

T-5596-79

T-5596-79

**Bristol-Myers Canada Inc. (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

Trial Division, Addy J.—Ottawa, April 20 and May 5, 1983.

*Customs and excise — Refunds — Limitation — Plaintiff required by Department of National Revenue to pay sales tax on "Alpha-Keri Bath Oil" and "Keri Lotion" on ground products cosmetics — Appeal to Tariff Board — Refund claimed pending Board's decision — Board ruling products therapeutic thereby exempt from sales tax — Claim for refund allowed in part save for \$102,559.26 — Plaintiff seeking declaration amount refundable — Whether s. 44(7) two-year limitation or s. 59(4) one-year limitation from date of claim for refund applicable — Whether combined effect of ss. 27(1)(a) and 50(1) requiring manufacturer to pay sales tax notwithstanding dispute or exemption — Declaration granted, plaintiff entitled to refund of \$102,559.26 — No specific provision in Act creating immediate liability or requiring payment of taxes notwithstanding dispute as to liability — Monies paid following appeal to Board neither due nor payable — Paid under mistake of law — One-year limitation in s. 59(4) relating to payments under dispute before Board — No such dispute in case at bar — S. 59(4) not relating to payments made subsequently to Board application — Two-year limitation applicable — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 2(1), 27(1)(a) (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 62, s. 1; 1974-75-76, c. 24, s. 13), 29(1), 44(1)(a),(c),(7), 50(1), 59(4).*

The plaintiff manufactures and sells "Alpha-Keri Bath Oil" and "Keri Lotion". Following a notice by the Department of National Revenue it was required to pay a 12% sales tax effective January 1, 1975, on the ground that the products were cosmetics. The plaintiff filed an appeal before the Tariff Board on February 26, 1976. The Board ruled on October 27, 1977, that the products were therapeutic thereby exempt from sales tax. The plaintiff meanwhile continued to pay sales taxes for the period before and after the Board hearing. Informed by an employee of the defendant that it was under no obligation to pay the sales tax pending the decision of the Board, the plaintiff ceased all payments and claimed a refund, on October 21, 1977, for all amounts paid from the date of the appeal to the Board, on the ground they were paid in error or by mistake of law or fact. The Department reimbursed part of the original amount claimed, save for \$102,559.26 representing taxes paid from February 27, 1976 to October 21, 1976. The plaintiff now seeks a declaration that it is entitled to that amount. The plaintiff claims that the amount is subject to the two-year limitation in subsection 44(7), thereby refundable since the

**Bristol-Myers Canada Inc. (demanderesse)**

c.

a

**La Reine (défenderesse)**

Division de première instance, juge Addy—Ottawa, 20 avril et 5 mai 1983.

b

c

d

e

f

g

h

i

j

*Douanes et accise — Remboursements — Prescription — Le ministère du Revenu national a demandé à la demanderesse de payer une taxe de vente sur les produits «Huile de bain Alpha-Keri» et «Lotion Keri» au motif que ces produits étaient des cosmétiques — Appel devant la Commission du tarif — Remboursement réclamé pour les sommes payées jusqu'au moment de la décision de la Commission — La Commission a statué qu'il s'agissait de produits thérapeutiques exemptés à ce titre de la taxe de vente — Remboursement réclamé accordé sauf pour une somme de 102 559,26 \$ — La demanderesse sollicite une déclaration portant que cette somme est remboursable — Doit-on appliquer la prescription de deux ans prévue à l'art. 44(7) ou celle d'un an prévue à l'art. 59(4), à partir de la date de la demande de remboursement? — L'effet conjoint des art. 27(1)a) et 50(1) est-il d'obliger le fabricant à payer la taxe de vente même s'il existe un différend ou une exemption? — Déclaration accordée, la demanderesse a droit au remboursement de la somme de 102 559,26 \$ — La Loi ne contient aucune disposition expresse créant une obligation immédiate de payer les taxes même en cas de litige sur l'existence de cette obligation — Les sommes payées après l'appel à la Commission n'étaient pas exigibles — Elles ont été payées par erreur de droit — La prescription d'un an prévue à l'art. 59(4) concerne les paiements qui font l'objet d'un différend devant la Commission — Il ne s'agit pas d'un tel différend en l'espèce — L'art. 59(4) ne concerne pas les paiements effectués après la présentation d'une demande à la Commission — Prescription de deux ans applicable — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 2(1), 27(1)a) (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 62, art. 1; 1974-75-76, chap. 24, art. 13), 29(1), 44(1)a),(c),(7), 50(1), 59(4).*

