

A-349-80

A-349-80

The Queen (Appellant)

v.

Anton J. Pongratz (Respondent)

Court of Appeal, Heald, Le Dain JJ, and Kelly D.J.—Toronto, April 19; Ottawa, May 19, 1982.

Income tax — Penalties — Appeal from Trial judgment allowing respondent's appeal from reassessment of penalty for 1977 — Taxpayer filed late income tax returns for 1972 to 1977 inclusive because of business demands and lack of funds to pay taxes due — Demands to file issued in 1974 to 1977 inclusive — Taxpayer denied intention not to pay tax and existence of scheme to evade taxes — Late-filing penalty and amount of tax due paid when tax returns filed — Appellant submits that civil penalties for wilful evasion of tax under s. 163(1) of Income Tax Act payable where intentional failure to file tax return, or that Trial Judge should have inferred from evidence that deliberate late filing amounted to wilful attempt to evade payment — Appellant also submits that attempt to evade payment of tax includes avoidance of tax for temporary periods — Trial Judge awarded costs against respondent notwithstanding that taxpayer enjoyed complete success on merits — Taxpayer cross-appeals award of costs — Appeal dismissed and cross-appeal allowed — Court has discretion to infer whether wilful refusal to file return was made with intent to evade taxes — Evidence supports Trial Judge's inference against finding of wilful attempt to evade taxes — Appellant's suggested construction of Act requires addition of words "for a time" or "temporarily" — Court limited to interpreting words used by legislature — Also, s. 163(1) must be construed strictly against taxing authority because it imposes penalties — No authority for awarding costs in favour of unsuccessful party against successful one except in relation to conduct of lawsuit — No evidence of conduct justifying award of costs against respondent — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 162(1), 163(1), 239(1)(d) — Federal Court Rule 344.

Appeal from a decision of the Trial Division allowing respondent's appeal with respect to his 1977 taxation year from a reassessment of penalty made pursuant to subsection 163(1) of the *Income Tax Act*. From 1972 to 1977 inclusive, taxpayer

La Reine (appelante)

c.

a Anton J. Pongratz (intimé)

Cour d'appel, juges Heald et Le Dain, juge suppléant Kelly—Toronto, 19 avril; Ottawa, 19 mai 1982.

Impôt sur le revenu — Pénalités — Appel du jugement par lequel le juge de première instance a accueilli l'appel formé par l'intimé contre la nouvelle pénalité qui lui avait été imposée pour l'année 1977 — De 1972 à 1977 inclusivement, le contribuable n'a pas produit dans les délais ses déclarations d'impôt sur le revenu à cause des exigences de ses affaires et de son manque de fonds pour acquitter l'impôt en souffrance — Des mises en demeure de production lui ont été envoyées de 1974 à 1977 inclusivement — Le contribuable s'est défendu d'avoir eu l'intention de ne pas payer l'impôt et a nié l'existence d'un projet destiné à le soustraire à l'impôt — Paiement de la pénalité pour production tardive et du montant de l'impôt en souffrance lors de la production des déclarations d'impôt — L'appelante fait valoir que l'imposition d'une pénalité civile pour évasion fiscale volontaire en vertu de l'art. 163(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu est justifiée lorsqu'il y a omission volontaire de produire une déclaration d'impôt, ou que le juge de première instance aurait dû conclure, compte tenu de la preuve, que le retard délibéré à produire les déclarations constituait une tentative volontaire de se soustraire au paiement — L'appelante prétend aussi que la tentative de se soustraire à l'imposition comprend la tentative d'éluder le paiement de l'impôt de façon temporaire — Le juge de première instance a condamné l'intimé aux dépens malgré le fait que le jugement au fond ait été prononcé en faveur de ce dernier — Le contribuable a formé un appel incident contre l'adjudication des dépens — L'appel est rejeté, et le contre-appel accueilli — La Cour a le pouvoir discrétionnaire de déterminer si un refus volontaire de production de déclaration de revenu a pour but de se soustraire au paiement de l'impôt — La preuve permet au juge de première instance de ne pas conclure à une tentative volontaire d'éluder le paiement de l'impôt — L'interprétation de la Loi que propose l'appelante impliquerait l'ajout des mots «pendant un certain temps» ou «temporairement» — L'interprétation par la Cour ne doit porter que sur les mots que le législateur a employés — Aussi l'art. 163(1), parce qu'il impose une pénalité, doit-il être interprété restrictivement et contre le fisc — On ne trouve aucune justification à la décision d'adjuger les dépens en faveur de la partie qui succombe à l'encontre de la partie qui a gain de cause sauf en ce qui a trait au déroulement de la poursuite — Rien dans la preuve soumise relativement au comportement de l'intimé ne justifie d'adjuger les dépens contre lui — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 162(1), 163(1), 239(1)d) — Règle 344 de la Cour fédérale.

Il est fait appel de la décision par laquelle la Division de première instance a accueilli l'appel formé par l'intimé, en ce qui concerne son année d'imposition 1977, contre la nouvelle pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(1) de la *Loi de*

consistently filed his income tax returns late because this was the busiest time of year in his accounting practice and because of a lack of funds with which to pay the tax. Demands to file were issued in 1974-1977 inclusive. Taxpayer knew that the Act required filing of his return and payment of any tax owing on or before April 30 in the year next following. He denied any intention not to pay income tax and the existence of a plan which would result in his not paying tax. From 1972 to 1977 he was assessed and paid the late-filing penalty prescribed by subsection 162(1) of *Income Tax Act*. He also paid the amount of tax due when he filed the returns. Subsection 163(1) imposes civil penalties for wilfully attempting to evade payment of tax. The Trial Judge awarded costs against the respondent notwithstanding that he enjoyed complete success in that Court in so far as the merits were concerned. The respondent cross-appealed the award of costs.

