

A-338-99

A-338-99

Her Majesty the Queen (Appellant) (Defendant)**Sa Majesté la Reine (appelante) (défenderesse)**

v.

c.

RJR-MacDonald Inc. (Respondent) (Plaintiff)**RJR-MacDonald Inc. (intimée) (demanderesse)****INDEXED AS: RJR-MACDONALD INC. v. CANADA (C.A.)****RÉPERTORIÉ: RJR-MACDONALD INC. c. CANADA (C.A.)**

Court of Appeal, Létourneau, Sexton and Malone J.J.A.—Toronto, December 14; Ottawa, December 22, 2000.

Cour d'appel, juges Létourneau, Sexton et Malone, J.C.A.—Toronto, 14 décembre; Ottawa, 22 décembre 2000.

Customs and Excise — Excise Tax Act — Appeal from F.C.T.D. decision allowing appeal from MNR's refusal of application for refund of excise tax paid on tobacco products respondent provided free for advertising, promotional purposes — Excise Tax Act, s. 23(1) imposing excise tax on goods mentioned in Schedules, manufactured or produced in Canada and delivered to purchaser — S. 23(2) providing excise tax on such goods payable at time of delivery of goods to purchaser — S. 23(10) providing goods in Schedule II manufactured, produced in Canada, for use by manufacturer, producer and not for sale, deemed delivered to purchaser, and delivery deemed to have taken place when goods used — If delivery to purchaser deemed, so too is purchase, and therefore sale — Element of sale F.C.T.D. Judge found missing in s. 23(1), (2) deemed by s. 23(10) — Where goods appropriated for manufacturer's own use, all prerequisites to imposition of tax found in s. 23(1), (2), (10) — Provisions expressly deeming sale elsewhere in Act distinguishable from internal use situation — No double taxation if tax specific (i.e. payable at specified rate per quantity) because rate not increasing with price of goods — Excise tax on cigarettes, manufactured tobacco specific — Ad valorem tax (percentage of sale price) on cigars not enforceable because double taxation.

Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Appel d'une décision de la C.F. 1^{re} inst. accueillant un appel formé à l'encontre du refus par le MRN d'une demande de remboursement de la taxe d'accise payée sur des produits du tabac que l'intimée fournissait gratuitement à des fins de publicité et de promotion — L'art. 23(1) de la Loi sur la taxe d'accise impose la taxe d'accise sur les marchandises énumérées aux annexes qui sont de fabrication ou de provenance canadienne et qui sont livrées à l'acheteur — L'art. 23(2) prévoit que la taxe d'accise sur ces marchandises est exigible au moment de la livraison des marchandises à l'acheteur — L'art. 23(10) prévoit que les marchandises énumérées à l'annexe II qui sont de fabrication ou de provenance canadienne et sont destinées à l'usage de leur fabricant ou de leur producteur, et non à la vente, sont réputées avoir été livrées à leur acheteur et que la livraison est réputée consommée lorsque les marchandises sont employées — Si la livraison à l'acheteur est présumée, l'achat l'est aussi, et donc la vente — L'élément de la vente, dont le juge de première instance a conclu qu'il manquait dans l'art. 23(1) et (2), fait l'objet d'une présomption à l'art. 23(10) — Dans le cas où les marchandises sont réservées par le fabricant pour son usage, tous les éléments d'imposition de la taxe se trouvent dans l'art. 23(1), (2) et (10) — Les dispositions créant une présomption expresse de vente qu'on trouve ailleurs dans la Loi doivent être distinguées de la situation d'usage interne — Il n'y a pas double taxation lorsque la taxe est spécifique (c.-à-d. fixée à un taux exprimé par unité de quantité) parce que le taux n'augmente pas en fonction du prix des marchandises — La taxe d'accise sur les cigarettes et le tabac fabriqué est spécifique — La taxe ad valorem (exprimée en pourcentage du prix de vente) sur les cigares ne peut être imposée parce qu'elle serait une double taxation.

This was an appeal from a decision of the Trial Division allowing an appeal from the Minister of National Revenue's refusal of the respondent's application for a refund of excise tax paid on tobacco products which it provided free for advertising and promotional purposes. There was no difference between the products which were sold to customers in the normal course of business and the sample tobacco.

Il s'agit d'un appel interjeté contre une décision de la Section de première instance accueillant un appel formé à l'encontre du refus par le ministre du Revenu national d'une demande de remboursement de la taxe d'accise payée sur des produits du tabac que l'intimée fournissait gratuitement à des fins de publicité et de promotion. Il n'y avait pas de différence entre les produits vendus aux clients dans le cours

Excise Tax Act, subsection 23(1) imposes an excise tax on goods mentioned in Schedules I and II, manufactured or produced in Canada and delivered to a purchaser. Subsection 23(2) provides that the excise tax on such goods is payable by the manufacturer or producer at the time of delivery of the goods to the purchaser. Subsection 23(10) provides that when goods mentioned in Schedule II are manufactured or produced in Canada and are for use by the manufacturer or producer and not for sale, they shall be deemed to have been delivered to a purchaser thereof, and the delivery shall be deemed to have taken place when the goods are used. The Trial Division Judge held that tax on the sample tobacco was not payable unless all the prerequisites of both subsections 23(1) and (2) were fulfilled, and since subsection 23(10), which purports to deal with unsold goods diverted to a manufacturer's own use, failed to provide for a deemed sale, there was no sale in Canada, an essential element of the charging formula in subsections 23(1) and (2). He noted that subsection 23(10) does not provide an identification of the person liable to pay tax, although that might be irrelevant since only the manufacturer or producer has anything to do with the goods and it would make little if any sense for any other person to be liable for the tax. The issue was whether the Trial Judge erred in interpreting *Excise Tax Act*, subsections 23(1), (2) and (10).

