

T-273-85

T-273-85

**ECG Canada Inc. (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**INDEXED AS: *ECG CANADA LTD. v. CANADA*

Trial Division, Rouleau J.—Montréal, December 9, 1986; Ottawa, February 11, 1987.

*Construction of statutes — Excise Tax Act — “Packages, repackages or otherwise prepares goods for sale” in s. 2(1)(f) — Open to Court to consider object of statute and factual setting to determine Parliament’s intention — First step to read Act in entire context then relevant provisions in ordinary and grammatical sense — Administrative policy and interpretation properly referred to — No doubt as to object of Act — Intention to expand definition of manufacturer — Removing of warranty code on receiving tubes and placing in boxes for shipment to distributors clearly packaging or repackaging operations — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, s. 2(1)(f) (as added by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1).*

*Customs and excise — Excise Tax Act. — Plaintiff importing television receiving tubes for sale to distributors — Removing U.S. warranty code and placing in boxes bearing serial number, new warranty code and country of origin — Application to set aside assessment operations “marginal manufacturing” — Interpretation of “packages, repackages or otherwise prepares goods for sale” in s. 2(1)(f) of Act — Intention to expand definition of manufacturer to create new class known as “marginal manufacturing” — Action dismissed — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, s. 2(1)(f) (as added by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1).*

The plaintiff seeks to set aside an assessment made pursuant to paragraph 2(1)(f) of the *Excise Tax Act*. The plaintiff imports from the United States receiving tubes for television sets. When the tubes are received in Canada, the plaintiff removes the United States warranty code that is preprinted on the glass surface the code is removed since it differs from the one applicable in Canada. The tubes are then placed in small boxes and shipped to distributors. On the fold-over cover of the box, the plaintiff prints the serial number describing the type of tube, the new warranty code and the country of origin. The boxes are not on display but warehoused by the plaintiff and usually shelved in the back of the stores of distributors and wholesalers. It was determined that the operations performed by the plaintiff constitute “marginal manufacturing” subjecting the plaintiff to federal sales tax. The issue turns on the interpretation to be given to the phrase “packages, repackages or otherwise prepares goods for sale” in paragraph 2(1)(f) of the

**ECG Canada Inc. (demanderesse)**

c.

**<sup>a</sup> La Reine (défenderesse)**RÉPERTORIÉ: *ECG CANADA LTD. c. CANADA*

<sup>b</sup> Division de première instance, juge Rouleau—Montréal, 9 décembre 1986; Ottawa, 11 février 1987.

*Interprétation des lois — Loi sur la taxe d'accise — Expression «qui prépare des marchandises pour la vente... en les... emballant ou remballant» figurant à l'art. 2(1)f) — La Cour peut examiner l'objet de la loi et les circonstances qui entourent son adoption pour déterminer l'intention du législateur — La première étape consiste tout d'abord à interpréter la Loi dans son ensemble et ensuite, à interpréter les dispositions pertinentes dans leur sens ordinaire et grammatical — Les politiques et l'interprétation administratives ont été invoquées à juste titre — Il ne subsiste aucun doute quant à l'intention de la Loi — Intention d'étendre la définition du mot fabricant — L'effacement du code de garantie sur les tubes récepteurs et le rangement de ceux-ci dans des boîtes pour leur expédition aux distributeurs sont manifestement des opérations d'emballage ou de remballage — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 2(1)f) (ajouté par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 1).*

*Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — La demanderesse importe des tubes récepteurs pour téléviseurs afin de les vendre à des distributeurs — Elle enlève le code de garantie américain et place les tubes dans des boîtes portant le numéro de série, le nouveau code de garantie ainsi que le pays d'origine — Demande visant à faire annuler une cotisation suivant laquelle les opérations effectuées constituent ce qu'on appelle de la «fabrication marginale» — Interprétation de l'expression «qui prépare des marchandises pour la vente... en les... emballant ou remballant» qui figure à l'art. 2(1)f) de la Loi — Intention d'étendre la définition du mot fabricant et de créer une catégorie appelée «fabrication marginale» — Action rejetée — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 2(1)f) (ajouté par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 1).*

<sup>i</sup> La demanderesse cherche à faire annuler une cotisation établie conformément à l'alinéa 2(1)f) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Elle importe des États-Unis des tubes récepteurs pour appareils de télévision. Lorsque les tubes arrivent au Canada, la demanderesse efface le code de garantie qui est déjà imprimé sur leur surface de verre. Le code est enlevé parce qu'il diffère de celui qui s'applique au Canada. Les tubes sont ensuite placés dans de petites boîtes et expédiés aux distributeurs. La demanderesse imprime sur le couvercle à rabat de la boîte le numéro de série qui indique le modèle du tube, le nouveau code de garantie et le pays d'origine. Les boîtes ne sont pas mises en montre mais entreposées par la demanderesse et elles sont habituellement stockées sur des tablettes à l'arrière des magasins des distributeurs et des marchands en gros. Il a été décidé que les opérations effectuées par la demanderesse sont visées par l'expression «fabrication marginale», ce qui assujettit la demanderesse au paiement de la taxe de vente fédérale. Le

Act as enacted in 1981. The plaintiff contends that administrative policy and interpretation is an important factor to be considered in case of doubt as to the meaning of a legislative enactment as stated by the Supreme Court of Canada in *Nowegijick*. The defendant argues that the literal or "plain meaning" rule should be applied and that the words "packages, repackages" extend the meaning of manufacturer or producer to cover what was done in the present case.