Held, the appeal is dismissed and the cross-appeal is allowed. As to the submission that an intentional failure to file a return constitutes a wilful attempt to evade tax, the reasoning in *The Queen v. Paveley*, 76 DTC 6415 is persuasive. "Upon proof of a 'wilful refusal' to file an income tax return . . . the Court may, not must, infer that the accused committed the act with the intent to evade payment of taxes." Also, the legislators did not intend subsection 163(1) to apply automatically to every late-filing taxpayer. Finally, Parliament has recently increased the penalty for late filing so that it is once more an effective deterrent. This is a further indication of Parliament's ability and willingness to deal with any problem relating to late-filing taxpayers other than by the serious penalties imposed in subsection 163(1). As to appellant's submission that repeated deliberate late-filing amounted to a wilful attempt to evade payment of tax, the circumstances entitled the trier of fact to draw an inference against a finding of wilful attempt to evade payment of tax: respondent filed his 1972, 1973, and 1978 returns without the necessity of a demand for payment being issued; respondent complied with the Minister's demands to file a return within two months of their receipt; all returns were filed within one year or less of the prescribed date and the tax payable, together with the late-filing penalty, was paid when the returns were filed; respondent denied any intention not to pay his tax and existence of a scheme which would result in his not paying tax; and during the past 34 years, the accuracy of the respondent's returns had not been challenged. The inference drawn by the Trial Judge was therefore proper. Finally, the submission that "evade" is synonymous with the word "avoid" is contrary to the case law which makes a distinction between avoidance and evasion in relation to the law of taxation. The appellant's submission requires that subsection 163(1) be interpreted as if the words "for a time" or "temporarily" followed the word "evade". In the construction of a statute, the duty of the Court is limited to interpreting the words used by the legislature and it has no power to fill in any gaps disclosed. To do so would be to usurp the function of the legislature. The Trial Judge did not err in the nature of the test to be applied. Additionally, since subsection 163(1) imposes penalties, it is to be construed strictly against the taxing authority. As to the

l'impôt sur le revenu. De 1972 à 1977 inclusivement, si le contribuable a constamment omis de produire ses déclarations d'impôt à la date prévue, c'est que c'est à cette période de l'année que son bureau était le plus occupé et qu'il n'avait pas alors les fonds nécessaires pour acquitter l'impôt. Des mises en demeure lui ont été envoyées de 1974 à 1977 inclusivement. Le contribuable savait qu'il était tenu par la Loi de produire sa déclaration et d'acquitter tout impôt payable au plus tard le 30 avril de l'année suivant l'année d'imposition. Il s'est défendu d'avoir eu l'intention de ne pas payer l'impôt et a nié l'existence d'un projet destiné à le soustraire à l'imposition. Durant les années 1972 à 1977, il s'était vu imposer la pénalité pour production tardive prévue au paragraphe 162(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et l'avait payée. Lors de la production de ses déclarations, il avait aussi acquitté le montant des impôts qu'il devait. Le paragraphe 163(1) impose une pénalité civile pour la tentative volontaire de se soustraire à l'impôt. Le juge de première instance a condamné l'intimé aux dépens malgré le fait que le jugement au fond ait été prononcé en faveur de ce dernier. L'intimé a formé un appel incident contre cette adjudication de dépens.

Arrêt: l'appel est rejeté, et le contre-appel accueilli. Pour ce qui est de la prétention qu'une omission volontaire de produire une déclaration constitue une tentative volontaire d'éluider le paiement de l'impôt, le raisonnement adopté dans l'affaire *The Queen v. Paveley*, 76 DTC 6415 est convaincant. «Sur preuve du 'refus volontaire' de produire une déclaration d'impôt . . . la Cour peut, et non pas doit, conclure que l'accusé a agi dans l'intention d'éluider le paiement de l'impôt.» Aussi, le législateur n'a pas voulu que le paragraphe 163(1) s'applique automatiquement à tout contribuable qui produit sa déclaration en retard. Finalement, le Parlement a récemment augmenté la pénalité prévue pour la production tardive de la déclaration, ce qui fait que cette pénalité constitue une fois de plus un moyen de dissuasion efficace. Il s'agit là d'une indication supplémentaire de la capacité et de la volonté du Parlement de s'attaquer au problème des productions tardives de déclarations sans avoir recours aux pénalités sévères que prescrit le paragraphe 163(1). Quant à l'argument de l'appelante selon lequel la production tardive répétée et délibérée équivalait à une tentative volontaire d'éluider le paiement de l'impôt, les faits ont permis au juge de première instance de refuser de conclure à une tentative volontaire de se soustraire à l'impôt: l'intimé a produit ses déclarations de 1972, 1973 et 1978 sans qu'il soit nécessaire de le mettre en demeure de le faire; l'intimé s'est conformé aux mises en demeure de produire une déclaration envoyées par le Ministre dans les deux mois qui ont suivi leur réception; toutes les déclarations ont été produites dans l'année suivant la date fixée pour la production, et l'intimé a acquitté l'impôt payable de même que la pénalité prévue pour la production tardive lorsqu'il a produit les déclarations; l'intimé s'est défendu d'avoir eu l'intention de ne pas payer l'impôt et a nié l'existence d'un projet destiné à le soustraire à l'impôt et, en 34 ans, on n'avait pas mis en doute l'exactitude de ses déclarations. La conclusion tirée par le juge de première instance était donc justifiée. Finalement, l'argument que les mots «se soustraire» sont synonymes du mot «éviter» va à l'encontre de la jurisprudence, laquelle établit, en matière fiscale, une distinction entre le fait de se soustraire à l'imposition et celui de l'éviter. La proposition de l'appelante implique que l'on interprète le paragraphe 163(1) comme si les mots «se soustraire» étaient suivis des mots

cross-appeal, there is no basis for the exercise of the discretion to award costs in favour of the unsuccessful appellant. Rule 344 provides that costs shall follow the event unless otherwise ordered and then details circumstances relating to the conduct of the lawsuit under which costs may be disallowed or awarded against the successful party. There is no evidence here of conduct by the respondent in the action itself which could justify an award of costs against him. The Trial Judge, through the award of costs, was punishing the appellant's conduct in late filing over the years, which course of conduct the Trial Judge had previously found did not contravene subsection 163(1). Such a penalty is not authorized by the *Income Tax Act* nor by the Rules of the Court and the cross-appeal is allowed.