Held, the appeal should be allowed with respect to cigarettes and manufactured tobacco, and dismissed with respect to cigars.

The Trial Judge correctly found that where one is dealing with the appropriation of goods for the manufacturer's own use, it is not necessary to specify by whom the tax is payable, since only the manufacturer has anything to do with the goods and is clearly the only person who might be liable to pay the tax. But he incorrectly concluded that the prerequisites of subsection 23(2), particularly as they may require that goods be "sold", had not been met. Subsection 23(10) provides that goods appropriated for the manufacturer's own use shall be deemed to have been delivered to a purchaser thereof at the time of appropriation. If the delivery to a purchaser is deemed, so also must the purchase itself and therefore the sale. Consequently, the element of sale that the Trial Judge found to be missing is deemed by subsection 23(10). It follows that where goods are appropriated for the manufacturer's own use, all of the prerequisites to the imposition of tax are found within the wording of subsections 23(1), (2) and (10).

The respondent argued that in the absence of express language deeming a sale to have taken place, subsections 23(1) and (2) result in an incomplete charging provision.

normal des affaires et les échantillons de tabac. Le paragraphe 23(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* impose la taxe d'accise sur les marchandises énumérées aux annexes I et II qui sont de fabrication ou de provenance canadienne et qui sont livrées à l'acheteur. Le paragraphe 23(2) prévoit que la taxe d'accise sur ces marchandises est exigible du fabricant ou du producteur au moment de la livraison des marchandises à l'acheteur. Le paragraphe 23(10) prévoit que les marchandises énumérées à l'annexe II qui sont de fabrication ou de provenance canadienne et sont destinées à l'usage de leur fabricant ou de leur producteur, et non à la vente, sont réputées avoir été livrées à leur acheteur et que la livraison est réputée consommée lorsque les marchandises sont employées. Le juge de première instance a statué que la taxe sur les échantillons de tabac n'était pas exigible à moins que tous les éléments des paragraphes 23(1) et 23(2) aient été réalisés et que, le paragraphe 23(10), qui traite des marchandises non vendues réservées à l'usage du fabricant, ne pourvoyant pas à une vente réputée, il n'y avait pas de vente au Canada, élément essentiel de la formule d'imposition aux paragraphes 23(1) et (2). Il a noté que le paragraphe 23(10) ne pourvoit pas à l'identification de la personne tenue de payer la taxe, bien que cela puisse être sans conséquence puisque seul le fabricant ou producteur a quoi que ce soit à voir avec les marchandises et qu'il serait peu ou pas logique que quelqu'un d'autre soit tenu de payer la taxe. La question à trancher portait sur le bien-fondé de l'interprétation des paragraphes 23(1), (2) et (10) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Arrêt: l'appel est accueilli à l'égard des cigarettes et du tabac fabriqué et rejeté à l'égard des cigares.

C'est à juste titre que le juge de première instance a conclu que dans le cas de marchandises réservées à l'usage du fabricant, il n'est pas nécessaire de préciser qui doit payer la taxe, puisque seul le fabricant a quoi que ce soit à voir avec les marchandises et est manifestement celui qui doit payer la taxe. Mais il a conclu à tort que les éléments du paragraphe 23(2), en particulier en ce qui touche l'exigence que les marchandises soient «vendues», n'avaient pas été réalisés. Le paragraphe 23(10) prévoit que les marchandises réservées à l'usage du fabricant sont réputées avoir été livrées à l'acheteur au moment où elles sont destinées à être employées par le fabricant. Si la livraison à un acheteur est présumée, il faut aussi présumer qu'il y a eu achat et donc vente. Par conséquent, l'élément de la vente, dont le juge de première instance a conclu qu'il manquait, fait l'objet d'une présomption au paragraphe 23(10). Il s'ensuit que, dans le cas où les marchandises sont réservées par le fabricant pour son usage, tous les éléments d'imposition de la taxe se trouvent clairement dans les termes des paragraphes 23(1), (2) et (10).

L'intimée a plaidé que, en l'absence d'une disposition prévoyant expressément qu'une vente est réputée avoir eu lieu, les paragraphes 23(1) et (2) forment une disposition

Subsection 23(10) involves only one person, the manufacturer. The subsections dealing expressly with deemed sales are dealing with transactions involving more than one person. Thus the express deeming provisions for sales are distinguishable from the "internal use" situation as in each case a specific sales clause is necessary to cover a specific artificial transaction between two parties.

Further, the payment of excise tax in this case would not result in double taxation in the case of cigarettes and manufactured tobacco. The excise tax on cigarettes and manufactured tobacco is specific. It is payable at a rate specified per unit of quantity. No double taxation results where a manufacturer raises the price of a good to compensate for other costs of doing business, if the tax is specific because the rate does not increase with the price of the goods, but with their quantity. The appropriation of cigarettes and manufactured tobacco for the respondent's own use, falls squarely within subsections 23(1) and (10) and is subject to a specific tax pursuant to Schedule II. However, the *ad valorem* tax (expressed as a percentage of sale price) on cigars manufactured by the respondent is not enforceable as it is in effect double taxation.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 23(1) (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 1, s. 187), (2) (as am. *idem*), (3)(a) (as am. by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 12, s. 12), (3.1) (as am. by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 15, s. 12), (10), 52(1) (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34), 68 (as am. by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 15, s. 24; (2nd Supp.), c. 1, s. 195; c. 7, ss. 23, 34), 72 (as am. *idem*; S.C. 1994, c. 29, s. 8), 81.22 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52), 81.28 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

W.R. McRae Co. v. R., [1997] 3 C.T.C. 337; (1997), 215 N.R. 233 (F.C.A.); *Canadian Turbo (1993) Ltd. v. R.*, [1997] 1 C.T.C. 130; (1996), 206 N.R. 164 (F.C.A.).

