

T-1706-79

T-1706-79

General Bearing Service Ltd. (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Cattanach J.—Ottawa, September 17 and 21, 1979.

Prerogative writs — Declaration — Sales or consumption tax exacted pursuant to Excise Tax Act — Plaintiff imported goods for resale — Refund of tax claimed but refused — Whether or not sales tax payable and more particularly, whether or not goods were taken out of bond “for consumption” as that phrase is used in context of s. 27(1)(b) of Excise Tax Act — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 27(1)(b), 58 — Customs Act, R.S.C. 1970, c. C-40, s. 80(1).

Plaintiff seeks a declaration that a consumption tax exacted pursuant to section 27(1)(b) of the *Excise Tax Act* by the Department of National Revenue was improperly exacted and should be refunded. Plaintiff imported iron couplings from the United States, took the goods out of the customs warehouse for resale and paid the sales or consumption tax. Plaintiff later claimed a refund which was refused by defendant on the ground that plaintiff was not a licensed wholesaler. The issue is whether or not the sales tax is payable when plaintiff took the goods out of bond from the warehouse, and more particularly, whether or not the plaintiff, in taking the goods out of bond for resale, took the goods out of bond “for consumption”, as that phrase is used in the context of section 27(1)(b) of the *Excise Tax Act*.

Held, the application is denied. All statutes are to be construed so as to give effect to the intention of the statute. When the main object of a statute is clear it is a very serious matter to reduce it to a nullity as a result of an ill expression and of course the intention of a statute is to be gleaned from reading it as a whole. Neither section 27(1)(b) of the *Excise Tax Act* nor the *Excise Tax Act* is to be read in isolation. The *Excise Tax Act* and the *Customs Act* must be taken and construed together as one system and explanatory of each other. Pursuant to section 80(1) of the *Customs Act*, all warehoused goods are imported either for exportation or home consumption. These two purposes are exhaustive. Plaintiff did not import the goods for exportation. It therefore imported them for home consumption and it is in that sense that the phrase “for consumption” must be read in section 27(1)(b) of the *Excise Tax Act*. “Home consumption” means that the goods are taken out to be used for the purpose for which the importer imported the goods into Canada.

APPLICATION.

COUNSEL:

P. Dioguardi for plaintiff.
D. Sgayas for defendant.

General Bearing Service Ltd. (Demanderesse)

c.

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Cattanach—Ottawa, les 17 et 21 septembre 1979.

Brefs de prérogative — Jugement déclaratoire — Taxe de vente ou de consommation perçue sous le régime de la Loi sur la taxe d'accise — La demanderesse importait des marchandises pour la revente — Rejet de la demande de remboursement de la taxe — Il échet d'examiner si la taxe de vente était payable et, plus précisément, si les marchandises en cause ont été sorties d'entrepôt «pour la consommation» au sens de l'art. 27(1)(b) de la Loi sur la taxe d'accise — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c. E-13, art. 27(1)(b), 58 — Loi sur les douanes, S.R.C. 1970, c. C-40, art. 80(1).

La demanderesse cherche à obtenir un jugement déclarant qu'une taxe de consommation perçue par le ministre du Revenu national en vertu de l'article 27(1)(b) de la *Loi sur la taxe d'accise*, a été indûment perçue et doit être remboursée. La demanderesse a importé des États-Unis des pièces d'accouplement, les a sorties de l'entrepôt de douane aux fins de revente et a acquitté la taxe de vente ou de consommation. Par la suite, la demanderesse a réclamé un remboursement que la défenderesse a refusé au motif que la demanderesse n'était pas un marchand en gros muni d'une licence. Il échet d'examiner si la taxe de vente était payable par la demanderesse lorsqu'elle a sorti les marchandises de l'entrepôt de douane et, plus précisément, si de ce fait, elle a sorti ces marchandises d'entrepôt «pour la consommation» au sens de l'article 27(1)(b) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Arrêt: la demande est rejetée. Toute interprétation d'une loi doit en respecter l'esprit. Lorsque l'objet principal de la loi est sans équivoque, il serait très grave de s'en écarter par suite de l'utilisation d'une expression malheureuse. Bien entendu, l'esprit d'une loi se dégage de l'ensemble de celle-ci. Il ne faut interpréter séparément ni l'article 27(1)(b) de la *Loi sur la taxe d'accise*, ni la *Loi sur la taxe d'accise*. Il faut considérer la *Loi sur la taxe d'accise* et la *Loi sur les douanes* comme s'expliquant réciproquement et constituant un système unique. Selon l'article 80(1) de la *Loi sur les douanes*, toute marchandise entreposée est importée soit pour l'exportation, soit pour la consommation intérieure. Il n'y a pas d'autre possibilité. La demanderesse n'a pas importé ses marchandises pour l'exportation. Elle les a donc importées pour la consommation intérieure et c'est ainsi qu'il faut interpréter l'expression «pour la consommation» figurant à l'article 27(1)(b) de la *Loi sur la taxe d'accise*. «Consommation intérieure» signifie que les marchandises sont sorties pour servir aux fins pour lesquelles elles ont été importées au Canada.