La demanderesse fabrique et vend l'«Huile de bain Alpha-Keri» et la «Lotion Keri». À la suite d'un avis, le ministère du Revenu national lui a demandé de payer une taxe de vente de 12 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1975 au motif que ces produits étaient des cosmétiques. Le 26 février 1976, la demanderesse a déposé un appel devant la Commission du tarif. La Commission a statué, le 27 octobre 1977, que les produits étaient de nature thérapeutique et que, par conséquent, ils étaient exemptés de la taxe de vente. Entre-temps, la demanderesse a continué de payer la taxe avant et après l'audition devant la Commission. Après avoir été informée par un employé de la défenderesse qu'elle n'était pas obligée de payer la taxe de vente tant que la question était pendante devant la Commission, la demanderesse a cessé ses paiements et, le 21 octobre 1977, elle a réclamé le remboursement de toutes les sommes payées depuis la date de l'appel à la Commission au motif qu'elles avaient été payées à tort ou par erreur de droit ou de fait. Le Ministère a remboursé une partie seulement du montant réclamé à l'origine, une somme de 102 559,26 \$ représentant les taxes payées du 27 février 1976 au 21 octobre 1976 restant impayée. La demande-

period at issue falls within the two-year period preceding the date the refund was claimed, i.e. October 21, 1977. The defendant argues that the amount is not refundable because of the one-year limitation in subsection 59(4), and that, as a result of the combined effect of paragraph 27(1)(a) and subsection 50(1), the plaintiff is under an obligation to pay the sales tax notwithstanding any dispute or exemption, so that payment of the tax cannot constitute a mistake of law.

*Held*, the declaration is granted, and the Department of National Revenue can properly pay to the plaintiff the sum of \$102,559.26. Taxing statutes must be strictly interpreted against the taxing authority. The *Excise Tax Act* does not, as in the case of the *Income Tax Act*, contain any specific provision for an assessment by the Minister or any other authorized person creating an immediate liability, nor does it contain a specific provision that notwithstanding any dispute as to liability, the taxes must in the meantime be paid. It follows that the monies paid following the appeal to the Board were not due and payable under the Act and the monies paid under the mistaken belief that they were, constitute monies paid under a mistake of law. Furthermore, the limitation of one year on past payments provided for in subsection 59(4) relates to payments under dispute before the Board, which is not the case here. The claim was made by letter pending the decision of the Board on previous payments made affecting the same subject-matter. Subsection 59(4) does not in any way relate to payments made subsequently to any application before the Board. The two-year limitation provision of section 44 therefore applies to the facts in issue and is not affected by subsection 59(4).

resse sollicite une déclaration portant qu'elle a droit à cette somme. La demanderesse allègue que cette somme est soumise à la prescription de deux ans prévue au paragraphe 44(7) et qu'elle est donc remboursable puisque la période en cause est comprise dans la période de deux ans qui a précédé la date à laquelle le remboursement a été demandé, le 21 octobre 1977. La défenderesse soutient que cette somme n'est pas remboursable en raison de la prescription d'un an prévue au paragraphe 59(4) et qu'il résulte de l'effet conjoint de l'alinéa 27(1)a) et du paragraphe 50(1) que la demanderesse est tenue de payer la taxe de vente même s'il existe un différend ou une exemption; le paiement de la taxe ne peut constituer une erreur de droit.