«pendant un certain temps» ou «temporairement». Lorsque la Cour interprète une loi, son interprétation ne doit porter que sur les mots que le législateur a employés, et elle n'a pas le pouvoir de combler les lacunes qu'elle détecte dans le texte. Agir de la sorte constituerait pour elle une usurpation des fonctions du législateur. Le juge de première instance n'a pas appliqué aux faits un principe erroné. En outre, puisque le paragraphe 163(1) impose une pénalité, il doit être interprété restrictivement et contre le fisc. Quant au contre-appel, on ne trouve aucune justification à l'exercice du pouvoir discrétionnaire d'adjuger les dépens en faveur de l'appelante qui n'a pas eu gain de cause. La Règle 344 prévoit que les frais suivent l'issue de la cause sauf ordonnance contraire, et précise les circonstances relatives au déroulement de la poursuite qui peuvent donner lieu à une décision prescrivant qu'il ne sera pas accordé de dépens à la partie en faveur de qui le jugement a été prononcé ou adjugeant les dépens contre cette partie. Rien dans la preuve soumise n'établit que l'intimé s'est comporté pendant l'action d'une façon telle qu'il serait justifié d'adjuger les dépens contre lui. Ce que le juge de première instance sanctionnait en adjugeant les dépens contre l'appelant, c'était la conduite de l'appelant consistant à produire tardivement, à plusieurs reprises, ses déclarations, ce qui, avait-il conclu auparavant, n'enfreignait pas le paragraphe 163(1). Ni la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni les Règles de la Cour n'autorisent une telle pénalité, et le contre-appel est accueilli.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

The Queen v. Paveley, 76 DTC 6415 (Sask. C.A.);
Magor et al. v. Newport Corporation, [1952] A.C. 189;
Tuck & Sons v. Priester (1887), 19 Q.B.D. 629.

REFERRED TO:

Medicine Hat Greenhouses Ltd. et al. v. The Queen, 81 DTC 5100 (Alta. C.A.); *The Queen v. Regehr* (1968), 3 C.C.C. 72 (Y.C.A.); *Ciglen v. The Queen*, [1970] S.C.R. 804.

APPEAL.

COUNSEL:

W. Lefebvre and I. MacGregor for appellant.

T. E. McDonnell and D. A. Giannini for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Little, Reeves, Mahoney, Jarrett & Hart, London, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

HEALD J.: This is an appeal from a decision of the Trial Division allowing the respondent's appeal

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

The Queen v. Paveley, 76 DTC 6415 (C.A. Sask.);
Magor et al. v. Newport Corporation, [1952] A.C. 189;
Tuck & Sons v. Priester (1887), 19 Q.B.D. 629.

DÉCISIONS CITÉES:

Medicine Hat Greenhouses Ltd. et al. v. The Queen, 81 DTC 5100 (C.A. Alb.); *The Queen v. Regehr* (1968), 3 C.C.C. 72 (C.A. Yuk.); *Ciglen c. La Reine*, [1970] R.C.S. 804.

APPEL.

g AVOCATS:

W. Lefebvre et I. MacGregor pour l'appelante.

T. E. McDonnell et D. A. Giannini pour l'intimé.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Little, Reeves, Mahoney, Jarrett & Hart, London, pour l'intimé.

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

LE JUGE HEALD: La Cour est saisie de l'appel d'une décision de la Division de première instance

with respect to his 1977 taxation year from a reassessment of penalty made pursuant to subsection 163(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, section 1 (the Act)¹. These reasons will also deal with the cross-appeal by the respondent herein from that portion of the Trial Division judgment which awarded costs to the appellant herein.

THE APPEAL

The ratio of the judgment of the Trial Division in so far as it relates to the appeal reads as follows:

On the evidence on this appeal, which consisted only of a partial Agreed Statement of Facts and the evidence of the plaintiff, the Minister has not established the facts justifying the assessment of the penalty.

Accordingly the appeal is allowed and the matter is referred back for re-assessment.

The following factual situation emerges from the agreed statement of facts filed at trial: the respondent is a public accountant currently practising as a sole proprietor, having carried on business in this manner for approximately 34 years. A portion of this practice involves tax planning and the preparation of income tax returns for both individual and corporate clients. He has prepared and filed his own tax return for all of those 34 years and knew that the Act required the filing of his return and the payment of any tax owing on or before April 30 in the year next following. He also knew that payments of tax were required to be made periodically during each taxation year. The respondent's record in respect of the taxation years 1972 through 1977 may be summarized as follows:

Taxation Year.	Installments Paid ^a	Required Filing Date:	Date Demand to File Issued:	Actual Filing Date:	Days Late:	Tax Payable at Time of Required Filing ^b
1972	None	April 30/73	Nil	Nov. 27/73	212	\$6,104.40
1973	None	April 30/74	Nil	Nov. 21/74	206	\$6,420.20
1974	None	April 30/75	Jan. 15/76	Mar. 2/76	306	\$7,001.40
1975	\$1,500	April 30/76	Nov. 3/76	Dec. 30/76	244	\$2,190.90
1976	None	April 30/77	Dec. 5/77	Jan. 30/78	275	\$7,134.00
1977	None	April 30/78	July 28/78	Sept. 11/78	134	\$5,464.15

¹ Subsection 163(1) reads as follows:

163. (1) Every person who wilfully attempts to evade payment of the tax payable by him under this Part by failing to file a return of income as and when required by subsection 150(1) is liable to a penalty of 50% of the amount of the tax sought to be evaded.

par laquelle celle-ci accueillait l'appel interjeté par l'intimé contre la nouvelle pénalité que lui avait imposée le Ministre pour l'année d'imposition 1977, en application du paragraphe 163(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, modifiée par S.C. 1970-71-72, chap. 63, article 1 (ci-après appelée la Loi)¹. Il sera aussi traité dans les présents motifs du contre-appel formé par l'intimé à l'encontre de l'adjudication des dépens à l'appelante par le juge de première instance.

L'APPEL

Le considérant du jugement de la Division de première instance pertinent au présent appel est rédigé comme suit:

[TRADUCTION] Il ressort de la preuve présentée dans cet appel, laquelle n'est formée que d'un exposé conjoint partiel des faits et de la déposition du demandeur, que le Ministre n'a pas fait la preuve des faits qui justifient l'imposition de la pénalité.

L'appel est donc accueilli et l'affaire renvoyée au Ministre pour nouvel examen.