DISTINGUISHED:

King, The v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd., [1931] S.C.R. 494; [1931] 3 D.L.R. 754.

REFERRED TO:

Suncor Inc. v. R., [1996] 2 C.T.C. 144 (F.C.A.).

d'imposition incomplète. Le paragraphe 23(10) ne fait intervenir qu'une seule personne, le fabricant. Les paragraphes traitant expressément des ventes réputées portent sur des opérations faisant intervenir plus d'une personne. Les dispositions créant une présomption expresse de vente doivent donc être distinguées de la situation d'«usage interne», dans la mesure où il faut, dans chaque cas, une disposition spécifique sur la vente pour couvrir une opération artificielle entre deux personnes.

En outre, le paiement de la taxe d'accise en l'espèce n'entraînerait pas une double taxation dans le cas des cigarettes et du tabac fabriqué. La taxe d'accise sur les cigarettes et le tabac fabriqué est une taxe spécifique. Elle est fixée à un taux exprimé par unité de quantité. Il n'y a pas de double taxation lorsqu'un fabricant augmente le prix d'une marchandise pour compenser d'autres coûts de son activité, dans le cas où la taxe est une taxe spécifique parce que le taux n'augmente pas en fonction du prix des marchandises, mais plutôt en fonction de la quantité de celles-ci. L'affectation de cigarettes et de tabac fabriqué à l'usage de l'intimée relève parfaitement des dispositions des paragraphes 23(1) et (10) de la Loi et est assujettie à une taxe spécifique en vertu de l'annexe II de la Loi. Toutefois, la taxe *ad valorem* (exprimée en pourcentage du prix de vente) sur les cigares fabriqués par l'intimée ne peut être imposée, puisqu'elle serait en fait une double taxation.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 23(1) (mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 1, art. 187), (2) (mod., *idem*), (3)(a) (mod. par L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 12, art. 12), (3.1) (mod. par L.R.C. (1985) (1^{er} suppl.), ch. 15, art. 12), (10), 52(1) (mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 34), 68 (mod. par L.R.C. (1985) (1^{er} suppl.), ch. 15, art. 24; (2^e suppl.), ch. 1, art. 195; ch. 7, art. 23, 34), 72 (mod., *idem*; L.C. 1994, ch. 29, art. 8), 81.22 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52), 81.28 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

W.R. McRae Co. c. R., [1997] 3 C.T.C. 337; (1997), 215 N.R. 233 (C.A.F.); *Canadian Turbo (1993) Ltd. c. R.*, [1997] 1 C.T.C. 130; (1996), 206 N.R. 164 (C.A.F.).

DISTINCTION FAITE D'AVEC:

King, The v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd., [1931] R.C.S. 494; [1931] 3 D.L.R. 754.

DÉCISION CITÉE:

Suncor Inc. c. R., [1996] 2 C.T.C. 144 (C.A.F.).

APPEAL from the Trial Division judgment ([1999] 4 F.C. 3; (1999), 167 F.T.R. 33 (T.D.)), allowing an appeal from the Minister of National Revenue's refusal of the respondent's application for a refund of excise tax paid on tobacco products which it provided free for advertising and promotional purposes. Appeal allowed in part.

APPEARANCES:

F. B. Woyiwada for appellant.
W. Jack Millar and *Dennis A. Wyslobicky* for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Millar Wyslobicky Kreklewetz, Toronto for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MALONE J.A.:

Introduction

[1] This is an appeal from a decision of the Trial Division, delivered April 30, 1999 which allowed an appeal under sections 81.22 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52] and 81.28 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52] of the *Excise Tax Act* [R.S.C., 1985, c. E-15] (the Act).¹ The issue arose from a determination made by the Minister of National Revenue under section 72 [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34; S.C. 1994, c. 29, s. 8] of the Act.

[2] The Minister refused RJR-MacDonald Inc.'s application (RJR or the respondent) under section 68 [as am. by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 15, s. 24; (2nd Supp.), c. 1, s. 195; c. 7, ss. 23, 34] of the Act for a refund of excise tax paid. The respondent claimed entitlement to a refund of excise tax paid on tobacco

APPEL d'un jugement de la Section de première instance ([1999] 4 C.F. 3; (1999), 167 F.T.R. 33 (1^{re} inst.)), accueillant l'appel interjeté à l'encontre du refus par le ministre du Revenu national d'une demande de remboursement de la taxe d'accise payée sur les produits du tabac que l'intimée fournissait gratuitement à des fins de publicité et de promotion. Appel accueilli en partie.

ONT COMPARU:

F. B. Woyiwada pour l'appelante.
W. Jack Millar et *Dennis A. Wyslobicky* pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Millar Wyslobicky Kreklewetz, Toronto, pour l'intimée.

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

LE JUGE MALONE, J.C.A.:

Introduction

[1] Il s'agit d'un appel interjeté contre une décision de la Section de première instance, prononcée le 30 avril 1999, accueillant un appel formé en vertu des articles 81.22 [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52] et 81.28 [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52] de la *Loi sur la taxe d'accise* [L.R.C. (1985), ch. E-15] (la Loi)¹. La question porte sur une décision prise par le ministre du Revenu national selon l'article 72 [mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 34; L.C. 1994, ch. 29, art. 8] de la Loi.

