

A-456-79

A-456-79

The Queen (Appellant) (Defendant)

v.

British Columbia Railway Company (Respondent) (Plaintiff)

Court of Appeal, Thurlow C.J., Heald and Urie JJ.—Vancouver, February 5; Ottawa, March 23, 1981.

Excise tax — Sales tax — Goods prepared for use by manufacturer and not for sale — Appeal from the decision of the Trial Judge that the Excise Tax Act failed to specify the time at which the consumption or sales tax was payable on the respondent's railroad ties — Whether or not the Act specifies the time at which consumption or sales tax is payable — Whether any tax is payable at all — Appeal dismissed — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 27, 28.

This is an appeal from the decision of the Trial Judge that the *Excise Tax Act* failed to specify the time at which the consumption or sales tax was payable on the respondent's railroad ties. The respondent manufactured the ties for its own use. The Department of National Revenue assessed against the respondent, sales and consumption tax in respect of the ties. The respondent appealed against the assessment. The Trial Judge found that as the Act failed to specify the time the tax was payable no liability for tax arose. The first question is whether or not the Act specifies the time the tax was payable. The second question is whether the respondent is liable to pay any tax.

Held, the appeal is dismissed. The Trial Judge did not err in finding that because the Act failed to specify the time at which the sales tax was payable, no liability was imposed on the respondent. The authorities cited are not determinative of the question posed for determination by the Court in this appeal.

Per Thurlow C.J. dissenting: When the manufacturer of goods uses or consumes them there is no sale within the ordinary meaning of that term. Neither is there a delivery to a purchaser or a passing of property in the goods to a purchaser. The time for payment of tax on such goods thus cannot be determined by the ordinary meaning of subparagraph 27(1)(a)(i). But Parliament has deemed by paragraph 28(1)(d) that what occurs when a manufacturer of goods uses them for his own purposes, is a sale for the purposes of the Act. It is not difficult to consider the sale and its incidents of delivery and passing of property as all occurring at the same time, that is to say, the time of the use of the goods by the manufacturer, and to conclude that the time for payment of the tax is fixed by the Act as the time when the goods are so used. The Act does not fail to specify the time at which consumption or sales tax was payable. He is liable for tax accordingly.

R. v. Fraser Cos., Ltd. [1931] S.C.R. 490, considered. *Bank of Nova Scotia v. The King* [1930] S.C.R. 174,

La Reine (Appelante) (Défenderesse)

c.

La British Columbia Railway Company (Intimée) (Demanderesse)

Cour d'appel, le juge en chef Thurlow, les juges Heald et Urie—Vancouver, 5 février; Ottawa, 23 mars 1981.

Taxe d'accise — Taxe de vente — Marchandises destinées au propre usage du fabricant, non à être vendues — Appel de la décision du premier juge selon laquelle la Loi sur la taxe d'accise omet de préciser l'époque à laquelle la taxe de vente ou de consommation sur les traverses de chemins de fer de l'intimée était payable — Il échet d'examiner si la Loi indique l'époque à laquelle la taxe de consommation ou de vente est payable — Il échet d'examiner s'il y a une taxe quelconque à payer — Appel rejeté — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c. E-13, art. 27, 28.

Il s'agit de l'appel de la décision du premier juge selon laquelle la *Loi sur la taxe d'accise* omet d'indiquer l'époque à laquelle la taxe de vente ou de consommation sur les traverses de chemins de fer de l'intimée était payable. L'intimée destinait les traverses qu'elle fabriquait à son propre usage. Le ministère du Revenu national a cotisé l'intimée pour les traverses, lui demandant paiement de la taxe de vente ou de consommation. L'intimée a formé appel de cette cotisation. Le premier juge a statué qu'étant donné que la Loi ne précisait pas le moment auquel la taxe était payable, le paiement de cette taxe n'était pas dû. Il échet d'abord d'examiner si la Loi précise l'époque où la taxe est payable et si l'intimée doit effectivement payer une taxe quelconque.

Arrêt: l'appel est rejeté. Le premier juge n'a pas eu tort de statuer qu'étant donné que la Loi ne précisait pas le moment auquel la taxe de vente était payable, l'intimée ne devait pas le paiement de cette taxe. La jurisprudence citée ne décide pas du litige soumis à l'appréciation de la Cour dans cet appel.