*Held*, the action should be dismissed.

It is always open to the Court to look to the object of a statute and its factual setting to understand and determine what was said by Parliament. Those considerations are not to be taken into account only in cases of doubt. In the present case, the first step is to read the Act in its entire context so as to ascertain the intention of Parliament, the object of the Act, and its scheme. The words of the relevant provisions are then to be read in their ordinary and grammatical sense in light of the above-mentioned considerations. A careful reading of the Department's newsletter published prior to the 1981 enactment clearly indicates that the intention at that time was to expand the definition of manufacturer and create a new class called "marginal manufacturing". It is therein stated that the intention is to bring within the definition any entity that performs one or more packaging or repackaging operations, that prepares the goods for sale.

The present situation is not one where administrative policy should be given restrictive interpretation or where reliance should be had to the principle set out in the *Norwegijick* case since there is no doubt as to the object of the Act. The provision clearly enunciates those operations which are to be considered "marginal manufacturing". The operations performed by the plaintiff relate directly to the definition of "packages, repackages" and the plain meaning of the section.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### DISTINGUISHED:

*Fiat Auto Canada Limited v. The Queen*, [1984] 1 F.C. 203; (1983), 6 C.E.R. 82 (T.D.); *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; 144 D.L.R. (3d) 193.

##### CONSIDERED:

*Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851.

##### COUNSEL:

*Michael Kaylor* for plaintiff.  
*Daniel Marecki* for defendant.

litige tourne autour de l'interprétation qu'il faut donner à l'expression «qui prépare des marchandises pour la vente... en les... emballant ou remballant», expression qui a été insérée à l'alinéa 2(1)f) de la Loi en 1981. La demanderesse prétend que les politiques et l'interprétation administratives sont, comme l'a déclaré la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Nowegijick*, un facteur important dont il faut tenir compte en cas de doute sur le sens de la législation. La défenderesse allègue qu'il faut adopter l'approche littérale ou la règle du «sens ordinaire» et que les termes «emballant ou remballant» utilisés dans les définitions figurant dans la Loi étendent le sens des mots fabricant ou producteur de manière à englober les opérations effectuées en l'espèce.

*Jugement*: l'action doit être rejetée.

La Cour peut toujours examiner l'objet de la loi et les circonstances qui entourent son adoption afin de comprendre et de déterminer ce qu'a dit le législateur. Il ne faut pas seulement tenir compte de ces considérations que lorsqu'il y a un doute. En l'espèce, il faut tout d'abord interpréter la Loi dans son ensemble afin de déterminer l'intention du législateur ainsi que l'objet et l'économie de la Loi. Il faut ensuite interpréter les termes des dispositions pertinentes dans leur sens ordinaire et grammatical en tenant compte des considérations qui précèdent. Il ressort d'une lecture attentive du bulletin publié par le Ministère avant que la disposition pertinente ne soit adoptée en 1981 qu'on avait l'intention à l'époque d'étendre la définition du mot fabricant et de créer une catégorie appelée «fabrication marginale». Il est prévu dans le bulletin qu'on voulait étendre la définition à toute personne qui accomplit une ou plusieurs opérations d'emballage ou de remballage, qui prépare les marchandises pour la vente.

Il ne s'agit pas en l'espèce d'un cas où il faudrait interpréter la politique administrative d'une manière restrictive et où il faudrait suivre le principe dégagé dans l'arrêt *Nowegijick*, car il n'existe aucun doute quant à l'intention de la Loi. La disposition en cause énonce clairement les opérations qu'on doit considérer comme de la «fabrication marginale». Les opérations effectuées par la demanderesse se rapportent directement à la définition des termes «emballant ou remballant» et au sens ordinaire de l'article.

#### JURISPRUDENCE

##### DISTINCTION FAITE AVEC:

*Fiat Auto Canada Limited c. La Reine*, [1984] 1 C.F. 203; (1983), 6 C.E.R. 82 (1<sup>re</sup> inst.); *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; 144 D.L.R. (3d) 193.

##### DÉCISION EXAMINÉE:

*Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851.

##### AVOCATS:

*Michael Kaylor* pour la demanderesse.  
*Daniel Marecki* pour la défenderesse.

## SOLICITORS:

*Gottlieb, Kaylor & Stocks*, Montréal, for plaintiff.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant. a

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

ROULEAU J.: The plaintiff seeks to set aside an assessment by the Customs and Excise Branch of the Department of National Revenue which was made pursuant to paragraph 2(1)(f) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, as amended by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1; it had been determined by the defendant that the operations performed by the plaintiff on certain imported goods were "marginal manufacturing".

The plaintiff, a duly incorporated Canadian company and a wholly owned subsidiary of Philips U.S., carries on business at the City of Montréal. Among its many endeavours, it is in the business of importing and selling receiving tubes for the television industry. During the period between August 1, 1981 and October 31, 1983 it was importing the receiving tubes from the United States in boxes of approximately 100 units each. After landing, certain activities were performed by the plaintiff before the tubes were shipped to distributors or other like prospective customers; these activities were classified as "marginal manufacturing", hence the assessment under the *Excise Tax Act*.

