

**Caloil Inc. (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

Trial Division, Walsh J.—Montreal, November 1; Ottawa, November 9, 1972.

*Sales tax—Whether imported petroleum taxable on sales price or duty paid value—Construction of taxing statute—Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13 (am. 1970-72, c. 62), s. 26(1), (3).*

Section 27(1) of Part V of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13 as amended 1970-72, c. 62, imposes a sales tax of 12% on the sale price of goods produced or manufactured in Canada or imported into Canada. Section 26(1) declares that in the case of imported goods the sale price shall be deemed to be the duty paid value thereof. Section 26(3), however, provides that under certain circumstances (which existed here) an importer of petroleum products shall be deemed to be the manufacturer or producer in Canada of the goods and not the importer.

Plaintiff, an importer of petroleum products, was assessed sales tax on imported petroleum products based on the sales prices to plaintiff's customers rather than on the basis of the duty paid value of the products.

*Held*, dismissing plaintiff's action for recovery of the excessive tax levied, the clear intention of section 26(3), although not so expressed, was to tax imported petroleum products as if they were manufactured goods.

**ACTION** for recovery of sales tax overpaid.

*Richard W. Pound and Bruce Verchère* for plaintiff.

*J. C. Ruelland* for defendant.

WALSH J.—The parties to this action are agreed that plaintiff is a corporation incorporated under the Quebec *Companies Act* on August 28, 1963 and has its head office and principal place of business in Montreal, that its business is that of importing petroleum products which it sells to wholesalers, retailers or users, that it has a storage depot in Montreal and a transportation service for its products, that it has sought to account for federal sales tax on the basis of the duty paid value of the products which it imports whereas the Minister of National Revenue has levied federal sales tax based on plaintiff's sales prices to its customers, that plaintiff has resisted these assessments but has paid the

**Caloil Inc. (Demanderesse)**

c.

**La Reine (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge Walsh—Montréal, le 1<sup>er</sup> novembre; Ottawa, le 9 novembre 1972.

*Taxe de vente—Les produits pétroliers importés sont-ils imposables sur leur prix de vente ou sur leur valeur à l'acquitté—Interprétation d'une loi fiscale—Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c. E-13 (mod. 1970-72, c. 62), art. 26(1) et (3).*

L'article 27(1) de la Partie V de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13 tel que modifié par 1970-72, c. 62, impose une taxe de vente de 12% sur le prix de vente des marchandises produites ou fabriquées au Canada ou importées au Canada. L'article 26(1) déclare que, dans le cas de marchandises importées, le prix de vente est censé être la valeur à l'acquitté de ces marchandises. L'article 26(3) stipule cependant que, dans certaines circonstances (présentes en l'espèce), l'importateur de produits pétroliers est réputé être un fabricant ou producteur des marchandises au Canada et non un importateur.

La demanderesse, un importateur de produits pétroliers, s'est vu imposer la taxe de vente sur le prix de vente à ses clients de ces produits pétroliers importés plutôt que sur la valeur à l'acquitté de ces produits.

*Arrêt*: L'action de la demanderesse en recouvrement du trop-perçu d'impôt est rejetée. Il est évident que le but de l'article 26(3) était d'imposer les produits pétroliers importés comme s'ils étaient des marchandises fabriquées, même si l'on n'y trouve pas de déclaration expresse à cet effet.

**ACTION** en recouvrement de la taxe de vente payée en trop.

*Richard W. Pound et Bruce Verchère* pour la demanderesse.

*J. C. Ruelland* pour la défenderesse.

LE JUGE WALSH—Les parties à la présente instance s'accordent sur les faits suivants: la compagnie demanderesse a été constituée le 28 août 1963 en vertu de la *Loi des Compagnies* du Québec et son siège social, de même que le lieu principal de ses affaires sont à Montréal; son entreprise consiste à importer des produits pétroliers qu'elle vend à des grossistes, des détaillants ou des utilisateurs; elle a des entrepôts à Montréal et un service de transport de ses produits; elle a cherché à payer la taxe fédérale de vente sur la valeur à l'acquitté des marchandises qu'elle importe, alors que le ministre du Revenu national a imposé la taxe de vente fédérale sur les prix de vente de la

sum of \$11,000 under protest and is proceeding by way of these proceedings to reclaim this amount which represents only a portion of the difference between the amount claimed by the Minister of National Revenue and that admitted by plaintiff as federal sales tax for which it is liable, and finally that plaintiff is not licensed as a wholesaler but as a manufacturer under Licence No. S-64005.

Section 27(1) of Part V of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13 as amended by S.C. 1970-71-72, c. 62, hereinafter called "the Act", imposes a sales tax of 12% on the sale price of, *inter alia*, all goods produced or manufactured in Canada and on all goods imported into Canada. "Sale price" is defined in section 26(1) as follows:

26. (1) In this Part

"sale price" for the purpose of determining the consumption or sales tax, means the aggregate of

(a) the amount charged as price before any amount payable in respect of any other tax under this Act is added thereto,

(b) any amount that the purchaser is liable to pay to the vendor by reason of or in respect of the sale in addition to the amount charged as price (whether payable at the same or some other time) including, without limiting the generality of the foregoing, any amount charged for, or to make provision for, advertising, financing, servicing, warranty, commission or any other matter, and

(c) the amount of excise duties payable under the *Excise Act* whether the goods are sold in bond or not,

*and, in the case of imported goods, the sale price shall be deemed to be the duty paid value thereof. (Italics are mine.)*

