

T-1686-91

T-1686-91

**RJR-MacDonald Inc.** (*Plaintiff*)**RJR-MacDonald Inc.** (*demanderesse*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen** (*Defendant*)**Sa Majesté la Reine** (*défenderesse*)**INDEXED AS: RJR-MACDONALD INC. v. CANADA (T.D.)****RÉPERTORIÉ: RJR-MACDONALD INC. c. CANADA (1<sup>re</sup> INST.)**

Trial Division, Gibson J.—Toronto, April 8; Ottawa, April 30, 1999.

Section de première instance, juge Gibson—Toronto, 8 avril; Ottawa, 30 avril 1999.

*Customs and Excise — Excise Tax Act — Appeal from disallowance of claim for refund of excise tax paid in respect of Sample Tobacco in 1987, 1988 — No difference between products sold in normal course of business to customers and sample tobacco — Sample tobacco provided free for advertising, promotional purposes to employees, wholesalers, retailers, business contacts, company and consumer events, to satisfy consumer complaints, short shipments to customers — Excise Tax Act, s. 23(1) imposing excise tax when goods mentioned in Schedule II (including cigarettes, manufactured tobacco) manufactured in Canada, delivered to purchasers — S. 23(2) providing tax payable by manufacturer at time of delivery — S. 23(10) providing goods manufactured for use by manufacturer and not for sale deemed delivered to purchaser when goods used or appropriated for use by manufacturer — S. 52(1)(d) permitting Minister to determine value for tax whenever difficult to determine value of goods manufactured in Canada because for use by manufacturer, and not for sale — Appeal allowed — S. 23(1), (2) must be read together — S. 23(10) concerning deemed delivery — Not providing for deemed sale, essential element of charging formula in s. 23(1), (2) taken together — S. 52(1) only applicable when circumstances, conditions rendering it difficult to determine value for consumption, sales tax because goods for use by manufacturer, producer and not for purpose of computing tax — Condition as to application of s. 52(1) not met — As neither sale nor deemed sale, plaintiff not liable to pay excise tax on sample tobacco.*

*Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Appel de la décision de rejeter la demande de remboursement de la taxe d'accise payée à l'égard d'échantillons de tabac en 1987 et 1988 — Il n'y a pas de différence entre les produits vendus aux clients dans le cours normal des activités de l'entreprise et les échantillons de tabac — Des échantillons de tabac ont été fournis gratuitement, à des fins de publicité et de promotion, à des employés, à des grossistes, à des détaillants, à des relations d'affaires, lors d'événements de sociétés ou chez des clients et à l'occasion de plaintes des clients et de livraisons incomplètes — L'art. 23(1) de la Loi sur la taxe d'accise impose une taxe d'accise lorsque des marchandises énumérées à l'annexe II (y compris les cigarettes et le tabac fabriqué) sont de fabrication canadienne et livrées à des acheteurs — L'art. 23(2) prévoit que la taxe est exigible du fabricant au moment de la livraison — L'art. 23(10) prévoit que les marchandises fabriquées pour l'usage de leur fabricant et non pour la vente sont réputées avoir été livrées à leur acheteur lorsque les marchandises sont employées par leur fabricant ou destinées à l'être — En vertu de l'art. 52(1)d), chaque fois qu'il est difficile d'établir la valeur de marchandises fabriquées au Canada parce qu'elles sont destinées à l'usage de leur fabricant et non à la vente, le ministre peut en fixer la valeur pour la taxe — Appel accueilli — L'art. 23(1) et (2) doit être considéré ensemble — L'art. 23(10) concerne la livraison réputée — Il ne prévoit pas une vente réputée, la vente étant un élément essentiel de la formule d'imposition de l'art. 23(1) et (2) considéré ensemble — L'art. 52(1) ne s'applique que dans des circonstances ou conditions telles qu'il devient difficile d'établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que les marchandises sont à l'usage du fabricant ou producteur et non pour les fins du calcul de la taxe — Les conditions d'application de l'art. 52(1) ne sont pas remplies — Comme il ne s'agit ni d'une vente ni d'une vente réputée, la demanderesse n'est pas tenue de payer une taxe d'accise sur les échantillons de tabac.*

This was an appeal from the Minister's disallowance of the plaintiff's claim for a refund of excise tax paid by it in respect of "Sample Tobacco" between January 1, 1987 and December 31, 1988. The plaintiff manufactures and sells tobacco products in Canada. From time to time it provides

Il s'agit d'un appel de la décision du ministre de rejeter la demande de remboursement de la taxe d'accise que la demanderesse a payée à l'égard d'«échantillons de tabac» entre le 1<sup>er</sup> janvier 1987 et le 31 décembre 1988. La demanderesse fabrique et vend des produits du tabac au Canada.

tobacco products free of charge, for advertising and promotional purposes (Sample Tobacco). This includes products provided to employees, wholesalers and retailers, business contacts, company and consumer events, and products supplied to satisfy consumer complaints and short shipments to customers. There is no difference between the products sold in the normal course of business to customers and the Sample Tobacco. The plaintiff treated the Sample Tobacco in its books as a necessary expense of its business, and included the costs of manufacturing the Sample Tobacco in calculating the cost and sale price of the tobacco products manufactured and sold by it to customers in the normal course of business. The plaintiff paid federal sales tax and excise tax on the Sample Tobacco. The defendant accepted that the Sample Tobacco was not subject to federal sales tax.

*Excise Tax Act*, subsection 23(1) imposes an excise tax whenever goods mentioned in Schedule II (including cigarettes and manufactured tobacco) are manufactured in Canada and delivered to a purchaser thereof. Subsection 23(2) provides that the tax shall be payable by the manufacturer at the time of delivery to the purchaser. Subsection 23(10) provides that goods manufactured for use by the manufacturer and not for sale shall be deemed to have been delivered to a purchaser when the goods are used or appropriated for use. Paragraph 52(1)(d) provides that whenever it is difficult to determine the value of goods manufactured in Canada because they are for use by the manufacturer and not for sale, the Minister may determine the value for the tax, and those transactions shall be regarded as sales.

The issue was whether the Sample Tobacco was subject to excise tax under the *Excise Tax Act*.

*Held*, the appeal should be allowed.

*Excise Tax Act*, subsection 23(1) imposes excise tax on the plaintiff's products manufactured or produced in Canada that are delivered to a purchaser. It provides for the computation of the tax. Subsection 23(2) answers the questions "by whom" and "when". Subsection 23(2) is an adjunct of subsection 23(1) and the two subsections must be read together to provide a complete charging scheme.

Subsection 23(10) concerns deemed delivery. It does not provide for a deemed sale, an essential element of the charging formula in subsections 23(1) and (2) taken together.