[2] Le ministre a refusé la demande de remboursement de la taxe d'accise payée, présentée par RJR-MacDonald Inc. (RJR ou l'intimée) en vertu de l'article 68 [mod. par L.R.C. 1985 (1^{re} suppl.), ch. 15, art. 24; (2^e suppl.), ch. 1, art. 195; ch. 7, art. 23, 34] de la Loi. L'intimée prétendait avoir droit à un

products which it manufactured and provided free of charge to various persons for advertising and promotional purposes (the sample tobacco).

[3] The issue in this appeal is whether the learned Trial Judge erred in interpreting subsections 23(1) [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 1, s. 187], (2) [as am. *idem*] and (10) of the Act so as to find that the sample tobacco produced by the respondent and appropriated for its own use was not subject to excise tax.

Factual Background

[4] The case proceeded by way of agreed facts, the most relevant of which are as follows:

(A) RJR is a corporation subsisting under the laws of Canada. During the relevant period, it carried on the business of manufacturing and selling tobacco in Canada. The tobacco products that it manufactured included cigarettes, fine-cut tobacco, and cigars.

(B) In carrying on its business, RJR from time to time provided sample tobacco without charge for advertising and promotional purposes. These samples were distributed to employees, wholesalers, retailers and business contacts as well as during company and consumer events. These products were also used to satisfy consumer complaints and short shipments to customers. There was no difference between the products which were sold to customers in the normal course of business and the sample tobacco.

(C) RJR treated the sample tobacco in its books and records as a necessary business expense and included the costs of manufacturing the sample tobacco in calculating the costs and sale price of the tobacco products manufactured and sold to customers in the normal course of business.

(D) The respondent paid excise tax and federal sales tax under Parts III and VI of the Act on tobacco products manufactured and sold to customers in the

remboursement de la taxe d'accise payée sur des produits du tabac fabriqués par elle qu'elle fournissait gratuitement à diverses personnes à des fins de publicité et de promotion (les échantillons de tabac).

[3] En appel, il s'agit de décider si c'est à tort que le premier juge a interprété les paragraphes 23(1) [mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 1, art. 187], (2) [mod., *idem*] et (10) de la Loi de manière à conclure que les échantillons de tabac produits par l'intimée et réservés à son usage n'étaient pas assujettis à la taxe d'accise.

Le contexte

[4] Les parties ont déposé un exposé conjoint des faits, dans lequel les faits les plus pertinents sont les suivants:

A) RJR est une société par actions de droit fédéral. Pendant la période en cause, la demanderesse exploitait le commerce de la fabrication et de la vente de produits du tabac au Canada. Les produits du tabac qu'elle fabriquait consistaient en cigarettes, en tabac coupé fin et en cigares.

B) Dans l'exploitation de son entreprise, RJR fournissait gratuitement, à l'occasion, des échantillons de tabac à des fins de publicité et de promotion. Ces échantillons étaient fournis aux employés, aux grossistes et aux détaillants, à des relations d'affaires, ainsi qu'à l'occasion d'événements chez des clients ou des sociétés. Ces produits étaient également fournis à l'occasion de plaintes de clients ou de livraisons incomplètes. Il n'y avait pas de différence entre les produits vendus aux clients dans le cours normal des affaires et les échantillons de tabac.

C) RJR traitait les échantillons de tabac dans ses livres et registres comme une dépense d'affaire nécessaire et imputait le coût de fabrication au calcul du coût et au prix de vente des produits du tabac qu'elle fabriquait et vendait à ses clients dans le cours normal des affaires.

D) L'intimée payait la taxe d'accise et la taxe de vente fédérale, conformément aux parties III et VI de la Loi, sur les produits du tabac fabriqués et

normal course of business. It also paid federal sales tax and excise tax on the sample tobacco. The appellant has accepted that the sample tobacco was not subject to federal sales tax under Part VI and has paid the respondent's refund claim for the federal sales tax thereon. The current action is in respect of the RJR refund claim for excise tax on the sample tobacco in the amount of \$1,573,717.70 plus pre-judgment interest of \$1,592,417.35.

(E) The learned Trial Judge gave judgment in favour of the respondent on the basis that subsection 23(10) of the Act, which purports to deal with unsold goods diverted to a manufacturer's own use, failed to provide for a deemed sale; "an essential element of the charging formula in subsection 23(1) and (2) taken together".²

Analysis

[5] Other panels of this Court have struggled with interpreting the provisions of the *Excise Tax Act* which has been the subject of numerous amendments. Those difficulties were recently identified by my colleague Décary J.A. in the following words:³

When dealing with . . . piecemeal legislation such as the *Excise Tax Act*, . . . which, unlike, for example, the *Income Tax Act*, has no coherent structure and contains no basic rules to start with and which is amended on a routine basis to accommodate or redress specific situations in a constantly evolving commercial reality, the Court should be reluctant to compare microscopically the words of provisions devised at different times and in a different context and meant to address distinct concerns.

[6] I share that reluctance given the Byzantine history of Parts III and VI of the Act, and the changing administrative policies advanced by the Department since 1935. My task then is to interpret the meaning of the words used in subsections 23(1), (2) and (10) and their interrelationship so as to ascertain the true intention of Parliament. As of December 31, 1987 these subsections read as follows.