*Jugement*: la déclaration est accordée et le ministère du Revenu national peut à bon droit payer la somme de 102 559,26 \$ à la demanderesse. Les lois fiscales doivent être rigoureusement interprétées contre l'autorité qui impose la taxe. Contrairement à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la *Loi sur la taxe d'accise* ne prévoit pas expressément l'établissement par le Ministre, ou par toute autre personne autorisée, d'une cotisation créant une obligation immédiate de payer, pas plus qu'elle ne contient de disposition particulière portant qu'en cas de litige sur les taxes imposées, ces dernières doivent être payées tant que ce litige n'est pas résolu. Il en résulte que les sommes payées après l'appel à la Commission n'étaient pas exigibles en vertu de la Loi, et que les sommes versées parce qu'on croyait à tort qu'elles étaient exigibles ont été payées par erreur de droit. De plus, la prescription d'un an pour les paiements passés prévue au paragraphe 59(4) concerne les paiements qui font l'objet d'un différend dont est saisie la Commission, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. La demande a été faite par lettre et présentée en attendant la décision de la Commission sur les paiements antérieurs effectués relativement au même objet de litige. Le paragraphe 59(4) ne concerne absolument pas les paiements effectués après qu'une demande a été présentée à la Commission. Le délai de prescription de deux ans prévu à l'article 44 s'applique donc aux faits du litige et n'est pas modifié par le paragraphe 59(4).

## CASE JUDICIALLY CONSIDERED

## REFERRED TO:

*Her Majesty The Queen v. Premier Mouton Products Inc.*, [1961] S.C.R. 361.

## COUNSEL:

*P. S. A. Lamek, Q.C.* and *G. J. Adair* for plaintiff.

*E. R. Sojonky, Q.C.* and *Judith McCann* for defendant.

## SOLICITORS:

*Fraser & Beatty*, Toronto, for plaintiff.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

## JURISPRUDENCE

## DÉCISION CITÉE:

*Her Majesty The Queen v. Premier Mouton Products Inc.*, [1961] R.C.S. 361.

## AVOCATS:

*P. S. A. Lamek, c.r.* et *G. J. Adair* pour la demanderesse.

*E. R. Sojonky, c.r.* et *Judith McCann* pour la défenderesse.

## PROCUREURS:

*Fraser & Beatty*, Toronto, pour la demanderesse.

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

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

ADDY J.: The plaintiff is suing for a declaration that it is a person to whom a refund of \$102,559.26 should be granted for overpayments of sales tax made to the defendant in error under the *Excise Tax Act*.<sup>1</sup>

The main facts are uncontradicted. For many years the plaintiff, engaged in the business of manufacturing and selling lotions and other products, had been manufacturing and selling "Alpha-Keri Bath Oil" and "Keri Lotion", without paying or being called upon to pay any tax. On January 7, 1975, an official of the Customs and Excise Branch of the Department of National Revenue (hereinafter called "the Department") wrote to the plaintiff claiming that the products in question were cosmetics and, as such, fell within subsection 2(1) of the *Excise Tax Act* (hereinafter referred to as "the Act") and were, therefore, subject to a 12% sales tax effective January 1, 1975. The plaintiff complied but on February 26, 1976, it filed an appeal with the Tariff Board under section 59 of the Act claiming exemption from the tax pursuant to subsection 29(1) on the grounds that the products, being therapeutic in nature, fell within section 1 of Part VIII of Schedule III of the Act. The Tariff Board heard the appeal in May 1977, reserved its decision and eventually rendered it on October 27 of that year, ruling that the products were therapeutic as claimed by the plaintiff and as such were exempt from the tax imposed by section 27 of the Act. The decision of the Tariff Board was eventually upheld by the Federal Court of Appeal and leave to appeal to the Supreme Court of Canada was refused.

Meanwhile, the plaintiff had, as originally requested, paid and continued to pay taxes resulting with a total of \$550,186.64 in sales taxes being paid for the whole period both before and after the Tariff Board hearing.

<sup>1</sup> R.S.C. 1970, c. E-13 (as am. by (2nd Supp.), c. 10; 1970-71-72, c. 62; 1973-74, cc. 12, 24, 53; and 1974-75-76, cc. 24, 62).

