Cour de l'interrogatoire du défendeur, pour examen des questions auxquelles il s'est opposé: les dispositions de la *Loi sur la preuve au Canada*, art. 5, protègent le défendeur de l'usage que l'on pourrait faire au criminel des réponses qu'il donne lors de l'interrogatoire concernant ses biens et qui pourraient tendre à l'incriminer. On ne peut empêcher le simple interrogatoire du défendeur au sujet de ses biens pour la seule raison que ses réponses pourraient être utilisées contre lui et justifier l'imposition de la pénalité de 25% demandée par le Ministre en vertu de l'article 163(2) et (3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le défendeur doit comparaître à nouveau pour être interrogé, et il pourra témoigner sous la protection de la Cour, en vertu de la *Loi sur la preuve au Canada*.

Motion No. 3 seeking a declaration that the certificate obtained on reassessments in 1973 was rendered null and void by the «reassessments» in 1974: Although the form used on the second occasion was somewhat misleading, it could be discerned that there was no «reassessment» so as to annul the reassessments of 1973. In 1974 there were «additional assessments» to those on which the defendant remained liable. Such additional assessments were made within the authority of section 152(4)(8) of the Act. Under section 165(7) the defendant could appeal to the Tax Review Board or the Federal Court from both the 1973 reassessments and the 1974 additional assessments.

Abrahams (No. 2) v. M.N.R. [1967] 1 Ex.C.R. 333; *Walkem v. M.N.R.* 71 DTC 5288; *Morch v. M.N.R.* 49 DTC 649, followed. *Batary v. The Attorney General for Saskatchewan* [1965] S.C.R. 465, considered.

MOTIONS.

COUNSEL:

Jean Potvin and *Jacques Ouellet* for plaintiff.
Claude Desaulniers for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Stikeman, Elliott & Co., Montreal, for defendant.

The following are the reasons for judgment delivered in English by

WALSH J.: Three motions came before the Court in this matter as follows:

1. A motion by defendant by virtue of section 50 of the *Federal Court Act*¹ and Rule 1909 to suspend execution proceedings on a certificate obtained by plaintiff on February 13, 1974 for income tax in the amount of \$209,020.36 of which \$205,981.51 remained unpaid, and to quash an order issued by the Court on March 14, 1974 requiring defendant to appear in the Registry of the Court on April 1, 1974 for interrogation as to his assets by L. Joseph Daoust, an officer of the Court, or, alternatively, to suspend this order, on conditions to be fixed by the Court;

¹ R.S.C. 1970, c. 10 (2nd Supp.).

Requête n° 3 demandant un jugement déclaratoire portant que le certificat obtenu en vertu des nouvelles cotisations de 1973 est nul et non avenue par suite de l'existence de «nouvelles cotisations» datées de 1974: bien que la formule utilisée la seconde fois puisse induire en erreur, on peut se rendre compte qu'il ne s'agissait pas de «nouvelles cotisations» annulant celles de 1973. Les nouvelles cotisations de 1974 étaient des «cotisations supplémentaires» s'ajoutant aux sommes dues par le défendeur et encore impayées. Ces cotisations supplémentaires ont été établies en vertu de l'article 152(4) et (8) de la Loi. En vertu de l'article 165(7), le défendeur peut interjeter appel devant la Commission de révision de l'impôt ou la Cour fédérale de ses nouvelles cotisations de 1973 et des cotisations supplémentaires de 1974.

Arrêts suivis: *Abrahams (N°2) c. M.R.N.* [1967] 1 R.C.É. 333; *Walkem c. M.R.N.* 71 DTC 5288; *Morch c. M.R.N.* 49 DTC 649. Arrêt examiné: *Batary c. Le procureur général de la Saskatchewan* (1965) R.C.S. 465.

REQUÊTES.

AVOCATS:

Jean Potvin et *Jacques Ouellet* pour la demanderesse.
Claude Desaulniers pour le défendeur.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Stikeman, Elliott & Cie. Montréal, pour le défendeur.

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

LE JUGE WALSH: Dans cette affaire, les trois requêtes suivantes ont été présentées à la Cour:

1. Une requête présentée par le défendeur en vertu de l'article 50 de la *Loi sur la Cour fédérale*¹ et de la Règle 1909 demandant la suspension de l'exécution des procédures relatives à un certificat obtenu par la demanderesse le 13 février 1974, pour une somme de \$209,020.36, à titre d'impôt sur le revenu, dont \$205,981.51 restaient impayés, et demandant en outre l'annulation d'une ordonnance rendue par la Cour le 14 mars 1974 enjoignant le défendeur de comparaître au greffe de la Cour le 1^{er} avril 1974 pour y être interrogé sur ses biens par L. Joseph Daoust,

¹ S.R.C. 1970, c. 10 (2^e Supp.).

2. A motion by defendant by virtue of Rule 2200(3) to evoke to the Court the examination of defendant who had refused to reply to questions put to him before the Registrar, L. Joseph Daoust, who had then dismissed his objections to these questions and refused to refer the examination to the Court;

3. A motion by defendant seeking a declaration that the certificate obtained against defendant by virtue of reassessments dated October 30, 1973 is null and void as a result of new reassessments dated May 7, 1974, and that as a consequence the order for examination as to assets issued under the authority of this certificate is now inoperative and that all the seizures, formal notices to third parties, and registrations of privilege made or done by virtue of this certificate are also null, and seeking the release of them.

Since the motions are connected and arise out of the same facts, all three were argued simultaneously. It is necessary to review briefly the background of the matter.

By notices of reassessment dated October 30, 1973 defendant was reassessed for his 1968, 1969, 1970 and 1971 taxation years additional taxes amounting, with interest, to \$211,979.85². Notices of objection to these assessments were duly made by defendant on November 22, 1973. The Minister did not reply to these and provisional orders based on the certificate were issued by the Court on March 14, 1974 imposing a charge on securities and to show cause

² The figures in these assessments do not correspond with those on which the certificate was based which indicated total tax arrears for these years of \$141,653.21, penalty in the amount of \$32,761.80 and interest in the amount of \$34,605.35, making a total of \$209,020.36, of which \$205,981.51 was outstanding, but the arithmetic involved is not an issue at this stage of the proceedings.

fonctionnaire de la Cour; il demande aussi, à titre subsidiaire, la suspension de cette ordonnance, selon les conditions fixées par la Cour;

2. Une requête présentée par le défendeur en vertu de la Règle 2200(3) demandant que son interrogatoire soit renvoyé devant la Cour vu son refus de répondre aux questions posées par le greffier, L. Joseph Daoust, qui a alors rejeté toutes ses objections auxdites questions et a refusé de renvoyer l'interrogatoire devant la Cour;

3. Une requête présentée par le défendeur en vue d'obtenir un jugement déclaratoire portant que le certificat obtenu à son encontre en vertu de nouvelles cotisations datées du 30 octobre 1973 est nul et non avvenu par suite de l'existence de nouvelles cotisations datées du 7 mai 1974, et qu'en conséquence, l'ordonnance prévoyant l'interrogatoire au sujet de ses biens, rendue en vertu de ce certificat, est maintenant inopérante et que toutes les saisies, avis en bonne et due forme aux tierces parties et inscriptions de privilèges faits en vertu de ce certificat sont également nuls; la requête vise en outre à en obtenir la mainlevée ou l'annulation.

Étant donné que les requêtes sont liées et résultent des mêmes circonstances, elles ont été plaidées ensemble. Il est utile de rappeler brièvement l'historique de cette affaire.