Le juge en chef Thurlow dissident: Lorsque le fabricant de certaines marchandises s'en sert ou les consomme, il n'y a pas de vente au sens ordinaire du terme. Il n'y a pas non plus délivrance à un acheteur ni cession du droit de propriété à ce dernier. Le moment où la taxe est payée sur ces biens ne peut donc être établi par le sens ordinaire du sous-alinéa 27(1)a)(i). Mais le législateur a présumé par l'alinéa 28(1)d) que lorsqu'un fabricant se sert des marchandises qu'il fabrique à ses propres fins, il y a effectivement vente aux fins de la Loi. Il n'est pas difficile de considérer la vente et ses incidents, la délivrance et la cession du droit de propriété, comme s'étant tous produits au même moment, c'est-à-dire au moment où le fabricant a utilisé les marchandises, et de conclure que l'époque du paiement de la taxe est fixée par la Loi au moment où les marchandises sont ainsi utilisées. La Loi n'omet nullement de spécifier le moment où la taxe de consommation ou de vente est payable. En conséquence, il y avait, pour l'intimée, obligation de payer.

Arrêts examinés: *R. c. Fraser Cos., Ltd.* [1931] R.C.S. 490; *La Banque de Nouvelle-Écosse c. Le Roi* [1930]

considered. *R. v. Dominion Bridge Co. Ltd.* [1940] S.C.R. 487, considered. *R. v. Canadian Pacific Railway Co.* [1971] S.C.R. 821, considered. *R. v. Henry K. Wampole & Co., Ltd.* [1931] S.C.R. 494, discussed.

APPEAL.

COUNSEL:

William Hohmann for appellant (defendant).

P. N. Thorsteinsson for respondent (plaintiff).

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant (defendant).

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, for respondent (plaintiff).

The following are the reasons for judgment rendered in English by

THURLOW C.J. (*dissenting*): This appeal is from a judgment of the Trial Division [[1979] 2 F.C. 122] answering a question that had been set down for determination before trial under Rule 474. The action was brought by the respondent seeking declarations with respect to its liability under the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, as amended, for taxes on railroad ties, of which the respondent was admittedly the manufacturer or producer, manufactured or produced in Canada and used by the respondent in the repair and maintenance of its railroad. The question and the answer follow:

Question One: Did the *Excise Tax Act* fail to specify the time at which the consumption or sales tax was payable on the Plaintiff's railroad ties, and if so, is there any liability on the Plaintiff for payment of the consumption or sales tax assessed by the Minister in this case?

Answer: The *Excise Tax Act* failed to specify the time at which the consumption or sales tax was payable on the Plaintiff's railroad ties. There is no liability on the Plaintiff for payment of the consumption or sales tax assessed by the Minister of National Revenue in the following assessments:

- (a) Assessment dated May 13, 1971 covering the period June 14, 1963 to April 30, 1969 of the Plaintiff.
- (b) Assessment dated June 17, 1971 covering the period May 1, 1969 to March 31, 1971 of the Plaintiff.
- (c) Assessment dated November 29, 1973 covering the period April 1, 1971 to June 30, 1973 of the Plaintiff.

R.C.S. 174; *R. c. Dominion Bridge Co. Ltd.* [1940] R.C.S. 487; *R. c. Canadian Pacific Railway Co.* [1971] R.C.S. 821. Arrêt analysé: *R. c. Henry K. Wampole & Co., Ltd.* [1931] R.C.S. 494.

a APPEL.

AVOCATS:

William Hohmann pour l'appelante (défendesse).

b *P. N. Thorsteinsson* pour l'intimée (demanderesse).

PROCUREURS:

c *Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante (défenderesse).

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, pour l'intimée (demanderesse).

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

LE JUGE EN CHEF THURLOW (*dissant*): Cet appel est formé d'un jugement de la Division de première instance [[1979] 2 C.F. 122] qui répond à un point de droit dont l'élucidation était demandée en vertu de la Règle 474. C'est l'intimée qui a engagé l'action, demandant que soit précisée sa responsabilité selon la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13 modifiée, quant aux taxes à payer sur ses traverses de chemins de fer dont elle était, elle le reconnaissait, le fabricant ou producteur, fabriquées ou produites au Canada et utilisées par elle pour réparer et entretenir son chemin de fer. Voici la question et la réponse qui y ont été données:

[TRADUCTION] Première question: La *Loi sur la taxe d'accise* omet-elle d'indiquer l'époque à laquelle la taxe de vente ou de consommation sur les traverses de chemins de fer de la demanderesse est payable et dans ce cas celle-ci doit-elle payer cette taxe selon la cotisation établie par le Ministre en l'espèce?