DEMANDE.

AVOCATS:

P. Dioguardi pour la demanderesse.
D. Sgayas pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Quain, Dioguardi, Kennedy, Watt, Barnes & Sammon, Ottawa, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

CATTANACH J.: The plaintiff by its action herein seeks a declaration that a consumption tax exacted by the Department of National Revenue (presided over by the Minister of National Revenue and his lawful deputy, the Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise, who, as his title indicates, is charged with the control, regulation, management and supervision of taxes imposed by the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13) from the plaintiff by virtue of section 27(1)(b) of that Act was improperly exacted and should be refunded.

Section 27(1)(b) reads:

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

(b) imported into Canada, payable by the importer or transferee who takes the goods out of bond for consumption at the time when the goods are imported or taken out of warehouse for consumption;

Prior to trial the parties agreed upon a statement of facts which reads:

1. The Plaintiff is a body corporate and politic duly incorporated under the laws of the Dominion of Canada.

2. On or about December 8, 1978, the Plaintiff imported into Canada from the United States of America certain couplings of iron or steel (hereinafter referred to as "the goods in question").

3. The goods in question entered Canada in bond and were placed in a customs warehouse at Ottawa.

4. The goods in question were entered at the Port of Ottawa under entry number 017040. A copy of the entry form is Schedule 1 hereto and copies of the related invoices are Schedule 2 hereto.

5. On or about December 18, 1978, the Plaintiff took the goods in question out of the customs warehouse.

6. On or about December 19, 1979*, the Department of National Revenue claimed and the Plaintiff paid consumption or

* This is an error in the agreed statement of facts and should be 1978.

PROCUREURS:

Quain, Dioguardi, Kennedy, Watt, Barnes & Sammon, Ottawa, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE CATTANACH: Par son action, la demanderesse cherche à obtenir la déclaration qu'une taxe de consommation que l'a obligée à acquitter, en vertu de l'article 27(1)(b) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13, le ministère du Revenu national (dirigé par le ministre du Revenu national et son adjoint légitime, le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et accise, lequel, ainsi que l'indique son titre, est chargé du contrôle, de la réglementation, de l'administration et de la surveillance des taxes imposées par la *Loi sur la taxe d'accise*) a été indûment perçue et doit être remboursée.

L'article 27(1)(b) de la Loi susmentionnée est ainsi rédigé:

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

b) importées au Canada, payable par l'importateur ou le cessionnaire qui sort les marchandises d'entrepôt pour la consommation, à l'époque où les marchandises sont importées ou sorties d'entrepôt pour la consommation;

Préalablement au procès, les parties se sont mises d'accord sur l'énoncé des faits que voici:

[TRADUCTION] 1. La demanderesse est une personne morale constituée en société sous le régime des lois du Canada.

2. Le, ou vers le, 8 décembre 1978, la demanderesse a importé, des États-Unis au Canada, des pièces d'accouplement de fer ou d'acier («les marchandises en question»).

3. Les marchandises en question sont entrées au Canada sans dédouanage et ont été placées dans un entrepôt de douane à Ottawa.

4. Les marchandises en question ont été déclarées au bureau d'Ottawa sous le numéro 017040. L'annexe 1 des présentes est une copie de cette déclaration, et l'annexe 2 des copies des factures afférentes.