Par des avis de nouvelles cotisations datés du 30 octobre 1973, le défendeur fut avisé que, pour ses années d'imposition 1968, 1969, 1970 et 1971, il devait des impôts supplémentaires se chiffrant à \$211,979.85², intérêts compris. Le défendeur a dûment signifié des avis d'opposition à ces cotisations le 22 novembre 1973. Le Ministre n'a pas répondu à ces avis et, le 14 mars 1974, la Cour rendit des ordonnances provisoires basées sur le certificat, constituant un

² Le montant de ces cotisations ne correspond pas au chiffre sur lequel est fondé le certificat qui indique des arriérés d'impôt s'élevant à \$141,653.21, une pénalité de \$32,761.80 et des intérêts se chiffrant à \$34,605.35, soit au total \$209,020.36 dont \$205,981.51 restaient impayés. Les calculs et chiffres obtenus ne sont pas en litige à ce stade des procédures.

pursuant to Rule 2401, an order imposing a charge on various parcels of land and to show cause pursuant to Rule 2400, and an order to attend for examination as to assets pursuant to Rule 2200, all returnable on April 1, 1974. The orders to show cause were made definitive by judgments dated April 1, 1974.

Defendant appeared for examination as to his assets before Mr. Daoust pursuant to the order issued by the Court, at which stage defendant refused to answer any questions, demanding that the matter be referred to the Court to decide on the validity of his refusal to answer. Mr. Daoust, faced with an order of the Court that the examination be held before him, dismissed this objection, refusing to refer the entire examination to the Court. He allegedly did so on the basis of Rule 2200(3) which reads as follows:

Rule 2200. (3) Any difficulty arising in the course of an examination under this Rule before the prothonotary or other officer, including any dispute with respect to the obligation of the person being examined to answer any question put to him, may be referred to the Court, and the Court may determine it or give such directions for determining it as it thinks fit.

taking the position that this Rule merely permits the referring of "any question" to the Court, but that to refer the entire examination to the Court would be contrary to the order requiring that it take place before him. It is this decision which is the subject of the motion referred to as No. 2 above. Defendant's counsel takes the position, although it is common ground that this argument was not raised before Mr. Daoust, that defendant's refusal to answer any questions as to his assets was based on the fear of incriminating himself as he anticipated that criminal proceedings might be brought against him, although they had not been at that time. I will deal with this objection later after completing my review of the facts. In due course, it is common ground between the parties, although the complaint itself is not in the file, a complaint was laid

privilège sur valeurs mobilières et ordonnant au défendeur d'exposer ses raisons conformément à la Règle 2401; elle rendit aussi une ordonnance constituant un privilège sur différents biens-fonds et enjoignant le défendeur d'exposer ses raisons, conformément à la Règle 2400, ainsi qu'une ordonnance l'enjoignant à comparaître pour être interrogé sur ses biens, conformément à la Règle 2200, le 1^{er} avril 1974. Les ordonnances enjoignant le défendeur d'exposer ses raisons ont été rendues définitives par jugements datés du 1^{er} avril 1974.

Le défendeur a comparu devant Daoust pour être interrogé au sujet de ses biens conformément à l'ordonnance rendue par la Cour et, à ce stade des procédures, le défendeur refusa de répondre aux questions quelles qu'elles fussent, exigeant que l'affaire soit renvoyée à la Cour afin que cette dernière se prononce sur la validité de son refus. Puisque Daoust devait procéder à l'interrogatoire en vertu d'une ordonnance de la Cour, il rejeta cette objection et refusa de renvoyer tout l'interrogatoire devant la Cour. Il prétend s'être appuyé sur les dispositions de la Règle 2200(3), qui se lit comme suit:

Règle 2200. (3) Toute difficulté suscitée au cours d'un interrogatoire tenu en vertu de la présente règle devant le protonotaire ou autre officier de la Cour, y compris toute contestation au sujet de l'obligation que peut avoir la personne interrogée de répondre à une question posée, peut être renvoyée devant la Cour, et celle-ci peut statuer à ce sujet ou donner les instructions qu'elle estime à propos pour permettre de statuer.

Il soutient en effet que cette règle ne fait qu'autoriser le renvoi «d'une question» devant la Cour, et que le renvoi de tout l'interrogatoire devant la Cour serait contraire à l'ordonnance en vertu de laquelle il devait procéder lui-même à cet interrogatoire. C'est cette décision qui fait l'objet de la requête n° 2 mentionnée plus haut. L'avocat du défendeur soutient que, bien qu'on ait admis que cet argument n'a pas été soulevé devant Daoust, le refus du défendeur de répondre aux questions relatives à ses biens était fondé sur la crainte de s'incriminer lui-même puisqu'il s'attendait à ce que des procédures pénales soient engagées contre lui, ce qui n'était pas encore le cas. J'examinerai cette objection plus tard, après avoir terminé l'historique des faits. Par la suite, comme l'ont admis les parties, on déposa une plainte à l'encontre du défendeur

against defendant under section 239 of the *Income Tax Act*. Subsequently, on May 7, 1974 further "reassessments" were made of defendant's income tax for the said years 1968 to 1971 inclusive whereby a further claim for \$296,172.36 was added which includes a 25% penalty under section 163(2) of the present *Income Tax Act* (section 56(2) of the former Act, R.S.C. 1952, c. 148 with amendments). Defendant's principal contention is that these "reassessments" had the effect of replacing the previous reassessments with the result that all proceedings taken by virtue of the latter became null and void, and that he has 30 days from the date of mailing of the notices of reassessment in order to pay the amounts claimed, by virtue of section 158(1) of the Act, as the Minister has not made a direction under section 158(2) of the Act that the tax penalties and interest be paid forthwith following the said reassessments of May 7, 1974 so that the amounts due cannot be certified by the Minister until 30 days after default by virtue of section 223 of the Act. These sections read as follows:

158. (1) The taxpayer shall, within 30 days from the day of mailing of the notice of assessment, pay to the Receiver General of Canada any part of the assessed tax, interest and penalties then remaining unpaid, whether or not an objection to or appeal from the assessment is outstanding.

(2) Where, in the opinion of the Minister, a taxpayer is attempting to avoid payment of taxes, the Minister may direct that all taxes, penalties and interest be paid forthwith upon assessment.

223. (1) An amount payable under this Act that has not been paid or such part of an amount payable under this Act as has not been paid may be certified by the Minister

(a) where there has been a direction by the Minister under subsection 158(2), forthwith after such direction, and

(b) otherwise, upon the expiration of 30 days after the default.

en vertu de l'article 239 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, même si l'on n'en trouve pas trace au dossier. Plus tard, le 7 mai 1974, le défendeur reçut d'autres avis de «nouvelles cotisations» à l'impôt sur le revenu pour lesdites années 1968 à 1971 incluses, ajoutant une nouvelle réclamation pour la somme de \$296,172.36 comprenant la pénalité de 25% prévue à l'article 163(2) de la nouvelle *Loi de l'impôt sur le revenu* (article 56(2) de l'ancienne loi, S.R.C. 1952, c. 148, telle que modifiée). Le défendeur soutient en substance que ces «nouvelles cotisations» avaient pour effet de remplacer les nouvelles cotisations précédentes ce qui entraînait la nullité de toutes les procédures engagées en vertu de ces dernières, et qu'en vertu de l'article 158(1) de la Loi, il dispose donc de 30 jours à compter de la date de l'expédition par la poste des avis de nouvelles cotisations pour payer les sommes réclamées, puisque le Ministre n'a pas ordonné, comme il aurait pu le faire en vertu de l'article 158(2) de la Loi, que les impôts, pénalités et intérêts soient payés immédiatement après lesdites nouvelles cotisations établies le 7 mai 1974, de sorte qu'en vertu de l'article 223 de la Loi, les sommes dues ne pouvaient être certifiées par le Ministre avant l'expiration de la période de 30 jours après le manquement. Ces articles se lisent comme suit:

158. (1) Le contribuable doit, dans les 30 jours qui suivent la date de l'expédition par la poste de l'avis de cotisation, payer au receveur général du Canada toute fraction de l'impôt, des intérêts et des pénalités demeurant alors impayée, qu'une opposition ou un appel relatif à la cotisation soit ou non en instance.