Réponse: La *Loi sur la taxe d'accise* ne précise pas l'époque où la taxe de vente ou de consommation était payable pour les traverses de chemins de fer de la demanderesse. La demanderesse n'est pas obligée au paiement de la taxe de vente ou de consommation demandé par le ministre du Revenu national par les cotisations suivantes:

- a) La cotisation de la demanderesse en date du 13 mai 1971, couvrant la période allant du 14 juin 1963 au 30 avril 1969.
- b) La cotisation de la demanderesse en date du 17 juin 1971, couvrant la période allant du 1^{er} mai 1969 au 31 mars 1971.
- c) La cotisation de la demanderesse, en date du 29 novembre 1973, couvrant la période allant du 1^{er} avril 1971 au 30 juin 1973.

The material statutory provisions are subparagraph 27(1)(a)(i) and subsection 28(1) of the *Excise Tax Act*. They read:

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

(a) produced or manufactured in Canada

(i) payable, in any case other than a case mentioned in subparagraph (ii) or (iii), by the producer or manufacturer at the time when the goods are delivered to the purchaser or at the time when the property in the goods passes, whichever is the earlier,

28. (1) Whenever goods are manufactured or produced in Canada under such circumstances or conditions as render it difficult to determine the value thereof for the consumption or sales tax because

(d) such goods are for use by the manufacturer or producer and not for sale;

the Minister may determine the value for the tax under this Act and all such transactions shall for the purposes of this Act be regarded as sales.

These provisions have been in the *Excise Tax Act* for some fifty years without material change.

The learned Trial Judge reached his conclusion reluctantly, after considering these and other provisions carefully and at length. He did so notwithstanding the fact that on these same statutory provisions the Supreme Court had held on a number of occasions in closely similar situations that tax was payable. In none of these cases does it appear that the precise point which found favour with the learned Trial Judge was raised or determined but it was, in my opinion, involved in the Court's conclusions and it appears to me that these decisions point to the proper approach to the construction of the particular statutory provisions.

In *The King v. Fraser Companies, Limited*¹ the issue was the liability of the respondent for tax in respect of lumber manufactured as part of the respondent's stock-in-trade for sale in the course of its business but used by the respondent in the construction of buildings. The Supreme Court overruled the judgment of the President of the Exchequer Court who, by reading what is now paragraph 28(1)(d) narrowly and as limited to the

¹ [1931] S.C.R. 490.

Les dispositions en cause sont les sous-alinéa 27(1)a(i) et paragraphe 28(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*; les voici:

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

a) produites ou fabriquées au Canada,

(i) payable, dans tout cas autre que celui mentionné au sous-alinéa (ii) ou (iii), par le producteur ou fabricant à l'époque où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou à l'époque où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre,

28. (1) Chaque fois que des marchandises sont fabriquées ou produites au Canada dans des conditions ou circonstances telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que

d) ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou du producteur et non à vendre;

le Ministre peut en fixer la valeur pour la taxe sous le régime de la présente loi et toutes ces opérations sont, pour les fins de la présente loi, considérées comme des ventes.

Ces dispositions font partie de la *Loi sur la taxe d'accise* depuis quelque cinquante ans sans modification substantielle.

Le distingué premier juge est arrivé à sa conclusion à regret, après un examen soigneux et approfondi des dispositions pertinentes, dont celle-là, et ce malgré le fait que la Cour suprême ait jugé que les mêmes dispositions légales, à plusieurs occasions, dans des cas fortement semblables, rendaient la taxe payable. En aucune de ces affaires il ne semble que le point précis que le distingué premier juge a reconnu fondé n'ait été soulevé, ni décidé; il était cependant, à mon avis, supposé par les conclusions de la Cour et il me semble que ces décisions montrent la démarche qu'il faut suivre lorsqu'il s'agit d'interpréter ces dispositions légales.

Dans l'arrêt *Le Roi c. Fraser Companies, Limited*¹, le litige portait sur l'obligation fiscale de l'intimée relative au bois qu'elle avait fabriqué dans le cours de son commerce mais qu'elle utilisait pour la construction de ses bâtiments. La Cour suprême reforma le jugement du président de la Cour de l'Échiquier, lequel en interprétant ce qui est maintenant devenu l'alinéa 28(1)d restrictivement, comme ne visant que les fins de la fabrica-

¹ [1931] R.C.S. 490.

purpose of the manufacture, had held that the lumber did not fall within the wording regardless of the use to which the lumber had been put.