The tubes are cylindrical and have approximate dimensions of 2½ inches in length and ¾ of an inch in diameter. The majority are manufactured by Philips in the United States and shipped in boxes divided into small square spaces measuring approximately ¾ of an inch. When they are received in Canada the trade name Sylvania is already preprinted on the glass surface as well as a type number and warranty code. This code is erased from the tube by a buffing method and the trade name as well as the type number remain. The warranty code is removed since it differs from the one applicable to Canada. The remaining 25% of the imported tubes are not of major concern.

## PROCUREURS:

*Gottlieb, Kaylor & Stocks*, Montréal, 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* b

LE JUGE ROULEAU: La demanderesse cherche à faire annuler une cotisation établie par la division des Douanes et de l'Accise du ministère du Revenu national conformément à l'alinéa 2(1)f) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13, modifiée par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 1; la défenderesse a décidé que les opérations effectuées par la demanderesse sur certaines marchandises importées constituaient ce qu'on appelle de la «fabrication marginale». c

La demanderesse, qui est une société canadienne dûment constituée et une filiale en propriété exclusive de Philips U.S., exploite son entreprise à Montréal. Parmi ses nombreuses activités, elle importe et vend des tubes récepteurs pour l'industrie de la télévision. Entre le 1<sup>er</sup> août 1981 et le 31 octobre 1983, elle a importé les tubes récepteurs des États-Unis dans des boîtes d'environ cent unités chacune. Une fois les marchandises arrivées, la demanderesse a effectué certaines opérations avant que les tubes ne soient expédiés aux distributeurs ou à d'autres acheteurs éventuels; ces opérations ont été classées dans la catégorie visée par l'expression «fabrication marginale», d'où la cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*. d

Les tubes sont cylindriques; ils mesurent environ 2 pouces et ½ de long et leur diamètre est de ¾ de pouce. La majorité de ces tubes est fabriquée aux États-Unis par Philips qui les expédie dans des boîtes divisées en petits espaces carrés d'environ ¾ de pouce. Lorsque les tubes arrivent au Canada, le nom commercial Sylvania ainsi que le numéro de modèle et le code de garantie sont déjà imprimés sur leur surface de verre. Le code est effacé par polissage, mais le nom commercial ainsi que le numéro de modèle restent. Le code de garantie est enlevé parce qu'il diffère de celui qui s'applique au Canada. Les autres 25 % des tubes importés ne présentent aucun intérêt majeur. e

Upon removing the warranty code they are then placed in small cartons similar to all other tube boxes used in the industry; their function is to contain the tube firmly for fear of breakage in handling, shipping and storage. On the fold-over cover of the carton, the plaintiff prints the serial number describing the type of tube, the warranty code and the country of origin. These small boxes are manufactured and printed in Canada to the plaintiff's specifications.

The tubes are inserted into television receiving sets to control the flow of current and the sound emanating from speakers. Presently because of depleting sales of this particular type of tube, it is now importing what is referred to as "semi-conductors" which perform the same functions.

When received the tubes are functional and in no other way altered; after being boxed they are ready for shipment to various distributors and wholesalers across Canada. The plaintiff testified that it imported and distributed a great variety of tubes used in the television industry and that it was renowned for the quality of its product and its availability because of the large inventory it maintained. The box in which the tube was placed was not on display but was warehoused by the plaintiff and was customarily shelved in the back of stores of their distributors and wholesalers. The only identifying mark to assist the distributors would be the name Sylvania printed on the box. This enabled them to distinguish or differentiate from other manufacturers of tubes. The dealers of wholesalers in turn sold them to television repairmen or service dealers.

An electronics distributor testifying on behalf of the plaintiff stated that he purchased from the plaintiff company; that he maintained a considerable inventory and would order from the plaintiff by way of a price list; that the products sold by the plaintiff were in many cases superior to those of other manufacturers. His evidence was that the tubes were never on display and that the box would in no way influence the public in its decision

Une fois le code de garantie enlevé, les tubes sont placés dans de petites boîtes en carton semblables à toutes les autres boîtes pour tubes utilisées dans cette industrie; ces dernières servent à maintenir les tubes fermement de peur qu'ils ne se cassent pendant la manutention, l'expédition et l'entreposage. La demanderesse imprime sur le couvercle à rabat de la boîte le numéro de série qui indique le modèle du tube, le code de garantie et le pays d'origine. Ces petites boîtes sont fabriquées et imprimées au Canada suivant les directives de la demanderesse.

Les tubes sont insérés dans les téléviseurs pour contrôler le courant et le son provenant des haut-parleurs. En raison de la diminution des ventes de ce type particulier de tube, la demanderesse importe maintenant ce qu'on appelle des «semi-conducteurs» qui remplissent les mêmes fonctions.