Although subsection 52(1) appears in the Part of the Act dealing with sales or consumption tax, not with excise tax, its closing words provide that the deemed sale flowing from "transactions" described in the subsection is a deemed sale for the purposes of the Act and not merely for the purposes

À l'occasion, elle fournit gratuitement des produits du tabac à des fins de publicité et de promotion (les échantillons de tabac). Il s'agit de produits fournis à des employés, à des grossistes et à des détaillants, à des relations d'affaires, lors d'événements de sociétés ou chez des clients, et de produits fournis à l'occasion de plaintes des clients et de livraisons incomplètes. Il n'y a pas de différence entre les produits vendus aux clients dans le cours normal des activités de l'entreprise et les échantillons de tabac. La demanderesse a traité les échantillons de tabac dans ses livres comme une dépense d'affaire nécessaire et en a imputé le coût de fabrication au coût et au prix de vente des produits du tabac qu'elle fabriquait et vendait à ses clients dans le cours normal de ses activités. La demanderesse a payé la taxe de vente fédérale et la taxe d'accise sur les échantillons de tabac. La défenderesse a reconnu que les échantillons de tabac n'étaient pas assujettis à la taxe de vente fédérale.

Le paragraphe 23(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* impose une taxe d'accise lorsque des marchandises énumérées à l'annexe II (y compris les cigarettes et le tabac fabriqué) sont de fabrication canadienne et livrées à leur acheteur. Le paragraphe 23(2) prévoit que la taxe est exigible du fabricant au moment de la livraison à l'acheteur. Le paragraphe 23(10) prévoit que les marchandises fabriquées pour l'usage de leur fabricant et non pour la vente sont réputées avoir été livrées à un acheteur lorsque les marchandises sont employées ou destinées à l'être. L'alinéa 52(1)d) prévoit que chaque fois qu'il est difficile d'établir la valeur de marchandises fabriquées au Canada parce qu'elles sont à l'usage du fabricant et non à vendre, le ministre peut en fixer la valeur pour la taxe et ces opérations sont considérées comme des ventes.

La question en litige est de savoir si les échantillons de tabac sont ou ne sont pas assujettis à la taxe d'accise en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*?

*Jugement*: l'appel doit être accueilli.

Le paragraphe 23(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* impose une taxe d'accise sur les produits de la demanderesse fabriqués ou produits au Canada et livrés à un acheteur. Il prévoit le calcul de la taxe. Le paragraphe 23(2) répond aux questions «par qui?» et «quand?». Le paragraphe 23(2) est un complément du paragraphe 23(1) et les deux paragraphes doivent être considérés ensemble pour constituer un régime d'imposition complet.

Le paragraphe 23(10) concerne la livraison réputée. Il ne prévoit pas une vente réputée, la vente étant un élément essentiel de la formule d'imposition des paragraphes 23(1) et (2) considérés ensemble.

Bien que le paragraphe 52(1) se trouve dans la partie de la Loi portant sur la taxe de vente ou de consommation et non sur la taxe d'accise, ses derniers mots édictent que la vente réputée découlant des «opérations» qui y sont mentionnées constitue une vente réputée pour l'application de la

of the Part in which the subsection appears. The subsection only applies when goods are manufactured or produced in Canada under circumstances or conditions that “render it difficult to determine the value for the consumption or sales tax because . . . the goods are for use by the manufacturer or producer and not for sale” (underlining added). There was no evidence that difficulty was encountered in determining value for the purpose of computing tax. The condition as to the application of subsection 52(1) was not met, and even if the diversion of Sample Tobacco could be regarded as a transaction, reading the subsection as a whole, subsection 52(1) did not apply to deem that transaction a sale for the purposes of the Act.

There was neither a sale nor a deemed sale in Canada. The plaintiff was not liable to pay excise tax under Part III of the *Excise Tax Act* in respect of Sample Tobacco manufactured or produced in Canada by the plaintiff at the relevant time.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, s. 31(1).  
*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) (as am. *idem*, c. 7, s. 10), (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 (1st Supp.), c. 15, s. 20), 72(7) (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34), 81.22 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38), Sch. II, ss. 1 (as am. by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 12, s. 39), 2 (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 53).  
*Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 48.  
*Federal Court Rules*, 1998, SOR/98-106, Tarif B.  
*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63.  
*Interest Rate (Excise Tax Act) Regulations*, SOR/91-19.  
*Special War Revenue Act*, R.S.C. 1927, c. 179, ss. 87(d),(2) (as enacted by S.C. 1931, c. 54, s. 12; rep. by S.C. 1935, c. 33, s. 1).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

- Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103; (1995), 127 D.L.R. (4th) 193; [1995] 2 C.T.C. 369; 95 DTC 5551; 186 N.R. 243.

Loi et non pour la seule application de la partie dans laquelle le paragraphe se trouve. Le paragraphe s'applique uniquement quand les marchandises sont fabriquées ou produites au Canada dans des circonstances ou conditions «telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que [. . .] ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou producteur et non à vendre» (soulignement ajouté). Il n'y a pas d'élément de preuve faisant état d'une difficulté à établir la valeur pour les fins du calcul de la taxe. Les conditions d'application du paragraphe 52(1) ne sont pas remplies et, même si la mise à part des échantillons de tabac pouvait être considérée comme une opération, vu comme un tout, le paragraphe 52(1) n'a pas l'effet de constituer cette opération en vente réputée pour l'application de la Loi.

Il n'y a eu ni vente ni vente réputée au Canada. La demanderesse n'était pas tenue de payer la taxe d'accise en vertu de la partie III de la *Loi sur la taxe d'accise* à l'égard des échantillons de tabac fabriqués ou produits au Canada par la demanderesse pendant la période en cause.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63.  
*Loi spéciale des revenus de guerre*, S.R.C. 1927, ch. 179, art. 87d),(2) (édicte par S.C. 1931, ch. 54, art. 12; abrogé par S.C. 1935, ch. 33, art. 1).  
*Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 48.  
*Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 23(1) (mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 187), (2) (mod., *idem*), (3) (mod., *idem*, ch. 7, art. 10), (3.1) (mod. par L.R.C. (1985) (1<sup>er</sup> suppl.), ch. 15, art. 12), (10), 52(1) (mod. par L.R.C. (1985) (1<sup>er</sup> suppl.), ch. 15, art. 20), 72(7) (mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 34), 81.22 (édicte par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 38), ann. II, art. 1 (mod. par L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 12, art. 39), 2 (mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 53).  
*Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, ch. 100, art. 31(1).  
*Règlement sur le taux d'intérêt (Loi sur la taxe d'accise)*, DORS/91-19.  
*Règles de la Cour fédérale (1998)*, DORS/98-106, tarif B.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISION APPLIQUÉE:

- Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103; (1995), 127 D.L.R. (4th) 193; [1995] 2 C.T.C. 369; 95 DTC 5551; 186 N.R. 243.

## NOT FOLLOWED:

*Vancouver Real Estate Board v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise* (1962), 2 T.B.R. 247.

## DISTINGUISHED:

*The King v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*, [1931] S.C.R. 494; [1931] 3 D.L.R. 754; *Molson Newfoundland Brewery Ltd. v. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 141; (1993), 66 F.T.R. 115; 1 G.T.C. 6266 (F.C.T.D.); *The King v. Standard Brands, Ltd.*, not reported, Exchequer Court of Canada, judgment dated 10/7/34.

## CONSIDERED:

*Canada v. Dominion Tobacco Corp.* (1989), 1 T.S.T. 3077 (Ont. Dist. Ct.).