Smith J. for the majority said at pages 492-493:

The learned President of the Exchequer Court, before whom the case was tried, dismissed the action (1), on the ground that the lumber so consumed was produced in the ordinary course of business for sale, and not specifically for use by the manufacturer, within the meaning of the above quoted s. 87(d).

With great respect, I am unable to take this view of the meaning and effect of these provisions of the Act. To so construe them is to put a narrow and technical construction upon the precise words used in clause (d), without taking into consideration the meaning and intent of the statute as a whole. It seems to me clear that the real intention was to levy a consumption or sales tax of four per cent. on the sale price of all goods produced or manufactured in Canada, whether the goods so produced should be sold by the manufacturer or consumed by himself for his own purposes.

The view taken in the court below would result in the introduction of an exception to the general rule that all goods produced or manufactured are to pay a tax, and would amount to a discrimination in favour of a particular consumer. As an example, it is not unusual for a manufacturer engaged in the production and manufacture of lumber for sale to engage at the same time in the business of a building contractor. He manufactures his lumber for sale, and, as a general rule, would not manufacture any specific lumber for use in connection with his building contracts, but would simply take lumber for these purposes from the general stock manufactured for sale, and might thus, under the view taken in the court below, escape taxation on all lumber thus diverted from the general stock manufactured for sale.

I am of opinion that, construing the provisions of the Act as a whole, the respondent is liable for taxes on the lumber consumed by him, as claimed.

In an earlier case, *Bank of Nova Scotia v. The King*² Anglin C.J.C. said with respect to the provision:

We cannot find anything in the statute to support the view put forward by counsel for the appellant that its application is confined to a manufacturer or producer whose business is manufacturing or producing for sale. That construction of the Act would involve the exclusion from our consideration of clause (d) of s. 87, which, in our opinion, was introduced to remove any doubt that the statute was intended to apply to a case such as that at bar.

In *The King v. Henry K. Wampole & Company, Limited*³ Anglin C.J.C. speaking for the majority of the Court said:

² [1930] S.C.R. 174 at p. 179.

³ [1931] S.C.R. 494 at pp. 496-497.

tion, avait dit que le texte ne visait pas le bois indépendamment de l'usage auquel il avait été employé.

a Le juge Smith, au nom de la majorité, écrit, aux pages 492 et 493:

[TRADUCTION] Le savant président de la Cour de l'Échiquier, qui a entendu l'affaire a rejeté l'action au motif que le bois ainsi utilisé avait été produit dans le cours ordinaire des affaires à des fins de vente et non spécialement pour être utilisé par le fabricant, aux termes de l'art. 87d) précité.

b En toute déférence, il m'est impossible de retenir cette interprétation quant au sens et à l'effet de ces dispositions de la Loi. Cette interprétation des termes de la clause d) est trop restrictive et trop littérale, et elle ne tient pas compte du sens et de l'objet de la loi considérée dans son ensemble. Il me semble clair que l'intention véritable du législateur était de lever une taxe à la consommation ou une taxe de vente de quatre pour cent sur le prix de vente de toute marchandise fabriquée ou produite au Canada, que les marchandises ainsi produites soient vendues par le fabricant ou qu'il les utilise pour répondre à ses propres besoins.

c Les vues qu'entretient la juridiction inférieure amèneraient l'introduction d'une exception à la règle générale voulant que toutes les marchandises produites ou fabriquées soient taxables, ce qui équivaldrait à discriminer en faveur d'un consommateur particulier. Par exemple il est courant qu'un fabricant qui se livre à la production et à la fabrication du bois d'œuvre pour la vente, se livre en même temps aux activités d'entrepreneur de construction. Il fabrique son bois pour la vente et non pas en général, pour l'utiliser dans ses marchés de construction. A cette fin, il se contente d'emprunter du bois au stock général de bois qu'il fabrique pour la vente et peut donc, d'après les conclusions de la cour d'instance inférieure, échapper à la taxe pour tout le bois ainsi emprunté.

d Je suis d'avis qu'il ressort de l'ensemble de la Loi que l'intimée est tenue de payer les taxes sur le bois consommé par elle, comme il lui est réclamé.

e Dans une affaire antérieure, *La Banque de Nouvelle-Écosse c. Le Roi*², le juge en chef Anglin a dit de cette disposition:

f [TRADUCTION] Nous ne trouvons rien dans la loi qui justifie les vues avancées par l'avocat de l'appelante voulant que son application soit limitée au fabricant ou au producteur dont les affaires consistent à fabriquer ou à produire pour vendre. Cette interprétation de la Loi impliquerait que serait exclue de notre examen la clause d) de l'art. 87 qui, à notre avis, a été introduite pour supprimer tout doute sur le fait qu'on a voulu que la loi s'applique à une espèce comme celle en cause.

g Dans *Le Roi c. Henry K. Wampole & Company, Limited*³ le juge en chef Anglin, au nom de la majorité de la Cour, a dit:

² [1930] R.C.S. 174 à la p. 179.