23. (1) Whenever goods mentioned in Schedules I and II are imported into Canada or manufactured or produced in

vendus à ses clients dans le cours normal des affaires. Elle payait aussi la taxe de vente fédérale et la taxe d'accise sur les échantillons de tabac. L'appelante a reconnu que les échantillons de tabac n'étaient pas assujettis à la taxe de vente fédérale en vertu de la partie VI et a remboursé la somme payée à ce titre. La présente action porte sur la demande de remboursement de RJR pour la taxe d'accise à l'égard des échantillons de tabac, soit une somme de 1 573 717,70 \$ plus les intérêts avant jugement de 1 592 417,35 \$.

E) Le premier juge a prononcé un jugement donnant gain de cause à l'intimée au motif que le paragraphe 23(10) de la Loi, qui traite des marchandises non vendues réservées à l'usage du fabricant, ne prévoyait pas une vente réputée, «la vente étant un élément essentiel de la formule d'imposition des paragraphes 23(1) et (2) considérés ensemble»².

Analyse

[5] D'autres formations de la Cour ont été aux prises avec l'interprétation des dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise*, qui a fait l'objet de nombreuses modifications. Les difficultés que cela pose ont été récemment notées par mon collègue, le juge Décary, J.C.A., dans les termes suivants³:

Lorsqu'il est question d'une loi fragmentée comme la *Loi sur la taxe d'accise* [. . .] qui, pour commencer, contrairement, disons, à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, n'a aucune structure cohérente ni aucune règle de base, et qui est modifiée régulièrement pour faire face à certaines situations ou y remédier dans un contexte économique qui évolue constamment, la Cour devrait répugner à comparer à la loupe les termes de dispositions conçues à des époques différentes et dans un contexte différent et destinées à traiter de questions différentes.

[6] Je partage sa répugnance compte tenu de l'histoire complexe des parties III et VI de la Loi et des diverses politiques administratives suivies par le Ministère depuis 1935. Ma tâche est donc d'interpréter la signification des termes employés aux paragraphes 23(1), (2) et (10) et leur rapport mutuel pour déterminer l'intention véritable du législateur. Au 31 décembre 1987, ces paragraphes avaient la formulation suivante:

23. (1) Lorsque les marchandises énumérées aux annexes I et II sont importées au Canada, ou sont de fabrication ou

Canada and delivered to a purchaser thereof, there shall be imposed, levied and collected, in addition to any other duty or tax that may be payable under this or any other Act or law, an excise tax in respect of those goods at the rate set opposite the applicable item in whichever of those Schedules is applicable computed, where that rate is specified as a percentage, on the duty paid value or the sale price, as the case may be.

(2) Where goods are imported, the excise tax imposed by subsection (1) shall be paid in accordance with the provisions of the *Customs Act* by the importer, owner or other person liable to pay duties under that Act, and where goods are manufactured or produced and sold in Canada, the excise tax shall be payable by the manufacturer or producer at the time of delivery of the goods to the purchaser thereof.

...

(10) When goods of any class mentioned in Schedules I and II are manufactured or produced in Canada and are for use by the manufacturer or producer thereof and not for sale, the goods shall, for the purposes of this Part, be deemed to have been delivered to a purchaser thereof, and the delivery shall be deemed to have taken place when the goods are used or appropriated for use, and the Minister may determine the value of the goods for the tax.⁴ [Emphasis added.]

[7] The learned Trial Judge [at pages 18, 20-21] held that tax on the sample tobacco was not payable unless all the prerequisites of both subsections 23(1) and 23(2) were fulfilled:

... subsection 23(10) provides a special rule for goods manufactured or produced in Canada and otherwise subject to excise tax that are diverted to the use of the manufacturer or producer and are not sold. Subsection 23(10) deems those goods to have been delivered to a purchaser with the delivery deemed to have taken place when the goods are used or appropriated for use by the manufacturer or producer. It does not provide for a deemed sale, an essential element of the charging formula in subsections 23(1) and (2) taken together, and it does not provide an identification of the person liable to pay tax, although that might be irrelevant since only the manufacturer or producer has anything to do with the goods and it would make little if any sense for any other person to be liable for the tax.

...

In order for liability for tax to arise, all the elements of the charging provision, in this case as I have earlier determined, subsections 23(1) and (2) read together, must be fulfilled or be deemed to be fulfilled. . . . One essential charging component remains missing. There simply was no

de provenance canadienne et livrées à leur acheteur, il est imposé, prélevé et perçu, outre les autres droits et taxes exigibles en vertu de la présente loi ou de toute autre loi, une taxe d'accise sur ces marchandises, suivant le taux figurant en regard de l'article concerné de l'annexe pertinente, calculé, lorsqu'il est spécifié qu'il s'agit d'un pourcentage, d'après la valeur à l'acquitté ou le prix de vente, selon le cas.

(2) Lorsque les marchandises sont importées, la taxe d'accise prévue par le paragraphe (1) est payée conformément à la *Loi sur les douanes*, et lorsque les marchandises sont de fabrication ou de provenance canadienne et vendues au Canada, cette taxe d'accise est exigible du fabricant ou du producteur au moment de la livraison de ces marchandises à leur acheteur.

[. . .]

(10) Lorsque des marchandises énumérées aux annexes I et II sont de fabrication ou de provenance canadienne et sont destinées à l'usage de leur fabricant ou de leur producteur et non à la vente, ces marchandises, pour l'application de la présente partie, sont réputées avoir été livrées à leur acheteur, et la livraison est réputée consommée lorsque les marchandises sont employées ou destinées à l'être. Le ministre peut déterminer la valeur de ces marchandises pour la taxe.⁴ [Non souligné dans l'original.]