*Voici les motifs du jugement rendus en français par*

LE JUGE ADDY: La demanderesse sollicite une déclaration portant qu'elle a droit à un remboursement de 102 559,26 \$ pour la taxe de vente qu'elle a, par erreur, payée en trop à la défenderesse en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*.<sup>1</sup>

Les faits principaux ne sont pas contestés. La demanderesse, qui fabrique et vend des lotions et autres produits, a pendant des années fabriqué et vendu l'«Huile de bain Alpha-Keri» et la «Lotion Keri» sans payer de taxe ou sans qu'on lui demande d'en payer. Le 7 janvier 1975, un employé de la Direction des douanes et accise du ministère du Revenu national (appelé ci-après «le Ministère») déclarait, dans une lettre envoyée à la demanderesse, que les produits en question étaient des cosmétiques et comme tels, étaient visés par le paragraphe 2(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* (appelée ci-après «la Loi») et donc assujettis à une taxe de vente de 12 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1975. La demanderesse a payé la taxe; toutefois, le 26 février 1976, elle déposait un appel devant la Commission du tarif, conformément à l'article 59 de la Loi, pour demander l'exemption prévue au paragraphe 29(1) pour le motif qu'étant de nature thérapeutique, ses produits étaient compris dans ceux visés à l'article 1 de la Partie VIII de l'annexe III de la Loi. La Commission du tarif a entendu l'appel en mai 1977, a pris l'affaire en délibéré et a finalement décidé, le 27 octobre de la même année, qu'il s'agissait bien de produits thérapeutiques comme l'avait soutenu la demanderesse, exemptés à ce titre de la taxe imposée par l'article 27 de la Loi. La Cour d'appel fédérale a par la suite confirmé la décision de la Commission du tarif et la permission d'en interjeter appel à la Cour suprême du Canada a été refusée.

Entre-temps, la demanderesse avait continué de payer la taxe comme on le lui avait demandé au départ. Le montant total de la taxe de vente versée pendant la période considérée, avant et après l'audition devant la Commission du tarif, s'élève à 550 186,64 \$.

<sup>1</sup> S.R.C. 1970, chap. E-13 (mod. par (2<sup>e</sup> Supp.), chap. 10; 1970-71-72, chap. 62; 1973-74, chap. 12, 24, 53; et 1974-75-76, chap. 24, 62).

During a conversation with one of the employees of the defendant in September 1977, the plaintiff was informed that it was under no obligation to pay tax pending the decision of the Board. As a result of that conversation no further payments were made and a letter was written, on October 21, 1977, to the Department stating that a refund was being claimed for all amounts paid from the date of the appeal to the Tariff Board as the amounts were paid in error or by mistake of law or fact. Normally, monies paid under a mistake of law would not be recoverable. However, subsection 44(7) of the Act contains the following provisions:

## 44. ...

(7) 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 the moneys were paid or overpaid.

The evidence adduced on behalf of the plaintiff, which evidence I accept, was to the effect that up until September 1977 its officer truly believed that there was a legal obligation to pay the tax.

Eventually the Department reimbursed a total of \$447,627.38 of the total of \$550,186.64 originally claimed. The amounts reimbursed covered the taxes paid as follows:

For the period of February 28, 1975 to February 27, 1976 (the later date being the date of filing of the appeal to the Board):	\$199,724.79
For the period of October 22, 1976 to October 21, 1977 (the later being the date of the Plaintiff's letter):	<u>\$247,902.59</u>
TOTAL	<u>\$447,627.38</u>

The disputed amount of \$102,559.26 represents the taxes paid for the period from February 27, 1976 to October 21, 1976. The defendant claims that this amount is not refundable because of a one-year limitation provided for in subsection 59(4) of the Act. The plaintiff on the other hand alleges that its claim is not subject to the one-year limitation provided for in subsection 59(4) but rather to the two-year limitation mentioned in the above-quoted subsection 44(7) of the Act as it

La demanderesse a appris en septembre 1977, au cours d'une conversation avec un des employés de la défenderesse, qu'elle n'était pas obligée de payer la taxe de vente tant que la question était pendante devant la Commission. Par suite de cette conversation, aucun autre paiement n'a été effectué et le Ministère a reçu une lettre, datée du 21 octobre 1977, réclamant le remboursement de toutes les sommes payées depuis la date de l'appel à la Commission du tarif puisque ces sommes avaient été payées à tort ou par erreur de droit ou de fait. Habituellement, les sommes versées par erreur de droit ne sont pas remboursables. Cependant, le paragraphe 44(7) de la Loi contient les dispositions suivantes:

## 44. ...

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

La preuve présentée par la demanderesse, preuve que j'accepte, montre que son employé croyait sincèrement, jusqu'en septembre 1977, qu'elle était légalement tenue de payer la taxe.