## REFERRED TO:

*British Columbia Railway Company v. R.*, [1979] 2 F.C. 122; (1978), 1 C.E.R. 1; [1979] CTC 56; 79 DTC 5020 (T.D.); affd [1981] 2 F.C. 783; (1981), 3 C.E.R. 114; [1981] CTC 110; 36 N.R. 369 (C.A.); *Canada v. Molson Newfoundland Brewery Ltd.*, [1995] 1 C.T.C. 107; (1994), 2 G.T.C. 7088; 167 N.R. 109 (F.C.A.).

## AUTHORS CITED

Canada. Department of National Revenue. Excise Division. *General Excise and Sales Tax Regulations*. Ottawa: Queen's Printer, 1961.

Canada. Department of National Revenue. Excise Division. *Regulations under the Special War Revenue Act*. Ottawa: Edmond Cloutier, King's Printer, 1947.

Canada. Department of National Revenue. Excise Division. *Regulations under The Excise Tax Act*. Ottawa: Edmond Cloutier, Queen's Printer, 1954.

APPEAL from the Minister's disallowance of the plaintiff's claim for a refund of excise tax paid by it in respect of tobacco provided free of charge for advertising and promotional purposes to employees, wholesalers, retailers, company and consumer events and to satisfy consumer complaints and short shipments to customers between January 1, 1987 and December 31, 1988. Appeal allowed.

## DÉCISION NON SUIVIE:

*Vancouver Real Estate Board v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise* (1962), 2 T.B.R. 247.

## DISTINCTION FAITE D'AVEC:

*The King v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*, [1931] R.C.S. 494; [1931] 3 D.L.R. 754; *Molson Newfoundland Brewery Ltd. c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 141; (1993), 66 F.T.R. 115; 1 G.T.C. 6266 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *The King v. Standard Brands, Ltd.*, non publiée, Cour de l'Échiquier du Canada, jugement en date du 10-7-34.

## DÉCISION EXAMINÉE:

*Canada v. Dominion Tobacco Corp.* (1989), 1 T.S.T. 3077 (C. dist. Ont.).

## DÉCISIONS CITÉES:

*British Columbia Railway Company c. R.*, [1979] 2 C.F. 122; (1978), 1 C.E.R. 1; [1979] CTC 56; 79 DTC 5020 (1<sup>re</sup> inst.); conf. par [1981] 2 C.F. 783; (1981), 3 C.E.R. 114; [1981] CTC 110; 36 N.R. 369 (C.A.); *Canada c. Molson Newfoundland Brewery Ltd.*, [1995] 1 C.T.C. 107; (1994), 2 G.T.C. 7088; 167 N.R. 109 (C.A.F.).

## DOCTRINE

Canada. Ministère du Revenu national. Division de l'accise. *Règlement général sur l'accise et la taxe de vente*. Ottawa: Imprimeur de la Reine, 1961.

Canada. Ministère du Revenu national. Division de l'accise. *Règlement pris en vertu de la Loi spéciale des revenus de guerre*. Ottawa: Edmond Cloutier, Imprimeur du Roi, 1947.

Canada. Ministère du Revenu national. Division de l'accise. *Règlement pris en vertu de la Loi sur la taxe d'accise*. Ottawa: Edmond Cloutier, Imprimeur de la Reine, 1954.

APPEL de la décision du ministre de rejeter la demande de remboursement de la taxe d'accise que la demanderesse a payée à l'égard du tabac fourni gratuitement, à des fins de publicité et de promotion, à des employés, à des grossistes, à des détaillants, lors d'événements de sociétés ou chez des clients et à l'occasion de plaintes des clients et de livraisons incomplètes, entre le 1<sup>er</sup> janvier 1987 et le 31 décembre 1988. Appel accueilli.

## APPEARANCES:

*W. Jack Millar and Dennis A. Wyslobicky* for plaintiff.  
*Frederick B. Woyiwada* for defendant.

## SOLICITORS OF RECORD:

*Millar Wyslobicky Kreklewetz*, Toronto, for plaintiff.  
*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

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

GIBSON J.:

## (1) INTRODUCTION

[1] By a claim dated February 24, 1989, the plaintiff sought a refund of \$1,636,919<sup>1</sup> representing excise tax paid by it in respect of "Sample Tobacco" during the period from January 1, 1987 to December 31, 1988. By notice of determination dated December 13, 1989, the Minister of National Revenue (the Minister) disallowed the plaintiff's refund claim. The plaintiff objected to the Minister's determination by notice of objection dated March 13, 1990. The Minister did not respond to the notice of objection within the ensuing 180 days. In the result, the plaintiff appealed against the notice of determination by statement of claim filed June 26, 1991, pursuant to section 81.22 of the *Excise Tax Act*<sup>2</sup> (the Act) and section 48 of the *Federal Court Act*.<sup>3</sup> These reasons arise out of the hearing of the plaintiff's appeal.

## (2) RELIEF REQUESTED

[2] The plaintiff seeks the following relief:

- (a) that its appeal be allowed;
- (b) that the Minister's notice of determination be vacated;

## ONT COMPARU:

*W. Jack Millar et Dennis A. Wyslobicky* pour la demanderesse.  
*Frederick B. Woyiwada* pour la défenderesse.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

*Millar Wyslobicky Kreklewetz*, Toronto, pour la demanderesse.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

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

LE JUGE GIBSON:

## 1) INTRODUCTION

[1] Dans sa demande datée du 24 février 1989, la demanderesse a demandé le remboursement de la somme de 1 636 919 \$<sup>1</sup> représentant la taxe d'accise qu'elle a payée à l'égard «d'échantillons de tabac» pendant la période du 1<sup>er</sup> janvier 1987 au 31 décembre 1988. Par avis de décision daté du 13 décembre 1989, le ministre du Revenu national (le ministre) a rejeté la demande de remboursement de la demanderesse. La demanderesse a formulé une opposition à la décision du ministre par avis d'opposition daté du 13 mars 1990. Le ministre n'a pas répondu à l'avis d'opposition dans les 180 jours. En conséquence, la demanderesse a interjeté appel de l'avis de décision du ministre par une déclaration produite le 26 juin 1991, conformément à l'article 81.22 de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>2</sup> (la Loi) et à l'article 48 de la *Loi sur la Cour fédérale*<sup>3</sup>. Les présents motifs découlent de l'audition de l'appel de la demanderesse.

## 2) LES REDRESSEMENTS DEMANDÉS

[2] La demanderesse demande les redressements suivants:

- a) que l'appel soit accueilli;
- b) que l'avis de décision du ministre soit annulé;

(c) that the defendant be ordered to repay to the plaintiff the amount of \$1,573,717.70 together with interest thereon in accordance with the Act;

(d) pre- and post-judgment interest;

(e) its costs of the appeal; and

(f) such other relief as this Court considers appropriate.

c) que la défenderesse soit condamnée à rembourser à la demanderesse la somme de 1 573 717,70 \$ avec intérêts conformément à la Loi;

d) les intérêts avant et après jugements;

e) les dépens du présent appel; et

f) tout autre redressement que la Cour estime approprié.

### (3) FACTUAL BACKGROUND

[3] The hearing of the appeal proceeded entirely on the basis of an agreed statement of facts in the following terms:

The Plaintiff and Defendant, for the purposes of the trial of this action, agree to the facts set out in paragraphs 1 to 13 herein as if those facts had been established in evidence.