(2) Lorsque, de l'avis du Ministre, un contribuable tente d'éluider le paiement des impôts, le Ministre peut ordonner que tous les impôts, pénalités et intérêts soient payés immédiatement après la cotisation.

223. (1) Un montant payable en vertu de la présente loi qui est impayé, ou le solde d'un montant payable en vertu de la présente loi, peut être certifié par le Ministre,

a) lorsqu'un ordre a été donné par le Ministre en vertu du paragraphe 158(2) immédiatement après cet ordre, et

b) dans les autres cas, à l'expiration d'une période de 30 jours après le manquement.

In support of this argument defendant's counsel referred to the cases of *Abrahams (No. 2) v.*

A l'appui de cette théorie, l'avocat du défendeur mentionna les affaires *Abrahams (N° 2) c.*

*M.N.R.*³ and *Walkem v. M.N.R.*⁴. Both of these cases decided that an appeal against an initial reassessment could not be proceeded with when it was replaced by a valid second reassessment since the first reassessment has thereby become a nullity. In rendering judgment in the *Abrahams* case, Jackett P., as he then was, stated at page 335:

The difference between the first re-assessment and the second re-assessment is that, by the second re-assessment, the appellant is assessed on the basis that his income is the amount on which the first re-assessment was based plus an additional amount.

and again at page 336:

Assuming that the second re-assessment is valid, it follows, in my view, that the first re-assessment is displaced and becomes a nullity. The taxpayer cannot be liable on an original assessment as well as on a re-assessment. *It would be different if one assessment for a year were followed by an "additional" assessment for that year.* Where, however, the "re-assessment" purports to fix the taxpayer's total tax for the year, and not merely an amount of tax in addition to that which has already been assessed, the previous assessment must automatically become null. [Italics mine.]

The *Walkem* case followed this and also discussed several other judgments dealing with the same problem. After quoting the paragraph from page 336 of the *Abrahams* case referred to above, the *Walkem* judgment stated at page 5291:

In the present case, I do not consider that the final re-assessment number 242468 constitutes an additional assessment over and above the two re-assessments numbers 168531 and 168538 which were first appealed from merely because it adds \$117.44 interest to the assessment for \$33,108.89 tax which, as already pointed out, represents the total of the two earlier re-assessments. On the contrary, it seems to purport to fix the taxpayer's total tax for the year and not merely an amount of tax in addition to that which had already been assessed and, therefore, nullifies the previous re-assessments in accordance with the *Abrahams* judgment.

³ [1967] 1 Ex.C.R. 333.

⁴ 71 DTC 5288.

*M.R.N.*³ et *Walkem c. M.R.N.*⁴. Dans ces deux arrêts, il a été décidé qu'on ne pouvait procéder à l'audition d'un appel interjeté de la nouvelle cotisation initiale lorsque celle-ci avait été remplacée par une seconde nouvelle cotisation valide, qui entraînait la nullité de la première. En rendant sa décision dans l'arrêt *Abrahams*, le président Jackett (tel était alors son titre) déclara à la page 335:

[TRADUCTION] La différence entre la première et la seconde nouvelle cotisation réside dans le fait que, dans la seconde nouvelle cotisation, le revenu imposable de l'appellant est calculé sur la base du montant sur lequel portait la première nouvelle cotisation plus une autre somme.

et plus loin, à la page 336:

[TRADUCTION] Si la seconde nouvelle cotisation est valide, elle remplace à mon avis la première et entraîne donc sa nullité. Le contribuable ne peut être assujéti à l'impôt en fonction de la cotisation initiale ainsi que de la nouvelle cotisation. *Ce serait différent si une cotisation pour une année donnée était suivie d'une cotisation «supplémentaire» pour cette même année.* Cependant lorsque la «nouvelle cotisation» a pour objet de fixer l'impôt global annuel du contribuable et pas seulement un montant d'impôt s'ajoutant à la première imposition, la cotisation précédente doit automatiquement être annulée. [Les italiques sont de moi.]

L'affaire *Walkem* a suivi cet arrêt et plusieurs autres jugements traitant du même problème y ont été considérés. Après avoir cité le paragraphe susmentionné (page 336) de l'arrêt *Abrahams*, l'arrêt *Walkem* déclare à la page 5291:

Dans le cas présent, je ne considère pas que la nouvelle cotisation finale N° 242468 constitue une cotisation supplémentaire indépendante des deux nouvelles cotisations N° 168531 et 168538, conte lesquelles on a d'abord interjeté appel, simplement parce qu'elles ajoutaient un intérêt de \$117.44 à la cotisation pour un impôt de \$33,108.89 qui, comme on l'a déjà souligné, représente l'ensemble de deux précédentes cotisations nouvelles. Au contraire, elles semblent avoir pour objet de fixer le total des impôts du contribuable pour l'année en cause et non pas seulement un montant d'impôt supplémentaire à celui qui avait déjà été fixé et elle annule donc les précédentes cotisations nouvelles, conformément au jugement *Abrahams*.

³ [1967] 1 R.C.É. 333.

⁴ 71 DTC 5288.

Again, at page 5292, the *Walkem* judgment states:

On the contrary, I find that the real distinction lies, as implied in the *Abrahams* case (*supra*), in deciding whether or not the new re-assessment completely replaces all previous assessments or re-assessments so that there is no longer any issue before the Board or Court on those previous assessments or re-assessments, in which case the Board or Court no longer has any jurisdiction to hear the original appeal, or whether, on the other hand, it is merely an additional assessment for an additional amount, which may perhaps even be based on a different issue, in which case the original assessment or re-assessment has not been replaced and the issue arising out of it can still be litigated leaving to a later date the hearing of an appeal against the second re-assessment unless by agreement they are joined for hearing.

In the light of these comments it is necessary to examine the "reassessments" of May 7, 1974 closely. These were all made on forms known as T7WC which are headed "Notice of Re-assessment" and annexed to each is a form entitled "Adjustments to Declared Income" which purports to explain the changes made and it is this latter form which refers to the penalties under section 56(2) of the former Act (section 163(2) of the present *Income Tax Act*). It is not necessary to go into the figures on all of these forms and it will be more convenient to look at the last one, for the year 1971. This starts with a column showing previous net balance of \$157,383.94 which represents the cumulative balance from the reassessments of May 7, 1974 for the three preceding years 1968, 1969 and 1970. In an inner column there appears an assessment entitled "This Year" \$169,423.01 from which is deducted "Previous Assessment" of \$46,750.95 leaving the figure designated as "Increase This Year" of \$122,672.06 which is carried to the outside column and added to the figure of \$157,383.94 brought forward from the previous year. Interest charged on the increase is shown as \$16,116.36 and the addition of these figures makes a total of \$296,172.36 indicated as being "Balance Owning for Years Reassessed". It is evident that this balance was obtained after giving credit for the sum of \$46,750.95 indicated as being the previous assessment, which was

Puis, à la page 5292, l'arrêt *Walkem* déclare:

Au contraire, la véritable distinction réside à mon avis, comme l'affaire *Abrahams* (précitée) le laisse entendre, dans le fait de décider si la nouvelle cotisation remplace complètement toutes les cotisations ou nouvelles cotisations précédentes, de telle sorte qu'il n'y a plus aucune question litigieuse soumise à la Commission ou à la Cour sur ces cotisations ou nouvelles cotisations précédentes, auquel cas la Commission ou la Cour n'a plus aucune compétence pour connaître de l'appel primitif, ou si, au contraire, elle constitue simplement une cotisation supplémentaire pour un montant supplémentaire qui pouvait peut-être se fonder sur un point différent, auquel cas la cotisation ou nouvelle cotisation primitive n'a pas été remplacée et le point en litige qu'elle soulève peut toujours être plaidé, laissant la possibilité de l'audition d'un appel interjeté contre la seconde cotisation nouvelle à une date ultérieure, à moins que l'on ne convienne de les joindre pour audition.