[7] Le juge de première instance [aux pages 18, 20 et 21] a statué que la taxe sur les échantillons de tabac n'était pas exigible à moins que tous les éléments des paragraphes 23(1) et 23(2) aient été réalisés:

[. . .] le paragraphe 23(10) pourvoit à une règle spéciale pour les marchandises fabriquées ou produites au Canada et par ailleurs sujettes à la taxe d'accise lorsqu'elles sont réservées à l'usage du fabricant ou producteur et ne sont pas vendues. Le paragraphe 23(10) rend ces marchandises réputées livrées à un acheteur, la livraison étant réputée avoir eu lieu lorsque les marchandises sont utilisées ou destinées à être utilisées par le fabricant ou producteur. Il ne pourvoit pas à une vente réputée, la vente étant un élément essentiel de la formule d'imposition des paragraphes 23(1) et (2) considérés ensemble, ni ne pourvoit à l'identification de la personne tenue de payer la taxe, bien que cela puisse être sans conséquence puisque seul le fabricant ou producteur a quoi que ce soit à voir avec les marchandises et qu'il serait peu ou pas logique que quelqu'un d'autre soit tenu de payer la taxe.

[. . .]

Pour qu'il y ait obligation de payer une taxe, il faut que tous les éléments de la disposition d'imposition—c'est-à-dire en l'espèce, comme je l'ai déjà indiqué plus haut, les paragraphes 23(1) et (2) considérés ensemble, soient réalisés ou réputés réalisés [. . .] Il manque toujours un élément

sale in Canada, nor was there a deemed sale in Canada In the absence of that element, I conclude that, in respect of the goods in issue, that is, Sample Tobacco manufactured or produced in Canada by the plaintiff, at the relevant time, the plaintiff was not liable to excise tax under Part III of the Excise Tax Act. [Emphasis added.]

[8] In my view the Trial Judge was correct in finding that where one is dealing with the appropriation of goods for the manufacturer's own use, it is not necessary to specify by whom the tax is payable, since only the manufacturer has anything to do with the goods and is clearly the only person who might be liable to pay the tax.

[9] However, I am of the opinion that the Trial Judge incorrectly concluded that the prerequisites of subsection 23(2), particularly as they may require that goods be "sold", had not been met.

[10] Subsection 23(10) provides that in the applicable circumstances, goods appropriated for the manufacturer's own use shall be deemed to have been delivered to a purchaser thereof at the time of appropriation. Delivery to a purchaser necessarily requires there to have been a purchaser. If the delivery to a purchaser is deemed, so also must the purchase itself and therefore the sale.⁵ Consequently, the element of sale that the Trial Judge found to be missing in subsections 23(1) and (2) taken together is deemed by subsection 23(10). It follows that in the case of goods appropriated for the manufacturer's own use, all of the prerequisites to the imposition of tax can plainly be found within the wording of subsections 23(1), 23(2) and 23(10).

[11] Counsel for the respondent directed us to several other provisions of the Act which expressly deem a sale to have taken place. These were referred to as "artificial transactions". It was urged that such language clearly illustrates that the Trial Judge was correct in concluding that in the absence of similar wording, subsections 23(1) and (2) taken together result in an incomplete charging provision.

essentiel de l'imputation. Il n'y avait tout simplement pas de vente au Canada, ni de vente réputée au Canada [. . .] En l'absence de cet élément, je conclus qu'à l'égard des marchandises en cause, soit les échantillons de tabac fabriqués ou produits au Canada par la demanderesse pendant la période en cause, la demanderesse n'est pas assujettie à la taxe d'accise en vertu de la partie III de la Loi sur la taxe d'accise. [Non souligné dans l'original.]

[8] À mon avis, c'est à juste titre que le juge de première instance a conclu que dans le cas de marchandises réservées à l'usage du fabricant, il n'est pas nécessaire de préciser qui doit payer la taxe, puisque seul le fabricant a quoi que ce soit à voir avec les marchandises et est manifestement celui qui doit payer la taxe.

[9] Toutefois, j'estime que le juge de première instance a conclu à tort que les éléments du paragraphe 23(2), en particulier en ce qui touche l'exigence que les marchandises soient «vendues», n'avaient pas été réalisés.

[10] Le paragraphe 23(10) prévoit que, dans les circonstances applicables, les marchandises réservées à l'usage du fabricant sont réputées avoir été livrées à l'acheteur au moment où elles sont destinées à être employées par le fabricant. La livraison à l'acheteur suppose nécessairement qu'il y a eu un acheteur. Si la livraison à un acheteur est présumée, il faut aussi présumer qu'il y a eu achat et donc vente⁵. Par conséquent, l'élément de la vente, dont le juge de première instance a conclu qu'il manquait dans les paragraphes 23(1) et (2) considérés ensemble, fait l'objet d'une présomption au paragraphe 23(10). Il s'ensuit que, dans le cas où les marchandises sont réservées par le fabricant pour son usage, tous les éléments d'imposition de la taxe se trouvent clairement dans les termes des paragraphes 23(1), (2) et (10).

[11] L'avocat de l'intimée a cité plusieurs autres dispositions de la Loi qui prévoient expressément qu'une vente est réputée avoir eu lieu. Il s'agit de ce qu'on appelle des «opérations artificielles». L'avocat a fait valoir que cette formulation établit clairement que c'est à bon droit que le juge de première instance a conclu qu'en l'absence d'une formulation similaire, les paragraphes 23(1) et (2) considérés ensemble forment une disposition d'imposition incomplète.