1. The Plaintiff is a corporation subsisting under the laws of Canada. During the relevant period, the Plaintiff carried on the business of manufacturing and selling tobacco products in Canada.
2. The tobacco products manufactured by the Plaintiff included cigarettes, fine cut tobacco, and cigars.
3. In carrying on its business, the Plaintiff from time to time provided tobacco products manufactured by it, free of charge, for advertising and promotional purposes (the "Sample Tobacco"). This included products provided to employees, wholesalers and retailers, business contacts, company and consumer events, and products supplied to satisfy consumer complaints and short shipments to customers.
4. There was no difference between the products which were sold in the normal course of business to customers, and the Sample Tobacco.
5. Finished tobacco products were shipped from the Plaintiff's plant in Montreal to various regional warehouses which in turn shipped the tobacco products to customers. In addition, some of the tobacco products were shipped to the sales branches and placed in a secure area within each branch.
6. Sample Tobacco was generally distributed by the Plaintiff's sales representatives. The sales representatives drew tobacco products from the secure areas in the branches for use as Sample Tobacco, as well as for

### 3) LES FAITS

[3] L'audition de l'appel a entièrement eu lieu en fonction d'un exposé convenu des faits ainsi conçu:

Pour les fins de l'audition de la présente action, la demanderesse et la défenderesse s'accordent sur les faits énoncés aux alinéas 1 à 13 ci-après comme si ces faits avaient été établis en preuve.

1. La demanderesse est une société par action 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.
2. Les produits du tabac fabriqués par la demanderesse consistaient en cigarettes, en tabac coupé fin et en cigares.
3. Dans l'exploitation de son entreprise, la demanderesse fournissait gratuitement, à l'occasion, des produits fabriqués de tabac à des fins de publicité et de promotion (les «échantillons de tabac»). Il s'agissait de produits fournis aux employés, aux grossistes et aux détaillants, à des relations d'affaires, à des événements chez des clients ou des sociétés et de produits fournis à l'occasion de plaintes des clients ou de livraisons incomplètes.
4. Il n'y avait pas de différence entre les produits vendus dans le cours normal des transactions avec les clients et les échantillons de tabac.
5. Les produits finis du tabac étaient livrés à partir de l'usine de la demanderesse à Montréal vers divers entrepôts régionaux qui à leur tour les expédiaient aux clients. De plus, certains des produits du tabac ont été expédiés aux divisions des ventes et entreposés dans un endroit protégé dans chaque division.
6. Les échantillons de tabac étaient généralement distribués par les agents des ventes de la demanderesse. Les agents des ventes retiraient les produits du tabac des endroits protégés dans les divisions et s'en servaient

drop shipment sales to customers and for product exchanges.

7. Sample Tobacco for distribution free of charge to employees was taken from secure areas located at the Montreal plant, the Plaintiff's Toronto head office and other employee work locations.
8. The Plaintiff treated the Sample Tobacco in its books and records as a necessary expense of its business and included the costs of manufacturing the Sample Tobacco in calculating the cost and sale price of the tobacco products manufactured and sold by it to customers in the normal course of business.
9. The Plaintiff paid excise tax and federal sales tax under Parts III and VI of the *Excise Tax Act* on tobacco products manufactured and sold by it to customers in the normal course of business.
10. The Plaintiff also paid federal sales tax and excise tax on the Sample Tobacco.
11. By separate refund claims dated February 24, 1989, the Plaintiff claimed a refund of the federal sales tax and excise tax paid on Sample Tobacco during the period January 1, 1987 to December 31, 1988.
12. The Defendant has accepted that the Sample Tobacco was not subject to federal sales tax under Part VI of the *Excise Tax Act* and has paid the Plaintiff's refund claim for federal sales tax thereon. The current action is in respect of the Plaintiff's refund claim for excise tax on the Sample Tobacco.
13. It is agreed by the parties that the amount in dispute in this action is \$1,573,717.70 for the excise tax paid on Sample Tobacco, plus applicable interest.

[4] All of the uses described in paragraph 3 of the agreed statement of facts were agreed between counsel to be "Sample" uses. That such was the case was not, therefore, in issue before the Court.

#### (4) THE ISSUE

[5] In the plaintiff's memorandum of fact and law, counsel wrote:

soit comme échantillons de tabac, soit pour des ventes à livraison directe à des clients et pour l'échange de produits.

7. Les échantillons de tabac destinés à la distribution gratuite aux employés étaient retirés des endroits protégés de l'usine de Montréal, du bureau-chef de la demanderesse à Toronto et d'autres lieux de travail des employés.
8. La demanderesse traitait les échantillons de tabac dans ses livres et registres comme une dépense d'affaire nécessaire et en 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.
9. La demanderesse payait la taxe d'accise et la taxe de vente fédérale conformément aux parties III et VI de la *Loi sur la taxe d'accise* sur les produits du tabac fabriqués et vendus par elle à ses clients dans le cours normal des affaires.
10. La demanderesse payait aussi la taxe de vente fédérale et la taxe d'accise sur les échantillons de tabac.
11. Dans des demandes distinctes de remboursement en date du 24 février 1989, la demanderesse a demandé le remboursement de la taxe de vente fédérale et de la taxe d'accise payées sur les échantillons de tabac pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1987 au 31 décembre 1988.
12. La défenderesse a reconnu que les échantillons de tabac n'étaient pas assujettis à la taxe de vente fédérale en vertu de la partie VI de la *Loi sur la taxe d'accise* et a remboursé à la demanderesse la somme demandée à l'égard de la taxe de vente fédérale sur ceux-ci. La présente action porte sur la demande de remboursement de la demanderesse pour la taxe d'accise à l'égard des échantillons de tabac.
13. Les parties reconnaissent que le montant en litige en la présente action est de 1 573 717,70 \$ pour la taxe d'accise payée sur les échantillons de tabac et pour les intérêts y afférents.

[4] Les avocats ont convenu que tous les usages mentionnés à l'alinéa 3 de l'exposé convenu des faits constituaient des usages comme échantillons. En conséquence, cette question n'est pas en litige devant la Cour.

#### 4) LA QUESTION EN LITIGE

[5] Dans son mémoire sur les faits et le droit, l'avocat de la demanderesse écrit:

The sole issue to be determined is whether or not the Sample Tobacco was subject to excise tax under the Act during the Period.

Counsel for the defendant adopted this issue statement. The issue is easily stated. It is not so easily resolved. As Gautreau D.C.J. wrote in *Canada v. Dominion Tobacco Corp.*:<sup>4</sup>

We now move into the labyrinthian [*sic*] world of excise duty, excise tax, manufacturer's or federal sales tax, and how it applies to the tobacco industry.

#### (5) THE STATUTORY FRAMEWORK

[6] It was common ground in argument before me that subsections 23(1) [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 1, s. 187] and (10) of the Act, as they read December 31, 1987, are critical to the determination of this matter. To these provisions, counsel for the plaintiff adds subsections 23(2) [as am. *idem*] and 52(1) [as am. by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 15, s. 20], once again as they read December 31, 1987. Both subsections 23(10) and 52(1) were amended effective January 1, 1988 [R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 12, ss. 12, 19]. Counsel agreed at the hearing before me that those amendments would not in any sense affect the outcome of this matter. As at December 31, 1987, section 23 of the Act was in Part III entitled "EXCISE TAXES ON COSMETICS, JEWELLERY, RADIOS, ETC." Section 52 was in Part VI entitled "CONSUMPTION OR SALES TAX".<sup>5</sup>

[7] On December 31, 1987, subsections 23(1), (2) and (10) and subsection 52(1) read as follows:

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

[TRANSLATION] La seule question en litige à trancher est celle de savoir si les échantillons de tabac sont ou ne sont pas assujettis à la taxe d'accise en vertu de la Loi pour cette période.