L'exposé des faits qui suit est tiré de l'exposé conjoint des faits qui a été produit en première instance. L'intimé est expert-comptable et exerce seul depuis environ 34 ans. Entre autres choses, il fait de la planification fiscale et remplit les déclarations d'impôt de sa clientèle constituée de particuliers et de sociétés. Pendant ces 34 années, il a rempli et produit sa propre déclaration d'impôt et il savait qu'en vertu de la Loi, il devait produire sa déclaration et acquitter l'impôt payable au plus tard le 30 avril de l'année suivant l'année d'imposition. Il savait aussi que durant chaque année d'imposition il devait payer, périodiquement, une partie de son impôt. Le dossier de l'intimé concernant les années d'imposition 1972 à 1977 peut être résumé dans le tableau suivant:

Année d'imposition:	Comptes provisionnels versés ^a	Date limite pour la production de la déclaration ^b	Date de la mise en demeure de production:	Date de la production de la déclaration:	Jours de retard:	Impôt à acquitter à la date limite de production ^c
1972	Aucun	30 avril 73	Aucune	27 nov. 73	212	\$6,104.40
1973	Aucun	30 avril 74	Aucune	21 nov. 74	206	\$6,420.20
1974	Aucun	30 avril 75	15 janv. 76	2 mars 76	306	\$7,001.40
1975	\$1,500	30 avril 76	3 nov. 76	30 déc. 76	244	\$2,190.90
1976	Aucun	30 avril 77	5 déc. 77	30 janv. 78	275	\$7,134.00
1977	Aucun	30 avril 78	28 juil. 78	11 sept. 78	134	\$5,464.15

¹ Le paragraphe 163(1) est rédigé en ces termes:

163. (1) Toute personne qui tente volontairement de se soustraire à l'impôt qu'elle doit payer, en vertu de la présente Partie, en ne produisant pas de déclaration de revenu dans la forme et les délais requis par le paragraphe 150(1), est passible d'une pénalité égale à 50% du montant de l'impôt auquel elle a cherché à se soustraire.

The only *viva voce* testimony at trial was given by the respondent and he testified, *inter alia*, to the following effect: before 1972 he did not, at all times, file his returns on a timely basis. With respect to his 1978 return, he filed it on June 9, 1979, approximately 70 days late and made no instalment payments on account of the 1978 tax payable by him. He consistently failed to file his returns when required by the Act because this was the busiest time of the year in his practice and because of lack of funds with which to pay the tax. Accordingly, he postponed the preparation and filing of his own return to a time of the year when it was more convenient to prepare it. He admitted, nevertheless, that he could have prepared his own return on time since it was not complex. He also admitted that he deliberately chose to use available funds for a farming operation in which he was engaged, in preference to payment of his income tax. He also agreed that he had not attempted to borrow funds to pay the tax owing. He denied, however, any intention not to pay his income tax and he denied the existence of any plan or scheme which would result in his not paying tax. He said that during the past 34 years the correctness or the accuracy of his returns had never been challenged by the Department. Likewise, no criminal charge under the *Income Tax Act* had ever been laid against him. During the taxation years 1972 through 1977, he was assessed and had paid the late filing penalty prescribed by subsection 162(1) of the Act² which he accepted as a natural consequence of not filing his returns when they became due. He also had paid the amount of tax due when he filed his returns.

The initial submission by counsel for the appellant in his memorandum of fact and law was to the

² Subsection 162(1), at all relevant times, read as follows:

162. (1) Every person who has failed to make a return as and when required by subsection 150(1) is liable to a penalty of

(a) an amount equal to 5% of the tax that was unpaid when the return was required to be filed, if the tax payable under this Part that was unpaid at that time was less than \$10,000 and

(b) \$500, if at the time the return was required to be filed tax payable under this Part equal to \$10,000 or more was unpaid.

Du témoignage de l'intimé, le seul témoin à déposer à l'instruction, il ressort notamment ce qui suit: avant 1972, il n'a pas toujours produit ses déclarations dans les délais. En ce qui concerne l'année d'imposition 1978, il a produit sa déclaration le 9 juin 1979, ce qui fait à peu près 70 jours de retard, et n'a versé aucun acompte provisionnel sur l'impôt qu'il devait acquitter pour l'année 1978. S'il a constamment omis de produire ses déclarations à la date prévue par la Loi, c'est que c'est à cette période de l'année que son bureau était le plus occupé et qu'il n'avait pas les fonds nécessaires pour acquitter l'impôt. Il remettait donc la préparation et la production de sa propre déclaration à une période de l'année où cela lui convenait mieux. Il a toutefois admis qu'il aurait pu la remplir à temps car elle n'était pas compliquée. Il a aussi admis qu'il avait délibérément choisi d'investir les fonds dont il disposait dans une ferme qu'il exploitait plutôt que de s'en servir pour acquitter l'impôt. Il a reconnu aussi ne pas avoir essayé d'emprunter afin de payer l'impôt en souffrance. Il s'est défendu cependant d'avoir eu l'intention de ne pas payer l'impôt et a nié l'existence de tout projet ou de plan destiné à le soustraire à l'imposition. Il a souligné qu'en 34 ans, le Ministère n'avait jamais mis en doute la justesse ou l'exactitude de ses déclarations et qu'aucune accusation criminelle n'avait été portée contre lui en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Durant les années d'imposition 1972 à 1977, il s'était vu imposer la pénalité prévue au paragraphe 162(1) de la Loi² et l'avait payée, la considérant comme une conséquence naturelle du fait de ne pas produire ses déclarations à temps. Lors de la production de ses déclarations, il avait aussi acquitté le montant des impôts qu'il devait.

Dans son exposé des faits et du droit, l'avocat de l'appelante soutient d'abord que l'imposition de

² Le paragraphe 162(1), pendant toute la période visée, était rédigé en ces termes:

162. (1) Toute personne qui n'a pas fait de déclaration de revenu dans les formes et à la date prévues au paragraphe 150(1) est passible d'une pénalité

a) d'un montant égal à 5% de l'impôt non payé au jour où la déclaration devait être envoyée, si l'arriéré de l'impôt payable en vertu de la présente Partie était inférieur à \$10,000, et

b) de \$500, si au jour où la déclaration devait être envoyée, l'arriéré de l'impôt payable en vertu de la présente Partie était égal ou supérieur à \$10,000.

effect that penalties are properly payable under subsection 163(1) where, as in this case, there has been an intentional failure to file a tax return as and when required by the Act since such intentional failure, in itself, constitutes a wilful attempt to evade payment of tax. I do not agree with this submission. Subsection 163(1) imposes civil penalties for wilfully attempting to evade the payment of tax. The companion section of the Act which imposes criminal penalties is paragraph 239(1)(d) which provides that:

239. (1) Every person who has

(d) wilfully, in any manner, evaded or attempted to evade, compliance with this Act or payment of taxes imposed by this Act, . . .

is guilty of an offence

Although the language used in the two subsections is not identical, it is, in my view, substantially the same and the word "evade" is used in both subsections. Accordingly, I have found persuasive the comments of Bayda J.A. of the Saskatchewan Court of Appeal (as he then was) in the case of *The Queen v. Paveley*³ where he stated:

It is plain, therefore, that upon proof of a "wilful refusal" to file an income tax return—the "manner" in which it is alleged the offence under section 239(1)(d) of the *Income Tax Act* is committed—the Court may, not must, infer that the accused committed the act with the intent to evade payment of taxes. If on the whole evidence the Court reaches the conclusion that it is proper to draw that inference, then it may do so. If it reaches the conclusion that it is not proper to do so, or is left in reasonable doubt, then it should not draw the inference.