5. Le, ou vers le, 18 décembre 1978, la demanderesse a sorti les marchandises en question de l'entrepôt de douane.

6. Le, ou vers le, 19 décembre 1979*, le ministère du Revenu national a réclamé, et la demanderesse a payé, une taxe de

* Il s'agit là d'une erreur dans l'énoncé commun des faits; il faudrait lire: 1978.

sales tax in the amount of \$63.77 as shown on Schedule 1 hereto.

7. The goods in question were imported and were taken out of the customs warehouse for the purpose of resale within Canada at a later date.

8. On or about February 28, 1979, the Plaintiff claimed from the Department of National Revenue a refund of the sum of \$63.77 paid as consumption or sales tax in respect of the goods in question. A copy of the Plaintiff's claim for refund dated February 28, 1979, is Schedule 3 hereto.

9. On or about March 15, 1979, the said claim for refund was refused. A copy of the letter from the Refund Officer of the Department of National Revenue to the Plaintiff is Schedule 4 hereto.

I have not considered it necessary to reproduce the schedules annexed to the statement of agreed facts because they are merely documents supportive of the agreed facts with the exception of schedule 4. However it is abundantly clear from paragraph 2 of the statement of claim that application for a refund of the tax exacted was made by the plaintiff and that the application was refused by the Department of National Revenue on the ground that the plaintiff was not a licensed wholesaler which allegations are admitted in paragraph 2 of the statement of defence even though no letter from an officer of the Department of National Revenue was written and sent to the plaintiff.

In fact I would proffer the gratuitous suggestion that the relevant facts were settled by the pleadings as was the issue arising from those facts so that the statement of agreed facts was superfluous other than to set forth the facts alleged and admitted in the pleadings in a summary and convenient form.

Neither do I think that oral testimony was required but I permitted it to be given because in the joint application for trial it was agreed between the solicitors for the parties that there would be one witness for the plaintiff.

That witness, the president of the corporate plaintiff, merely testified that the couplings imported by it were not put to the use by the plaintiff for the purposes for which the couplings were designed. That was the limitation placed upon the evidence permitted to be given in light of

consommation ou de vente d'un montant de \$63.77, ainsi qu'il appert à l'annexe 1 des présentes.

7. Les marchandises en question ont été importées et sorties de l'entrepôt de douane aux fins de revente au Canada à une date ultérieure.

8. Le, ou vers le, 28 février 1979, la demanderesse a réclamé au ministère du Revenu national le remboursement de la somme de \$63.77 versée à titre de taxe de consommation ou de vente pour les marchandises en question. L'annexe 3 des présentes est une copie de la demande de remboursement de la demanderesse datée du 28 février 1979.

9. Le, ou vers le, 15 mars 1979, cette demande de remboursement a été rejetée. L'annexe 4 est la copie de la lettre adressée à la demanderesse par l'agent de remboursement du ministère du Revenu national.

Je n'ai pas cru devoir reproduire les annexes de l'énoncé commun des faits, parce qu'à l'exception de l'annexe 4, elles ne sont que des documents cités à l'appui de cet énoncé. Mais il ressort clairement du deuxième paragraphe de la déclaration qu'une demande de remboursement de la taxe perçue a été faite par la demanderesse et que le ministère du Revenu national a rejeté cette demande au motif que la demanderesse n'était pas un marchand en gros muni de licence. Ces points sont admis du reste au deuxième paragraphe de la défense, même si aucun agent du ministère du Revenu national n'a écrit à la demanderesse.

J'estime que les faits ainsi que l'objet du litige ont été déterminés dans les plaidoiries, de sorte que l'énoncé commun des faits ne fait que résumer les faits allégués et admis dans ces dernières.

Je ne pense pas, non plus, que les dépositions verbales étaient nécessaires, mais je les ai reçues parce que, dans leur demande conjointe de procès, les procureurs des parties avaient précisé que la demanderesse ferait entendre un témoin.

