

A-144-73

A-144-73

Price (Nfld.) Pulp and Paper Limited (Appellant)**Price (Nfld.) Pulp and Paper Limited (Appelante)**

v.

c.

The Queen (Respondent)**^a La Reine (Intimée)**

Court of Appeal, Thurlow, Pratte and Urie JJ.—
Ottawa, October 15-17, 1974.

Cour d'appel, les juges Thurlow, Pratte et
Urie—Ottawa, du 15 au 17 octobre 1974.

Sales tax—Purchase of machine under instalment contract—Payments of sales tax with instalments—Statutory amendment exempting machinery purchased—No recovery of tax paid before amendment—Excise Tax Act, R.S.C. 1952, c. 100, ss. 30, 32, 46 and Sch. III, amen. S.C. 1967-68, c. 29, ss. 11, 13.

*Taxes de vente—Achat d'une machine à tempérament—
^b Paiement des taxes de vente simultanément aux versements—
Modification de la Loi exemptant la machine achetée—
Aucun recouvrement des taxes versées avant ladite modification—Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1952, c. 100, art. 30,
32, 46 et Annexe III, modifiée par S.C. 1967-68, c. 29, art.
11 et 13.*

The appellant brought a petition of right for repayment of money paid by the Dominion Engineering Works Limited to the Crown, in sales tax, on the price of a paper-making machine constructed by Dominion Engineering for the appellant. The contract for construction and sale stipulated payment of about five million dollars in twelve instalments, payment by the purchaser to the vendor of the sums paid by the vendor to the Crown for sales tax, and passing of title to the machinery when the price was finally paid. Nine instalment payments were made between December 23, 1965 and March 8, 1967 and the sum of \$440,000 was paid by the vendor in sales taxes referable to such instalments. After the sum remitted by the Crown following changes in the tax rates during the period, the balance of \$267,460 remained. This was claimed by the suppliant on the ground that no sales tax had been imposed or was payable by reason of statutory amendment exempting from tax the machinery under purchase. The petition was dismissed by the Trial Division. The petitioner appealed.

^c L'appelante demande par voie de pétition de droit le remboursement des sommes versées par la Dominion Engineering Works Limited à la Couronne, au titre de taxes de vente, sur le prix d'une machine à papier journal construite par cette dernière pour l'appelante. Le contrat de construction et de vente stipulait le paiement d'environ cinq millions de dollars en douze versements, le remboursement par l'acheteur des sommes versées par le vendeur à la Couronne à titre de taxes de vente et le transfert du titre de propriété après acquittement du prix total. Neuf acomptes sur le prix total furent versés entre le 23 décembre 1965 et le 8 mars 1967 et le vendeur paya sur ces acomptes la somme de \$440,000 en taxes de vente. Après le remboursement par la Couronne d'une certaine somme, en raison de modifications des taux de taxation pendant cette période, le solde se chiffrait à \$267,460. La requérante réclame ce montant au motif qu'aucune taxe de vente n'était applicable ou payable en raison de la modification statutaire exemptant la machine, objet du contrat de vente. La Division de première instance a rejeté la pétition. La requérante a interjeté appel.

Held, the provisions of section 30(1)(a)(ii) of the *Excise Tax Act* had the effect of imposing tax immediately and unconditionally on each instalment of the price of goods sold on an instalment basis as the instalment fell due. The amendment of Schedule III of the Act, extending exemption from tax to the machinery in question, came with the enactment of S.C. 1967-68, c. 29, s. 11(1). The Act received assent March 6, 1968 but provided, by section 13(1), that section 11(1) was deemed to have come into force on June 2, 1967. The provision of a particular date for the commencement of this amendment made it clear that it was to have no further retroactive effect. The tax payments, of which recovery was sought, had all become payable under the statute as it existed when the payments were made and before the exempting amendment came into force. Moreover, no tax was imposed upon or received from the appellant and, as against the Crown, the appellant was never the owner of the money which the Crown received from the vendor in payment of the sales tax.

Arrêt: les dispositions de l'article 30(1)(a)(ii) de la *Loi sur la taxe d'accise* entraînaient l'assujettissement immédiat et inconditionnel à la taxe de vente des acomptes versés sur le prix des marchandises vendues à tempérament, à la date d'échéance de chacun desdits acomptes. La modification de l'Annexe III de la Loi, étendant l'exemption de taxes à la machine en cause, résulte de l'entrée en vigueur de l'article 11(1) du c. 29 de S.C. 1967-68. La Loi fut promulguée le 6 mars 1968, mais l'article 13(1) disposait que l'article 11(1) ^h était censé être entré en vigueur le 2 juin 1967. La mention d'une date précise d'entrée en vigueur de la modification indique clairement qu'elle ne devait avoir aucun autre effet rétroactif. Les versements de la taxe dont on demande le remboursement étaient tous exigibles en vertu de la législation applicable avant l'entrée en vigueur de la modification ⁱ étendant l'exemption. En outre, l'appelante ne fut pas assujettie à ladite taxe et ne paya rien à ce titre, et, vis-à-vis de la Couronne, elle ne fut jamais propriétaire des sommes versées par le vendeur en paiement des taxes de vente.