[12] While recalling the concerns expressed in paragraphs 5 and 6 herein about microscopic comparisons of the various subsections of the Act, several observations are worth making. First of all, the effect of subsection 23(10) is to provide for a deemed sale. It involves only one person, the manufacturer, as I have already found. On the other hand, the subsections dealing expressly with deemed sales are dealing with transactions or processes involving more than one person.

[13] Subsection 23(3.1) [as enacted by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 15, s. 12] is typical. It reads as follows:

23. . . .

(3.1) For the purposes of this Part, a person who, pursuant to a contract for labour, manufactures or produces goods mentioned in Schedule I and II from any article or material supplied by another person, other than a manufacturer licensed for the purposes of this Part, for delivery to that other person shall be deemed to have sold the goods, at a sale price equal to the charge made under the contract in respect of the goods, at the time they are delivered to that other person. [Emphasis added.]

[14] Here Parliament is dealing with a specific situation where services are provided under a contract for labour involving articles or materials supplied by another which results in goods being manufactured as mentioned in Schedules I and II. This express wording covering a deemed sale is necessary to precisely establish the timing of the sale and amount of the sale price in circumstances where it is not evident that such service was sold.

[15] Paragraph 23(3)(a) [as am. by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 12, s. 12] is also an example of a special situation where Parliament has chosen to impose excise tax on gasoline or diesel fuel. In conjunction with subsections 23(1) and (2), the wording is specific to the petroleum industry, deeming the sale to have taken place between the manufacturer or producer and the retailer upon delivery to the retail outlet.

[16] These express deeming provisions for sales are distinguishable from the “internal use” situation before

[12] Sans oublier les préoccupations exprimées aux paragraphes 5 et 6 concernant les comparaisons à la loupe entre les divers paragraphes de la Loi, il convient de faire plusieurs observations. D’abord, le paragraphe 23(10) a pour effet de prévoir une vente réputée. Cette vente ne fait intervenir qu’une seule personne, le fabricant, ainsi que je l’ai déjà indiqué. Par contre, les paragraphes traitant expressément des ventes réputées portent sur des opérations ou des procédés faisant intervenir plus d’une personne.

[13] Le paragraphe 23(3.1) [édicte par L.R.C. (1985) (1^{er} suppl.), ch. 15, art. 12] est typique. Il est ainsi conçu:

23. [. . .]

(3.1) Pour l’application de la présente partie, quiconque fabrique or produit dans le cadre d’un contrat visant la main-d’œuvre, des marchandises visées à l’annexe I ou II à partir d’un article ou d’une matière fournis par une personne autre qu’un fabricant titulaire de licence pour l’application de la présente partie, pour livraison à cette autre personne, est réputé avoir vendu les marchandises à la date à laquelle elles sont livrées, à un prix de vente égal au montant exigé dans le cadre du contrat pour les marchandises. [Non souligné dans l’original.]

[14] Dans ce texte, le législateur traite d’une situation particulière où des services sont fournis dans le cadre d’un contrat visant la main-d’œuvre en vue de la fabrication ou de la production à partir d’un article ou d’une matière fournis par une autre personne de marchandises visées aux annexes I ou II. Cette formulation expresse de la vente réputée est nécessaire pour établir avec précision le moment de la vente et le prix de vente dans des circonstances où il n’est pas évident que ces services ont été vendus.

[15] L’alinéa 23(3)a) [mod. par L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 12, art. 12] constitue aussi un exemple d’une situation particulière où le législateur a choisi d’imposer la taxe d’accise sur l’essence ou le carburant diesel. En conjonction avec les paragraphes 23(1) et (2), la formulation est propre à l’industrie du pétrole, disposant que la vente est réputée avoir lieu entre le fabricant ou le producteur et le détaillant au moment de la livraison au point de vente au détail.

[16] Ces dispositions créant une présomption expresse de vente doivent être distinguées de la situation

us as in each case a specific sales clause is necessary to cover a specific artificial transaction between two parties.

[17] Reference was made by the respondent to subsection 52(1) [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34] found in Part VI of the Act which covers deemed sales in certain circumstances. That provision is empowering only and is to be used by the Minister where circumstances or conditions render it difficult to determine the value of the goods in question. I agree with the Trial Judge's conclusion that subsection 52(1) is not applicable to the facts of this case as the agreed facts disclose no evidence of valuation difficulties on the part of the Minister.

[18] Further I am not persuaded that the payment of excise tax in this case would result in "tax on tax" or "double taxation" in the case of cigarettes and manufactured tobacco. The excise tax on cigarettes and manufactured tobacco is a specific tax, rather than an *ad valorem* tax. That is, instead of being expressed as a percentage of sale price, as is more common, the excise tax is payable at a rate specified as a particular dollar value per unit of quantity, e.g. 10.277 cents per 5 cigarettes or \$6.254 per kilogram of manufactured tobacco. The *Wampole*⁶ case ruled that but for the double taxation effect created in that case, the distribution of free samples would be taxable as an appropriation for the manufacturer's own use. However, the tax at issue there (a federal sales tax) was an *ad valorem* tax.

[19] As recently noted by this Court, no double taxation results where a manufacturer raises the price of a good to compensate for other costs of doing business, if the tax imposed on the good is a specific tax rather than the *ad valorem* as was at issue in the *Wampole* case.

In the case of a specific tax, however, the taxpayer will not be required to pay "tax on tax" because the rate does not increase with the price of the goods, but with their quantity. Thus specific tax need not be refunded to avoid the payment

d'«usage interne» dans la présente affaire, dans la mesure où il faut, dans chaque cas, une disposition spécifique sur la vente pour couvrir une opération artificielle entre deux personnes.