³ [1931] R.C.S. 494 aux pp. 496 et 497.

I was, at the hearing of this appeal, strongly of the view that the sample goods in question were subject to the tax sought to be collected in this case. My construction of clause (d) of section 87 is that the "use" by the manufacturer or producer of goods not sold includes any use whatever that such manufacturer or producer may make of such goods, and is wide enough to cover their "use" for advertising purposes by the distribution of them as free samples, as is the case here. I am, therefore, with great respect, unable to agree in the reasons assigned by the learned trial judge for dismissing this petition ([1931] Ex. C.R. 7).

In *The King v. Dominion Bridge Company Limited*⁴ the question was whether the respondent was entitled to a refund of tax on bridge members manufactured by the respondent and incorporated into a bridge under a contract for its construction for the Crown in right of a province. Section 105 provided for such a refund of tax on goods "sold" to the Crown.

Duff C.J.C. said [at page 490]:

The contract in this case was a contract for building the superstructure of a bridge and the erection of it and the securing of it; and the contract price was an entire price for the entire job. It was not, in the ordinary sense of the words, a contract, I think, for the sale of the superstructure or for the sale of the members of the superstructure. The production, however, of the members of the superstructure for the purpose of fulfilling the contract would bring the case within section 87(d) (*Special War Revenue Act*, R.S.C. 1927, c. 179 and amendments).

In *The King v. Fraser Companies* ([1931] S.C.R. 490), four judges of this Court (Newcombe, Rinfret, Lamont and Smith J.J.) expressed the view touching the application of section 87(d) to the facts of that case which, I think, applies here. In the judgment of those learned judges, delivered by Smith J., it is said (p. 493):

Then after citing a portion of the passage cited above the Chief Justice continued:

This passage in the reasons of my brother Smith was not part of the *ratio decidendi* but it was the considered opinion of the four judges who constituted the majority of the Court. They said that, if a building contractor is also a manufacturer of building material, lumber or brick for example, and uses, for the purpose of executing a building contract, brick or lumber produced by himself, that is a case within section 87(d) and the transaction is, by force of that section, deemed to be a sale and he is chargeable accordingly. In the present case the members of the bridge produced were produced specially for the purposes of the contract.

I have fully considered the able argument addressed to us by Mr. Forsyth and my conclusion is that, when sections 86 and 87 are read together, this transaction falls within the category of

⁴ [1940] S.C.R. 487 at pp. 488-489.

[TRADUCTION] J'étais, lors de l'instruction de l'appel, tout à fait d'avis que les marchandises en question étaient assujetties à la taxe qu'on voulait percevoir en l'espèce. J'interprète le terme «usage» de la clause d) de l'article 87, usage par le fabricant ou producteur des marchandises invendues, comme incluant tout usage quel qu'il soit que ce producteur ou fabricant peut faire de ces marchandises; le terme est d'une acception suffisamment large pour couvrir leur «usage» à des fins publicitaires, soit leur distribution comme échantillon gratuit comme c'est le cas ici. Je suis donc, en toute déférence, incapable de souscrire aux motifs donnés par le distingué premier juge pour rejeter la pétition ([1931] R.C.É. 7).

Dans l'affaire *Le Roi c. Dominion Bridge Company Limited*⁴, il s'agissait de savoir si l'intimée avait droit au remboursement de la taxe sur certaines parties d'un pont qu'elle avait fabriquées et incorporées au pont en vertu d'un contrat pour sa construction au profit de Sa Majesté du chef d'une province. L'article 105 prévoyait un tel remboursement de la taxe pour les marchandises «vendues» à la Couronne.

Le juge en chef Duff a dit [à la page 490]:

[TRADUCTION] Il s'agit ici d'un marché de construction afférent à la superstructure d'un pont, à son érection et à sa fixation où le prix des travaux est global. Il ne s'agit pas d'un contrat, au sens ordinaire du mot, qui vise la vente de la superstructure ou des parties de cette superstructure. Toutefois, la production de ces parties aux fins d'exécution du marché fait tomber l'affaire dans le cadre de l'article 87d) (*Loi spéciale des revenus de guerre*, S.R.C. 1927, c. 179 et ses modifications).