L'avocat de la défenderesse a qualifié ainsi la question en litige. La question en litige est facile à formuler. Elle n'est pas si facile à résoudre. Ainsi que le dit le juge Gautreau dans *Canada v. Dominion Tobacco Corp.*:<sup>4</sup>

[TRANSLATION] Nous entrons maintenant dans l'univers labyrinthien du droit d'accise, de la taxe d'accise, de la taxe de vente des fabricants ou de la taxe de vente fédérale et de la manière dont elle s'applique à l'industrie du tabac.

#### 5) LE CADRE LÉGISLATIF

[6] Il était entendu lors des plaidoiries devant moi que les paragraphes 23(1) [mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 187] et (10) de la Loi, dans leur version du 31 décembre 1987, sont déterminants pour la solution de l'espèce. À ces dispositions, l'avocat de la demanderesse ajoute les paragraphes 23(2) [mod., *idem*] et 52(1) [mod. par L.R.C. (1985) (1<sup>er</sup> suppl.), ch. 15, art. 20], encore une fois dans leur version du 31 décembre 1987. Les paragraphes 23(10) et 52(1) ont été modifiés, avec effet le 1<sup>er</sup> janvier 1988 [L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 12, art. 12, 19]. Les avocats ont convenu lors de l'audition devant moi que ces modifications n'avaient aucun effet sur l'issue de la cause. Dans sa version du 31 décembre 1987, l'article 23 de la Loi se trouvait dans la partie III intitulée «TAXES D'ACCISE SUR LES COSMÉTIQUES, BIJOUX, POSTES DE RÉCEPTION DE T.S.F., ETC.». L'article 52 se trouvait dans la partie VI intitulée «TAXE DE CONSOMMATION OU DE VENTE».<sup>5</sup>

[7] Au 31 décembre 1987, les paragraphes 23(1), (2) et (10) et le paragraphe 52(1) disaient ceci:

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

...

52. (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

- (a) a lease of the goods or the right of using the goods but not the right of property therein is sold or given,
- (b) the goods having a royalty imposed thereon, the royalty is uncertain, or is not from other causes a reliable means of estimating the value of the goods,
- (c) such goods are manufactured or produced in or under any unusual or peculiar manner or conditions; or
- (d) the 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 those transactions shall for the purposes of this Act be regarded as sales.

[8] At the relevant time, cigarettes, manufactured tobacco and cigars were all goods mentioned in Schedule II to the Act. Cigarettes and manufactured tobacco were subject to a "specific rate tax", in the case of cigarettes at the rate of \$0.10277 per five cigarettes or fraction in a package, and in the case of manufactured tobacco at the rate of \$6.254 per kilogram.<sup>6</sup> Cigars were subject to an *ad valorem* tax at a rate of 30% computed, as indicated in subsection 23(1), on the sale price of the cigars, if manufactured in Canada. As indicated in the agreed statement of

(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.

[. . .]

52. (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, selon le cas:

- a) le louage de ces marchandises ou le droit de s'en servir, mais non le droit de les posséder au titre de propriétaire, est vendu ou donné;
- b) ces marchandises étant grevées de redevances, celles-ci sont incertaines ou ne constituent pas, pour d'autres causes, un moyen sûr d'estimer la valeur des marchandises;
- c) ces marchandises sont fabriquées ou produites de manière ou en des conditions inusitées ou particulières;
- d) ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou 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 l'application de la présente loi, considérées comme des ventes.

[8] Pendant la période en cause, les cigarettes, le tabac fabriqué et les cigares étaient tous des marchandises mentionnées à l'annexe II de la Loi. Les cigarettes et le tabac fabriqué étaient assujettis à une «taxe à taux spécifique»; dans le cas des cigarettes le taux était de 0,10277 \$ les cinq cigarettes ou fraction de cinq cigarettes par paquet et, dans le cas du tabac fabriqué, le taux était de 6,254 \$ le kilogramme<sup>6</sup>. Les cigares étaient assujettis à une taxe *ad valorem* au taux de 30 p. 100, calculée, selon le paragraphe 23(1), sur le prix de vente des cigares, s'ils étaient fabriqués au

facts set out above, at the relevant time the plaintiff carried on the business manufacturing and selling tobacco products in Canada. Thus, its products were subject to excise tax by virtue of subsection 23(1). Subsection 23(2) provided that the tax was payable by the manufacturer or producer at the time of the delivery of the goods to the purchaser.

[9] Also as indicated in the agreed statement of facts, Sample Tobacco was not sold but was diverted for use by the plaintiff. Subsection 23(10) provided that, in such circumstances, the Sample Tobacco was deemed to have been delivered to a purchaser with the delivery deemed to have taken place when the goods were used or appropriated for use by the plaintiff. Subsection 23(10) did not deem “own use” goods to have been sold.

[10] Subsection 52(1), with particular emphasis on paragraph (d) of that subsection for the purposes of this matter, provided that, when goods were manufactured or produced in Canada under circumstances or conditions that rendered it difficult to determine the value thereof for the consumption or sales tax, an *ad valorem* tax, because the goods were for use by the manufacturer or producer and not for sale, the Minister could determine the value “and all those transactions shall for the purposes of [the] Act be regarded as sales.”

#### (6) CASE LAW AND LEGISLATIVE AMENDMENTS REGARDING “SAMPLES”

[11] Case law concerning “Samples” relates to the treatment of “Samples” for the purposes of sales or consumption tax, and not of excise tax.

[12] In *The King v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*,<sup>7</sup> Chief Justice Anglin wrote:

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

Canada. Comme il est dit dans l’exposé convenu des faits précité, pendant la période en cause, la demanderesse exploitait le commerce de la fabrication et de la vente de produits du tabac au Canada. En conséquence, ses produits étaient assujettis à la taxe d’accise prévue au paragraphe 23(1). Le paragraphe 23(2) disposait que la taxe était payable par le fabricant au moment de la livraison des marchandises à l’acheteur.

[9] Ainsi que le mentionne aussi l’exposé convenu des faits, les échantillons de tabac n’étaient pas vendus, mais réservés à l’utilisation de la demanderesse. Le paragraphe 23(10) disposait qu’en pareilles circonstances, les échantillons de tabac étaient réputés livrés à un acheteur, la livraison étant réputée consommée lorsque les marchandises avaient été employées par la demanderesse ou destinées à l’être. Le paragraphe 23(10) ne comportait pas de présomption que les marchandises «destinées à l’usage du fabricant» avaient été vendues.