To the same effect is the view of Harradence J.A. as expressed in the case of *Medicine Hat Greenhouses Ltd. et al. v. The Queen*⁴:

Section 239(1)(d) does not make it an offence *per se* to contravene a provision of the *Income Tax Act*. Such a contravention may be an ingredient to be established in a charge under that section but to do so without more, falls far short of

³ 76 DTC 6415 (Sask. C.A.) at 6421.

⁴ 81 DTC 5100 (Alta. C.A.) at 5104.

pénalités en vertu du paragraphe 163(1) est justifiée dans les cas, comme celui dont il est question en l'instance, où le contribuable a volontairement omis de produire une déclaration d'impôt dans les formes et à la date que prescrit la Loi, cette omission constituant une tentative volontaire d'élu-der le paiement de l'impôt. Je ne puis accepter cet argument. Le paragraphe 163(1) impose une sanction civile à toute personne qui tente volontairement de se soustraire au paiement de l'impôt. La disposition correspondante de la Loi qui impose une sanction pénale est l'alinéa 239(1)d) qui pré-voit que:

239. (1) Toute personne qui

d) a, volontairement, de quelque manière, éludé ou tenté d'éluder l'observation de la présente loi ou le paiement d'un impôt établi en vertu de cette loi, . . .

est coupable d'une infraction

Quoique le libellé des deux dispositions ne soit pas identique, il est, à mon avis, très semblable et l'on retrouve le mot «evade» dans la version anglaise des deux textes*. J'ai donc trouvé très convaincant le passage du jugement dans l'affaire *The Queen v. Paveley*³ dans lequel le juge Bayda qui était alors juge à la Cour d'appel de la Saskatchewan a affirmé:

[TRADUCTION] Il est donc clair que sur preuve du «refus volontaire» de produire une déclaration d'impôt—la «manière» dont on prétend que l'infraction prévue à l'alinéa 239(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est commise—la Cour peut, et non pas doit, conclure que l'accusé a agi dans l'intention d'éluder le paiement de l'impôt. Si, en considérant l'ensemble de la preuve, la Cour estime que cette conclusion est appropriée en l'espèce, elle peut le faire. Si elle estime que ce n'est pas la conclusion appropriée ou qu'il subsiste un doute raisonnable, alors il n'y a pas lieu de le faire.

Le juge Harradence de la Cour d'appel a exprimé une opinion similaire dans l'affaire *Medicine Hat Greenhouses Ltd. et al. v. The Queen*⁴:

[TRADUCTION] Le fait de contrevenir à une disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne constitue pas en soi une infraction au sens de l'alinéa 239(1)d). Une telle contravention peut être un élément qu'il faut prouver quand on porte une

*N.D.T. Dans la version française de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, on emploie au paragraphe 163(1) les mots «se soustraire» et à l'alinéa 239(1)d), le mot «éluder».

³ 76 DTC 6415 (C.A. Sask.), p. 6421.

⁴ 81 DTC 5100 (C.A. Alb.), p. 5104.

proving a charge of wilful evasion under that section. The contravention may or may not be wilful.

As was pointed out by counsel for the respondent, if this submission by counsel for the appellant were to prevail, the result would be that if a taxpayer filed his tax return on May 1 in a given year and such late filing was intentional, then that taxpayer would be subject to the same basic penalty of 50% of the unpaid tax as a taxpayer who deliberately files his return one or two years late. It is conceded that the Minister would not likely proceed under subsection 163(1) against the taxpayer who filed a day late but the result of this interpretation would be to produce arbitrary rulings by departmental officials as to what constitutes sufficient delay to warrant the imposition of the very substantial penalty required by subsection 163(1). I do not believe that it was the intention of the legislators that subsection 163(1) apply, automatically, to every late-filing taxpayer.

As was also pointed out by the respondent's counsel, Parliament has recently substantially increased the penalty for late filing by amending subsection 162(1) [S.C. 1980-81-82, c. 48, s. 89] so as to remove the former ceiling of \$500 on the 5% penalty and by increasing that penalty by adding thereto an amount equal to 1% of the unpaid tax for each month the return is late, to a maximum of 12 months. Parliament has, by this amendment, increased the late-filing penalty so that, once more, it would appear to be an effective deterrent. This is a further indication of Parliament's ability and willingness to deal with any problem relating to late-filing taxpayers outside of and apart from the serious penalties imposed in subsection 163(1) for attempted wilful evasion. Accordingly and for all the above reasons, I would reject this initial submission.

In the alternative to the initial submission dealt with *supra*, the appellant submitted that, on this record, the Trial Judge could and should have

accusation en vertu de cet alinéa, mais on n'a pas prouvé qu'un contribuable a volontairement éludé le paiement de l'impôt quand on n'a prouvé que la contravention. Celle-ci peut être volontaire ou ne pas l'être.

^a Comme l'a souligné l'avocat de l'intimé, si l'on admettait cet argument de l'avocat de l'appelante, cela signifierait qu'un contribuable qui aurait volontairement produit sa déclaration en retard, en la remettant le 1^{er} mai d'une année donnée, serait passible de la même pénalité de base, équivalant à 50% de l'impôt non payé, que le contribuable qui a délibérément produit sa déclaration avec un ou deux ans de retard. On a admis qu'il est peu probable que le Ministre impose la sanction prévue au paragraphe 163(1) au contribuable qui produit sa déclaration une journée en retard. Mais une telle interprétation conduirait néanmoins à une situation où des fonctionnaires du Ministère détermineraient arbitrairement ce qui constitue un retard suffisant pour justifier que soit imposée la très sévère pénalité prévue au paragraphe 163(1). Je ne crois pas que le législateur ait voulu que le paragraphe 163(1) s'applique automatiquement à tout contribuable qui produit sa déclaration en retard.