Au vu de ces commentaires, il est nécessaire d'examiner plus attentivement les «nouvelles cotisations» du 7 mai 1974. Elles ont toutes été établies sur des formules appelées T7WC, intitulées «Avis de nouvelle cotisation» et annexées à chaque formule intitulée «Ajustement du revenu déclaré» dont le but est d'expliquer les changements; c'est cette dernière formule qui fait état des pénalités imposées en vertu de l'article 56(2) de l'ancienne loi (article 163(2) de l'actuelle *Loi de l'impôt sur le revenu*). Il n'est pas nécessaire d'examiner les chiffres figurant sur toutes ces formules et il sera plus commode de ne considérer que la dernière, pour l'année 1971. Elle commence avec une colonne indiquant le solde net pour année antérieure se chiffant à \$157,383.94, soit le solde cumulatif dans les nouvelles cotisations du 7 mai 1974 pour les trois années 1968, 1969 et 1970. Dans une des colonnes du milieu sous l'intitulé «Année en cours» apparaît une cotisation se chiffant à \$169,423.01 dont on a déduit la «Cotisation précédente» de \$46,750.95 donnant donc, sous l'intitulé «Augmentation pour l'année en cours» un chiffre de \$122,672.06 qui est reporté à la dernière colonne et ajouté au chiffre de \$157,383.94 représentant le report de l'année précédente. Les intérêts sur cette augmentation se chiffrent à \$16,116.36 et le total de ces chiffres, soit \$296,172.36, est désigné comme «Solde dû pour les années visées par la nouvelle

the assessment for the year 1971 shown in the October 30, 1973 assessment. Similarly, in the May 7, 1974 reassessment credit is given in the year 1968 for a previous assessment in the amount of \$22,223.24, for 1969 in the amount of \$52,924.07 and in 1970 in the amount of \$91,668.38, these being the amounts shown in the reassessments of October 30, 1973 for each of the years in question. It is evident therefore that the figure of \$296,172.36 representing the cumulative total resulting from the May 7, 1974 assessments does not represent the total amount allegedly owing by defendant who also owes the amounts shown in the reassessments of October 30, 1973 which resulted in a cumulative total of \$211,979.85. At the bottom of the May 7, 1974 reassessment for the year 1971 showing the cumulative total of \$296,172.36 there is a footnote which reads (translated): "This notice reflects the unpaid balance resulting from assessments established to this date. If amounts already assessed are due a consolidated statement of account will be established by the Taxation Data Centre in Ottawa". It is interesting to note, although not directly in issue, that the October 30, 1973 reassessments were made in exactly the same way, indicating an assessment for each of the years 1968 to 1971 inclusive in question and in each case giving a credit for the amount of a previous assessment and then carrying forward the balances which, with interest added, makes the final figure of \$211,979.85, the notice of reassessment for 1971 bearing the identical footnote I have already referred to which appeared on the May 7, 1974 assessment. In effect, therefore, the October 30, 1973 reassessments were also not complete in themselves so that in addition to the cumulative total shown in them, the taxpayer also owed the amounts for which he had been given credit for each of the years in question which were reflected by previous assessments.

cotisation». Il est évident qu'on a obtenu ce solde après avoir porté au crédit la somme de \$46,750.95, indiquée comme étant la cotisation précédente, ce qui correspondait au montant de la cotisation pour l'année 1971 tel qu'il apparaît dans la cotisation établie le 30 octobre 1973. De même, la nouvelle cotisation établie le 7 mai 1974 porte au crédit la cotisation précédente de \$22,223.24 pour l'année 1968, le montant de \$52,924.07 pour l'année 1969 et le montant de \$91,668.38 pour l'année 1970, ces chiffres correspondant aux montants inscrits dans les nouvelles cotisations établies le 30 octobre 1973 pour chacune des années en cause. Il est donc manifeste que le chiffre de \$296,172.36 représentant le total cumulatif des cotisations établies le 7 mai 1974 ne représente pas le montant total prétendument dû par le défendeur, car il est aussi débiteur des montants inscrits dans les nouvelles cotisations établies le 30 octobre 1973, se chiffrant au total à \$211,979.85. Au bas de la nouvelle cotisation du 7 mai 1974 pour l'année d'imposition 1971, indiquant un total cumulatif de \$296,172.36, on trouve la référence suivante: «Cet avis reflète le solde impayé résultant des cotisations établies jusqu'à ce jour. Si des montants déjà cotisés sont dus, un état de compte consolidé sera établi par le Centre des données fiscales à Ottawa». Il est intéressant de souligner, bien que ce point ne soit pas en litige, que les nouvelles cotisations datées du 30 octobre 1973 ont été établies exactement de la même manière. Elles indiquent une cotisation pour chacune des années 1968 à 1971 incluses et, dans chaque cas, portent au crédit du contribuable le montant de la cotisation précédente, tout en reportant les soldes se chiffrant à un total final de \$211,979.85, intérêts inclus; l'avis de nouvelles cotisations pour 1971 porte la même référence que celle que j'ai déjà mentionnée pour la cotisation établie le 7 mai 1974. Donc, en fait, les nouvelles cotisations du 30 octobre 1973 elles-mêmes n'étaient pas complètes de sorte que le contribuable était débiteur, en sus du total cumulatif indiqué dans ces cotisations, des montants qui n'y avaient pas été inclus pour les années en question, tels qu'ils figuraient dans les cotisations précédentes.

Plaintiff relies on section 152(4) of the *Income Tax Act* which reads as follows:

152. (4) The Minister may at any time assess tax, interest or penalties under this Part or notify in writing any person by whom a return of income for a taxation year has been filed that no tax is payable for the taxation year, and may

(a) at any time, if the taxpayer or person filing the return

(i) has made any misrepresentation that is attributable to neglect, carelessness or wilful default or has committed any fraud in filing the return or in supplying any information under this Act, or

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within 4 years from the day of mailing of a notice of an original assessment or of a notification that no tax is payable for a taxation year, and

(b) within 4 years from the day referred to in subparagraph (a)(ii), in any other case,

reassess or make additional assessments, or assess tax, interest or penalties under this Part, as the circumstances require.

and calls attention to the fact that this entitles the Minister to "reassess or make additional assessments". Plaintiff's counsel contended that the "reassessments" of May 7, 1974 although on a form entitled "Notice of Re-assessment" were really notices of additional assessments, the same form being used for both cases. (The same applies, of course, to the notices of reassessment of October 30, 1973.) On the basis of this interpretation, which I accept, as an analysis of the forms makes it clear that this was the case, these "reassessments" were not really reassessments so as to annul and replace the earlier reassessments of October 30, 1973 in accordance with the *Abrahams* and *Walkem* cases (*supra*) but rather fall within the distinctions made by those cases and being "additional assessments", it is possible for the taxpayer to remain liable on the original assessments to which the notices of objection were made as well as on these additional reassessments. Counsel for plaintiff also referred to section 152(8) of the *Income Tax Act* which reads as follows:

La demanderesse s'appuie sur l'article 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui se lit comme suit:

152. (4) Le Ministre peut, à une date quelconque, fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, ou donner avis par écrit, à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition, qu'aucun impôt n'est payable pour l'année d'imposition, et peut,

a) à une date quelconque, si le contribuable ou la personne produisant la déclaration

(i) a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi, ou

(ii) a adressé au Ministre une renonciation, en la forme prescrite, dans un délai de 4 ans à compter du jour de l'expédition par la poste d'un avis de première cotisation ou d'une notification portant qu'aucun impôt n'est payable pour une année d'imposition, et

b) dans un délai de 4 ans à compter du jour mentionné au sous-alinéa a)(ii) en tout autre cas,

procéder à de nouvelles cotisations ou en établir de supplémentaires, ou fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, selon que les circonstances l'exigent.

et souligne que cet article autorise le Ministre à «procéder à de nouvelles cotisations ou en établir de supplémentaires». Les avocats de la demanderesse soutiennent que les «nouvelles cotisations» établies le 7 mai 1974, bien que faites sur une formule intitulée «Avis de nouvelles cotisations», étaient en fait des avis de cotisations supplémentaires, car la même formule est utilisée dans les deux cas. (C'est aussi valable pour les avis de nouvelles cotisations établis le 30 octobre 1973.) Compte tenu de cette interprétation que j'accepte, étant donné qu'une analyse des formules indique clairement que c'était le cas, ces «nouvelles cotisations» n'étaient pas vraiment des nouvelles cotisations annulant et remplaçant les nouvelles cotisations précédentes établies le 30 octobre 1973, au sens des arrêts *Abrahams* et *Walkem* (précités); en fait, elles relèvent plutôt de la distinction établie dans ces deux arrêts et, puisqu'il s'agit de «cotisations supplémentaires», il est possible que le contribuable reste assujéti à l'impôt aux termes des cotisations initiales ayant fait l'objet d'avis d'opposition, ainsi qu'aux termes de ces nouvelles cotisations supplémentaires. Les avocats de la demanderesse s'appuient aussi sur l'article

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

contending that the "reassessments" of May 7, 1974 being merely additional assessments did not invalidate or relieve defendant of the liability arising out of the reassessments of October 30, 1973.

The fact that the same forms are used for "Additional Assessments" as for "Reassessments" is, to say the least, misleading as is the fact that the final cumulative figure showing the "Balance Owing for Years Reassessed" only refers to the additional balance owing resulting from the particular "reassessment" resulting in this balance. It is even more misleading when the first sentence of the footnote indicates that this reflects the unpaid balance from the assessments established "up to this day". The second sentence indicating that if sums already assessed are due, a consolidated account will be established by the Taxation Data Centre in Ottawa, seems hardly sufficient to warn an unwary taxpayer that actually he may owe considerably more than the balance owing shown on the reassessment which he has just received and that he must bear in mind that it is crediting him with the amounts shown as due as a result of previous assessments or reassessments. However, as Thorson P. stated in *Morch v. M.N.R.*⁵ at page 653:

It is well to keep in mind that the notice of assessment is not the same thing as the assessment. The former is merely a piece of paper whereas the latter is an important administrative Act within the exclusive function of the Minister, . . .

It would appear in the present case that, despite the somewhat misleading form, there is no doubt that the May 7, 1974 "reassessments"

152(8) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui se lit comme suit:

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

affirmant que les «nouvelles cotisations» du 7 mai 1974, étant de simples cotisations supplémentaires, n'annulent pas les nouvelles cotisations du 30 octobre 1973 ni ne dégagent le défendeur de ses obligations en découlant.

Le fait qu'on utilise les mêmes formules pour les «cotisations supplémentaires» et pour «les nouvelles cotisations» risque, pour le moins, d'induire en erreur de même que le fait que le chiffre cumulatif final indiquant le montant du «Solde impayé pour les années faisant l'objet de nouvelles cotisations» se rapporte seulement aux soldes supplémentaires dus par suite de nouvelles cotisations particulières. Le fait que la première phrase de la référence au bas de la page indique que cet avis reflète le montant du solde impayé des cotisations établies «jusqu'à ce jour» est encore plus trompeur. La deuxième phrase portant que, si des montants déjà cotisés sont dus, un compte consolidé sera établi par le Centre des données fiscales à Ottawa, semble à peine suffisante pour avertir un contribuable inattentif du fait qu'il peut en réalité devoir un montant beaucoup plus élevé que le solde impayé indiqué dans la nouvelle cotisation qu'il vient de recevoir. Il doit de fait garder à l'esprit que cette nouvelle cotisation n'inclut pas les montants indiqués comme dus par suite de cotisations ou de nouvelles cotisations précédentes. Cependant, comme le déclarait le président Thorson dans l'arrêt *Morch c. M.R.N.*⁵, à la page 653:

[TRADUCTION] Il est bon de garder à l'esprit que l'avis de cotisation n'est pas la même chose que la cotisation. Le premier n'est qu'une feuille de papier alors que le second est un acte administratif important relevant de la compétence exclusive du Ministre, . . .

Bien que la formule puisse quelque peu induire en erreur, il semble qu'en l'espèce, il soit certain que les «nouvelles cotisations» du 7 mai 1974

⁵ 49 DTC 649.

⁵ 49 DTC 649.

resulted in an additional amount due of \$296,172.36 over and above the amount of \$211,979.85 due as a result of the October 30, 1973 reassessments.

The "reassessments" of May 7, 1974 are now covered by defendant's objection to the reassessments of October 30, 1973 as a result of the provisions of section 165(7) of the Act, which is new law and which reads as follows:

165. (7) Where a taxpayer has served a notice of objection to an assessment in accordance with this section and thereafter the Minister reassesses the taxpayer's tax for the taxation year in respect of which the notice of objection was served or makes an additional assessment in respect thereof, and sends to the taxpayer a notice of the reassessment or of the additional assessment, as the case may be, the taxpayer may, without serving a notice of objection to the reassessment or additional assessment,

(a) appeal therefrom to the Tax Review Board or the Federal Court in accordance with section 169 or subsection 172(2); or

(b) if an appeal to the Tax Review Board or the Federal Court has been instituted with respect to the assessment, amend such appeal by joining thereto an appeal in respect of the reassessment or the additional assessment in such manner and on such terms, if any, as the Board or the Court directs.

Defendant may therefore now appeal directly to the Tax Review Board or the Federal Court from both reassessments. It is of interest to note that no similar section was in effect when the *Abrahams* and *Walkem* (*supra*) judgments were rendered and this now indicates that whether the further "reassessment" is a reassessment properly speaking or an "additional assessment", the two can be dealt with simultaneously. This result is sensible and logical. It would be incongruous to find that because a taxpayer allegedly owes a much greater sum than that for which he was originally reassessed, all seizures and execution proceedings made by virtue of the original reassessment must be annulled and replaced by new proceedings taken by virtue of the further reassessment or additional assessment after a resulting delay of thirty days (unless the Minister avails himself of section 158(2)) during which delay the taxpayer is free to deal with and dispose of assets seized by virtue of the first reassessments.

ajoutaient la somme de \$296,172.36 à la somme de \$211,979.85 due par suite des nouvelles cotisations établies le 30 octobre 1973.