Une fois reçus, les tubes sont prêts à être utilisés et ne sont pas modifiés de quelque autre façon; une fois placés dans les boîtes, ils sont prêts à être expédiés aux divers distributeurs et marchands en gros partout au Canada. La demanderesse a déclaré sous serment qu'elle importait et distribuait un large éventail de tubes utilisés dans l'industrie de la télévision et qu'elle était réputée pour la qualité de son produit et la facilité avec laquelle on pouvait se le procurer étant donné qu'elle en gardait des stocks imposants. La boîte dans laquelle le tube était placé n'était pas mise en montre mais entreposée par la demanderesse et elle était habituellement stockée sur des tablettes à l'arrière des magasins des distributeurs et des marchands en gros. La seule marque permettant aux distributeurs de se retrouver était le nom Sylvania imprimé sur la boîte. Cela leur permettait de distinguer les tubes provenant d'autres fabricants. Les fournisseurs ou les marchands en gros les vendaient ensuite aux réparateurs de téléviseurs ou aux personnes chargées d'en assurer l'entretien.

Un distributeur d'appareils électroniques, qui a témoigné au nom de la compagnie demanderesse, a déclaré qu'il achetait des produits de cette dernière, qu'il gardait des stocks importants, qu'il commandait des produits à la demanderesse à l'aide d'une liste de prix, et que les produits vendus par la demanderesse étaient souvent supérieurs à ceux d'autres fabricants. Il a ajouté que les tubes n'étaient jamais mis en montre et que la boîte

to buy but it did facilitate storage and handling. The box was primarily a protective device and usually kept in the warehouse of his distributorship; it would be impossible to distribute articles of this type and warehouse them if they were not placed in a protective covering.

The issue is to determine whether or not the activities performed by the plaintiff should be construed as "marginal manufacturing". If so, it is bound to pay federal sales tax on the imported conductors for the period between August 1, 1981 and October 31, 1983. The amendments to the *Excise Tax Act* which are of concern came into effect on July 8, 1981 and more particularly paragraph 2(1)(f) of the Act:

2. (1) In this Act

"manufacturer or producer" includes

(f) any person who, by himself or through another person acting for him, assembles, blends, mixes, cuts to size, dilutes, bottles, packages, repackages or otherwise prepares goods for sale, other than a person who so prepares goods in a retail store for sale in that store exclusively and directly to consumers;

The debate revolves around the interpretation to be given to the phrase "packages, repackages or otherwise prepares goods for sale". One should bear in mind that the imported conductors bore the United States warranty code on the glass surface and its removal by way of buffing was the only change to the tube itself necessitated because of the Canadian warranty code. Also, the new warranty code as well as the type number of tube and country of origin were printed on the fold-over cover of the box that contained the conductor.

Counsel for the plaintiff submitted an interpretation given to the pertinent section of the Act by Mr. Justice Campbell Grant in *Fiat Auto Canada Limited v. The Queen*, [1984] 1 F.C. 203; (1983), 6 C.E.R. 82 (T.D.), decided in 1983, which he thought applicable to the case at bar. Justice Grant considered the meaning of the phrase "or otherwise prepares goods for sale" and at pages 210 F.C.; 87-88 C.E.R. he wrote:

n'influencerait nullement le public dans sa décision d'acheter les tubes, mais qu'elle facilitait l'entreposage et la manutention. La boîte servait principalement à protéger le tube et il la gardait habituellement dans l'entrepôt de sa concession; il serait impossible de distribuer des articles de ce genre ou de les entreposer s'ils n'étaient pas placés dans un emballage protecteur.

Il s'agit de déterminer si on devrait conclure que les opérations effectuées par la demanderesse sont visées par l'expression «fabrication marginale». Le cas échéant, celle-ci doit payer la taxe de vente fédérale sur les conducteurs importés entre le 1<sup>er</sup> août 1981 et le 31 octobre 1983. Les modifications pertinentes apportées à la *Loi sur la taxe d'accise*, et en particulier à l'alinéa 2(1)f), sont entrées en vigueur le 8 juillet 1981:

2. (1) Dans la présente loi

«fabricant» ou «producteur» comprend

f) toute personne, ou une autre personne agissant pour le compte de celle-ci, qui prépare des marchandises pour la vente, notamment en les assemblant, fusionnant, mélangeant, coupant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant, à l'exclusion d'une personne qui prépare ainsi des marchandises dans un magasin de détail afin de les vendre exclusivement et directement aux consommateurs;

Le débat tourne autour de l'interprétation qu'il faut donner à l'expression «qui prépare des marchandises pour la vente... en les... emballant ou remballant». Il ne faut pas oublier que le code de garantie pour les États-Unis figurait sur la surface de verre des conducteurs importés et que son effacement par polissage est le seul changement qui a été apporté au tube lui-même et ce, parce qu'il existait un code de garantie pour le Canada. De plus, le nouveau code de garantie ainsi que le numéro de modèle du tube et son pays d'origine ont été imprimés sur le couvercle à rabat de la boîte contenant le conducteur.