Comme l'a également souligné l'avocat de l'intimé, le Parlement a considérablement augmenté la pénalité prévue pour la production tardive de la déclaration. En effet, il a récemment modifié le paragraphe 162(1) [S.C. 1980-81-82, chap. 48, art. 89] en abolissant le plafond antérieur de \$500 prévu pour la pénalité de 5% et en augmentant cette dernière en lui ajoutant un montant équivalent à 1% de l'impôt impayé par mois de retard jusqu'à un maximum de 12 mois. Par cette modification, le Parlement a augmenté la pénalité pour production tardive afin que celle-ci apparaisse une fois de plus comme un moyen de dissuasion efficace. Il s'agit là d'une indication supplémentaire de la capacité et de la volonté du Parlement de s'attaquer au problème des productions tardives de déclarations sans avoir recours aux pénalités sévères que prescrit le paragraphe 163(1) pour la tentative volontaire de se soustraire à l'impôt. Donc, pour tous les motifs énoncés ci-dessus, je rejetterais ce premier argument.

^j L'appelante a soumis, comme argument subsidiaire à celui sur lequel je me suis prononcé ci-dessus, que compte tenu de la preuve figurant au

inferred from the evidence and respondent's course of conduct that respondent's wilful late filing in 1977 amounted to a wilful attempt to evade payment of tax so as to justify the imposition of the penalty specified in subsection 163(1). In this regard, the appellant relies on the respondent's repeated deliberate failures to file timely tax returns in respect of prior as well as subsequent years. The problem with this submission is that it does not take into account the totality of the evidence before the Trial Judge. The uncontradicted evidence of the respondent at trial detailed the following circumstances which, in my view, would entitle the trier of fact to draw an inference in favour of the respondent and against a finding of wilful attempt to evade payment of tax: the respondent filed his 1972, 1973 and 1978 returns without the necessity for a demand being issued; in respect of the returns for 1974, 1975, 1976 and 1977, the respondent complied with the Minister's demand to file a return—the return being filed in each of those years within two months of receipt by the respondent of the demand; all of the respondent's returns for the years 1972 through 1978 were filed within one year or less of the prescribed date and the tax payable together with the late-filing penalty was paid by the respondent when the returns were filed; the respondent specifically denied any intention not to pay his tax and he also denied the existence of a scheme which would result in his not paying tax; during the past 34 years, the correctness or accuracy of his returns had never been challenged by the Department nor had any criminal charges under the *Income Tax Act* ever been laid against him. While the reasons of the Trial Judge are very short, his statement to the effect that: "On the evidence . . . the Minister has not established the facts justifying the assessment of the penalty" is an indication that he did draw that contrary inference on the evidence adduced. That being so, I am not persuaded that the inference which he drew from the total evidence was improper or not reasonably open to him. For these reasons, I would reject the alternative initial submission made by the appellant.

dossier et de la conduite de l'intimé, le juge de première instance aurait pu et aurait dû conclure que le retard délibéré de l'intimé à produire sa déclaration en 1977 constituait une tentative a volontaire de se soustraire à l'impôt qui justifiait l'imposition de la pénalité prévue au paragraphe 163(1). L'appelante invoque à cet égard les omissions répétées et délibérées de l'intimé de produire à temps ses déclarations d'impôt pour certaines b années d'imposition antérieures à 1977 aussi bien que pour d'autres qui ont suivi cette date. La faiblesse de cet argument, c'est qu'il ne tient pas compte de l'ensemble de la preuve soumise au juge de première instance. Lors du témoignage non c contredit qu'il a rendu à l'instruction, l'intimé a précisé les faits suivants qui, à mon avis, permettraient au juge de première instance de prononcer un jugement favorable à l'intimé et de refuser de conclure à une tentative volontaire de se soustraire d à l'impôt. L'intimé a produit ses déclarations de 1972, 1973 et 1978 sans qu'il soit nécessaire de le mettre en demeure de le faire. En ce qui concerne les déclarations portant sur les années d'imposition e 1974, 1975, 1976 et 1977, l'intimé s'est conformé aux mises en demeure de produire une déclaration envoyées par le Ministre: pour chacune de ces années, la déclaration a été produite dans les deux mois qui ont suivi la réception de la mise en demeure. Les déclarations portant sur les années f d'imposition 1972 à 1978 ont toutes été produites dans l'année suivant la date fixée pour la production et l'intimé a acquitté l'impôt payable de même que la pénalité prévue pour la production tardive lorsqu'il a produit les déclarations. L'intimé a spécifiquement nié avoir eu l'intention de ne pas payer g l'impôt; il a nié aussi l'existence d'un plan destiné à le soustraire à l'imposition. En 34 ans, le Ministère n'a jamais mis en question la justesse ou l'exactitude des déclarations de l'intimé; il n'a jamais non h plus porté contre ce dernier d'accusation criminelle en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Quoique les motifs prononcés par le juge de première instance soient très brefs, la phrase suivante: «Il i ressort de la preuve présentée . . . que le Ministre n'a pas fait la preuve des faits qui justifient l'imposition de la pénalité», constitue une indication qu'au vu de la preuve soumise, le juge a bien tiré la conclusion contraire à celle que propose l'appelante. Dans ces circonstances, je ne suis pas j vaincu que cette conclusion tirée de l'ensemble de la preuve était injustifiée ou arbitraire. Pour ces

I come now to what I perceived to be the principal submission made by counsel for the appellant in his oral argument before us. This submission was to the effect that the Trial Judge erred in law in respect of the nature of the test which he applied to the factual circumstances of this case. In the view of appellant's counsel, the attempt to evade payment of tax envisaged in subsection 163(1) encompasses an evasion or avoidance of tax for a temporary period of time and it is not necessary that the attempt to evade embody the concept of avoiding the payment of tax for all time. In support of this view, counsel refers to a comment by Brownridge J.A. in the *Paveley* case *supra* where he said (page 6417): "Likewise, I am not persuaded that there is no such thing as a temporary evasion." I would observe, initially, that the above comment was *dicta* because of the factual situation in that case. The respondent had been charged under paragraph 239(1)(d) of the Act on the basis of his failure to file returns for three taxation years, notwithstanding formal demands to do so—that is, *Paveley* was a case of non-filing whereas the present case is one of filing but filing late. My other comment would be that the above statement does not appear to express a concluded opinion. For these reasons I find the statement to have little persuasive value here since the factual situation in the case at bar is quite different to that in the *Paveley* case (*supra*).