Section 26(1) defines "duty paid value" as follows:

26. (1) In this Part

"duty paid value" means the value of the article as it would be determined for the purpose of calculating an *ad valorem* duty upon the importation of such article into Canada under the laws relating to the customs and the *Customs Tariff* whether such article is in fact subject to *ad valorem* or other duty or not, plus the amount of the customs duties, if any, payable thereon;

Plaintiff contends that since the petroleum products in question are imported goods sales tax should be paid on the duty paid value only. Defendant relies, however, on a 1963 amend-

demanderesse à ses clients; celle-ci s'est opposée à ces évaluations, mais a payé une somme de \$11,000 sous réserve; elle a institué la présente instance pour récupérer cette somme, qui représente une partie seulement de la différence entre la somme que réclame le ministre du Revenu national et celui de la taxe de vente fédérale que la demanderesse reconnaît devoir; enfin, la demanderesse n'est pas munie d'une licence de marchand de gros mais d'une licence de fabricant, sous le n° S-64005.

L'article 27(1) de la Partie V de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13, modifiée par S.C. 1970-71-72, c. 62, ci-après appelée «la loi», impose une taxe de vente de 12% sur le prix de vente, notamment de toutes marchandises produites ou fabriquées au Canada et de toutes marchandises importées au Canada. «Prix de vente» est défini à l'article 26(1) comme suit:

26. (1) Dans la présente Partie

«prix de vente», en vue de déterminer la taxe de consommation ou de vente signifie l'ensemble

a) du montant exigé comme prix avant qu'un montant payable à l'égard de toute autre taxe prévue par la présente loi y soit ajouté,

b) de tout montant que l'acheteur est tenu de payer au vendeur en raison ou à l'égard de la vente, en sus de la somme exigée comme prix (qu'elle soit payable au même moment ou en quelque autre temps), y compris, sans restreindre la généralité de ce qui précède, tout montant prélevé pour la publicité, le financement, le service, la garantie, la commission ou à quelque autre titre, ou destiné à y pourvoir, et

c) du montant des droits d'accise exigible aux termes de la *Loi sur l'accise*, que les marchandises soient vendues en entrepôt ou non,

*et, dans le cas de marchandises importées, le prix de vente est censé être leur valeur à l'acquitté. (Les italiques sont de moi.)*

L'article 26(1) définit l'expression «valeur à l'acquitté» comme suit:

26. (1) Dans la présente Partie

«valeur à l'acquitté» signifie la valeur de l'article telle qu'elle serait déterminée aux fins du calcul d'un droit *ad valorem* sur l'importation dudit article au Canada en vertu de la législation sur les douanes et du *Tarif des douanes*, que cet article soit, de fait, sujet ou non à un droit *ad valorem* ou autre, plus le montant des droits de douane, s'il en est, exigible sur ledit article.

La demanderesse soutient que puisque les produits pétroliers en question sont des marchandises importées, la taxe de vente doit être payée sur la valeur à l'acquitté seulement. La

ment to the Act (S.C. 1963, c. 12, s. 3) which added what is now subsection 26(3) which reads as follows:

26. (3) Where a person has imported into Canada for sale or his own use, gasoline, aviation fuel or diesel oil and the aggregate duty paid value of the goods so imported by him in any period of twelve consecutive months commencing on or after the 1st day of August 1963 exceeds three thousand dollars, he shall, for the purposes of this Part, be deemed to be the manufacturer or producer in Canada of the goods so imported by him in that period and not the importer thereof.

Plaintiff contends that the wording of this section must be strictly interpreted and that it accomplishes only one thing—it deems the importer of such products to be the manufacturer or producer of them, but that it does not affect the character of the goods themselves so as to make them manufactured rather than imported goods. Plaintiff argues that the consumption or sales taxes imposed by Part V of the Act are not personal taxes imposed on the manufacturer or importer but are taxes imposed on the goods themselves although collectable at the times specified in the various sections of the Act from the importer or manufacturer as the case may be, and that in the absence of specific words in the Act having this effect imported goods cannot be deemed to become manufactured goods even though the importer of the goods may be deemed to be a manufacturer by virtue of the provisions of section 26(3) of the Act.

Under this interpretation, plaintiff claims that the only purpose of section 26(3) is to require an importer of these petroleum products, deemed by that section to be the manufacturer or producer in Canada of them, to obtain a manufacturer's licence so that there will be more control over its operations including the filing of monthly reports required by section 50 of the Act even if no taxable sales have been made during the preceding month. Plaintiff did obtain this licence. As a secondary effect, the tax otherwise payable on these goods by virtue of section 27(1)(b) at the time when they are imported or taken out of the warehouse for consumption does not now have to be paid by the deemed manufacturer until it delivers the

défenderesse invoque par ailleurs une modification apportée en 1963 à cette loi (S.C. 1963, c. 12, art. 3), qui y a ajouté ce qui se trouve être maintenant le paragraphe 26(3), et qui se lit comme suit:

26. (3) Lorsqu'une personne a importé au Canada, en vue de la vente ou pour son propre usage, de l'essence, du carburacteur ou du gaz-oil moteur et que l'ensemble de la valeur à l'acquitté des marchandises qu'elle a ainsi importées au cours de toute période de douze mois consécutifs commençant le 1<sup>er</sup> août 1963 ou après cette date, excède trois mille dollars, elle est réputée, aux fins de la présente Partie, le fabricant ou le producteur au Canada des marchandises qu'elle a ainsi importées pendant cette période et non l'importateur desdites marchandises.