The King v. Dominion Engineering Company Limited [1944] S.C.R. 371, distinguished. *The Queen v. M. Geller Inc.* [1963] S.C.R. 629, considered.

^j Distinction établie avec l'affaire *Le Roi c. Dominion Engineering Company Limited* [1944] R.C.S. 371; arrêt examiné: *La Reine c. M. Geller Inc.* [1963] R.C.S. 629.

APPEAL.

APPEL.

COUNSEL:

Gordon F. Henderson, Q.C., and Y. A. G. Hynna for appellant.
Duff Friesen for respondent.

SOLICITORS:

Gowling & Henderson, Ottawa, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment delivered in English by

THURLOW J.: This appeal is from a judgment of the Trial Division which dismissed the appellant's claim for repayment of money paid by Dominion Engineering Works Limited as taxes in respect of the sale price of a paper making machine constructed by Dominion Engineering Works Limited for the appellant and installed in the appellant's premises by an engineering firm known as Rust Associates Ltd.

In the Trial Division the claim was heard jointly with a similar claim by The Price Company Limited on some evidence common to both and on an agreed statement of facts which is set out in full in the reasons for judgment of the learned Trial Judge [[1973] F.C. 964]. For present purposes a brief outline will be sufficient.

The contract for the construction and sale of the machine by Dominion Engineering Works Limited was made in June 1966. It provided for payment of the purchase price of some five million dollars in twelve specified instalments on various dates extending over the period from December 31, 1965 to September 30, 1967 and that all applicable sales taxes should be payable by the purchaser. It also provided that title to the machine should not pass to the purchaser until the price was fully paid. At the time when the petition of right was brought the machine had been installed and was in operation but some \$58,000 of the purchase price had not yet been paid.

AVOCATS:

Gordon F. Henderson, c.r., et Y. A. G. Hynna pour l'appelante.
Duff Friesen pour l'intimée.

PROCUREURS:

Gowling & Henderson, Ottawa, pour l'appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

LE JUGE THURLOW: Appel est interjeté d'un jugement de la Division de première instance rejetant l'action intentée par l'appelante aux présentes pour obtenir le remboursement des montants payés par la Dominion Engineering Works Limited à titre de taxes sur le prix de vente d'une machine à papier journal qu'elle avait fabriquée pour l'appelante et qu'une entreprise de technogénie connue sous le nom de Rust Associates Ltd. avait installée dans l'usine de cette dernière.

En première instance, la réclamation fut entendue en même temps qu'une réclamation similaire de la Compagnie Price Limitée sur la preuve commune aux deux affaires et un exposé conjoint des faits qui est cité dans sa totalité dans les motifs de jugement du savant juge de première instance [[1973] C.F. 964]. Aux fins du présent appel, un bref exposé suffira.

La Dominion Engineering Works Limited s'engagea, par contrat, à construire et à vendre la machine en juin 1966. Ce contrat prévoyait que le paiement du prix d'achat, se chiffrant à environ cinq millions de dollars se ferait en douze versements à des dates précises, réparties sur la période allant du 31 décembre 1965 au 30 septembre 1967; il précisait que toutes les taxes de vente seraient payées par l'acheteur. Il prévoyait aussi que le titre de propriété de la machine ne serait transféré à l'acheteur qu'après acquittement du prix total. Au moment du dépôt de la pétition de droit, la machine avait été installée et fonctionnait, mais il restait à payer environ \$58,000 du prix d'achat.

Between December 23, 1965 and March 8, 1967, nine instalments of the purchase price totalling some \$4,000,000 were paid, as required by the contract, together with the amounts necessary to pay the sales tax in effect as they accrued due and amounts totalling \$440,000 were paid by Dominion Engineering Works Limited to the Receiver General for Canada in payment of the sales tax on such instalments. Of this some \$172,539.00 was later remitted to Dominion Engineering Works Limited as a result of changes in the tax rate during the period. The appellant's claim is for payment of the remainder of the \$440,000, that is to say, \$267,460.62.