[17] L'intimée a cité le paragraphe 52(1) [mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 34], se trouvant dans la partie VI de la Loi, qui couvre les ventes réputées dans certaines circonstances. Cette disposition ne fait que conférer un pouvoir au ministre, et celui-ci doit l'exercer seulement lorsque des circonstances ou conditions rendent difficile d'établir la valeur des marchandises en cause. Je souscris à la conclusion du juge de première instance que le paragraphe 52(1) n'est pas applicable aux faits de l'espèce, l'exposé conjoint des faits ne révélant aucun élément de preuve faisant état de difficulté du ministre à établir la valeur.

[18] En outre, je ne suis pas persuadé que le paiement de la taxe d'accise entraînerait une «taxe sur la taxe» ou une «double taxation» dans le cas des cigarettes et du tabac fabriqué. La taxe d'accise sur les cigarettes et le tabac fabriqué est une taxe spécifique, plutôt qu'une taxe *ad valorem*. C'est-à-dire que, au lieu d'être exprimée en pourcentage du prix de vente, comme il est plus courant, la taxe d'accise est fixée à un taux exprimé comme un somme d'argent par unité de quantité, p. ex. 10,277 cents par 5 cigarettes ou 6,254 \$ par kilogramme de tabac fabriqué. L'arrêt *Wampole*⁶ a statué que, si ce n'était de l'effet de double taxation créé dans cette affaire, la distribution d'échantillons gratuits serait taxable comme une affectation à l'usage du fabricant. Toutefois, la taxe examinée dans cet arrêt (une taxe de vente fédérale) était une taxe *ad valorem*.

[19] Ainsi que l'a noté récemment la Cour, il n'y a pas de double taxation lorsqu'un fabricant augmente le prix d'une marchandise pour compenser d'autres coûts de son activité, dans le cas où la taxe imposée sur la marchandise est une taxe spécifique plutôt qu'une taxe *ad valorem* comme celle qui est en cause dans l'arrêt *Wampole*.

Dans le cas d'une taxe spécifique, toutefois, le contribuable ne sera pas tenu de payer la «taxe sur la taxe», parce que le taux n'augmente pas en fonction du prix des marchandises, mais plutôt en fonction de la quantité de celles-ci. Il n'est

of “tax on tax”.⁷

[20] In my analysis, the appropriation of cigarettes and manufactured tobacco for the respondent’s own use, falls squarely within the provisions of subsections 23(1), (2) and (10) of the Act and is subject to a specific tax pursuant to Schedule II of the Act. However, the *ad valorem* tax on cigars manufactured by the respondent is not enforceable being in effect double taxation.

[21] I would allow the appeal with costs in relation to cigarettes and manufactured tobacco, set aside the decision of the Trial Division with respect of these products and dismiss with costs the respondent’s appeal with regard to these products. I would dismiss the appeal in relation to cigars.

LÉTOURNEAU J.A.: I agree.

SEXTON J.A.: I agree.

¹ Reported as *RJR-MacDonald Inc. v. Canada*, [1999] 4 F.C. 3 (T.D.).

² *Ibid.*, at p. 18.

³ *W.R. McRae v. R.*, [1997] 3 C.T.C. 337 (F.C.A.), at p. 344.

⁴ S. 23(10) was amended effective January 1, 1988 [R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 12, s. 12].

⁵ See Hugessen J.A. in *Suncor Inc. v. R.*, [1996] 2 C.T.C. 144 (F.C.A.), at p. 151.

⁶ *King, The v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*, [1931] S.C.R. 494.

⁷ *Canadian Turbo (1993) Ltd. v. R.*, [1997] 1 C.T.C. 130 (F.C.A.), at p. 134, *per* McDonald J.A.

donc pas nécessaire qu’une taxe spécifique soit remboursée pour que le paiement d’une «taxe sur la taxe» soit évité⁷.

[20] Selon mon analyse, l’affectation de cigarettes et de tabac fabriqué à l’usage de l’intimée relève parfaitement des dispositions des paragraphes 23(1), (2) et (10) de la Loi et est assujettie à une taxe spécifique en vertu de l’annexe II de la Loi. Toutefois, la taxe *ad valorem* sur les cigares fabriqués par l’intimée ne peut être imposée, puisqu’elle serait en fait une double taxation.

[21] Je suis d’avis d’accueillir l’appel, avec dépens, à l’égard des cigarettes et du tabac fabriqué, d’infirmier la décision de la Section de première instance à l’égard de ces produits, et de rejeter l’appel de l’intimée, avec dépens, à l’égard de ces produits. Je suis d’avis de rejeter l’appel à l’égard des cigares.

LÉTOURNEAU, J.C.A.: Je souscris.

SEXTON, J.C.A.: Je souscris.

¹ Publiée sous l’intitulé *RJR-MacDonald c. Canada*, [1999] 4 C.F. 3 (1^{re} inst.).

² *Ibid.*, à la p. 18.

³ *W.R. McRae c. R.*, [1997] 3 C.T.C. 337 (C.A.F.), à la p. 344.

⁴ L’art. 23(10) a été modifié, à compter du 1^{er} janvier 1988 [L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 12, art. 12].

⁵ Voir le juge Hugessen, dans la décision *Suncor Inc. c. R.*, [1996] 2 C.T.C. 144 (C.A.F.), à la p. 151.

⁶ *King, The v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*, [1931] R.C.S. 494.

⁷ *Canadian Turbo (1993) Ltd. c. R.*, [1997] 1 C.T.C. 130 (C.A.F.), à la p. 134, le juge McDonald.