La demanderesse soutient que cet article doit s'interpréter restrictivement et qu'il a pour effet unique de réputer l'importateur de tels produits en être le fabricant ou le producteur, mais qu'il ne modifie pas le caractère des marchandises elles-mêmes pour en faire des marchandises fabriquées et non des marchandises importées. La demanderesse soutient aussi que la taxe de consommation ou de vente qu'impose la Partie V de la loi n'est pas une taxe personnelle imposée au fabricant ou à l'importateur mais est une taxe qui porte sur les marchandises elles-mêmes, bien qu'elle puisse être recouvrée, aux époques que précisent les divers articles de la loi, sur l'importateur ou le fabricant suivant le cas, et qu'en l'absence d'une rédaction précise de la loi à cet effet, des marchandises importées ne peuvent être réputées devenir des marchandises fabriquées, même si l'importateur de ces marchandises peut être réputé fabricant en vertu des dispositions de l'article 26(3) de la loi.

En vertu de cette interprétation, la demanderesse prétend que le seul but de l'article 26(3) est d'exiger d'un importateur de ces produits pétroliers, réputé en vertu de cet article être le fabricant ou producteur au Canada de ceux-ci, qu'il obtienne une licence de fabricant, afin qu'il y ait un contrôle plus poussé de ses activités, notamment le dépôt de déclarations mensuelles qu'exige l'article 50 de la loi, même si aucune vente taxable n'a été effectuée au cours du mois précédent. La demanderesse a obtenu cette licence. Ceci entraîne une deuxième conséquence, c'est que le réputé fabricant n'a pas à payer maintenant la taxe qui doit être par ailleurs payée sur ces marchandises en vertu de l'article 27(1)(b) au moment où elles sont impor-

goods to the purchaser or property in the goods passes to the purchaser as the case may be, thus enabling it to carry an inventory of goods in Canada for some time before tax is paid on same. It contends, however, that neither the fact that it is deemed to be a manufacturer, nor the postponement of the time for payment affects the amount to be paid which still should be calculated on the duty paid value of these goods which by their nature remain imported goods and are not deemed by the Act to be other than this.

This line of reasoning has certain flaws in it, however. Section 27(1) imposes a consumption or sales tax of 12% on the sale price of all goods

- (a) produced or manufactured in Canada;
- (b) imported into Canada;
- (c) sold by a licensed wholesaler;
- (d) retained by a licensed wholesaler for his own use or for rental by him to others.

The person who is to pay the tax and the time of payment is specified for each case. In the case of (a) goods produced or manufactured in Canada it is:

- (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, . . . .

(Subparagraphs (ii) and (iii) do not concern us here, the first dealing with the sale of goods where payment is to be made to the manufacturer or producer by instalments, and the second concerning the sale of dressed or dressed and dyed furs.)

In the case of (b) goods imported into Canada, tax is "payable by the importer or transferee who takes the goods out of bond for consumption".

tées ou sorties d'entrepôt pour la consommation, avant qu'il ne livre les marchandises à l'acheteur ou que la propriété de celles-ci soit transmise à l'acheteur, selon le cas, lui permettant ainsi de disposer d'un stock de marchandises au Canada pendant quelque temps avant de devoir payer la taxe de vente sur celles-ci. Elle soutient toutefois que ni le fait qu'elle est réputée être un fabricant ni le délai dont elle jouit pour effectuer ces versements ne modifie la somme à payer, qui doit encore être calculée sur la valeur à l'acquitté de ces marchandises qui, par leur nature même, demeurent des marchandises importées et ne sont pas réputées être autre chose que cela en vertu de la loi.

Il y a cependant certaines failles dans ce raisonnement. L'article 27(1) impose une taxe de consommation ou de vente de 12% sur le prix de vente de toutes marchandises

- a) produites ou fabriquées au Canada;
- b) importées au Canada;
- c) vendues par un marchand en gros muni de licence;
- d) retenues par un marchand en gros muni de licence pour son propre usage ou pour être par lui louées à d'autres.

Dans chaque cas, la personne assujettie à la taxe et l'époque du paiement sont bien précisées. Dans le cas de l'alinéa a), qui vise les marchandises produites ou fabriquées au Canada elle est:

- (i) payable, dans tout autre cas que celui 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, . . . .

(Les sous-alinéas (ii) et (iii) ne nous intéressent pas ici, le premier visant la vente de marchandises lorsque le prix doit être payé au fabricant ou producteur par versements et le deuxième visant la vente de fourrures apprêtées ou apprêtées et teintées.)

Dans le cas de l'alinéa b), qui vise des marchandises importées au Canada, l'impôt est «payable par l'importateur ou le cessionnaire qui sort les marchandises d'entrepôt pour la consommation».

In the case of (c) and (d) goods sold by a licensed wholesaler or retained by a licensed wholesaler for his own use or for rental by him to others, tax is payable at the time of delivery to the purchaser in the first case, or at the time the goods are put to the wholesaler's own use or first rented to others in the second case, and in both cases is computed on the duty paid value of the goods if they were imported by the licensed wholesaler, or on the price for which they were purchased by him including the amount of the excise duties on goods sold in bond if the goods were not imported by him.