^a Les «nouvelles cotisations» du 7 mai 1974 sont maintenant couvertes par l'opposition du défendeur aux nouvelles cotisations du 30 octobre 1973, par suite des dispositions de l'article 165(7) de la nouvelle loi qui se lit comme suit:

^b 165. (7) Lorsqu'un contribuable a signifié un avis d'opposition à une cotisation, conformément au présent article, et que par la suite le Ministre procède à une nouvelle cotisation du contribuable pour l'année d'imposition relativement à laquelle l'avis d'opposition a été signifié ou qu'il établit une cotisation supplémentaire relativement à cette année et qu'il envoie au contribuable un avis de nouvelle cotisation ou de cotisation supplémentaire, selon le cas, le contribuable peut, sans signifier un avis d'opposition à la nouvelle cotisation, ou à la cotisation supplémentaire,

^d a) interjeter appel auprès de la Commission de révision de l'impôt ou auprès de la Cour fédérale, conformément à l'article 169 ou au paragraphe 172(2); ou

^e b) si un appel a déjà été interjeté auprès de la Commission de révision de l'impôt ou auprès de la Cour fédérale, relativement à cette cotisation, modifier l'avis d'appel en y joignant un appel relativement à la nouvelle cotisation ou à la cotisation supplémentaire, dans la forme et selon les modalités qui peuvent être prescrites par la Commission ou par la Cour.

Le défendeur peut donc maintenant interjeter appel directement à la Commission de révision de l'impôt ou à la Cour fédérale de ces deux nouvelles cotisations. Il est intéressant de souligner qu'aucun article de ce genre n'était en vigueur au moment où les arrêts *Abrahams* et *Walkem* (précités) ont été rendus; en conséquence, la seconde «nouvelle cotisation», qu'il s'agisse d'une nouvelle cotisation proprement dite ou d'une «cotisation supplémentaire», peut être traitée simultanément à la première. Ce résultat est raisonnable et logique. Il serait tout à fait absurde de conclure que, parce que le contribuable est censé devoir une somme d'argent beaucoup plus élevée que le montant de la nouvelle cotisation initiale, toutes les saisies et procédures d'exécution engagées en vertu de la nouvelle cotisation initiale doivent être annulées et remplacées par de nouvelles procédures engagées en vertu de la seconde nouvelle cotisation ou de la cotisation supplémentaire après un nouveau délai de 30 jours (à moins que le Ministre ne se prévale de l'article 158(2)), alors que, pendant ce délai, le contribuable est tout à fait

This disposes of the most serious argument raised by defendant, but there were other arguments raised in connection with the various motions which can be dealt with briefly.

Defendant contended that section 223(2) of the *Income Tax Act* had not been fully complied with. This subsection reads as follows:

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

The contention was to the effect that this requires the keeping of a special register by the Court in which the certificates can be entered, which is not done. Actually, the procedure followed was that set out in Rules 2400 and 2401 for imposing charges on land and on securities respectively, the applications for these orders being made by an affidavit to which was exhibited the certificate to be enforced and provisional orders were issued in due course which were made definitive on April 1, 1974 the date fixed to show cause in connection with these orders when no opposition was made. The certificate produced in connection with the applications for these orders bears the stamp of the Court and, in the absence of some special rule as to how they should be registered, I consider this to be sufficient evidence of their registration in Court. In practice they are only so registered when some use is to be made of them in connection with execution proceedings or for an order for examination of a judgment debtor, as in the present case. The procedure adopted in the present case was that always followed and I find no irregularity in connection with the seizures made or the order for examination.

Defendant also objected to the use by plaintiff of section 224 of the Act by sending notices

libre d'aliéner les biens saisis en vertu des nouvelles cotisations initiales.

La question soulevée par l'argument le plus sérieux du défendeur est donc réglée; quant aux autres arguments soulevés relativement aux différentes requêtes, nous pouvons les trancher rapidement.

Le défendeur prétend que l'on ne s'est pas conformé entièrement aux dispositions de l'article 223(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ce paragraphe se lit comme suit:

223. (2) Sur production à la Cour fédérale du Canada, un certificat fait sous le régime du présent article doit être enregistré à cette cour et, lorsqu'il est enregistré, il a la même force et le même effet, et toutes les procédures peuvent être engagées à la faveur de ce certificat comme s'il était un jugement obtenu de cette cour pour une dette du montant spécifié dans le certificat, plus l'intérêt couru jusqu'à la date du paiement ainsi qu'il est prescrit dans la présente loi.

Il prétend que cet article exige la tenue d'un registre spécial par la Cour dans lequel les certificats seraient enregistrés, ce qui n'est pas le cas. En réalité, la procédure suivie est celle prévue aux Règles 2400 et 2401 relatives à la constitution de privilèges sur biens-fonds et sur valeurs mobilières respectivement, les demandes d'ordonnances ayant été présentées par affidavit auquel fut joint le certificat exécutoire. Des ordonnances provisoires ont été dûment émises et rendues définitives le 1^{er} avril 1974, date fixée pour présenter une défense à leur sujet, étant donné qu'il n'y avait eu aucune opposition. Le certificat produit relativement à la demande d'ordonnances porte le sceau de la Cour et, en l'absence de règles spéciales relatives à leur enregistrement, j'estime que le sceau constitue une preuve suffisante de l'enregistrement à la Cour. En pratique ces certificats ne sont enregistrés que s'ils doivent être utilisés d'une manière quelconque lors des procédures d'exécution ou dans le cas d'une ordonnance enjoignant le débiteur saisi de se présenter pour interrogatoire, ce qui est le cas en l'espèce. La procédure adoptée dans l'affaire présente est la procédure couramment suivie et, à mon avis, les saisies ou l'ordonnance en vue d'un interrogatoire ne sont en aucune façon irrégulières.

Le défendeur s'est aussi opposé à l'utilisation que la demanderesse a fait de l'article 224 en

of garnishment to a number of persons who allegedly were or were about to become liable to defendant, said notices being dated January 10, 1974, January 15, 1974, January 21, 1974, January 28, 1974, January 30, 1974, February 6, 1974 and February 27, 1974, all prior to any "registration" of the certificate against defendant. Section 224(1) reads as follows:

224. (1) When the Minister has knowledge or suspects that a person is or is about to become indebted or liable to make any payment to a person liable to make a payment under this Act, he may, by registered letter or by a letter served personally, require him to pay the moneys otherwise payable to that person in whole or in part to the Receiver General of Canada on account of the liability under this Act.

This was the procedure adopted and there is nothing whatsoever in the Act which makes use of the procedure under section 224 dependent on the production or registration of a certificate having the same force and effect as a judgment by virtue of section 223. This argument must therefore also be rejected.

Defendant also contended, as set out in the motion as No. 1 above, that the seizures already made are sufficient guarantee to cover the amount allegedly due and to establish this he had engaged the services of an independent evaluator whose report was not ready at the time his interrogation was commenced. The value of the assets seized is, in my view, irrelevant and not a proper subject for consideration at this stage of the proceedings. The certificate, when registered, has the same force and effect as if it were a judgment and unless and until the amount claimed is reduced or wiped out altogether by decision of the Minister following the taxpayer's objection or by appeal to the Tax Review Board or the Federal Court, there is a presumption that it is due and the Minister is entitled to avail himself of Rules 2400 and 2401 to impose charging orders on land or securities, Rule 2300 by way of garnishment proceedings, Rules 2000 and following dealing with execution proceedings as well as the procedure set up for garnishments in section 224 of the *Income Tax Act*, and the procedure for seizure of chattels set out in section 225 of the Act, and these remedies are cumulative and not in the alterna-

envoyant des avis de saisie-arrêt à un certain nombre de personnes qui étaient prétendument débitrices du défendeur, ou sur le point de le devenir, ces avis étant datés du 10 janvier 1974, du 15 janvier 1974, du 21 janvier 1974, du 28 janvier 1974, du 30 janvier 1974, du 6 février 1974 et du 27 février 1974, antérieurement à tout «enregistrement» du certificat visant le défendeur. L'article 224(1) se lit comme suit:

224. (1) Lorsque le Ministre sait ou soupçonne qu'une personne est endettée envers une personne tenue de faire un paiement en vertu de la présente loi, ou est sur le point de le devenir, ou est astreinte à faire un paiement à la personne en question, il peut, par lettre recommandée ou par lettre signifiée à personne, exiger de cette personne que les deniers autrement payables à l'autre personne soient en totalité ou en partie versés au receveur général du Canada à l'égard de l'obligation existant en vertu de la présente loi.