Le Ministère a finalement remboursé 447 627,-38 \$ sur le montant total de 550 186,64 \$ réclamé à l'origine. Les sommes versées remboursaient les taxes payées comme suit:

## [TRADUCTION]

Période du 28 février 1975 au 27 février 1976 (la dernière date est celle du dépôt de l'appel à la Commission):	199 724,79 \$
Période du 22 octobre 1976 au 21 octobre 1977 (la dernière date est celle de la lettre de la demanderesse):	<u>247 902,59 \$</u>
TOTAL	<u>447 627,38 \$</u>

La somme de 102 559,26 \$ qui fait l'objet du litige représente les taxes payées du 27 février 1976 au 21 octobre 1976. La défenderesse soutient que cette somme n'est pas remboursable en raison du délai d'un an fixé au paragraphe 59(4) de la Loi. La demanderesse allègue pour sa part que sa revendication n'est pas soumise au délai d'un an prévu au paragraphe 59(4) mais plutôt à celui de deux ans mentionné dans le paragraphe 44(7) de la Loi, précité, en vigueur à cette époque. (Le délai

read at that time. (The limitation is now four years. S.C. 1976-77, cc. 6, 10, 15, 28.)

Section 59 provides for the adjudication of differences as to whether any tax is payable or what rate of tax might be payable. Subsection (4) of that section reads as follows:

59. ...

(4) Notwithstanding the provisions of section 44 relating to the time within which an application for a refund or deduction may be made, no refund or deduction shall be made under that section as the result of any declaration of the Tariff Board under this section or an order or judgment under section 60 in respect of taxes paid prior to such declaration, order or judgment unless the application mentioned in section 44 is made within twelve months after such taxes were paid.

I have already cited subsection 44(7). The other relevant provisions of that section as it existed in 1977 read as follows:

44. (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;

(c) where the tax was paid in error;

Should subsection 59(4) and not section 44 apply to the situation in issue, then the amount of \$102,559.26 paid between February 27 and October 21, 1976, would not be refundable. On the other hand, should subsection 44(7) apply it would, of course, be refundable as the period falls fully within the two-year period preceding the letter of October 21, 1977.

The defendant argues that by reason of the combined effect of paragraph 27(1)(a) and subsection 50(1) of the Act, every person who is a manufacturer is obliged to pay the tax notwithstanding any dispute and notwithstanding the fact that he might be exempt. It would follow therefore that payment of tax by an exempt person would not constitute a mistake in law. The relevant portions of the two above-mentioned sections read as follows:

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

(a) produced or manufactured in Canada

(i) payable, in any case other than a case mentioned in subparagraph (ii), 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, and

est désormais de quatre ans. S.C. 1976-77, chap. 6, 10, 15, 28.)

L'article 59 porte sur le règlement des différends concernant l'exigibilité et le montant de la taxe. Le paragraphe (4) de cet article dit:

59. ...

(4) Nonobstant les dispositions de l'article 44 relatives au délai dans lequel on peut présenter une demande en vue d'un remboursement ou d'une déduction, il ne doit être opéré, aux termes dudit article, aucun remboursement ni aucune déduction en conséquence d'une déclaration de la Commission du tarif selon le présent article ou d'une ordonnance ou d'un jugement rendu selon l'article 60 à l'égard de taxes payées avant cette déclaration, cette ordonnance ou ce jugement, à moins que la demande mentionnée à l'article 44 ne soit faite dans un délai de douze mois après le paiement de ces taxes.

J'ai déjà cité le paragraphe 44(7). Les autres passages pertinents de l'article, en vigueur en 1977, sont les suivants:

44. (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;

c) lorsque la taxe a été payée par erreur;

Si c'est le paragraphe 59(4) et non l'article 44 qui doit s'appliquer en l'espèce, le montant de 102 559,26 \$ versé entre le 27 février et le 21 octobre 1976 n'est pas remboursable. Par contre, si c'est le paragraphe 44(7) qui s'applique, ce montant est évidemment remboursable car cette période est entièrement comprise dans la période de deux ans qui a précédé la lettre du 21 octobre 1977.