[10] Le paragraphe 52(1), notamment l’alinéa d) pour les fins de l’espèce, disposait que, lorsque les marchandises étaient fabriquées ou produites au Canada dans des conditions ou circonstances telles qu’il était difficile d’en établir la valeur, pour la taxe de consommation ou de vente parce que ces marchandises étaient à l’usage du fabricant ou producteur et non à vendre, le ministre pouvait en fixer la valeur «et toutes ces opérations [étaient], pour l’application de [la] Loi, considérées comme des ventes.»

#### 6) JURISPRUDENCE ET MODIFICATIONS LÉGISLATIVES AU SUJET DES «ÉCHANTILLONS»

[11] La jurisprudence sur les «échantillons» expose le traitement des «échantillons» pour les fins de la taxe de vente ou de consommation, mais non celui de la taxe d’accise.

[12] Dans l’affaire *The King v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*,<sup>7</sup> le juge en chef Anglin écrit:

[TRADUCTION] Lors de l’audition de l’appel, j’étais fermement convaincu que les échantillons de marchandises en cause étaient sujets à la taxe réclamée en l’espèce. Mon interprétation de l’alinéa d) de l’article 87 veut que l’«utili-

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.

But, in clause 4 of the Special Case, we find the following statement:

4. The cost of producing such samples was paid by the company as a necessary expense of business, and the company in its books treated such expense as a necessary cost of production of articles manufactured and sold, in respect of which last mentioned articles the company has paid sales tax.

It is obvious to me that it cannot have been the intention of the Legislature to tax the same property twice in the hands of the manufacturer. Having regard to the admission of paragraph 4, above quoted, such double taxation would ensue were we to hold the samples here in question to be now subject to the consumption or sales tax, it being there admitted that the cost of producing such samples is included in the

cost of production of articles manufactured and sold, in respect of which . . . the company has paid sales tax.

If the cost or value of these goods used as samples has already been a subject of the sales tax in this way, it would seem to involve double taxation if they should now be held liable for sales tax on their distribution as free samples. But for the admission of paragraph 4, however, I should certainly have been prepared to hold that the "use" by the company of goods manufactured by it as free samples for advertising purposes is a "use" within clause (d) of section 87 of the *Special War Revenue Act*, R.S.C., 1927, ch. 179 [Footnote omitted.]

[13] The *Special War Revenue Act*<sup>8</sup> was the predecessor of the *Excise Tax Act* and section 87 thereof, and paragraph (d) of that section were the predecessor of subsection 52(1) of the *Excise Tax Act* and paragraph (d) of that subsection. No material change was involved in the evolution of section 87 to the form of subsection 52(1) at the relevant time.

[14] In response to the *Wampole* decision, Parliament enacted a new subsection 87(2) of the *Special War Revenue Act* in 1931 [S.C. 1931, c. 54, s. 12].<sup>9</sup> That subsection read as follows:

sation» par le fabricant ou producteur des marchandises qui ne sont pas vendues englobe toute utilisation que le fabricant ou producteur de ces marchandises peut en faire, et est assez général pour englober leur «utilisation» à des fins de publicité sous forme de distribution des marchandises à titre d'échantillons gratuits, comme c'est le cas en l'espèce. Je ne puis pas souscrire aux motifs donnés par le juge de première instance pour rejeter cette demande.

Cependant, on relève la déclaration suivante à l'alinéa 4 du mémoire spécial:

4. Le coût de la production de ces échantillons a été supporté par la compagnie à titre de dépense d'entreprise nécessaire, et, dans ses livres, la compagnie a traité cette dépense comme le coût nécessaire de la production d'articles fabriqués et vendus, à l'égard desquels la compagnie a payé la taxe de vente.

Il est clair selon moi que le législateur n'avait pas l'intention de taxer deux fois le même bien entre les mains du fabricant. Compte tenu de ce qui est admis au paragraphe 4 cité ci-dessus, il y aurait double taxation s'il fallait que nous considérions les échantillons dont il est question en l'espèce comme assujettis maintenant à la taxe de vente ou de consommation, étant admis que le coût de la production de ces échantillons est inclus dans le

coût de production des articles fabriqués et vendus, à l'égard desquels la compagnie a payé la taxe de vente.

Si le coût ou la valeur des marchandises utilisées comme échantillons a déjà été assujetti à la taxe de vente de cette manière, il y aurait, semble-t-il, double taxation s'il fallait maintenant que ces marchandises soient passibles de la taxe de vente lorsqu'elles sont distribuées gratuitement. N'eût été du paragraphe 4, cependant, j'aurais certainement été disposé à soutenir que l'«usage» par la compagnie des marchandises fabriquées comme échantillons gratuits à des fins publicitaires constitue un «usage» visé à l'alinéa d) de l'article 87 de la *Loi spéciale des revenus de guerre*, S.R.C. 1927, ch. 179 [note en bas de page omise].

[13] La *Loi spéciale des revenus de guerre*<sup>8</sup> était la loi antérieure à la *Loi sur la taxe d'accise* et son article 87 et l'alinéa d) de ce dernier étaient les dispositions antérieures au paragraphe 52(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* et de l'alinéa d) de celui-ci. Aucun changement important n'est intervenu dans la transition de l'article 87 au paragraphe 52(1) à l'époque en cause.

[14] En réaction à l'arrêt *Wampole*, le législateur a adopté un nouveau paragraphe 87(2) de la *Loi spéciale des revenus de guerre* en 1931 [S.C. 1931, ch. 54, art. 12]<sup>9</sup>. Ce paragraphe se lisait ainsi:

87. . . .

(2) Whenever goods are manufactured or produced in Canada and used by the manufacturer or producer thereof and not sold, or are given away or distributed by the manufacturer or producer thereof without consideration, the Minister may determine the value for the tax under this Act and all such transactions shall, for the purposes of this Act, be deemed to be sales, and the time when such goods are used or taken into consumption by the manufacturer or producer thereof, or distributed or given away by the manufacturer or producer thereof, shall be deemed to be the time of delivery.

[15] The issue returned before the courts in *The King v. Standard Brands, Ltd.*<sup>10</sup> President Maclean of the Exchequer Court wrote:

It seems to me that the new section, 87(2), along with the interpretation given to the word "use" in 87(d) by the Supreme Court of Canada, constitute rather formidable obstacles for the defendant to overcome. It is agreed that sec. 87(2) was intended either to clarify, or to add something to, sec. 87(d), or to remove any doubt following the decisions in the Wampole case. It seems to me sec. 87(2) is conclusive against the defendant's contention.

There is no doubt but that s.s. 2 of sec. 87 was intended to meet the facts of this case, and it is unfortunate that this intention was not more clearly and fully expressed, if section 87 was to be amended at all. Sec. 87(2), I think, must be held to mean that sample goods, representative of saleable goods, distributed without consideration, are liable to the tax on delivery, that is when given away or distributed, and which for the purposes of the Act are to be deemed as sales. I have no doubt that this was what was intended, and that interpretation must, I think, be given to sub-section 2 of sec. 87. I cannot see what other interpretation can be placed upon it, and it matters not, it seems to me, if the cost of the sample goods, as advertising material, was in practice computed in the cost of the saleable goods, and there paid the tax.