Shortly put, the basis of the claim is that no tax was payable in respect of the instalments of the purchase price because before the contract for the sale of the machine matured into a sale, sales of such machinery had been exempted from tax and so no tax was imposed in respect of the sale of the machine in question. The Crown does not accept this position and also challenges the right of the appellant to reimbursement from the Crown even if no tax was payable.

Subsection 30(1) of the *Excise Tax Act*, which was in effect with no material change throughout the relevant period, provided as follows:

30. (1) There shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax of nine¹ 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) or (iii), by the producer or manufacturer at the time when the goods are delivered to the purchaser or at the time when the property in the goods passes, whichever is the earlier,

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

¹ The rate has varied from time to time and in addition there is a 3 per cent Old Age Security Tax collected with it.

Entre le 23 décembre 1965 et le 8 mars 1967, l'appelante, conformément au contrat, effectua neuf acomptes sur le prix total, s'élevant à environ \$4,000,000 et versa les montants nécessaires au paiement des taxes de vente en vigueur et devenues exigibles; la Dominion Engineering Works Limited versa divers montants se chiffrant au total à \$440,000 au Receveur général du Canada en paiement des taxes de vente sur ces acomptes. Sur cette somme, environ \$172,539.00 furent remboursés à la Dominion Engineering Works Limited en raison de modifications des taux de taxation pendant cette période. L'appelante réclame le paiement du reste des \$440,000 versés, soit la somme de \$267,460.62.

En bref, la réclamation se fonde sur le fait qu'aucune taxe n'était payable sur les acomptes puisqu'avant la transformation du contrat de vente en vente effective, les machines de ce genre avaient été exemptées de taxe de vente de sorte qu'aucune taxe ne devait être perçue sur la vente de la machine en cause. La Couronne n'accepte pas cette prétention et soutient en outre qu'elle n'est pas tenue de rembourser quelque chose à l'appelante même dans le cas où aucune taxe n'était exigible.

Le paragraphe 30(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, alors en vigueur et qui ne subit aucune modification importante pendant toute l'époque en cause, prévoyait que:

30. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente de neuf¹ pour cent sur le prix de vente de toutes marchandises

(a) produites ou fabriquées au Canada,

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

(ii) payable, dans un cas où le contrat de vente des marchandises (y compris un contrat de location-vente et tout autre contrat en vertu duquel la propriété des marchandises est transmise dès qu'il est satisfait à une condition) stipule que le prix de vente ou autre considération doit être payé au fabricant ou producteur par versements (que, d'après le contrat, les marchandises doivent être livrées ou que la propriété des marchandises doive être transmise avant ou après le paiement

¹ Le taux a parfois fluctué et une taxe supplémentaire de 3 pour cent est perçue en même temps au titre d'impôt de sécurité de la vieillesse.

turer *pro tanto* at the time each of the instalments becomes payable in accordance with the terms of the contract; and

d'une partie ou de la totalité des versements), par le producteur ou le fabricant *pro tanto* à l'époque où chacun des versements devient exigible en conformité des conditions du contrat; et

Subsection 32(1) which was also in the Act at all relevant times read as follows:

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

Machines of the kind in question were not mentioned in Schedule III at the time when the contract was made but by Statutes of Canada 1967-68, c. 29, s. 11(1), Schedule III was amended so as to include:

(a) machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods;

and by subsection 13(1) it was provided that

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

The appellant's contention with respect to the meaning of subsection 30(1)(a)(ii) was founded largely on a passage in the judgment of Rand J. in *The King v. Dominion Engineering Company Limited*² where, in discussing the statutory provision then in effect, the learned Judge referred to the total tax payable thereunder in an instalment sale contract situation as being inchoate pending completion of the contract and as depending for its efficacy upon the maturing contract, and counsel went on to point out that in that statute there was a provision deeming the transactions to be sales, which does not appear in subsection 30(1)(a)(ii). In my opinion there are manifest differences between the legislation interpreted in the *Dominion Engineering* case and that applicable to the present case and it is a wrong approach to the interpretation of the applicable provision to seek its meaning by a

² [1944] S.C.R. 371 at 375.