Estimant qu'elle s'appliquait à l'espèce, l'avocat de la demanderesse a invoqué l'interprétation donnée à l'article pertinent de la Loi par le juge Campbell Grant dans l'affaire *Fiat Auto Canada Limited c. La Reine*, [1984] 1 C.F. 203; (1983), 6 C.E.R. 82 (1<sup>re</sup> inst.), tranchée en 1983. Le juge Grant a examiné le sens de l'expression «qui prépare des marchandises pour la vente» et il a écrit aux pages 210 C.F.; 87 et 88 C.E.R.:

In such paragraph 2(1)(f) of the *Excise Tax Act*, following the definite words "assembles, blends, mixes, cuts to size, dilutes, bottles, packages, repackages" is the general phrase "or otherwise prepares goods for sale". The last group of words must be construed *ejusdem generis* with the words quoted which precede such phrase. As none of such words have any relation to the task of connecting a radio to an automobile, they are not helpful in bringing such operation within the meaning of the definition.

But the general word which follows particular and specific words of the same nature as itself takes its meaning from them and is presumed to be restricted to the same genus as those words. For "according to a well established rule in the construction of statutes, general terms following particular ones apply only to such persons or things as are *ejusdem generis* with those comprehended in the language of the Legislature." In other words, the general expression is to be read as comprehending only things of the same kind as that designated by the preceding particular expressions, unless there is something to show that a wider sense was intended . . . .

Counsel then referred to the departmental suggested interpretation to be given the section prior to its enactment. He outlined certain quotes from *Excise News* issued by Revenue in December 1980, entitled *Expanded Definition of Manufacturer or Producer (Marginal Manufacturing)*. The initial statement at page 1 of the newsletter deals with paragraph 2(1)(f) generally:

This amendment will bring within the definition of manufacturer or producer a person who performs one or more of the above-noted operations except where these operations are conducted in a retail store for sale in that store exclusively and directed to consumers. These operations are generally termed "marginal manufacturing".

Later on in the *Excise News* further refinements are outlined and on page 3 certain operations were considered not to fall within the proposed amendment. Examples:

- (1) the cutting of goods to size at the site of construction in order to accommodate their installation;
- (2) the assembly of cabinets or other goods at the site of installation by the contractor or user for his own use;
- (3) the packaging or crating of goods exclusively for shipment purposes to fill an individual customer's order;
- (4) the unpacking and repacking of goods solely for inspection purpose;
- (5) the replacement of damaged container;
- (6) the single operation of cutting of goods to the length specified by the individual customer's order, i.e.: wire, cable, drapery material which is sold by the foot, yard or meter;

À l'alinéa 2(1)f) de la *Loi sur la taxe d'accise*, avant les termes précis «assemblant, fusionnant, mélangeant, coupant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant», on trouve l'expression générale «qui prépare des marchandises pour la vente». Cette dernière expression doit être interprétée avec les mots précités qui suivent cette expression et dans le même sens. Comme aucun de ces mots ne se rapporte à l'opération de mise en place d'un appareil de radio dans une automobile, ils ne contribuent pas à inclure cette opération dans la définition.

[TRADUCTION] Mais le terme générique qui suit des termes spécifiques du même genre prend le sens de ces termes et est réputé se restreindre au genre de ces termes. «Suivant une règle d'interprétation des lois, les termes génériques qui suivent des termes spécifiques s'appliquent uniquement aux personnes ou aux choses qui ont le même sens que celles que le langage de la loi englobe.» En d'autres mots, si rien n'indique qu'on lui a attribué un sens plus large, l'expression générale s'interprète de manière à englober uniquement des choses du même genre que celles que désignent les expressions précises qui la précèdent . . .

L'avocat a ensuite invoqué l'interprétation de cet article faite par le Ministère avant son adoption. Il a souligné certains extraits tirés du bulletin *Nouvelles de l'accise* publié par le ministère du Revenu en décembre 1980 et intitulé *Définition élargie de fabricant ou producteur (fabrication marginale)*. L'introduction qui figure à la première page du bulletin traite de l'alinéa 2(1)f) en général:

En vertu de ladite modification, la définition de fabricant ou producteur comprend la personne qui accomplit une ou plusieurs des opérations précitées sauf si ces opérations sont effectuées dans un magasin de détail en vue de la vente exclusive et directe, dans le magasin, aux consommateurs. Ces opérations sont connues sous l'expression «fabrication marginale».

Le bulletin apporte plus loin d'autres améliorations et il énonce à la page 3 certaines opérations qui ne sont pas considérées comme visées par le projet de modification. En voici des exemples:

- (1) le coupage aux dimensions voulues, fait à pied d'œuvre, afin de faciliter l'installation de marchandises;
- (2) l'assemblage d'armoires ou autres marchandises au lieu de l'installation par l'entrepreneur ou le consommateur pour son propre usage;
- (3) l'emballage ou la mise en caisse de marchandises exclusivement aux fins d'expédition pour remplir une commande d'un client;
- (4) le déballage et le remballage de marchandises uniquement aux fins d'inspection;
- (5) le remplacement d'un contenant endommagé;
- (6) le seul fait de tailler des marchandises à la longueur exigée par le client, par ex., le fil métallique, le câble, le tissu servant à confectionner les draperies, vendus au pied, à la verge ou au mètre;

(7) the single operation of attaching a price tag or price label to a product;

(8) the single operation of labelling or relabelling goods;

(9) the preparing of food or drink in a restaurant, centralized kitchen or similar establishment whether or not such food or drink is for consumption on the premises;

(10) the restoration of used goods to a serviceable condition by, or for and on behalf of the owner-user;

(11) the purchasing of goods under a private brand label where materials are not supplied to the manufacturer;

(12) the installation or removal of optional equipment and/or accessories to or from automobiles, by or on behalf of the dealer or sale to consumers and users.