Ce témoin, le président de la société demanderesse, a simplement déclaré que les pièces d'accouplement importées par celle-ci n'ont jamais été utilisées aux fins pour lesquelles elles avaient été conçues. C'est là une restriction à la preuve recevable, compte tenu des aveux faits dans les plaidoi-

the admissions made in the pleadings. As alleged in the pleadings the goods in question were placed in the plaintiff's premises against the eventuality of a prospective purchaser buying a coupling for a use to which the purchaser had for that device.

The issue between the parties is whether the consumption or sales tax imposed by the section on the sale price of the goods imported into Canada by the plaintiff is payable by the plaintiff when the plaintiff took the goods out of bond from the warehouse in which they had been placed.

This in turn, narrows the issue still further. It is simply whether the plaintiff took the goods out of bond "for consumption".

The matter falls for determination on the meaning to be ascribed to the simple phrase "for consumption" in the context it is used in the section.

Counsel for the plaintiff contends that the goods when removed by the plaintiff were not removed for consumption but for resale.

On the other hand counsel for the defendant contends that despite the fact that the plaintiff removed the goods for resale they were nevertheless removed "for consumption" within the meaning that must be given to that phrase in the context it is used in the section.

Statutes must be interpreted according to well recognized rules of interpretation but the great difficulty in all cases is applying rules of interpretation to the particular case.

The task of construction is not an easy one and that task is not made less difficult when the will of the legislature is ill-expressed. However a court must, in each case, apply the admitted rules of interpretation to the case in hand, not deviating from the literal sense of the words used without sufficient reason, or more than is justified, yet not adhering slavishly to them where to do so would obviously defeat the intention which may be collected from the whole statute.

Section 27(1)(b) clearly provides that a consumption or sales tax shall be imposed and collected on the sale price of goods imported into Canada. That tax shall be paid by the importer

ries. Suivant les allégations des plaidoiries, les marchandises en question ont été mises dans les locaux de la demanderesse, au cas où quelqu'un manifesterait le désir d'acheter, pour quelque fin, une pièce d'accouplement.

Le litige entre les parties porte sur le point de savoir si la taxe de consommation ou de vente, imposée par l'article concerné sur le prix de vente des marchandises importées au Canada par la demanderesse, était payable par celle-ci lorsqu'elle a sorti ces marchandises de l'entrepôt où elles se trouvaient.

Plus précisément encore, il s'agit simplement de déterminer si la demanderesse a sorti les marchandises de l'entrepôt «pour la consommation».

Tout dépend du sens qu'à l'expression «pour la consommation» dans cet article.

L'avocat de la demanderesse allègue que celle-ci a sorti les marchandises de l'entrepôt, non pour la consommation mais pour la revente.

L'avocat de la défenderesse allègue par contre que même si la demanderesse a sorti les marchandises pour la revente, elle les a néanmoins sorties «pour la consommation» au sens de l'article concerné.

Les règles d'interprétation des lois sont bien définies, mais il est toujours difficile de les appliquer à un cas particulier.

Ce travail d'interprétation n'est pas facile et un texte de loi mal rédigé ne le rend pas plus aisé. Mais le tribunal doit chaque fois appliquer les règles d'interprétation reconnues, en évitant de s'écarter du sens littéral des termes utilisés sans raison suffisante ou plus qu'il n'est nécessaire, mais en évitant aussi d'y coller servilement au point d'aller à l'encontre de l'esprit de la loi.

L'article 27(1)b) prévoit clairement l'imposition et la perception d'une taxe de consommation ou de vente sur le prix de vente des marchandises importées au Canada. La taxe doit être payée par l'im-

(excepting in the case of a transferee which is not applicable on the facts in this action).

The next question is when that tax shall be payable by the importer.

I would expect that if the goods were not placed in bond or warehouse then the tax would be payable at the time of importation by the importer. That was not the case in this instance.

The plaintiff imported the goods into Canada on December 8, 1978 but did not take actual possession of them on that date.

Paragraph 3 of the statement of agreed facts recites that the goods in question entered Canada in bond and were placed in a customs warehouse in Ottawa, Ontario, no doubt the port of entry.

I am not certain from these admitted facts that the goods were imported into Canada for warehouse but I expect a combination to be the case. The goods were imported in bond for warehouse. Certainly they were not imported for exportation.