^a Le paragraphe 32(1) de la même loi se lisait, pendant toute la période en cause, de la manière suivante:

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

^c Le type de machines en cause n'était pas mentionné à l'annexe III au moment de la conclusion du contrat, mais cette annexe III fut modifiée par les Statuts du Canada 1967-68, c. 29, art. 11(1), de manière à inclure:

^d a) les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises;

en outre, l'article 13(1) prévoyait que:

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

^f La prétention de l'appelante concernant le sens du paragraphe 30(1)(a)(ii) était essentiellement fondée sur un passage du jugement rendu par le juge Rand dans l'affaire *Le Roi c. Dominion Engineering Company Limited*². Celui-ci, en étudiant les dispositions législatives alors en vigueur, déclara que l'obligation de payer la taxe globale exigible en vertu de ces dispositions, lorsqu'il existe un contrat de vente à tempérament, demeure imparfaite jusqu'à l'exécution du contrat et que la taxe n'existe que dans la mesure où le contrat est exécuté. L'avocat fit aussi remarquer qu'il existait dans cette loi une disposition selon laquelle ces opérations étaient réputées être des ventes, ce qui n'est pas le cas au paragraphe 30(1)(a)(ii). A mon avis, il y a des différences manifestes entre la législation considérée dans l'affaire *Dominion Engineering* et la législation applicable à l'affaire présente; j'es-

² [1944] R.C.S. 371, à la page 375.

search for differences in it from former legislation. The correct approach, as I understand it, is to read the section to be construed to see what it says and if the meaning is plain that is the end of the matter.

So approaching subsection 30(1) it appears to me that the meaning of subparagraph (ii) of paragraph (a) is not influenced by subparagraph (i) because subparagraph (i) applies only to situations not included in subparagraphs (ii) and (iii) and that what subparagraph (ii) does is to identify the person upon whom the tax is imposed in cases of transactions of the kinds therein described and to prescribe the events upon which tax becomes payable. The events so prescribed are the accruals of instalments in accordance with the terms of the contract and neither the time when the contract matures into a sale nor the time of delivery of the goods nor the time when title passes is of any significance. The effect, in my opinion, is to impose tax immediately and unconditionally upon each instalment of the price of goods sold on an instalment payment basis as the instalment falls due. It may be that liability for tax on the remainder of the price remains inchoate in the sense that it is dependent on the future instalments becoming due under the agreement and it may also be that even tax paid on accrued instalments may become refundable if a total rescission of the agreement of sale occurs but it appears to me to be plain from the language of the subparagraph that (subject to such possible exigencies) liability for the tax attaches once and for all on the instalment of price as it accrues due. The liability, as I see it, is not one to make an advance or payment on account of a total tax on the total price, to become final upon the contract maturing into an actual sale. So long as there is a "maturing contract" or a continuing executory agreement for a sale or other transaction referred to in the subparagraph the tax so imposed on the instalment of the price is final as to that portion of the price and no actual sale is necessary to support it.

time que, pour interpréter une disposition applicable, la méthode consistant à rechercher son sens en la différenciant de la législation antérieure est mauvaise. A mon sens, la méthode appropriée consiste à lire l'article à interpréter afin de voir ce qu'il dit, et, si le sens en est clair, en rester là.

Si l'on examine le paragraphe 30(1) dans cette optique, il semble que le sens du sous-alinéa (ii) de l'alinéa a) ne soit pas influencé par le sous-alinéa (i) puisque ce dernier s'applique seulement aux cas non compris aux sous-alinéas (ii) et (iii) et que le sous-alinéa (ii) ne fait qu'identifier la personne assujettie à la taxe dans le cas d'opérations du type de celles qui y sont décrites et prévoir à quels moments la taxe devient exigible. Les dates ainsi prévues sont celles des échéances des acomptes en conformité des termes du contrat; ni la date à laquelle le contrat devient une vente, ni la date de la livraison des marchandises, ni la date de la transmission du titre de propriété ne sont prises en considération. Il en découle, à mon avis, que la taxe devient immédiatement et inconditionnellement exigible sur chaque acompte sur le prix des marchandises vendues à tempérament à la date de leur échéance respective. Il se peut que l'obligation de verser la taxe sur le solde du prix reste incomplète en ce sens qu'elle dépend de l'exigibilité des acomptes à venir en vertu du contrat et il se peut également que même la taxe versée sur les acomptes devienne remboursable dans le cas de rescision totale du contrat de vente, mais il me semble évident, vu l'énoncé du sous-alinéa, que (sous réserve d'éventuelles exigences de ce genre) l'assujettissement à la taxe est une fois pour toutes lié aux acomptes sur le prix lorsqu'ils deviennent exigibles. Le paiement de la taxe ne consiste pas à mon avis à verser une avance ou un acompte sur la taxe globale perçue sur le prix total, ne devenant définitif qu'au moment de la réalisation du contrat de vente. Tant qu'il y a un «contrat devant être exécuté» ou un contrat exécutoire à obligations successives relativement à une vente ou autre opération mentionnée au sous-alinéa, la taxe ainsi imposée sur l'acompte est définitive en ce qui concerne la partie du prix ainsi payée et son maintien n'exige pas qu'il y ait vente réelle.