Dans *Le Roi c. Fraser Companies* ([1931] R.C.S. 490), quatre juges de cette Cour (Newcombe, Rinfret, Lamont et Smith) ont exprimé des vues sur l'application de l'article 87d) aux faits de cette cause-là, qui à mon avis s'appliquent ici. L'arrêt rendu par ces savants juges et prononcé par le juge Smith, déclare entre autres (p. 493):

Puis, après avoir cité une portion du passage précité, il poursuivait:

[TRADUCTION] Ce passage des motifs de mon collègue Smith ne fait pas partie de la *ratio decidendi*, mais il traduit l'opinion des quatre juges qui ont formé la majorité de la Cour. Selon eux, si un entrepreneur de construction est aussi un fabricant de matériaux de construction, de bois ou de brique, par exemple, et se sert pour exécuter un marché de construction du bois ou de la brique qu'il a produits, l'affaire entre dans le cadre de l'article 87d) et l'opération, par l'autorité de cet article, est réputée une vente et est donc taxable. Dans la présente affaire, les parties du pont produites, l'ont été aux fins du marché.

J'ai examiné à fond l'habile plaidoyer que M^e Forsyth nous a adressé et je conclus que quand on lit les articles 86 et 87 conjointement, cette transaction tombe dans la catégorie des

⁴ [1940] R.C.S. 487 aux pp. 488 et 489.

cases described by section 87(d), and that the view expressed by my brother Smith in *Fraser's* case ([1931] S.C.R. 490) is the view which ought to govern us in the disposition of this appeal. I think, in this respect, the practice of the Department is right.

and after referring to and citing section 105:

The question to be decided is not without difficulty. I have come to the conclusion that "goods" are "sold" within the meaning of this section when there is a sale that is such solely by force of the statutory declaration that it shall be deemed to be a sale for the purposes of the statute. Section 105 is part of the statute and transactions within the declaration are, therefore, deemed to be sales for the purposes of the section. A transaction within section 87(2), for example, would, if the other conditions were fulfilled, be a sale within section 105.

Finally, in *The Queen v. Canadian Pacific Railway Company*⁵, Spence J. speaking for the Court, after citing the paragraph corresponding to the present 28(1)(d), said:

It, therefore, matters not whether the goods are to be sold by the producer or manufacturer or be used for the purposes of such producer or manufacturer and in either case the goods are taxable.

In my view it is obvious that the wording of paragraph 28(1)(d) presents problems if one seeks to construe it strictly in applying it to situations such as the present one and those in the cases I have cited. Under subparagraph 27(1)(a)(i) tax is imposed on the price. In paragraph 28(1)(d) the word used is "value". But this did not prevent the Supreme Court from holding in effect that when the goods are used or consumed by the manufacturer the two words refer to the same thing. Nor did the fact that in their context the words "such goods are for use by the manufacturer or producer and not for sale" seem to refer to the purpose of production serve to defeat the tax when the goods, though manufactured for sale, were turned to the manufacturer's use. Nor does the use of the word "transaction" appear to have raised any difficulty.

In ordinary language when the manufacturer of goods uses or consumes them there is no sale within the ordinary meaning of that term. Neither is there a delivery to a purchaser or a passing of property in the goods to a purchaser. The time for

cas décrits par l'article 87d), et que les vues exprimées par mon collègue Smith dans l'affaire *Fraser* ([1931] R.C.S. 490) doivent nous inspirer dans le règlement du présent appel. Je pense qu'en l'occurrence les pratiques du Ministère sont correctes.

^a Et, après s'être référé à l'article 105 et l'avoir cité, il ajoutait:

[TRADUCTION] La question à trancher présente quelque difficulté. J'en suis arrivé à la conclusion que les «marchandises» sont «vendues» au sens du présent article si l'opération est devenue une vente du seul fait de la disposition de la loi suivant laquelle l'opération est réputée être une vente aux fins de la loi. L'article 105 fait partie de la loi et les opérations qui figurent dans la disposition sont donc réputées être des ventes aux fins de l'article. Une opération dans le cadre de l'article 87(2), par exemple, sera, si les autres conditions sont remplies, une vente dans le cadre de l'article 105.