[16] In 1935, subsection 87(2) was repealed [S.C. 1935, c. 33, s. 1] thereby, it would seem reasonable to assume, restoring the impact of the *Wampole* decision for sales or consumption tax purposes at least. This result would appear to have been acknowledged over the years by the Minister and to have extended to excise tax. Under date of January 1947, the Department of National Revenue, Excise Division published "Regulations" under the *Special War Revenue Act*.<sup>11</sup>

87. [ . . . ]

(2) Lorsque des marchandises sont fabriquées ou produites au Canada et qu'elles sont utilisées par leur fabricant ou producteur et non vendues, ou qu'elles sont données ou distribuées gratuitement par leur fabricant ou producteur, le Ministre peut déterminer la valeur imposable en vertu de la présente loi, et toutes ces transactions sont, pour les fins de la présente loi, censées des ventes, et le moment où ces marchandises sont utilisées ou sorties pour la consommation par leur fabricant ou producteur, ou distribuées ou données par leur fabricant ou producteur, est censé le moment de la livraison.

[15] Le litige a de nouveau été soumis aux tribunaux dans l'affaire *The King v. Standard Brands, Ltd.*<sup>10</sup>. Le président Maclean de la Cour de l'Échiquier écrit:

[TRADUCTION] Il me semble que le nouveau paragraphe 87(2), et l'interprétation donnée au mot «utilisation» de l'alinéa 87d) par la Cour suprême du Canada, constituent des obstacles très difficiles à surmonter pour la défenderesse. Il est convenu que le paragraphe 87(2) visait soit à clarifier l'alinéa 87d) ou à y ajouter quelque chose ou encore à lever tout doute découlant de la décision de l'arrêt *Wampole*. Il me semble que le paragraphe 87(2) est déterminant à l'encontre de la position de la défenderesse.

Il n'y a pas de doute que la paragraphe 2 de l'article 87 visait à correspondre aux faits de l'espèce et il est malheureux que cette intention n'ait pas été plus clairement et plus complètement formulée s'il s'agissait vraiment de modifier l'article 87. Il faut conclure, je crois, que le paragraphe 87(2) signifie que les échantillons de marchandises, correspondant aux marchandises destinées à la vente, donnés ou distribués sans contrepartie, sont assujettis à la taxe lors de leur livraison, c'est-à-dire, lorsqu'ils sont donnés ou distribués, laquelle livraison est assimilée à une vente pour l'application de la Loi. Je n'ai pas de doute que c'est ce qui était voulu et que c'est l'interprétation à donner au paragraphe 2 de l'article 87. Je ne puis voir quelle autre interprétation on peut lui donner et, il est sans conséquence, quant à moi, que le coût des échantillons de marchandises, en tant que matériel publicitaire, ait été en réalité calculé dans le coût des marchandises destinées à la vente et visées par la taxe.

[16] Le paragraphe 87(2) a été abrogé en 1935 [S.C. 1935, ch. 33, art. 1], il serait donc raisonnable de croire qu'en conséquence, l'effet de l'arrêt *Wampole* se trouvait rétabli du moins à l'égard de la taxe de vente ou de consommation. Le résultat semble avoir été reconnu au cours des années par le ministre et avoir été étendu à la taxe d'accise. En janvier 1947, le ministère du Revenu national, Division de l'accise, publiait des «Règlements» en vertu de la *Loi spéciale*

At page 21 of the publication, under the heading “Samples”, the following appeared:

Samples which are manufactured in Canada and distributed gratis by the licensed manufacturers thereof are not subject to Excise Taxes.

[17] The same paragraph appeared in an equivalent publication under the *Excise Tax Act* dated March 1954.<sup>12</sup>

[18] Without explanation, the situation changed with the publication of “Circular ET 1” by the Department of National Revenue in April 1961.<sup>13</sup> Under the heading “SAMPLES” at page 29 of that publication, the following appeared:

33. (1) Goods manufactured or produced in Canada, which are the regular product of the manufacturer, normally manufactured or produced for sale, when distributed free by the licensed manufacturer or producer thereof as samples, are not subject to sales or excise tax.

(2) The provisions of subsection (1) do not apply to goods of a class subject to excise duty under the Excise Act, effective on and after 1st January 1961.

The plaintiff’s Sample Tobacco was, at that time, and for the relevant period in relation to this matter, “goods of a class subject to excise duty under the Excise Act”. Thus, on the basis of no cited authority, and in the face of the *Wampole* decision, samples of a limited range of goods manufactured or produced in Canada were differentiated for sales or consumption tax and excise tax purposes from a much broader range of goods manufactured or produced in Canada.

[19] Not surprisingly, the matter once again returned before the courts in respect of sales or consumption tax. In the *Canada v. Molson Newfoundland Brewery Ltd.*,<sup>14</sup> Mr. Justice Hugessen wrote:

We are all of the view that we, like the learned trial judge . . . , are bound by the decision of the Supreme Court in the case of *The King v. Wampole* . . . . That decision may ring curiously to modern ears and it might be doubted, if the matter were *tabula rasa*, that it would now be decided the same way; double taxation, if not the norm, is certainly not unusual and both the finding that the circumstances in

*des revenus de guerre*<sup>11</sup>. À la page 21 de cette publication, sous le titre «Échantillons» apparaît ceci:

[TRADUCTION] Les échantillons fabriqués au Canada et distribués gratuitement par leur fabricants autorisés ne sont pas sujets à la taxe d’accise.

[17] Le même alinéa se retrouvait dans une publication équivalente relative à la *Loi sur la taxe d’accise* datée de mars 1954<sup>12</sup>.

[18] La situation a changé, sans explication, lors de la publication par le ministère du Revenu national de la «Circulaire ET 1» en avril 1961<sup>13</sup>. Le texte suivant apparaît sous le titre «Échantillons», à la page 29 de cette publication:

[TRADUCTION] 33. (1) Les marchandises fabriquées ou produites au Canada, qui appartiennent à la production régulière du fabricant, normalement fabriquée ou produite en vue de la vente, ne sont pas assujetties à la taxe d’accise ou de vente si elles sont distribuées gratuitement par leur fabricant ou producteur autorisé.

(2) Les dispositions du paragraphe (1) ne s’appliquent pas aux marchandises d’une catégorie assujettie à un droit d’accise en vertu de la Loi sur l’accise, prenant effet à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1961.

Les échantillons de tabac de la demanderesse étaient, à l’époque pour la période en cause, «des marchandises d’une catégorie assujettie à un droit d’accise en vertu de la Loi sur l’accise». Donc, sans invoquer de texte précis, vu l’arrêt *Wampole*, les échantillons d’une gamme limitée de marchandises fabriquées ou produites au Canada étaient traités différemment, pour les fins de la taxe de vente ou de consommation et de la taxe d’accise, d’une gamme beaucoup plus vaste de marchandises fabriquées ou produites au Canada.

[19] Il n’est pas étonnant que la question ait été de nouveau soumise aux tribunaux pour ce qui est de la taxe de vente ou de consommation. Dans l’arrêt *Canada c. Molson Newfoundland Brewery Ltd.*<sup>14</sup>, le juge Hugessen dit:

Nous sommes unanimes pour dire que nous sommes liés, comme le juge de première instance, par l’arrêt que la Cour suprême a rendu dans l’affaire *The King v. Wampole* [. . .]. Cet arrêt peut sembler étrange aux esprits modernes, et l’on peut se demander, si, faisant table rase du passé, on rendrait la même décision aujourd’hui: la double imposition, si elle n’est pas la norme, n’est certainement pas inhabituelle, et,

*Wampole* amounted to such double taxation and the view that Parliament could not have intended that result might not have been the same today. The decision stands, however, and the legislation which it interpreted was substantially unchanged from that which the trial judge had to interpret.