Although plaintiff argues that its case falls within the provisions of section 27(1)(b) it is forced to concede that the tax is not, in fact, paid by it "when the goods are imported or taken out of the warehouse for consumption" but only when it sells the goods to third parties. In any event I have serious doubts as to whether section 27(1)(b) would apply to it since it refers to the importer or transferee "who takes the goods out of bond for consumption" and I do not consider that plaintiff is a consumer of the goods. Plaintiff argues that "consumption" would include a resale but I believe that this is giving an unrealistic interpretation to the meaning of the word "consumption" nor is it what is intended by the Act. I believe rather that it must refer to goods taken out of bond for use by the importer or transferee itself (compare section 33(2) which reads as follows:

33. (2) A deduction may be made thereafter on submission by the licensed manufacturer or licensed wholesaler of proof that such material has been used in the manufacture of an article that is subject to the consumption or sales tax and on which the said tax has been paid.)

Since, although plaintiff is in actual fact an importer or wholesaler it is deemed to be a manufacturer by virtue of section 26(3) and licensed only as such it cannot come within section 27(1)(c) or (d). If plaintiff's argument were to be accepted and carried to its logical conclusion it could not be brought within sec-

Dans le cas des alinéas c) et d), qui visent des marchandises vendues par un marchand en gros muni de licence ou retenues par un marchand en gros muni de licence pour son propre usage ou pour être par lui louées à d'autres, la taxe est payable lors de la livraison à l'acheteur, dans le premier cas, ou à l'époque où les marchandises sont employées à son propre usage ou, pour la première fois, louées à d'autres, dans le deuxième cas; dans les deux cas, la taxe est calculée sur la valeur à l'acquitté des marchandises, si elles ont été importées par le marchand en gros muni de licence, ou sur le prix auquel les marchandises ont été achetées par lui, s'il ne les a pas importées, et ce prix doit comprendre le montant des droits d'accise sur les marchandises vendues en entrepôt.

Bien que la demanderesse soutienne que son cas entre dans le champ d'application de l'article 27(1)(b), elle est obligée de reconnaître qu'elle ne paie pas, en fait, la taxe «à l'époque où les marchandises sont importées ou sorties d'entrepôt pour la consommation», mais seulement à l'époque où elle vend ces marchandises à des tiers. Dans tous les cas, je doute fort que l'article 27(1)(b) s'applique à elle, puisqu'il vise l'importateur ou le cessionnaire «qui sort les marchandises d'entrepôt pour la consommation» et je ne pense pas que la demanderesse soit le consommateur de ces marchandises. Elle soutient que «la consommation» comprend la revente, mais je pense que c'est là donner une interprétation peu réaliste au mot «consommation» et que ce n'est pas l'intention du législateur. Je pense au contraire qu'il doit viser des marchandises sorties d'entrepôt pour être utilisées par l'importateur ou le cessionnaire lui-même (comparer avec l'article 33(2), qui se lit ainsi:

33. (2) Il peut subséquemment être fait une déduction, si le fabricant ou marchand en gros muni de licence établit que cette matière a été utilisée dans la fabrication d'un article qui est assujéti à la taxe de consommation ou de vente et sur lequel ladite taxe a été acquittée.)

Puisque, bien que la demanderesse soit en fait un importateur ou un marchand en gros, elle est réputée en vertu de l'article 26(3) être un fabricant et détient une licence à ce titre seulement, elle ne peut entrer dans le champ d'application de l'article 27(1)(c) ou (d). Si l'on devait accepter la thèse de la demanderesse et la pousser à sa

tion 27(1)(a) either since it contends that these goods were not "produced or manufactured in Canada" despite the fact that it is deemed to be a manufacturer or producer and admittedly pays tax when the goods are delivered to the purchaser or when the property in the goods passes to the purchaser, whichever is the earlier. This would lead to the conclusion that there is no time fixed by the Act in which the tax should be paid on these goods, which is an absurdity and even plaintiff does not seek to avoid payment of the tax altogether but merely to have it based on the duty paid value of the goods at the time of import.

In support of its contention that the wording of the Act imposes a tax on goods rather than on the importer, wholesaler, producer or manufacturer of same as the case may be and that the wording of section 26(3) does not have the effect of converting the imported goods into goods deemed to be manufactured, plaintiff compares the wording of other subsections of section 26 with the wording used in section 26(3). In section 26(2) dealing with a person who has put a clock or watch movement into a case or set or mounted stones in jewellery, the wording used is

he shall, for the purposes of this Part, be *deemed to have manufactured or produced* the watch, clock, ring, brooch or other article of jewellery in Canada. (Italics are mine.)

Plaintiff argues that the use of the words "deemed to have manufactured or produced" in this subsection as compared with the use of the words "deemed to be the manufacturer or producer of" in subsection (3) is significant, and that the result is that the goods referred to in subsection (3) are not deemed to be manufactured goods. However, it should be noted that in subsection (4) where the manufacturer or producer of certain structures and building components is deemed not to be a manufacturer, the wording in it is that "he shall . . . be deemed not to be . . . the manufacturer or pro-

duction logique, celle-ci n'entrerait pas non plus dans le champ d'application de l'article 27(1)a), parce qu'elle soutient que ces marchandises n'ont pas été «produites ou fabriquées au Canada» en dépit du fait qu'elle est réputée être un fabricant ou un producteur et qu'elle reconnaît payer la taxe à l'époque où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou à l'époque où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celles de ces dates qui est antérieure à l'autre. Ceci aboutit à cette conclusion que la loi ne fixe aucune époque à laquelle la taxe doit être payée sur ces marchandises, ce qui est une absurdité, et la demanderesse elle-même ne cherche absolument pas à se soustraire au paiement de la taxe, mais simplement à la voir calculée sur la valeur à l'acquitté des marchandises au moment de leur importation.