^b Enfin, dans l'arrêt *La Reine c. Canadian Pacific Railway Company*⁵, le juge Spence, au nom de la Cour, après avoir cité l'alinéa correspondant à ^c l'actuel alinéa 28(1)d), dit:

Il n'importe donc pas que le producteur ou fabricant destine ces marchandises à la vente ou à son propre usage; dans l'un et l'autre cas, elles sont taxables.

^e Comme je vois la chose, il est évident que le libellé de l'alinéa 28(1)d) présente des difficultés pour celui qui cherche à l'interpréter strictement en l'appliquant à des cas comme en l'espèce et à ceux des affaires que j'ai citées. D'après le sous-^f alinéa 27(1)a)(i), la taxe est imposée sur le prix. Dans l'alinéa 28(1)d), on emploie le terme «valeur». Mais cela n'a pas empêché la Cour suprême de dire que lorsque des marchandises sont utilisées ou consommées par le fabricant, les deux ^g termes visent en fait la même chose. De même le fait que, pris dans son contexte, l'expression «ses marchandises sont à l'usage du fabricant ou du producteur et non à vendre» semble concerner la destination de la production, n'empêche pas la ^h perception de la taxe lorsque les marchandises, quoique fabriquées pour être vendues, sont utilisées par le fabricant. L'emploi du terme «opération» ne semble pas non plus avoir soulevé quelque ⁱ difficulté.

^j Dans la langue courante, lorsque le fabricant de certaines marchandises s'en sert ou les consomme, il n'y a pas de vente au sens ordinaire du terme. Il n'y a pas non plus délivrance à un acheteur ni cession du droit de propriété à ce dernier. Le

⁵ [1971] S.C.R. 821 at p. 825.

⁵ [1971] R.C.S. 821 à la p. 825.

payment of tax on such goods thus cannot be determined by the ordinary meaning of subparagraph 27(1)(a)(i). Such wording simply does not fit the situation where the goods are used or consumed by the manufacturer himself. But Parliament can deem, and, as it seems to me, it has by paragraph 28(1)(d) deemed what occurs when a manufacturer of goods uses them for his own purposes, to be a sale for the purposes of the Act, including, as it seems to me, subparagraph 27(1)(a)(i) of the Act. To make the statute workable it seems to me to be both necessary and permissible to treat the statutory sale as having the ordinary features of a sale, that is to say, delivery of the goods and transfer of title to a purchaser. Once it is accepted that for the purposes of subparagraph 27(1)(a)(i) what is not a sale is to be regarded as a sale including a delivery and transfer of title, it does not seem to me to be difficult or to involve any broader interpretation of paragraph 28(1)(d) than was adopted by the Supreme Court in the cases I have mentioned to consider the sale and its incidents of delivery and passing of property as all occurring at the same time, that is to say, the time of the use of the goods by the manufacturer and to conclude that the time for payment of the tax is fixed by the statute as the time when the goods are so used.

I would allow the appeal with costs and return the matter to the Trial Division for determination on the basis that the answer to the question is: The *Excise Tax Act* does not fail to specify the time at which consumption or sales tax was payable on the plaintiff's railway ties. The tax was payable by the plaintiff when the ties were used or consumed by the plaintiff by putting them to use in its railroad and the plaintiff is liable for tax accordingly.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

URIE J.: I have had the opportunity of reading the reasons for judgment of the Chief Justice but regret that I am unable to concur with them and, as a consequence, with his proposed disposition of the appeal.

moment où la taxe est payée sur ces biens ne peut donc être établi par le sens ordinaire du sous-alinéa 27(1)a)(i). Ce texte est tout simplement inapplicable à des marchandises utilisées ou consommées par le fabricant lui-même. Mais le législateur peut présumer et, il me semble qu'il a, par l'alinéa 28(1)d), présumé que lorsqu'un fabricant se sert des marchandises qu'il fabrique à ses propres fins, il y a effectivement vente aux fins de la Loi, y compris, me semble-t-il, du sous-alinéa 27(1)a)(i). Pour que la loi soit fonctionnelle, il me semble qu'il est à la fois nécessaire et permis de considérer cette vente légale comme ayant les caractéristiques ordinaires d'une vente, c'est-à-dire, délivrance des marchandises et transfert du droit de propriété à l'acheteur. Une fois accepté que pour les fins du sous-alinéa 27(1)a)(i), ce qui n'est pas une vente doit être considéré comme tel, y inclus la délivrance et le transfert du droit de propriété, il ne me paraît pas difficile ni nécessaire de donner à l'alinéa 28(1)d) une interprétation plus large que celle donnée par la Cour suprême dans les arrêts que j'ai mentionnés et de considérer la vente et ses incidents, la délivrance et la cession du droit de propriété, comme s'étant tous produits au même moment, c'est-à-dire au moment où le fabricant a utilisé les marchandises, et de conclure que l'époque du paiement de la taxe est fixée par la loi au moment où les marchandises sont ainsi utilisées.