C'est cette procédure qui fut adoptée et rien dans la Loi n'indique que l'utilisation de la procédure prévue à l'article 224 dépende de la production ou de l'enregistrement d'un certificat ayant la même force et le même effet qu'un jugement, conformément à l'article 223. Il convient donc de rejeter cet argument.

Le défendeur prétend aussi, comme l'énonce la requête n° 1 précitée, que les saisies déjà faites suffisent à garantir le recouvrement de la somme prétendument due et, pour démontrer ce point, il a recouru aux services d'un comptable indépendant dont le rapport n'était pas terminé au commencement de son interrogatoire. A mon avis, la valeur des biens saisis n'est pas pertinente et ne peut faire l'objet d'un examen au stade actuel des procédures. Après enregistrement, le certificat a la même force et le même effet qu'un jugement, et, à moins que le Ministre ne décide de réduire la somme réclamée ou d'y renoncer à la suite d'une opposition faite par le contribuable, ou lors d'un appel à la Commission de révision de l'impôt ou à la Cour fédérale, et jusqu'à cette date, il y a présomption que cette somme est due et le Ministre est autorisé à se prévaloir des Règles 2400 et 2401 pour constituer des privilèges sur biens-fonds ou sur valeurs mobilières, de la Règle 2300, pour procéder à des saisies-arrêts, des Règles 2000 et suivantes traitant des procédures d'exécution ainsi que de la procédure de saisie-arrêt prévue à l'article 224 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la procédure de saisie des biens

tive, and can be used without limitation until the full amount due has been paid. Hypothetical questions of the value of the property seized have no bearing on the matter; it is the amount realized when the property seized is sold that is applied against the indebtedness. This argument must therefore also be rejected.

I turn now to the objections made by defendant to the interrogation before Mr. Daoust under Rule 2200. It should be pointed out that Rule 2200(3) (*supra*) refers to "any difficulty arising in the course of an examination" and goes on to say that this includes "any dispute with respect to the obligation of the person being examined to answer any question put to him" and then states they "may" be referred to the Court. I am of the view that the wording of the Rule taken as a whole has in mind that, while the Court "may" be called upon to decide when an objection is taken to any specific question, or when some other difficulty arises in the course of the examination, it is not intended that the person being interrogated can refuse any interrogation whatsoever before the Court officer before whom he has been directed to appear and, in any event, the Rule does not say that any such difficulty or refusal to answer any question *must* be referred to the Court but merely that it *may* be so referred. I believe that Mr. Daoust's decision at the time, therefore, was quite proper especially since it is common ground that defendant did not raise before him his real objections to answering any and all questions, namely his fear of self-incrimination. This would be a serious objection and I believe such an objection should be referred to the Court for consideration. The answer, however, is to be found in section 5 of the *Canada Evidence Act*⁶. This Act is clearly applicable to the present proceedings since section 2 reads as follows:

2. This Part applies to all criminal proceedings, and to all civil proceedings and other matters whatever respecting which the Parliament of Canada has jurisdiction in this behalf.

Section 5 of the said Act reads:

⁶ R.S.C. 1970, c. E-10.

meubles, prévue à l'article 225 de la Loi. Ces moyens de droit sont cumulatifs et n'exigent aucunement des choix; ils peuvent être employés sans limitation jusqu'à paiement de la somme totale due. Toutes hypothèses quant à la valeur des biens saisis ne sont pas pertinentes; c'est le montant tiré de la vente des biens saisis qui est imputé à la dette. Cet argument doit donc être rejeté.

Je vais examiner maintenant les objections du défendeur à l'interrogatoire mené par Daoust, en vertu de la Règle 2200. Il convient de souligner que la Règle 2200(3), précitée, se réfère à «toute difficulté suscitée au cours d'un interrogatoire» pour y inclure ensuite «toute contestation au sujet de l'obligation que peut avoir la personne interrogée de répondre à une question posée» et ajouter que cette question «peut» être renvoyée devant la Cour. A mon avis, il ressort de la règle prise dans son ensemble que, bien que l'on «puisse» demander à la Cour de se prononcer sur une contestation soulevée par une question donnée ou, à l'occasion de quelque autre difficulté soulevée au cours de l'interrogatoire, elle n'a pas pour effet de permettre à la personne interrogée de refuser de répondre à tout interrogatoire, quel qu'il soit, mené par le fonctionnaire de la Cour devant lequel elle a été enjointe de comparaître et, de toute façon, cette règle ne précise pas que toute difficulté de ce genre, ou refus de répondre aux questions, *doit* être renvoyée à la Cour, mais simplement qu'elle *peut* l'être. J'estime que la décision de Daoust à ce moment était tout à fait appropriée, d'autant plus que, comme l'admettent les parties, le défendeur ne lui a pas exposé pourquoi il refusait en fait de répondre aux questions, savoir la crainte de s'incriminer lui-même. Une telle objection est sérieuse et j'estime qu'elle devrait faire l'objet d'un renvoi devant la Cour. On trouve cependant la réponse à cette question à l'article 5 de la *Loi sur la preuve au Canada*⁶. Cette loi est évidemment applicable aux présentes procédures puisque l'article 2 prévoit que:

2. La présente Partie s'applique à toutes les procédures criminelles et à toutes les procédures civiles, ainsi qu'à toutes les autres matières de la compétence du Parlement du Canada.

L'article 5 de ladite Loi se lit comme suit:

⁶ S.R.C. 1970, c. E-10.

5. (1) No witness shall be excused from answering any question upon the ground that the answer to such question may tend to criminate him, or may tend to establish his liability to a civil proceeding at the instance of the Crown or of any person.

(2) Where with respect to any question a witness objects to answer upon the ground that his answer may tend to criminate him, or may tend to establish his liability to a civil proceeding at the instance of the Crown or of any person, and if but for this Act, or the Act of any provincial legislature, the witness would therefore have been excused from answering such question, then although the witness is by reason of this Act, or by reason of such provincial Act, compelled to answer, the answer so given shall not be used or receivable in evidence against him in any criminal trial, or other criminal proceeding against him thereafter taking place, other than a prosecution for perjury in the giving of such evidence.

This protects defendant against the use of his answers in the interrogation as to his assets in criminal proceedings against him, and he can ask the Court for the protection of this Act. Defendant states, however, that, because of the imposition of the 25% penalty against him by virtue of section 163(2) of the Act, his answers might provide information assisting plaintiff in justifying the imposition of this penalty, and that by virtue of section 163(3) the burden of proof lies on the Minister who cannot obtain this proof by forcing defendant to incriminate himself. These subsections read as follows:

163. (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.

(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.

Plaintiff's counsel points out that it is only on appeal that the burden of proof is on the Minister. It does not appear to me that a simple interrogation of defendant as to his assets should be prevented merely because the

5. (1) Nul témoin n'est exempté de répondre à une question pour le motif que la réponse à cette question pourrait tendre à l'incriminer, ou pourrait tendre à établir sa responsabilité dans une procédure civile à l'instance de la Couronne ou de qui que ce soit.