Further in the same publication, there is an attempt to define what constitutes "to package or repackage" at page 2 under the section dealing with "clarification of terms used":

"package" and/or "repackage" includes the making up into an enclosed package, a package being a parcel, bag, box, etc.

e.g.: (1) the blister packaging of goods;

(2) the repackaging into smaller quantities of goods obtained in bulk such as paste wax, chemicals, etc.

He argues that these examples clearly indicate that "marginal manufacturing" was intended to apply to those who "package or repackage" for display and sales promotional purposes, not the function performed by the plaintiff.

Following this initial *Excise News* dispatch of December 1980, further guidelines were published by the Assistant Deputy Minister for Excise in a memorandum directed to the regional directors and dated July 6, 1981, entitled *Principles and Philosophy of Marginal Manufacturing*. The fourth and fifth paragraphs of the memo state as follows:

The activities mentioned, i.e. assembly, blending, are all related to preparing goods for sale in the sense of changing, altering or enhancing the commercial presentation of the goods in anticipation of a sale. The activity generally makes the product more acceptable to the customer, regardless of his status.

Preparing goods in anticipation of a sale would not include packing goods for shipment only nor would it include preparing goods to meet an individual user's requirement, where there is no "commercial enhancement" aspect to the activity, but rather a service is offered to the user of the goods. This distinction may cause some fine lines to be drawn but there is no practical method of avoiding that situation. For example the mixing of

(7) le seul fait de coller des étiquettes de prix à un produit;

(8) le seul fait d'étiqueter ou de re-étiqueter les marchandises;

(9) la préparation d'aliments ou de breuvages dans un restaurant, une cuisine centrale ou un établissement similaire, que les aliments ou les breuvages soient ou non pour consommation sur les lieux;

(10) la remise en état de marchandises usagées par le propriétaire utilisateur ou pour lui ou en son nom;

(11) l'achat de marchandises de marque particulière lorsque les matières ne sont pas fournies au fabricant;

(12) l'installation d'appareils ou d'accessoires facultatifs sur les automobiles ou le démontage d'appareils ou d'accessoires par un concessionnaire qui vend aux consommateurs ou aux utilisateurs ou pour le compte du concessionnaire.

On a également essayé à la page deux du même bulletin, dans la section intitulée «clarification des termes utilisés», de définir en quoi consiste l'action «d'emballer ou de remballer»:

«emballer» et/ou «remballer» comprend l'action de mettre en paquet, un paquet étant un colis, un sac ou une boîte, etc.

par ex.: (1) l'emballage de marchandises en utilisant les techniques de la pellicule et des «blisters»;

(2) le remballage d'un produit acheté en vrac en des quantités plus petites comme dans le cas de la cire en pâte, les produits chimiques, etc.

Selon l'avocat, ces exemples montrent clairement que l'expression «fabrication marginale» devait s'appliquer à ceux qui «emballent ou remballent» des marchandises pour les mettre en montre et faire la promotion des ventes, fonction que n'exerce pas la demanderesse.

Par suite de cette première édition des *Nouvelles de l'accise*, parue en décembre 1980, le sous-ministre adjoint pour l'accise a publié d'autres directives dans une note de service adressée aux directeurs régionaux en date du 6 juillet 1981 et intitulée *Principes et philosophie de la fabrication marginale*. Voici le texte des quatrième et cinquième paragraphes de cette note:

Les activités précitées (assembler, mélanger) sont toutes reliées à la préparation des marchandises pour la vente, c'est-à-dire changer, modifier ou rehausser la présentation commerciale en vue de la vente. En général, le but de cette activité est de rendre le produit plus attrayant aux yeux du client, sans égard à son statut.

La préparation des marchandises pour la vente ne comprend pas l'emballage des marchandises pour l'expédition seulement ni leur préparation en vue de satisfaire aux exigences d'un client, lorsque cette activité n'est pas orientée vers la «mise en valeur» du produit mais représente plutôt un service rendu à l'utilisateur des marchandises. Une distinction aussi subtile ne sera pas facile à établir, mais il n'y a pas moyen d'éviter la

paint in other than a retail store is preparation of goods for sale because the mixing is normally a condition of sale and is the manner in which the paint is advertised and marketed. On the other hand if a person is in the business of selling hose and fittings and, as a service to the customer will attach the fittings to the hose, then that person is not preparing goods for sale and would not be a "marginal" manufacturer.

In a critical analysis of departmental philosophy he points out that placing something in a box for protection, handling, storage and shipping is not enhancement for resale purposes and certainly bears no influence on the purchaser such as "blister" packaging which is "enhancing the commercial presentation".

In concluding counsel submitted that administrative policy and interpretation, though not determinative, should be given some weight and should be considered "an important factor" in the case of doubt concerning the meaning of the legislation, this principle having been established by Mr. Justice Dickson [as he then was] in *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at page 37; 144 D.L.R. (3d) 193, at page 199.