La défenderesse soutient qu'en raison de l'effet conjoint de l'alinéa 27(1)a) et du paragraphe 50(1) de la Loi, le fabricant est tenu de payer la taxe même s'il existe un différend et même s'il peut éventuellement être exempté. Il en résulterait donc que le paiement de la taxe par une personne exemptée ne serait pas une erreur de droit. Voici les passages pertinents des deux articles mentionnés ci-dessus:

27. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente de douze pour cent sur le prix de vente de toutes marchandises,

a) produites ou fabriquées au Canada,

(i) payable, dans tout cas autre que celui mentionné au sous-alinéa (ii), 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, et

50. (1) Every person who is required by or pursuant to Part III, IV or V to pay taxes shall make each month a true return of his taxable sales for the last preceding month, containing such information in such form as the regulations require.

(3) The return required by this section shall be filed and the tax payable shall be paid not later than the last day of the first month succeeding that in which the sales were made.

Counsel for the defendant also relied on the following statement of Abbott J. (dissenting) in the Supreme Court of Canada decision of *Her Majesty The Queen v. Premier Mouton Products Inc.*<sup>2</sup> at pages 365-366:

There is no doubt that the officers of the Department were in good faith in claiming payment of the tax from respondent and the trial judge so found. They were doing no more than their duty in insisting upon payment of a tax, which they believed to be exigible from respondent as well as from all other like processors. To have allowed those who were unwilling to pay, to postpone or avoid payment of the tax, while receiving payment from those who did not dispute liability, would have been manifestly unfair, since it is a reasonable inference that those who paid would be obliged to try to recover the tax paid in the resale price of the finished product.

Section 27 is found in Part V of the Act. Sub-section 50(1) obliges every person to pay who is required to do so under Part V, but section 29 is also found in Part V and it is precisely section 29 which provides for the exemption of the articles in question. Section 50 must therefore be read in the light of the whole Part V and not merely of section 27. It is obvious that a manufacturer or distributor of therapeutic products is not a person "required by or pursuant to Part . . . V to make a tax return and pay taxes in accordance with same".

The Act does not, as in the case of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)], contain any specific provision for an assessment by the Minister or any other authorized person creating an immediate liability to pay, nor does it as in the case of that Act contain an additional specific provision to the effect that, notwithstanding any dispute as to liability, the taxes must in the meantime be paid. Taxing statutes must be strictly interpreted

<sup>2</sup> [1961] S.C.R. 361.

50. (1) Toute personne tenue, en raison ou en conformité des Parties III, IV ou V, de payer des taxes doit produire chaque mois une déclaration véridique de ses ventes taxables effectuées pendant le mois précédent; cette déclaration doit contenir les renseignements et être en la forme que prescrivent les règlements.

(3) La déclaration requise par le présent article doit être produite et la taxe exigible doit être versée au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui pendant lequel les ventes ont été faites.

L'avocat de la défenderesse invoque également ce que déclarait le juge Abbott (dissident) aux pages 365 et 366 de l'arrêt *Her Majesty The Queen v. Premier Mouton Products Inc.*<sup>2</sup> de la Cour suprême du Canada:

[TRADUCTION] Il ne fait aucun doute que les employés du Ministère réclamaient de bonne foi à l'intimée le paiement de la taxe et c'est ce qu'a conclu le juge de première instance. Ils ne faisaient que leur devoir en exigeant le paiement d'une taxe qu'ils croyaient que l'intimée et les autres fabricants étaient tenus de payer. De toute évidence, il aurait été injuste de permettre, d'une part, à ceux qui ne voulaient pas payer la taxe d'en différer le paiement ou de s'y soustraire, et d'accepter, de l'autre, le paiement de la taxe par ceux qui ne contestaient pas son exigibilité, étant donné qu'on peut raisonnablement supposer que ceux qui ont payé la taxe seraient obligés d'essayer de la récupérer dans le prix de vente du produit fini.

L'article 27 se trouve à la Partie V de la Loi. Le paragraphe 50(1) impose le paiement de taxes à toute personne qui est tenue de le faire en vertu de la Partie V; cependant, l'article 29 se trouve également dans la Partie V et c'est précisément cet article qui prévoit l'exemption des produits en cause. Il faut, par conséquent, interpréter l'article 50 en tenant compte de toute la Partie V et non seulement de l'article 27. Il est évident qu'un fabricant ou un distributeur de produits thérapeutiques n'est pas une personne [TRADUCTION] «tenue, en raison ou en conformité de la Partie . . . V, de produire une déclaration de taxes et de payer le montant des taxes qui y est déclaré».