(2) Lorsque, relativement à quelque question, un témoin s'oppose à répondre pour le motif que sa réponse pourrait tendre à l'incriminer ou tendre à établir sa responsabilité dans une procédure civile à l'instance de la Couronne ou de qui que ce soit, et si, sans la présente loi, ou sans la loi de quelque législature provinciale, ce témoin eût été dispensé de répondre à cette question, alors bien que ce témoin soit en vertu de la présente loi ou d'une loi provinciale, forcé de répondre, sa réponse ne peut pas être invoquée et n'est pas admissible à titre de preuve contre lui dans une instruction ou procédure criminelle exercée contre lui par la suite, hors le cas de poursuite pour parjure en rendant ce témoignage.

Cet article protège le défendeur de l'usage que l'on pourrait faire au criminel des réponses qu'il donne lors de l'interrogatoire concernant ses biens; il peut donc demander à la Cour la protection de cette loi. Le défendeur déclare cependant que puisqu'il encourt une pénalité de 25% en vertu de l'article 163(2) de la Loi, ses réponses pourraient fournir des renseignements permettant à la demanderesse de justifier l'imposition de cette pénalité, alors qu'en vertu de l'article 163(3), la charge de la preuve incombe au Ministre qui ne peut obtenir cette preuve en obligeant le défendeur à s'incriminer lui-même. Ces paragraphes se lisent comme suit:

163. (2) Toute personne qui, dans l'exécution d'une fonction ou d'une obligation imposée par la présente loi ou en vertu de celle-ci, a fait sciemment ou dans des circonstances qui justifient l'imputation d'une faute lourde, un énoncé ou une omission dans une déclaration, un certificat, un relevé ou une réponse faits par ou en vertu de la présente loi ou d'un règlement, ou a participé, consenti, acquiescé à cet énoncé ou à cette omission, d'où il résulte que l'impôt qui aurait été payable par elle pour une année d'imposition, si l'impôt avait été établi d'après les renseignements fournis dans la déclaration, le certificat, le relevé ou la réponse, est inférieur à l'impôt qu'elle doit payer pour l'année, encourt une pénalité de 25% du montant, si montant il y a, obtenu en soustrayant l'impôt qui aurait été ainsi payable de l'impôt qu'elle doit payer pour l'année.

(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.

Les avocats de la demanderesse ont souligné que c'est seulement en appel que le Ministre a la charge de la preuve. J'estime pour ma part qu'on ne peut empêcher un simple interrogatoire du défendeur au sujet de ses biens pour la seule

answers might be used against him in justifying the imposition of the penalty. Defendant's counsel referred to the Supreme Court case of *Batary v. The Attorney General for Saskatchewan*⁷ but this case dealt with a different matter. That case conceded that the accused cannot be compelled to testify in the course of criminal proceedings brought against him, and held that he was therefore not a compellable witness at a coroner's inquest, the result of which might lead to charges eventually being laid against him. The facts are, to my mind, clearly distinguishable from the situation in the present case. A penalty imposed in a civil proceeding to collect income tax cannot be assimilated to a charge for a criminal offence and the fact that such a penalty is claimed cannot justify the defendant in putting obstacles in the way of the Minister obtaining information as to his assets to assist in the collection of the taxation allegedly due. I therefore find that defendant should appear again before Mr. Daoust on June 10, 1974 for examination as to his assets. During the course of such examination he may testify with the protection of the Court by virtue of the *Canada Evidence Act* in connection with the use of any of his answers in criminal proceedings against him other than a prosecution for perjury in connection with the evidence he gives. Objections to any specific question can be referred to the Court.

JUDGMENT

1. Defendant's motion to suspend execution proceedings already instituted herein and to quash or suspend the order requiring defendant to appear for interrogation as to his assets before L. Joseph Daoust, an officer of the Court, is dismissed with costs.

2. Defendant's motion to evoke to the Court his examination before the said Registrar is dismissed with costs, and he is ordered to reappear before Mr. Daoust in the office of the Court in Montreal on June 10, 1974 at 2 p.m. or such other time as may be arranged, for such examination on the understanding

⁷ [1965] S.C.R. 465.

raison que ses réponses pourraient être utilisés contre lui et justifier l'imposition de la pénalité. L'avocat du défendeur a mentionné l'arrêt de la Cour suprême *Batary c. Le procureur général de la Saskatchewan*⁷, mais cet arrêt traite d'une question différente. Cet arrêt admit que l'inculpé ne pouvait être obligé à témoigner lors de procédures criminelles intentées contre lui et décida qu'on ne pouvait donc pas l'obliger à comparaître comme témoin lors de l'enquête du coroner, car cette enquête pourrait éventuellement entraîner son inculpation. A mon avis, il existe une distinction nette entre les faits de cette affaire et la situation en l'espèce. On ne peut assimiler une pénalité imposée lors d'une procédure civile dans le but de recouvrer des impôts sur le revenu à une inculpation pour une infraction criminelle et le fait qu'on réclame une telle pénalité ne justifie pas que le défendeur empêche le Ministre d'obtenir des renseignements au sujet de ses biens pour faciliter le recouvrement de l'impôt prétendument exigible. Je conclus donc que le défendeur doit comparaître à nouveau devant Daoust, le 10 juin 1974, pour être interrogé sur ses biens. Lors de cet interrogatoire, il pourra témoigner sous la protection de la Cour, en vertu de la *Loi sur la preuve au Canada*, en ce qui concerne l'usage qui pourrait être fait de ses réponses lors de procédures criminelles intentées contre lui, hors le cas de poursuite pour parjure en rendant ce témoignage. Toute opposition à une question donnée pourra être renvoyée à la Cour.

JUGEMENT

1. La requête du défendeur demandant la suspension des procédures d'exécution déjà engagées et visant à l'annulation ou suspension de l'ordonnance enjoignant le défendeur de comparaître pour être interrogé sur ses biens par L. Joseph Daoust, fonctionnaire de la Cour, est rejetée avec dépens.

2. La requête du défendeur visant à renvoyer devant la Cour son interrogatoire devant ledit registraire est rejetée avec dépens; la Cour ordonne une nouvelle comparution devant Daoust au bureau de la Cour à Montréal, le 10 juin 1974 à 14h ou à tout autre moment adéquat pour cet interrogatoire, étant entendu

⁷ [1965] R.C.S. 465.

that to the extent that his answers might tend to incriminate him in criminal proceedings brought against him he will be testifying under the protection of the Court and that such answers cannot be used against him in criminal proceedings save for any charges of perjury which might be laid as a result of such answers. ^a

3. Defendant's motion seeking a declaration that the certificate obtained against him by virtue of reassessments dated October 30, 1973 is null and void as well as all subsequent proceedings brought as a result thereof including the order for examination as to his assets, all seizures, formal notices to third parties, and registrations of privilege made or done by virtue of this certificate arising from these reassessments, is dismissed, with costs. ^b ^c

que, dans la mesure où ses réponses pourraient tendre à l'incriminer lors de procédures criminelles intentées contre lui, il témoignera sous la protection de la Cour et que ses réponses ne pourront être utilisées contre lui dans des procédures criminelles, hors le cas de poursuite pour parjure dont il pourrait faire l'objet à la suite desdites réponses.

3. La requête du défendeur demandant un jugement déclaratoire portant que le certificat obtenu à son encontre en vertu des nouvelles cotisations datées du 30 octobre 1973 ainsi que toutes les procédures postérieures intentées en conséquence sont nuls et non avenues, y compris l'ordonnance de comparution pour interrogatoire sur ses biens, toutes saisies, avis en bonne et due forme aux tierces parties et inscriptions de privilège faits en vertu dudit certificat résultant de ces nouvelles cotisations, est rejetée avec dépens. ^d