Counsel for the defendant advanced the argument that the Court should apply the literal approach or the "plain meaning" rule in interpreting paragraph 2(1)(f) of the *Excise Tax Act*. That rule provides that the words of the statute are to be examined and, if they are clear and unambiguous in their meaning, then they should be interpreted in their ordinary and grammatical sense. Accordingly, the defendant has submitted and relies upon various dictionary definitions of the word "package" and urges the Court to apply those definitions to the words "packages, repackages" in paragraph 2(1)(f) of the Act. In applying this "plain meaning" rule of statutory interpretation, the defendant maintains that the words "packages, repackages" used in the definition section of the *Excise Tax Act* extend the meaning of manufacturer or producer to cover what was done in this case.

Further, the defendant argues that I should refrain from basing my decision on the administra-

situation. Par exemple, le fait de mélanger la peinture ailleurs que chez un détaillant constitue une préparation de marchandises pour la vente, puisque la peinture ainsi mélangée fait normalement partie des conditions de vente et c'est de cette façon qu'on en fait la publicité et la commercialisation. Par contre, si une personne vend des tuyaux et des raccords et qu'à titre de service au client, elle ajuste les raccords aux tuyaux, cette personne ne prépare pas les marchandises pour la vente et cette activité n'est donc pas considérée comme étant de la fabrication «marginale».

Analysant d'un œil critique la philosophie du Ministère, l'avocat note que le fait de placer un objet dans une boîte en vue de sa protection, de sa manutention, de son entreposage et de son expédition ne constitue pas une mise en valeur aux fins de la revente et n'influence certainement pas l'acheteur contrairement à l'emballage des marchandises effectué en utilisant les techniques de la pellicule et des «blisters» qui permet «de rehausser la présentation commerciale».

L'avocat a conclu en soutenant qu'il faut accorder une certaine valeur aux politiques et à l'interprétation administratives qui, bien qu'elles ne soient pas déterminantes, doivent être considérées comme «un facteur important» en cas de doute sur le sens de la législation; ce principe a été établi par le juge Dickson [tel était alors son titre] dans l'arrêt *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la page 37; 144 D.L.R. (3d) 193, à la page 199.

L'avocat de la défenderesse a prétendu que la Cour devrait adopter l'approche littérale ou la règle du «sens ordinaire» en interprétant l'alinéa 2(1)(f) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Cette règle prévoit qu'il faut examiner les termes utilisés dans la loi, et que s'ils sont clairs et sans équivoque, il faut les interpréter suivant leur sens ordinaire et grammatical. En conséquence, la défenderesse soumet et invoque diverses définitions du mot «emballer» qu'elle a tirées de dictionnaires et elle prie la Cour d'appliquer celles-ci aux mots «emballant ou remballant» qui figurent à l'alinéa 2(1)(f) de la Loi. Elle soutient que si l'on applique cette règle du «sens ordinaire», les termes «emballant ou remballant» utilisés dans les définitions figurant dans la *Loi sur la taxe d'accise* étendent le sens des mots fabricant ou producteur de manière à englober les opérations effectuées en l'espèce.

La défenderesse allègue en outre que je ne devrais pas fonder ma décision sur la politique

tive policy of the Minister of National Revenue for Customs and Excise, because such reliance is only justified if the words of a statute are ambiguous or unclear in their meaning. As long as the words of a legislative enactment are clear, it is unnecessary for a court interpreting the statute to go outside the four corners of the statute itself in order to ascertain the intention of Parliament. In support of this argument, the defendant relies upon the Supreme Court of Canada decision in *Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851 wherein de Grandpré J. stated at page 858:

If I had the slightest doubt on this subject, I would nevertheless conclude in favour of appellant on the basis of respondent's administrative policy. Clearly, this policy could not be taken into consideration if it were contrary to the provisions of the Act. In the case at bar, however, taking into account the historical development that I will review rapidly, this administrative practice may validly be referred to since the best that can be said from respondent's point of view is that the legislation is ambiguous. [Emphasis added.]

There is no question that the literal approach is a well established one in statutory interpretation. Nevertheless, it is always open to the Court to look to the object or purpose of a statute, not for the purpose of changing what was said by Parliament, but in order to understand and determine what was said. The object of a statute and its factual setting are always relevant considerations and are not to be taken into account only in cases of doubt.

The defendant argues that the words "packages, repackages" are to be read in their ordinary and grammatical sense. While this is true, there is one fundamental important step which must first be taken. That is that the Act under consideration is to be read in its entire context so as to ascertain the intention of Parliament, the object of the Act and the scheme of the Act. The words of the individual provisions under consideration are then to be read in the grammatical and ordinary sense in light of the intention of Parliament embodied in the Act as a whole, the object of the Act and the scheme of the Act.