J'accueillerais l'appel avec dépens et renverrais l'affaire à la Division de première instance pour décision en prenant en compte que la réponse à la question est: La *Loi sur la taxe d'accise* n'omet nullement de spécifier le moment où la taxe de consommation ou de vente sur les traverses de chemins de fer de la demanderesse était payable. C'était au moment où elle les a utilisées ou consommées sur son chemin de fer et, en conséquence, il y avait, pour elle, obligation de payer.

* * *

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

LE JUGE URIE: J'ai pu lire l'opinion du juge en chef mais je suis à regret incapable d'y souscrire et en conséquence de statuer sur l'appel comme il le propose.

I am of the opinion that the learned Trial Judge did not err in answering Question One of the preliminary questions of law by finding that because the *Excise Tax Act* failed to specify the time at which the consumption or sales tax was payable on the respondent's railroad ties, no liability was imposed on the respondent for the payment of such tax notwithstanding the claim therefor by the Minister of National Revenue by virtue of the assessments placed in issue in this action.

I am, moreover, in substantial agreement with his reasons for judgment dated December 8, 1978 and his supplementary reasons for judgment dated June 29, 1979.

Appellant's counsel in his memorandum of fact and law referred to judgments of the Supreme Court of Canada, in *The Queen v. Canadian Pacific Railway Company* [supra], *Bank of Nova Scotia v. The King* [supra], *The King v. Fraser Companies, Limited* [supra], and *The King v. Dominion Bridge Company Limited* [supra], as well as decisions of the Exchequer Court of Canada, in support of his proposition that paragraph 28(1)(d) of the Act ought not to be construed in the manner found by the learned Trial Judge. With respect, I do not believe that those authorities are apposite in this case because it appears clear from my reading of them that the point raised in Question One was not one which was raised or considered therein. I am, therefore, of the view that the authorities cited are not determinative of the question posed for determination by the Court in this appeal. As a result, in my view, the learned Trial Judge in answering Question One correctly interpreted the relevant provisions of the *Excise Tax Act* and I cannot usefully add anything to his reasons for so deciding.

Accordingly, I would dismiss the appeal with costs.

* * *

HEALD J.: I concur.

Je suis d'avis que le distingué premier juge n'avait pas tort de répondre à la première question des points de droit préliminaires en concluant, étant donné que la *Loi sur la taxe d'accise* ne précisait pas le moment auquel la taxe de vente ou de consommation sur les traverses de chemins de fer de l'intimée était payable, que celle-ci ne devait pas le paiement de cette taxe, en dépit de la réclamation qu'en faisait le ministre du Revenu national en vertu des cotisations en litige en l'espèce.

Je suis en outre d'accord pour l'essentiel avec les motifs de son jugement, en date du 8 décembre 1978, et avec ses motifs supplémentaires du 29 juin 1979.

L'avocat de l'appelante, dans son exposé des faits et du droit, se réfère aux arrêts de la Cour suprême du Canada dans *La Reine c. Canadian Pacific Railway Company* [supra], *La Banque de Nouvelle-Écosse c. Le Roi* [supra], *Le Roi c. Fraser Companies, Limited* [supra], et *Le Roi c. Dominion Bridge Company Limited* [supra], ainsi qu'à des décisions de la Cour de l'Échiquier du Canada, pour appuyer sa thèse voulant que l'alinéa 28(1)d) de la Loi ne doit pas être interprété comme l'a fait le distingué premier juge. En toute déférence, je ne crois pas que cette jurisprudence s'applique à l'espèce, car il paraît manifeste à sa lecture que le point soulevé dans la première question n'y a été ni soulevé ni étudié. Je suis donc d'avis que la jurisprudence citée ne décide pas du litige soumis à l'appréciation de la Cour dans cet appel. Il s'ensuit à mon avis que l'éminent juge de première instance en répondant à la première question a correctement interprété les dispositions en cause de la *Loi sur la taxe d'accise*; on ne pouvait rien ajouter d'utile à ces motifs d'en décider ainsi.

* * *

i LE JUGE HEALD: Je souscris à ces motifs.