A l'appui de sa thèse suivant laquelle la rédaction de la loi impose une taxe sur les marchandises et non à l'importateur, au marchand en gros, au producteur ou au fabricant de celles-ci, selon le cas, et suivant laquelle la rédaction de l'article 26(3) n'a pas pour effet de transformer les marchandises importées en marchandises réputées fabriquées, la demanderesse compare le libellé des autres paragraphes de l'article 26 avec celui qui est employé dans l'article 26(3). Dans l'article 26(2), qui vise une personne qui a placé un mécanisme d'horloge ou de montre dans un boîtier, ou qui a serti ou monté des pierres précieuses sur un article de bijouterie, la rédaction que l'on emploie est la suivante:

elle est *réputée*, aux fins de la présente Partie, *avoir manufacturé ou produit* la montre, l'horloge, la bague, la broche ou autre article de bijouterie au Canada. (Les italiques sont de moi.)

La demanderesse soutient qu'il est significatif que les termes employés dans ce paragraphe, «réputée avoir manufacturé ou produit» soient différents de ceux que l'on trouve au paragraphe (3) «réputée . . . le fabricant ou le producteur» et que, par suite, les marchandises que vise le paragraphe (3) ne sont pas réputées être des marchandises fabriquées. Il convient toutefois de remarquer qu'au paragraphe (4), aux termes duquel le fabricant ou le producteur de certains éléments de structures et de bâtiments est réputé ne pas être un fabricant, la rédaction employée est «elle est réputée . . . ne pas en

ducer thereof" and in subsection (5) dealing with retreaded tires, the wording is that he shall "be deemed to be the manufacturer or producer of tires retreaded by him". Both of these subsections therefore use the wording of subsection (3) rather than the wording of subsection (2). I cannot attribute the significance which plaintiff does to the difference of the wording used in these various subsections.

Turning now to the jurisprudence, there is undoubtedly a well-established principle that in a taxing statute the intention to tax must be expressed in unambiguous terms and that in case of reasonable doubt the Act must be interpreted in favour of the taxpayer. This has been well expressed by Thorson P. in *Fasken Estate v. M.N.R.* [1948] C.T.C. 265 where he stated at pages 275-76:

It has been said on numerous occasions that a taxing Act such as the *Income War Tax Act* must be construed strictly. This does not mean that the rules for the construction of such an Act are different in principle from those applicable to other statutory enactments. All that is meant is that in construing a taxing Act the Court ought not to assume any tax liability under it other than that which it has clearly imposed in express terms. Nowhere has this fundamental principle of construction of such an Act been better expressed than by Lord Cairns in *Partingdon v. Attorney-General* (1869), 4 E. & I. App. 100 at 122:

as I understand the principle of all fiscal legislation, it is this: If the person sought to be taxed comes within the letter of the law he must be taxed, however great the hardship may appear to the judicial mind to be. On the other hand, if the Crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however apparently within the spirit of the law the case might otherwise appear to be. In other words, if there be admissible, in any statute, what is called an equitable construction, certainly such a construction is not admissible in a taxing statute, where you can simply adhere to the words of the statute.

and by Lord Halsbury in *Tennant v. Smith*, [1892] A.C. 150 at 154:

in a taxing Act it is impossible, I believe, to assume any intention, any governing purpose in the Act, to do more than take such tax as the statute imposes. In various cases the principle of construction of a taxing Act has been referred to in various forms, but I believe they may be all reduced to this, that inasmuch as you have no right to assume that there is any governing object which a taxing Act is intended to attain other than that which it has expressed by making such and such objects the

être le fabricant ou le producteur», et qu'au paragraphe (5), qui vise le rechapage de pneus, la rédaction employée est que cette personne est «réputée le fabricant ou le producteur des pneus qu'elle a rechapés». Ces deux paragraphes emploient donc la rédaction du paragraphe (3) et non celle du paragraphe (2). Je ne peux accorder à la différence qui existe entre la rédaction employée dans ces divers paragraphes l'importance que lui accorde la demanderesse.

Quant à la jurisprudence, il est un principe bien établi suivant lequel, dans une loi fiscale, l'intention d'imposer une taxe doit être exprimée en termes non ambigus et selon lequel, en cas de doute raisonnable, la loi doit s'interpréter en faveur du contribuable. C'est ce qu'a fort bien exprimé le président Thorson dans l'arrêt *Succession Fasken c. M.R.N.* [1948] C.T.C. 265 où il a déclaré aux pages 275-276:

[TRADUCTION] On a affirmé à de nombreuses reprises qu'une loi fiscale telle que la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* doit s'interpréter restrictivement. Ceci ne veut pas dire que les règles s'appliquant à l'interprétation d'une telle loi sont différentes dans leur principe de celles qui s'appliquent aux autres lois. Ceci veut simplement dire que lorsqu'il interprète une loi fiscale, un tribunal ne doit pas supposer qu'il existe en vertu de cette loi d'autre obligation fiscale que celle qu'elle a clairement imposée en termes exprès. Ce principe fondamental d'interprétation d'une loi de ce genre n'a jamais été mieux exprimé que par Lord Cairns dans l'arrêt *Partingdon c. Le procureur général* (1869), 4 E. & I. App. 100, à la page 122:

Le principe qui gouverne selon moi l'application de toute loi fiscale est le suivant: si la personne que l'on cherche à imposer tombe sous le coup de la lettre de la loi, elle doit l'être, quelque sévère qu'en puisse être le résultat aux yeux du magistrat. D'autre part, si la Couronne, qui tente de recouvrer l'impôt, ne peut démontrer que le contribuable est assujéti à la lettre de la loi, celui-ci est exonéré, même s'il semble évident que, dans l'esprit de la loi, il pourrait sembler en être autrement. En d'autres termes, si l'on peut admettre ce que l'on peut appeler une interprétation raisonnable de n'importe quelle loi, il est certain qu'une telle interprétation ne peut être admise lorsqu'il s'agit d'une loi fiscale, où il faut s'en tenir seulement au texte de la loi.

et par Lord Halsbury dans l'arrêt *Tennant c. Smith*, [1892] A.C. 150, à la page 154:

lorsqu'il s'agit d'une loi fiscale, je pense qu'il n'est pas possible de présumer que la loi reflète une certaine intention ou qu'elle vise un but particulier, ni de faire plus que lever l'impôt que prévoit cette loi. Divers arrêts citent ce principe d'interprétation des lois fiscales de différentes manières, mais je pense qu'on peut tous les ramener à celui-ci: dans la mesure où l'on n'a pas le droit de présumer qu'une loi fiscale reflète une intention d'obtenir un résultat autre que celui qu'elle a exprimé en indiquant tels

intended subject for taxation, you must see whether a tax is expressly imposed.

Cases, therefore, under the Taxing Acts always resolve themselves into a question whether or not the words of the Act have reached the alleged subject of taxation.

It is the letter of the law, and not its assumed or supposed spirit, that governs. The intention of the legislature to impose a tax must be gathered only from the words by which it has been expressed, and not otherwise.

On the other hand, there is extensive jurisprudence on interpretation of statutes generally to the effect that they must be interpreted in such a way as to give a meaning to them and that the legislation should not be reduced to futility, and that the entire enactment must be considered in order to interpret the meaning to be given to a specific section and that even the circumstances in which the statute was enacted and the mischief which it was intended to cure can be taken into consideration. As examples of these principles I would refer to the judgment of Viscount Simon L.C. in *Nokes v. Doncaster Amalgamated Collieries Ltd.* [1940] A.C. 1014 at p. 1022, where he said:

... if the choice is between two interpretations, the narrower of which would fail to achieve the manifest purpose of the legislation, we should avoid a construction which would reduce the legislation to futility and should rather accept the bolder construction based on the view that Parliament would legislate only for the purpose of bringing about an effective result.

As Lord Davey stated in *Canada Sugar Refining Co. Ltd. v. The Queen* [1898] A.C. 735 at p. 741:

Every clause of a statute should be construed with reference to the context and the other clauses of the Act, so as, so far as possible, to make a consistent enactment of the whole statute . . .

A statute even more than a contract must be construed *ut res magis valeat quam pereat* so that the intentions of the legislature may not be treated in vain or left to operate in the air (*Curtis v. Stovin* (1889) 22 Q.B.D. 513 per Bowen L.J. at p. 517). (See also Lindley L.J. in *The Duke of Buccleuch*, (1889) 15 P.D. 86 at page 96 where he said "You are not so to construe the Act of Parliament as to reduce it to rank absurdity. You are not to attribute to general language used by the legislature in this case any more than in any other case a meaning which would not carry out its object, but produce consequences which, to the ordinary intel-

ou tels objets dont elle entend faire l'objet de l'imposition, il faut rechercher si un impôt est expressément prévu.

Les arrêts qui portent sur des lois fiscales se ramènent donc tous à la question de savoir si les termes de la loi permettent d'imposer l'impôt en question.

C'est donc la lettre de la loi et non son esprit présumé ou supposé qui importe. L'intention du législateur de créer un impôt doit découler uniquement des termes qu'il a expressément employés et de rien d'autre.

D'autre part, il existe une jurisprudence abondante portant de manière générale sur l'interprétation des lois, d'après laquelle elles doivent s'interpréter de manière à leur donner un sens, les textes législatifs ne devant pas être réduits à ne rien signifier, et selon laquelle, il faut considérer l'ensemble de la loi pour interpréter le sens qu'on doit donner à un article en particulier et même les circonstances dans lesquelles la loi a été édictée et le tort qu'elle entendait réparer peuvent être pris en considération. Pour illustrer ces principes je cite le jugement du vicomte Simon L.C., dans l'arrêt *Nokes c. Doncaster Amalgamated Collieries Ltd.* [1940] A.C. 1014, à la p. 1022, où il a dit:

[TRADUCTION] . . . s'il faut choisir entre deux interprétations, dont l'une, la plus étroite, empêcherait le texte législatif d'atteindre son but évident, il faut éviter une telle interprétation qui rendrait une telle législation illusoire et l'on doit adopter au contraire une interprétation plus hardie, fondée sur le fait que le Parlement ne légifère que dans le but d'obtenir un résultat concret.

Comme Lord Davey l'a déclaré dans l'arrêt *Canada Sugar Refining Co. Ltd. c. La Reine* [1898] A.C. 735, à la p. 741:

[TRADUCTION] Chaque article d'une loi doit s'interpréter en le rapprochant du contexte et des autres articles de la loi de sorte que, dans la mesure du possible, l'ensemble de la loi apparaisse comme un tout logique . . .