In making this submission, appellant's counsel contended that the word "evade" as used in subsection 163(1) is synonymous with the word "avoid". This submission is, in my view, contrary to the jurisprudence which makes a distinction between avoidance and evasion when related to the law of taxation⁵. It is also central to this submission that subsection 163(1) be interpreted as though it contained after the word "evade" therein, the words "for a time" or "temporarily" or other words of similar import. This would necessi-

⁵ See for example: *The Queen v. Regehr* (1968), 3 C.C.C. 72 (Y.C.A.); *Ciglen v. The Queen*, [1970] S.C.R. 804 at 812.

motifs, je rejetterais le premier des arguments subsidiaires présentés par l'appelante.

J'aborde maintenant ce que j'estime être le principal argument que l'avocat de l'appelante a soumis dans sa plaidoirie en l'instance. Selon lui, le juge de première instance a appliqué aux faits de la cause un principe erroné. Selon l'avocat de l'appelante, la tentative de se soustraire à l'imposition, infraction prévue au paragraphe 163(1), comprend la tentative de se soustraire à l'imposition ou d'éviter le paiement de l'impôt de façon temporaire et il n'est pas nécessaire que cette manœuvre soit faite dans le but d'éviter le paiement de l'impôt à tout jamais. Pour étayer cette opinion, l'avocat cite un extrait des motifs du juge Brownridge de la Cour d'appel dans l'affaire *Paveley* susmentionnée (page 6417): [TRADUCTION] «De la même façon, je ne suis pas convaincu qu'il n'y a pas d'évasion fiscale temporaire.» Il convient de noter d'abord qu'à cause des faits de cette dernière affaire, cet extrait n'est qu'un *obiter dictum*. Par suite de son omission de produire ses déclarations d'impôt pour trois années d'imposition après avoir été mis en demeure de le faire, une accusation fondée sur l'alinéa 239(1)d) de la Loi avait été portée contre l'intimé. C'est donc dire que l'affaire *Paveley* était un cas de non-production de déclarations tandis que la présente espèce est un cas de production tardive. De plus, l'extrait précité ne semble pas exprimer une opinion décisive. Pour ces motifs et comme les faits en l'instance diffèrent considérablement de ceux de l'affaire *Paveley*, précitée, l'argument fondé sur cet extrait ne saurait emporter la conviction de la Cour.

En exposant cet argument, l'avocat de l'appelante a soutenu que les mots «se soustraire» employés au paragraphe 163(1) sont synonymes du mot [TRADUCTION] «éviter». Cela, à mon avis, va à l'encontre de la jurisprudence, laquelle établit, en matière fiscale, une distinction entre le fait de se soustraire à l'imposition et celui de l'éviter⁵. La proposition de l'avocat de l'appelante implique aussi que l'on interprète le paragraphe 163(1) comme si les mots «se soustraire» étaient suivis des mots [TRADUCTION] «pendant un certain temps»

⁵ Voir à titre d'exemple: *The Queen v. Regehr* (1968), 3 C.C.C. 72 (C.A. Yuk.); *Ciglen c. La Reine*, [1970] R.C.S. 804, à la p. 812.

tate adding words to the subsection that are not there. In the case of *Magor et al. v. Newport Corporation*⁶, the House of Lords held that in the construction of a statute the duty of the Court is limited to interpreting the words used by the legislature and it has no power to fill in any gaps disclosed and that to do so would be to usurp the function of the legislature. In dealing with this matter Lord Simonds said at page 191:

The duty of the Court is to interpret the words that the legislature has used; those words may be ambiguous, but, even if they are, the power and duty of the Court to travel outside them on a voyage of discovery are strictly limited

Lord Simonds goes on to express disapproval of the view of Denning L.J. in the Court of Appeal to the effect that the Court, having discovered the intention of Parliament and Ministers, must proceed to fill in the gaps. Also on page 191, Lord Simonds said of this view:

It appears to me to be a naked usurpation of the legislative function under the thin disguise of interpretation. And it is the less justifiable when it is guesswork with what material the legislature would, if it had discovered the gap, have filled it in. If a gap is disclosed, the remedy lies in an amending Act.

I have accordingly concluded that this submission by the appellant must also fail and that the Trial Judge did not err in respect of the nature of the test to be applied.

As above stated, it is my view that the wording of subsection 163(1) is clear and cannot be interpreted in the manner suggested by the appellant. If, however, it could be said that the interpretation advanced by the appellant is a reasonable one, the appellant would still not succeed by reason of the fact that since subsection 163(1) imposes penalties, it is to be construed strictly against the taxing authority. As was stated by Lord Esher M.R. in the case of *Tuck & Sons v. Priestler*⁷ [at page 638]:

If there is a reasonable interpretation which will avoid the penalty in any particular case we must adopt that construction. If there are two reasonable constructions we must give the more lenient one.

⁶ [1952] A.C. 189.

⁷ (1887), 19 Q.B.D. 629.

ou [TRADUCTION] «temporairement» ou d'autres mots de même nature. Il faudrait donc ajouter au paragraphe des mots qui n'y figurent pas. Dans l'affaire *Magor et al. v. Newport Corporation*⁶, la Chambre des lords a jugé que lorsque la Cour interprète une loi, son interprétation ne doit porter que sur les mots que le législateur a employés, que celle-ci n'a pas le pouvoir de combler les lacunes qu'elle détecte dans le texte et qu'agir de la sorte constituerait pour elle une usurpation des fonctions du législateur. Sur cette question, lord Simonds s'est exprimé ainsi à la page 191:

[TRADUCTION] La Cour est tenue d'interpréter les mots que le législateur a employés; il est possible que ces mots soient ambigus, mais, même lorsqu'ils le sont, le pouvoir et le devoir de la Cour de s'écarter du texte de la loi sont strictement limités

Plus loin dans ce jugement, il critique l'opinion que le lord juge Denning de la Cour d'appel a exprimée et selon laquelle la Cour, lorsqu'elle découvre l'intention du législateur et des ministres, doit combler les lacunes. Lord Simonds s'exprime ainsi à propos de cette opinion, à la page 191:

[TRADUCTION] Cela m'apparaît être, sous le mince prétexte de l'interprétation, une usurpation pure et simple des fonctions du législateur. Et cela se justifie d'autant moins quand la Cour doit deviner comment le législateur aurait comblé la lacune s'il l'avait découverte. Lorsqu'une lacune est décelée, c'est la modification législative qui est le remède.