I have carefully reread what was stated in the *Excise News* issued by Revenue Canada in December 1980. There is no doubt that at that time they intended to expand the definition of manufacturer and created a new class called "mar-

administrative du ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise, car je ne saurais agir ainsi que lorsque les termes d'une loi sont ambigus. Quand le texte d'une disposition législative est clair, il est inutile pour une cour qui interprète celle-ci d'aller au-delà de la loi elle-même pour déterminer l'intention du législateur. À l'appui de cet argument, la défenderesse invoque l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851, où le juge de Grandpré a dit à la page 858:

Si j'avais le moindre doute à ce sujet, je conclurais quand même en faveur de l'appelant en m'appuyant sur la politique administrative de l'intimé. Évidemment, cette politique administrative ne saurait être prise en considération si elle allait à l'encontre du texte de la Loi. En l'espèce, toutefois, compte tenu de l'évolution historique que je veux rappeler rapidement, cette démarche administrative peut valablement être utilisée vu qu'au mieux pour l'intimé, le texte est ambigu. [C'est moi qui souligne.]

Il ne fait aucun doute que l'approche littérale constitue une méthode reconnue dans le domaine de l'interprétation des lois. Néanmoins, la Cour peut toujours examiner l'objet d'une loi non pas pour modifier ce qui a été dit par le législateur, mais afin de comprendre et de déterminer ce qu'il a dit. L'objet de la loi et les circonstances qui entourent son adoption constituent des considérations pertinentes dont il faut tenir compte non seulement lorsqu'il y a un doute, mais dans tous les cas.

La défenderesse allègue que les termes «emballant ou remballant» doivent être considérés dans leur sens ordinaire et grammatical. C'est vrai, mais il faut tout d'abord franchir une étape fondamentale, c'est-à-dire interpréter la Loi sous examen dans son ensemble afin de déterminer l'intention du législateur ainsi que l'objet et l'économie de la Loi. Il faut donc interpréter les termes des diverses dispositions législatives sous examen dans leur sens ordinaire et grammatical en tenant compte de l'intention du législateur telle qu'elle ressort de l'ensemble de la Loi ainsi que de l'objet et de l'économie de la Loi.

J'ai relu attentivement le bulletin *Nouvelles de l'accise* publié par Revenu Canada en décembre 1980. Il ne fait aucun doute qu'on avait à l'époque l'intention d'étendre la définition du mot fabricant et de créer une catégorie appelée «fabrication mar-

ginal manufacturing". It is clearly stated in that policy that they want to bring within the definition any entity that performs one or more packaging or repackaging operations, that prepares the goods for sale.

In *Fiat Auto Canada Limited v. The Queen* (*supra*), Grant J. in construing the *ejusdem generis* rule could not find that the installing or connecting of a radio to an automobile was part of those new functions enumerated in paragraph 2(1)(f) and relate them to "the preparation of goods for sale"; as a result, he dismissed National Revenue's assessment. That case is clearly distinguishable from the one at bar.

I am also convinced that this is not the type of situation where administrative policy should be given restrictive interpretation as suggested by the plaintiff nor should I rely on the principle established in the *Nowegijick* case (*supra*) since no doubt has risen in my mind as to what was intended by the statute. The amendments clearly enunciate those operations which are to be considered "marginal manufacturing". Doubtless the tubes themselves required to be placed in a container for the purposes of handling, storage and shipping and that this may have been the primary purpose of the intervening acts. Nevertheless, these operations relate directly to the definition of "packages, repackages" and the plain meaning of the section.

The extended definition given to manufacturing was intended by Parliament to tax all procedures which are described in paragraph 2(1)(f). The words in the section are clear and unambiguous and were properly interpreted by the Minister.

I hereby confirm the assessment of the Excise Branch of the Department of National Revenue and I dismiss the plaintiff's case with costs.

ginale». Cette politique prévoit expressément qu'on voulait étendre la définition à toute personne qui «accomplit une ou plusieurs opérations d'emballage ou de remballage, qui prépare les marchandises pour la vente.

En interprétant la règle *ejusdem generis* dans l'affaire *Fiat Auto Canada Limited c. La Reine* (précitée), le juge Grant n'a pu conclure que la mise en place d'un appareil de radio dans une automobile faisait partie des nouvelles opérations énumérées à l'alinéa 2(1)f) et que ces opérations étaient liées à «la préparation des marchandises pour la vente»; il a donc rejeté la cotisation établie par le Revenu national. Cette affaire se distingue nettement de l'espèce.

Je suis également convaincu qu'il ne s'agit pas d'un cas où il faudrait interpréter la politique administrative d'une manière restrictive comme l'a laissé entendre la demanderesse; je ne dois pas non plus suivre le principe dégagé dans l'arrêt *Nowegijick* (précité), car l'intention de la loi ne soulève aucun doute dans mon esprit. Les modifications énoncent clairement les opérations qu'on doit considérer comme de la «fabrication marginale». Il ne fait aucun doute que les tubes doivent être placés dans un contenant aux fins de leur manutention, de leur entreposage et de leur expédition, ce qui a pu avoir été le but principal des opérations effectuées. Néanmoins, ces opérations se rapportent directement à la définition des termes «emballant ou remballant» et au sens ordinaire de l'article.

En élargissant la définition du mot «fabrication», le législateur avait l'intention de taxer toutes les opérations qui sont énoncées à l'alinéa 2(1)f). Les termes de l'article sont clairs et sans équivoque et le ministre les a interprétés correctement.

Je confirme la cotisation établie par la division de l'Accise du ministère du Revenu national et je rejette l'action de la demanderesse avec dépens.