Une loi, encore plus qu'un contrat, doit s'interpréter *ut res magis valeat quam pereat*, de sorte que l'intention du législateur soit respectée et ait un résultat tangible (*Curtis c. Stovin* (1889) 22 Q.B.D. 513, le Lord juge Bowen, à la page 517). (Voir aussi le Lord juge Lindley dans l'arrêt *Le duc de Buccleuch*, (1889) 15 P.D. 86, à la page 96, où il a déclaré: [TRADUCTION] «Il ne faut pas interpréter une loi du Parlement de manière à la ramener à une pure absurdité. Il ne faut pas accorder aux termes généraux qu'a employés le législateur dans le cas présent, pas plus que dans tout autre cas, un sens qui ne permettrait pas d'atteindre son but,

ligence, are absurd. You must give it such a meaning as will carry out its objects.”)

In 1898 Lindley M.R. said “In order properly to interpret any statute it is as necessary now as it was when Lord Coke reported *Hayden’s* case to consider how the law stood when the statute to be construed was passed, what the mischief was for which the old law did not provide, and the remedy provided by the statute to cure that mischief”—*Re. Mayfair Property Co.* [1898] 2 Ch. 28 at 35. To the same effect we have a judgment of Lord Reid in *Gartside v. I.R.C.* [1968] A.C. 553 at p. 612 in which he stated:

It is always proper to construe an ambiguous word or phrase in light of the mischief which the provision is obviously designed to prevent, and in light of the reasonableness of the consequences which follow from giving it a particular construction.

Finally, I would refer to the judgment of the Privy Council in *Salmon v. Duncombe* (1886) 11 App. Cas. 627 where it is stated at page 634:

It is, however, a very serious matter to hold that when the main object of a statute is clear, it shall be reduced to a nullity by the draftsman’s unskilfulness or ignorance of law. It may be necessary for a Court of Justice to come to such a conclusion, but their Lordships hold that nothing can justify it except necessity or the absolute intractability of the language used.

It is true that in the present case it would have been a simple matter in drafting section 26(3) to add at the end of that section the words “and the said goods shall be deemed to be manufactured goods” or some similar words so as to avoid any possible misinterpretation of the legislature’s intention. I cannot find, however, that the intention of this amendment was merely to require importers of petroleum products to be licensed as manufacturers and producers rather than as importers or wholesalers so as to exercise more control over them, and not with a view to taxing goods on their sale price when they are delivered to or property in them passes to the ultimate purchaser, as the case may be. In support of this contention plaintiff referred to a bulletin issued by the Excise Division of the Department of National Revenue on August 22, 1963 headed “Explanatory Note” with a subheading “Importers of

mais engendrerait des conséquences qui, pour une intelligence normale, sont absurdes. Il faut lui donner une interprétation conforme au but poursuivi.»)

En 1898, le juge Lindley, Maître du Rôle, a dit: [TRADUCTION] «Pour interpréter convenablement une loi, il est aussi nécessaire maintenant que lorsque Lord Coke rapportait l’affaire *Hayden*, d’examiner l’état du droit avant l’adoption de la loi que l’on doit interpréter, quel était le mal que le droit précédent ne prévoyait pas et le remède qu’a apporté la loi pour remédier à cet état de choses»—*Re. Mayfair Property Co.* [1898] 2 Ch. 28, à la page 35. Le jugement de Lord Reid dans l’arrêt *Gartside c. I.R.C.* [1968] A.C. 553, à la p. 612, dans lequel il affirmait ce qui suit, va dans le même sens:

[TRADUCTION] Il est toujours bon d’interpréter un mot ou une expression ambiguë en tenant compte du mal que cette disposition a manifestement pour but de prévenir et à la lumière du caractère logique des conséquences qui découlent de l’adoption d’une interprétation déterminée.

Pour terminer, je cite le jugement du Conseil privé dans l’affaire *Salmon c. Duncombe* (1886) 11 App. Cas. 627 où il est dit à la page 634:

[TRADUCTION] Il serait cependant très grave de juger que lorsque le but principal d’une loi est clair, il doit être réduit à néant par la maladresse ou l’ignorance du rédacteur. Il peut être nécessaire à un tribunal d’en arriver à une telle conclusion, mais leurs Seigneuries jugent que rien ne peut le justifier, si ce n’est la nécessité ou l’impossibilité absolue d’interpréter différemment les termes employés.

Il est vrai que dans la présente affaire, il aurait été simple, lors de la rédaction de l’article 26(3), d’ajouter à la fin de cet article les mots «et lesdites marchandises doivent être réputées des marchandises fabriquées» ou des mots analogues, ce qui aurait évité toute interprétation fautive de l’intention du législateur. Je ne peux en conclure, toutefois, que l’intention que visait cette modification était uniquement d’exiger des importateurs de produits pétroliers qu’ils se munissent d’une licence de fabricant et de producteur plutôt que d’importateur ou de marchand en gros, afin d’exercer un contrôle plus étroit sur eux, et non pas d’imposer des marchandises sur leur prix de vente lorsqu’elles sont livrées ou que la propriété en est transmise au dernier acheteur, suivant le cas. A l’appui de cette prétention, la demanderesse a cité un avis qu’a délivré la division de l’Accise du ministère du Revenu national le 22 août 1963, intitulé

Gasoline, Aviation Fuel or Diesel Oil, Amendment to the Excise Tax Act". Referring to the amendment, which is now section 26(3) in the Act, the following explanation is given:

Under the above amendment, importers of the goods in question are required to operate under a manufacturer's sales tax licence when their importations reach the amount specified. Any firms who know, from past experience, that they will import three thousand dollars or more during the twelve months from June 14, 1963, should immediately apply for a manufacturer's sales tax licence. When in possession of a manufacturer's sales tax licence, they may pay sales tax on the authorized value, which will be supplied upon request. This request should be forwarded to the Director of Excise Tax Audit, Department of National Revenue, Customs and Excise Division, Ottawa, Canada.