The agreed statement of facts, in paragraph 5, states that the plaintiff took the goods "out of the customs warehouse" on December 18, 1978, that is ten days after entry. The plaintiff paid the tax demanded by the Department of National Revenue on December 19, 1978 (see paragraph 6 of the agreed facts).

Therefore the plaintiff took the goods "out of bond" or "out of warehouse" on December 18, 1978. I do not think it material which was the case or if the cases were coincidental.

What is material is that the tax is payable by the importer by virtue of section 27(1)(b) at the time that the importer "takes the goods out of bond for consumption at the time when the goods are imported" or "taken out of warehouse for consumption".

In either instance the goods to attract excise tax must be taken out of bond or warehouse by the importer "for consumption". That is the time the tax is payable by the importer.

porteur (mais non par le cessionnaire, ce qui n'est pas le cas en l'espèce).

a Il faut ensuite se demander quand l'importateur doit payer cette taxe.

b J'estime que si les marchandises ne sont pas mises en entrepôt, la taxe est payable par l'importateur au moment de l'importation. Mais tel n'est pas le cas en l'espèce.

La demanderesse a importé les marchandises au Canada le 8 décembre 1978, mais elle n'en a pas effectivement pris possession à cette date.

c D'après le paragraphe 3 de l'énoncé commun des faits, les marchandises en question sont entrées au Canada sans dédouanage et ont été placées dans un entrepôt de douane à Ottawa (Ontario), qui est sans aucun doute le lieu d'entrée.

d De ces faits admis, on ne peut déduire que les marchandises ont été importées au Canada à des fins d'entreposage. Je pencherais plutôt pour une hypothèse mitoyenne. Ces marchandises ont été e importées sans dédouanage pour être entreposées, et certainement pas pour être réexportées.

f D'après le paragraphe 5 de l'énoncé commun des faits, la demanderesse a [TRADUCTION] «sorti les marchandises en question de l'entrepôt de douane» le 18 décembre 1978, soit dix jours après leur importation. Le 19 décembre 1978, la demanderesse a payé la taxe réclamée par le ministère du Revenu national (voir le paragraphe 6 de l'énoncé g commun des faits).

Ainsi les marchandises ont été «sorties d'entrepôt» par la demanderesse le 18 décembre 1978.

h Or en vertu de l'article 27(1)(b), la taxe est payable par l'importateur qui «sort les marchandises d'entrepôt pour la consommation, à l'époque où i les marchandises sont importées» ou «sorties d'entrepôt pour la consommation».

j Dans les deux cas, la taxe d'accise n'est exigible que si les marchandises sont sorties d'entrepôt «pour la consommation». C'est à ce moment que l'importateur doit payer la taxe.

Thus the meaning of the phrase "for consumption" as used in the context of section 27(1)(b) is critical to the determination of this matter.

Basically the contention of counsel for the plaintiff is the very simple and straightforward one that the word "consumption" is not a technical word or a word relating to an art or science and therefore must be given its popular meaning.

The etymological meaning of a word is not necessarily the meaning which the context requires and dictionaries are only to be resorted to for the purpose of ascertaining the uses of a word in popular language.

Subject to that admonition counsel for the plaintiff sought instruction in those books and he particularly referred me to the definition of the word "consumption" in *Webster's New World Dictionary* reading: "Econ. the using up of goods or services, either by consumers or in the production of other goods". Paramount in that dictionary meaning is the concept that the goods must be "used up" or "consumed" in the sense that they are used in the use for which the goods were intended. Thus rat poison would be used up when devoured by a rat. "Used up" would be the ultimate use of the goods.

As counsel for the plaintiff has put it, the wording of section 27(1)(b) "is very clear in calling for a consumption of the goods before tax is payable". In the example I gave I do not think that contention would mean when a rat ate the poison but rather when the person wishing an end to the rat laid out the poison.

That counsel contends is the plain meaning.

Assuming that to be so the consumer would be the person who purchased a coupling from the plaintiff (it being admitted and agreed that the plaintiff imported the goods for resale) and until that happened there would be no consumption.

Because the section prescribes that the time the tax is payable is when the goods are taken out for consumption that time arises only when the goods are so used.

Il est donc essentiel de déterminer le sens qu'a l'expression «pour la consommation» dans cet article 27(1)(b).