Moreover, so far as the reasoning of Rand J. in the *Dominion Engineering* case may be applicable there is nothing in the foregoing which in my view is not in accord with it.

On the facts of the present case there was at all material times up to and including the date of the presentation of the appellant's petition of right a subsisting executory contract for the sale of the machine to support the imposition of the tax which had accrued and had been paid on the instalments which became due prior to the amendment of the statute which provided that from June 2, 1967, the tax imposed by section 30 should not apply to the sale of the goods in question. The effect of this was that no tax became payable on instalments of the price which became payable after that date but the provision of a particular date for commencement of the amendment³ in my opinion makes clear that it was to have no further retroactive effect. The tax payments of which recovery is sought all became payable under the statute as it existed when they were made and in my opinion the amendment placing such goods on the exempt list from that date has not had the effect of making the instalments in question not subject to tax or the tax paid in respect of them repayable.

With respect to the other point, even if it is accepted that the tax already paid became non-exigible and therefore returnable, that recovery is not barred by any of the limitation provisions in section 46 of the *Excise Tax Act* and that for that reason the decision of the Supreme Court in the *The Queen v. M. Geller Inc.*⁴, on which the learned Trial Judge relied, is not strictly applicable (which it is not necessary to decide) the appellant in my opinion has established no right against the Crown to recover the amount claimed. The fact as asserted by counsel that the appellant was the only person interested in obtaining reimbursement of the money is not, in my opinion, sufficient to afford the appellant a right of action therefor against the Crown because no tax was imposed upon or received

En outre, dans la mesure où le raisonnement du juge Rand dans l'affaire *Dominion Engineering* peut s'appliquer, je ne trouve rien dans ce qui précède qui vienne le contredire.

^a Selon les faits de l'espèce, à toute l'époque en cause, jusqu'à la date de la présentation par l'appelante de sa pétition de droit, il existait un contrat exécutoire relatif à la vente de la machine, ce qui impliquait donc le paiement de la taxe qui était devenue exigible et avait été payée sur les acomptes échus avant la modification de la Loi qui, à partir du 2 juin 1967, exemptait de la taxe imposée par l'article 30 la vente des marchandises en cause. Il résulte de cette modification qu'aucune taxe n'était exigible sur les acomptes venant à échéance après cette date, mais par contre, la mention d'une date précise d'entrée en vigueur³ de la modification indique clairement à mon avis qu'elle ne devait avoir aucun autre effet rétroactif. Les versements de la taxe dont on demande le remboursement étaient tous exigibles en vertu de la législation alors en vigueur et, à mon avis, la modification plaçant ces marchandises sur la liste des produits exemptés à partir de cette date n'a pas pour effet d'exempter les acomptes ni de rendre remboursable la taxe versée à leur égard.

^f En ce qui concerne l'autre point soulevé, même s'il est admis que la taxe déjà payée est devenue non exigible et donc remboursable, que l'action en recouvrement n'est pas prescrite par les dispositions de l'article 46 de la *Loi sur la taxe d'accise* et que, pour cette raison, la décision de la Cour suprême dans l'affaire *La Reine c. M. Geller Inc.*⁴, sur laquelle s'est appuyé le juge de première instance, n'est pas rigoureusement applicable (question qu'il n'est pas nécessaire de trancher), l'appelante n'a pas su établir, à mon avis, qu'elle était fondée à réclamer à la Couronne le recouvrement du montant en cause. Le fait que l'appelante, comme l'a affirmé l'avocat, soit la seule personne intéressée à obtenir le remboursement de ces sommes ne suffit pas à mon avis à lui conférer un droit

³ The amending Act was assented to March 7, 1968.

⁴ [1963] S.C.R. 629.

³ La Loi modificatrice fut promulguée le 7 mars 1968.

⁴ [1963] R.C.S. 629.

from the appellant, and in my view it cannot be affirmed that as against the Crown the appellant was ever the owner of the money which the Crown received from Dominion Engineering Works Limited as payments of the tax.

I would dismiss the appeal with costs.

* * *

PRATTE J.: I agree.

* * *

URIE J.: I concur.

d'action à cet égard à l'encontre de la Couronne puisqu'elle n'a été assujettie à aucune taxe et n'en a pas payé; j'estime en outre qu'on ne peut affirmer que l'appelante, et non la Couronne, ait jamais été propriétaire des sommes versées à la Couronne par la Dominion Engineering Works Limited à titre de paiement de la taxe.

Je rejette donc l'appel avec dépens.

b

* * *

LE JUGE PRATTE: Je souscris aux présents motifs.

* * *

c

LE JUGE URIE: J'y souscris.