Contrairement à la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)], la présente Loi ne prévoit pas expressément l'établissement par le Ministre ou par toute autre personne autorisée d'une cotisation créant une obligation immédiate de payer, pas plus qu'elle ne contient de disposition particulière portant qu'en cas de litige sur les taxes imposées, ces dernières doivent être payées tant que ce litige n'est pas résolu. Les lois fiscales doivent être rigou-

<sup>2</sup> [1961] R.C.S. 361.

against the taxing authority and, as there is no provision for assessment and no specific provision that the taxes must be paid, if claimed, notwithstanding that there is no liability to do so under the taxing provisions of the Act, I am prepared to hold that the monies paid following the appeal to the Tariff Board were not due and payable under the Act and that the monies paid under the mistaken belief that they were, constitute monies paid under a mistake of law.

Furthermore, the limitation of one year on past payments provided for in subsection 59(4) relates to payments which are under dispute before the Tariff Board. Such is not the case here. The claim was made by letter and without any reference to the Board but pending the decision of the Board on previous payments made affecting the same subject-matter. Conversely, subsection 59(4) does not in any way relate to payments made subsequently to any application before the Tariff Board.

The purpose of the limitation in subsection 59(4) is to require the taxpayer to act quickly and to prevent him from raising a right to reimbursement years after payments have been made by mistake. Such was obviously not the case here: the Department knew that the payments in issue before me were being contested at the time that they were made, as payments of precisely the same nature affecting identical products had been contested and were *sub judice* at the time.

I therefore conclude the two-year limitation provision of section 44 applies to the facts in issue and that the limitation is not affected by the provisions of subsection 59(4).

This Court, in effect, is merely being asked to declare whether the Department can, in the particular circumstances of this case, in accordance with the provisions of the Act, properly pay to the plaintiff the amount of \$102,559.26. The requested declaration will be granted. The plaintiff will be entitled to its costs.

reusement interprétées contre l'autorité qui impose la taxe; comme aucune cotisation n'est prévue et qu'aucune disposition particulière ne précise que les taxes doivent être payées, si elles sont réclamées, indépendamment du fait qu'il n'existe en vertu des dispositions de la Loi concernant l'imposition de la taxe aucune obligation de le faire, je suis disposé à conclure que les sommes payées après l'appel à la Commission du tarif n'étaient pas exigibles en vertu de la Loi, et que les sommes versées parce qu'on croyait à tort qu'elles étaient exigibles ont été payées par erreur de droit.

De plus, le délai d'un an pour les paiements passés prévu au paragraphe 59(4) concerne les paiements qui font l'objet d'un différend dont est saisie la Commission du tarif. Ce n'est pas le cas en l'espèce. La demande qui a été faite par lettre n'a pas été soumise à la Commission, mais elle a été présentée en attendant la décision de cette dernière sur les paiements antérieurs effectués relativement au même objet de litige. Le paragraphe 59(4) ne concerne absolument pas les paiements effectués après qu'une demande a été présentée à la Commission du tarif.

Le but du délai du paragraphe 59(4) est d'obliger le contribuable à agir rapidement, de l'empêcher d'invoquer le droit au remboursement, plusieurs années après, de sommes versées par erreur. Ce n'était visiblement pas le cas en l'espèce: le Ministère savait que les paiements qui font l'objet du litige dont je suis saisi, étaient contestés au moment même où ils ont été payés puisque des paiements de même nature concernant des produits identiques avaient donné lieu à des actions pour lesquelles aucune décision n'avait encore été rendue à l'époque.

Je conclus donc que le délai de deux ans prévu à l'article 44 s'applique aux faits du litige et que ce délai n'est pas modifié par les dispositions du paragraphe 59(4).

En fait, on demande simplement à la Cour de déclarer si, étant donné les faits particuliers de l'espèce et les dispositions de la Loi, le Ministère peut, à bon droit, payer la somme de 102 559,26 \$ à la demanderesse. La déclaration demandée est accordée. La demanderesse a droit aux dépens.