^a L'essentiel de la thèse de l'avocat de la demanderesse est simplement qu'il faut prendre le terme «consommation» dans son sens général, car ce mot ne relève pas du domaine de la technique, de l'art ou de la science.

^b Le contexte dans lequel un mot est utilisé n'exige pas nécessairement le sens étymologique de ce mot, et il ne faut se référer aux dictionnaires que pour s'assurer des significations du mot dans le langage courant.

Ceci dit, l'avocat de la demanderesse a cherché des éclaircissements dans ces livres, et m'a plus spécialement renvoyé à la définition que donne du terme «consommation» le *Webster's New World Dictionary*: [TRADUCTION] «Econ. destruction de biens ou de services par les consommateurs pour la production d'autres biens». Cette définition du dictionnaire repose sur le concept que les biens doivent être «détruits» ou «rendus inutilisables» par l'usage qui en est fait. Ainsi la mort-aux-rats est consommée lorsque le rat la mange. La consommation est l'usage ultime des marchandises.

^f Ainsi que l'a affirmé l'avocat de la demanderesse, l'article 27(1)(b) [TRADUCTION] «exige clairement la consommation des marchandises avant que la taxe devienne payable». Dans l'exemple précité, la consommation ne serait sans doute pas accomplie au moment où le rat mange le poison, mais au moment où la personne voulant tuer le rat met le poison en place.

^h C'est là, selon l'avocat, le sens courant du terme.

En admettant que cela soit exact, le consommateur serait la personne achetant une pièce d'accouplement de la demanderesse (étant reconnu que celle-ci a importé les marchandises pour les revendre), et il n'y aurait pas consommation avant cet achat.

^j La loi prévoyant que la taxe est payable lorsque les marchandises sont sorties d'entrepôt pour la consommation, elle n'est donc payable que lorsque les marchandises sont consommées.

Assuming this to be so it would be a practical impossibility for the Department to collect the tax at the time it is so contended that the tax is payable.

Regardless of this result counsel for the plaintiff reiterated for me a cardinal rule of legal interpretation that where the language of a statute is clear and explicit that language must be given effect to whatever may be the consequences for in that case the words of the statute speak the intention of the legislature.

But there is also the rule applicable to statutes that the plainest words may be controlled by a reference to the context, but then, as has been often said, you must have a context even more plain, or at least as plain (it comes to the same thing) as the word to be controlled.

All statutes are to be construed so as to give effect to the intention of the statute. When the main object of a statute is clear it is a very serious matter to reduce it to a nullity as a result of an ill expression and of course the intention of a statute is to be gleaned from reading it as a whole.

In this instance neither section 27(1)(b) of the *Excise Tax Act* nor the *Excise Tax Act* is to be read in isolation.

Section 58 of the *Excise Tax Act* provides that where an excise tax is payable upon the importation of any article into Canada the *Customs Act*, R.S.C. 1970, c. C-40, is applicable in the same way and to the same extent as if the excise tax were a customs tax.

Thus the *Excise Tax Act* and the *Customs Act* must be taken and construed together as one system and as explanatory of each other.

Bearing that in mind section 80(1) of the *Customs Act* provides:

80. (1) All warehoused goods shall be finally cleared, either for exportation or home consumption, within two years from the date of the first entry and warehousing thereof.

All warehoused goods are imported either for exportation or home consumption. These two purposes, exportation or home consumption, are exhaustive.

Si l'on admettait le raisonnement précité, il serait pratiquement impossible pour le Ministère de percevoir la taxe concernée.

^a L'avocat de la demanderesse m'a néanmoins rappelé une règle fondamentale d'interprétation des lois, à savoir que lorsque les dispositions d'une loi sont claires et précises, celles-ci doivent être appliquées quelles que puissent être les conséquences, car dans un tel cas les termes de la loi expriment l'intention du législateur.

^c Mais une autre règle d'interprétation des lois veut que l'on vérifie le sens des mots les plus clairs en se reportant au contexte, à condition, comme on l'a souvent répété, que le contexte soit encore plus clair ou (ce qui revient au même) tout aussi clair que les mots concernés.