While it is true that this merely emphasizes the necessity of the heretofore importers now applying for a manufacturer's sales tax licence and makes no reference to the payment of sales tax on manufacturer's sales prices rather than on duty paid value, I do not think that plaintiff is entitled to deduce from this that in the view of the Deputy Minister, which is not binding on the Court in any event, the sole purpose of putting this section in the Act was to require the importers to obtain a sales tax licence. The explanation refers to paying sales tax on "the authorized value" which is nowhere defined in the Act. It is apparent from the manner in which the tax has been imposed in the present case that it is the Department's policy to apply it on the manufacturer's resale price.

It is because of the unfortunate wording of section 26(3) that we have this conflict between the fundamental rules of interpretation of statutes and the conflicting jurisprudence respecting the strict and literal interpretation of taxing statutes. It should be pointed out, however, that as Thorson P. stated in *Fasken Estate v M.N.R.* (*supra*) in referring to the strict interpretation of taxing statutes:

This does not mean that the rules for the construction of such an Act are different in principle from those applicable to other statutory enactments.

[TRADUCTION] «Note explicative» et qui portait le sous-titre [TRADUCTION] «Modification de la Loi sur la taxe d'accise visant les importateurs d'essence, d'essence pour avions ou d'huile diésel». Parlant de cette modification, qui se trouve être maintenant l'article 26(3) de la loi, on donne l'explication suivante:

[TRADUCTION] En vertu de la modification précitée, les importateurs des marchandises en question sont tenus d'exploiter en vertu d'une licence de taxe de vente de fabricant lorsque leurs importations atteignent un volume qui est précisé. Toutes les entreprises qui savent, d'après leur expérience passée, qu'elles importeront pour trois mille dollars ou plus au cours des douze mois suivant le 14 juin 1963 doivent immédiatement faire une demande de licence de taxe de vente de fabricant. Lorsqu'elles sont munies d'une licence de fabricant elles peuvent payer la taxe de vente sur la valeur autorisée, dont le montant leur est fourni sur demande. Cette demande doit être adressée au directeur de la vérification des taxes d'accise, ministère du Revenu national, Division des douanes et de l'accise, à Ottawa (Canada).

S'il est vrai que ceci fait uniquement ressortir la nécessité pour ceux qui étaient jusque là importateur de se procurer maintenant une licence de taxe de vente de fabricant et ne fait aucunement allusion au paiement de la taxe de vente sur les prix de vente du fabricant et non sur la valeur à l'acquitté, je ne pense pas que la demanderesse soit fondée à en déduire que dans l'opinion du sous-ministre, opinion qui ne lie d'ailleurs pas la Cour, le seul but recherché en introduisant cet article dans la loi était d'exiger des importateurs qu'ils obtiennent une licence de taxe de vente. Cette explication fait état du paiement de la taxe de vente sur «la valeur autorisée», expression qui n'est nulle part définie dans la loi. Il ressort de la manière dont la taxe a été imposée dans la présente affaire que, d'après la politique du ministère, elle doit s'appliquer au prix de revente du fabricant.

La rédaction malheureuse de l'article 26(3) est à l'origine de ce conflit qui existe entre les règles fondamentales d'interprétation des lois et la jurisprudence contradictoire concernant l'interprétation stricte et littérale des lois fiscales. Il convient cependant de remarquer, comme l'a fait le président Thorson dans l'arrêt *Succession Fasken c. M.R.N.* (précité) en parlant de l'interprétation stricte des lois fiscales, que:

[TRADUCTION] Ceci ne veut pas dire que les règles s'appliquant à l'interprétation d'une telle loi sont différentes dans leur principe de celles qui s'appliquent aux autres lois.

I believe that the clear intention of the amendment, although it may not have said so in express words, was to tax the goods in question as if they had been manufactured goods. It would be incongruous and defeat what I conceive to be the intention of the statute when read as a whole to deem the importer to be a producer or manufacturer and require him to be licensed as such, but bearing in mind the fact that plaintiff admittedly does no manufacturing whatsoever, to tax all the goods it so sells as a deemed manufacturer on their duty paid value as imported goods, and the alternative explanation given by plaintiff of the possible purpose of section 26(3) is not in my view a satisfactory explanation sufficient to justify this amendment having been made.

Plaintiff's action is therefore dismissed, with costs.

Je pense que le but évident de la modification, même s'il n'est peut-être pas exprimé en termes exprès, était d'imposer les marchandises en question comme si elles avaient été des marchandises fabriquées. Il serait absurde et contraire au but qui est d'après moi celui de la loi lorsqu'on la lit dans son ensemble de réputer l'importateur fabricant ou producteur et de l'obliger à avoir une licence en tant que tel mais, compte tenu du fait que la demanderesse reconnaît n'effectuer absolument aucune opération de fabrication, le fait d'imposer toutes les marchandises qu'elle vend ainsi en tant que fabricant réputé sur leur valeur à l'acquitté à titre de marchandises importées et l'explication subsidiaire que donne la demanderesse du but possible de l'article 26(3) ne constituent pas à mon avis des raisons suffisantes pour justifier l'introduction de cette modification.

La demanderesse est donc déboutée de sa demande avec dépens.