Je suis donc arrivé à la conclusion qu'il faut aussi rejeter cet argument de l'appelante et que le juge de première instance n'a pas appliqué aux faits un principe erroné.

Comme je l'ai exprimé ci-dessus, j'estime que le texte du paragraphe 163(1) est clair et qu'il ne peut être interprété de la façon proposée par l'appelante. Même en supposant que cette interprétation est raisonnable, on ne pourrait encore donner raison à l'appelante parce que le paragraphe 163(1) impose une pénalité, et qu'à ce titre, il doit être interprété restrictivement et contre le fisc. Comme l'a affirmé lord Esher, M.R., dans l'affaire *Tuck & Sons v. Priestler*⁷ [à la page 638]:

[TRADUCTION] S'il existe une interprétation raisonnable qui permette, dans un cas donné, d'éviter la pénalité, il faut l'adopter. S'il existe deux interprétations raisonnables, il faut adopter la plus clémente.

⁶ [1952] A.C. 189.

⁷ (1887), 19 Q.B.D. 629.

For all of the above reasons, it is my opinion that the appeal should be dismissed and the reassessment of penalty pursuant to subsection 163(1) in respect of the respondent's 1977 taxation year should be vacated.

THE CROSS-APPEAL

The learned Trial Judge awarded costs in the Trial Division against this respondent notwithstanding the fact that the respondent enjoyed complete success in that Court in so far as the merits were concerned. The reasons given by the Trial Judge for this disposition concerning costs read as follows:

In view of all the circumstances as detailed in evidence and the conduct of the plaintiff, this is a proper case for awarding costs against the plaintiff. Therefore the defendant shall have judgment against the plaintiff and be entitled to recover costs of this appeal from the plaintiff.

With respect, I am unable to find any proper basis for the exercise of the discretion to award costs in favour of this unsuccessful appellant against this successful respondent. Federal Court Rule 344(1) provides that:

Rule 344. (1) The costs of and incidental to all proceedings in the Court shall be in the discretion of the Court and shall follow the event unless otherwise ordered . . .

The various other subsections of Rule 344 detail circumstances under which costs may be disallowed or awarded against the successful party. However, those circumstances, without exception, relate to the conduct of the lawsuit, not to conduct which occurred prior to the commencement of the litigation. In this case, there is no evidence of any conduct by the respondent in the action itself which could possibly justify an award of costs against him. The respondent cooperated completely in the conduct of the action, agreed to a statement of facts filed at trial and testified at trial notwithstanding that the burden of proof was on the Minister throughout. It is clear from the statement of the Trial Judge (*supra*) that the conduct he was punishing through the award of costs was the course of conduct of the respondent in late filing over the years, which course of conduct the Trial Judge had previously found did not contravene subsection 163(1). The effect of the award of

Pour tous les motifs exprimés ci-dessus, je suis d'avis qu'il faut rejeter l'appel et annuler la nouvelle pénalité imposée à l'intimé en vertu du paragraphe 163(1) pour l'année d'imposition 1977.

LE CONTRE-APPEL

Le juge de première instance a condamné l'intimé aux dépens malgré le fait que le jugement au fond ait été prononcé en faveur de ce dernier. Le juge a justifié sa décision sur les dépens comme suit:

[TRADUCTION] Considérant tous les faits mis en preuve et la conduite du demandeur, il s'agit en l'espèce d'un cas où il convient de condamner le demandeur aux dépens. Le jugement accordera donc les dépens à la défenderesse contre le demandeur; ce dernier sera tenu de payer à la défenderesse les frais de cet appel.

En toute déférence, je ne puis trouver aucune justification à la décision qu'a prise le juge, dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire de statuer sur les dépens, d'adjudger ceux-ci en faveur de l'appelante et contre l'intimé malgré qu'au fond, il ait donné raison à ce dernier. La Règle 344(1) de la Cour fédérale prévoit que:

Règle 344. (1) Les dépens et autres frais de toutes les procédures devant la Cour sont laissés à la discrétion de la Cour et suivent le sort de l'affaire sauf ordonnance contraire . . .

Les divers autres paragraphes de la Règle 344 précisent les circonstances qui peuvent donner lieu à une décision prescrivant qu'il ne sera pas accordé de dépens à la partie en faveur de qui le jugement a été prononcé ou adjugeant les dépens contre cette partie. Cependant, toutes ces circonstances sans exception ont trait au déroulement de la poursuite et non à ce qui a précédé le début de l'action. Rien dans la preuve soumise en l'instance n'établit que l'intimé s'est comporté pendant l'action d'une façon telle qu'il serait justifié d'adjudger les dépens contre lui. Sa coopération a été complète tout au long de l'action: il a accepté que soit produit à l'instruction un exposé conjoint des faits et a témoigné lors de l'instruction même si c'est le Ministre qui avait la charge de la preuve. Il ressort clairement de l'extrait de la décision du juge de première instance (cité ci-dessus) que ce qu'il sanctionnait en adjugeant les dépens contre l'intimé, c'était la conduite de l'intimé consistant à

costs in this case was to impose a different kind of penalty upon the respondent, a penalty not authorized by the *Income Tax Act* nor by the Rules of this Court.

I would therefore allow the cross-appeal with costs and set aside the award of costs to the appellant against the respondent in the Trial Division. I would also award costs to the respondent against the appellant both here and in the Trial Division.

LE DAIN J.: I agree.

KELLY D.J.: I concur.

produire tardivement, à plusieurs reprises, ses déclarations d'impôt, ce qui, avait-il conclu auparavant, n'enfreignait pas le paragraphe 163(1). L'effet de cette décision était d'imposer à l'intimé ^a une pénalité que ni la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni les Règles de cette Cour n'autorisaient.

En conséquence, j'accueillerais le contre-appel avec dépens et annulerais l'adjudication des dépens, en première instance, à l'appelante et ^b contre l'intimé. J'adjugerais à l'intimé et contre l'appelante les dépens en première instance et en appel.

LE JUGE LE DAIN: Je souscris à ces motifs.

^c LE JUGE SUPPLÉANT KELLY: Je souscris à ces motifs.