^d Toute interprétation d'une loi doit en respecter l'esprit. Lorsque l'objet principal de la loi est sans équivoque, il serait très grave de s'en écarter par suite de l'utilisation d'une expression malheureuse. Bien entendu, l'esprit d'une loi ne se dégage que de l'ensemble de celle-ci.

^f En l'espèce, il ne faut interpréter séparément ni l'article 27(1)(b) de la *Loi sur la taxe d'accise*, ni la *Loi sur la taxe d'accise*.

^g Aux termes de l'article 58 de la *Loi sur la taxe d'accise*, lorsqu'une taxe d'accise est exigible lors de l'importation de tout article au Canada, la *Loi sur les douanes*, S.R.C. 1970, c. C-40, s'applique de la même façon et dans la même mesure que si cette taxe était un droit de douane.

^h Ainsi il faut considérer la *Loi sur la taxe d'accise* et la *Loi sur les douanes* comme s'expliquant réciproquement et constituant un système unique.

Voici donc le texte de l'article 80(1) de la *Loi sur les douanes*:

80. (1) Tous les effets entreposés doivent être définitivement retirés de l'entrepôt, soit pour l'exportation, soit pour la consommation intérieure, dans les deux années à compter de la date de leur première déclaration et mise en entrepôt.

^j Toute marchandise entreposée a été importée soit pour l'exportation, soit pour la consommation intérieure. Il n'y a pas d'autre possibilité.

The plaintiff did not import the goods for exportation. Therefore it imported them for home consumption and it is in that sense that the phrase "for consumption" must be read in section 27(1)(b) of the *Excise Tax Act*.

When the plaintiff took the goods out of the customs warehouse on December 18, 1978 it took them out for "home consumption".

What then does "home consumption" mean?

In my view these words mean that the goods are taken out to be used for the purpose for which the importer imported the goods into Canada.

If I recall a contention by counsel for the defendant correctly it was that the goods were "taken out for consumption" when introduced into the channels of trade. That would be so in the case of the plaintiff but not necessarily in the case of all importers. By way of example a person might import a quantity of novelty wares for distribution as Christmas gifts. This would not be introduction into the channels of trade and it is for that reason that the use must be for the purpose for which the importer imported the goods. That to me is a significant qualification which must be present.

In this instance it is admitted that the goods were imported for resale and they were taken out for resale.

That being so when the plaintiff took the goods in bond out of the customs warehouse it took them out "for consumption" within the meaning of that phrase within the context in which it is used.

For the foregoing reasons the plaintiff's action is dismissed but in the circumstances peculiar to this action without costs to the defendant.

La demanderesse n'a pas importé ses marchandises pour l'exportation. Elle les a donc importées pour la consommation intérieure, et c'est ainsi qu'il faut interpréter l'expression «pour la consommation» à l'article 27(1)b) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Lorsque, le 18 décembre 1978, la demanderesse a sorti les marchandises de l'entrepôt de douane, elle les a retirées pour la «consommation intérieure».

Ce qui nous amène à nous interroger sur le sens de l'expression «consommation intérieure».

A mon avis, cette expression signifie que les marchandises sont sorties pour être utilisées aux fins pour lesquelles elles ont importées au Canada.

Si je me rappelle bien, l'avocat de la défenderesse a soutenu que les marchandises ne doivent être considérées comme «sorties... pour la consommation» que lorsqu'elles sont mises sur le marché. Ce raisonnement peut tenir dans le cas de la demanderesse, mais n'est pas valable pour tous les importateurs. Ainsi, une personne pourrait importer des articles de nouveauté pour les distribuer comme cadeaux de Noël. Il ne s'agirait pas là de mise en marché, et c'est pour cette raison que l'utilisation doit être conforme aux fins pour lesquelles l'importateur a importé les marchandises. Il s'agit là, selon moi, d'une condition essentielle.

En l'espèce, il est admis que les marchandises ont été importées et sorties d'entrepôt pour la revente.

Lorsque la demanderesse a retiré les marchandises de l'entrepôt de douane, elle les a donc sorties «pour la consommation» au sens des dispositions qui nous intéressent.

Par ces motifs, je rejette l'action de la demanderesse, mais, compte tenu des circonstances, je ne mets pas les frais à sa charge.