Indeed, the legislative history shows that after *Wampole* provisions were first enacted and subsequently repealed with the specific effect and purpose of imposing, and then removing, tax on free samples given away by a manufacturer or producer for promotional or advertising purposes. In our view, such history positively supports the conclusion that Parliament had decided that the consumption or sales tax imposed by the former provisions of the *Excise Tax Act* should not attach to such samples.

. . .

The trial judge made a finding that the facts in the present case were in all material respects "the same as those in *Wampole*" . . . That finding has not been shown to us to be in error. [Citations omitted.]

[20] I find it significant that both Chief Justice Anglin in the quotation from *Wampole* that appears earlier in these reasons, and Mr. Justice Hugessen in the immediately foregoing quotation essentially invite different decisions from those they felt compelled to reach in circumstances where a different fact situation comes before the courts. As I have previously indicated, both *Wampole* and *Molson Newfoundland* related to sales or consumption tax. That tax is, also as previously indicated, an *ad valorem* tax that unquestionably results in double taxation where the costs of producing sample goods are recovered by increasing the price or value of similar goods that are sold. In similar circumstances, double taxation does not result in the case of a specific rate tax such as that applying to all of the Sample Tobacco in question other than cigars. Justice Hugessen goes further to suggest that perhaps even the double taxation impact should not, in the current environment, be considered a significant factor.

#### (7) GENERAL PRINCIPLES OF INTERPRETATION OF TAX LEGISLATION

[21] In *Friesen v. Canada*,<sup>15</sup> Mr. Justice Major, for the majority, wrote at pages 113 and 114:

de nos jours, tant la conclusion que les circonstances de *Wampole* équivaldraient à une double imposition, que celle que le Parlement n'aurait pas pu la vouloir, ne tiendraient peut-être pas. Cet arrêt reste cependant valable et la législation qui y a été interprétée est à peu près la même que celle sur laquelle le juge de première instance a eu à se pencher.

L'histoire législative montre bien que, après *Wampole*, des dispositions ont été d'abord adoptées, puis abrogées, dans l'intention précise d'imposer une taxe, puis de la retirer, sur les échantillons distribués gratuitement par le fabricant ou le producteur à des fins promotionnelles ou publicitaires. À notre avis, cet historique appuie bien la conclusion selon laquelle le Parlement avait décidé que les taxes de consommation ou de vente imposées par l'ancienne disposition de la *Loi sur la taxe d'accise* ne devaient pas s'appliquer aux échantillons.

[. . .]

Le juge de première instance a conclu que les faits de l'espèce étaient à toutes fins pratiques «identiques à ceux dont il était question dans l'arrêt *Wampole*» [. . .] Il n'a pas été établi que cette conclusion était erronée. [Les citations ont été omises.]

[20] Je trouve remarquable qu'à la fois le juge en chef Anglin dans l'extrait de l'arrêt *Wampole* précité et le juge Hugessen dans l'extrait qui précède immédiatement appellent des décisions différentes de celles qu'ils étaient enclins à rendre lorsqu'une situation de fait différente est soumise aux tribunaux. Ainsi que je l'ai déjà mentionné, les arrêts *Wampole* et *Molson Newfoundland* portent sur la taxe de vente ou de consommation. Cette taxe est une taxe *ad valorem*, ce qui a déjà aussi été signalé, laquelle entraîne manifestement une double imposition lorsque les coûts de production des échantillons sont recouverts par l'augmentation du prix de vente ou de la valeur de marchandises semblables lors de leur vente. Dans des circonstances semblables, la double imposition ne se produit pas dans le cas d'une taxe à taux spécifique comme celle qui s'applique à tous les échantillons de tabac en cause, sauf les cigares. Le juge Hugessen va plus loin en suggérant qu'il est possible que les conséquences de la double imposition ne devraient pas être considérées, dans les circonstances, comme un facteur important.

#### 7) PRINCIPES GÉNÉRAUX D'INTERPRÉTATION DES LOIS FISCALES

[21] Dans l'arrêt *Friesen c. Canada*<sup>15</sup>, le juge Major, rendant le jugement de la Cour, écrit aux pages 113 et 114:

In interpreting sections of the *Income Tax Act*, the correct approach, as set out by Estey J. in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, is to apply the plain meaning rule. Estey J. at p. 578 relied on the following passage from E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

. . .

I accept the following comments on the *Antosko* case in P. W. Hogg and J. E. Magee, *Principles of Canadian Income Tax Law* (1995), Section 22.3(c) "Strict and purposive interpretation", at pp. 453-54:

It would introduce intolerable uncertainty into the Income Tax Act if clear language in a detailed provision of the Act were to be qualified by unexpressed exceptions derived from a court's view of the object and purpose of the provision . . . (The *Antosko* case) is simply a recognition that "object and purpose" can play only a limited role in the interpretation of a statute that is as precise and detailed as the Income Tax Act. When a provision is couched in specific language that admits of no doubt or ambiguity in its application to the facts, then the provision must be applied regardless of its object and purpose. Only when the statutory language admits of some doubt or ambiguity in its application to the facts is it useful to resort to the object and purpose of the provision.

[22] I am satisfied that the foregoing applies with respect to the *Excise Tax Act* equally as it applies to the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63], although some might question whether the *Excise Tax Act* is as "precise and detailed" as the *Income Tax Act*.

## (8) ANALYSIS

[23] It was not in question before me that subsection 23(1) of the Act, alone or in conjunction with subsection 23(2) is a charging provision, that is to say, as applicable to the facts of this matter, it imposes excise tax on the products of the plaintiff manufactured or produced in Canada that are delivered to a purchaser. It provides for the computation of the tax. It does not specify by whom the tax is payable or when the tax is

Pour interpréter les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il convient, comme l'affirme le juge Estey dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. la Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, d'appliquer la règle du sens ordinaire. À la page 578, le juge Estey se fonde sur le passage suivant de l'ouvrage de E. A. Driedger, intitulé *Construction of Statutes* (2<sup>e</sup> éd. 1983), à la p. 87:

[TRADUCTION] Aujourd'hui, il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

[. . .]

J'accepte les commentaires suivants qui ont été faits à l'égard de l'arrêt *Antosko* dans l'ouvrage de P. W. Hogg et J. E. Magee, intitulé *Principles of Canadian Income Tax Law* (1995), dans la section 22.3(c) [TRADUCTION] «Interprétation stricte et fondée sur l'objet visé», aux pp. 453 et 454:

[TRADUCTION] La Loi de l'impôt sur le revenu serait empreinte d'une incertitude intolérable si le libellé clair d'une disposition détaillée de la Loi était nuancé par des exceptions tacites tirées de la conception qu'un tribunal a de l'objet de la disposition. [. . .] [L'arrêt *Antosko*] ne fait que reconnaître que «l'objet» ne peut jouer qu'un rôle limité dans l'interprétation d'une loi aussi précise et détaillée que la Loi de l'impôt sur le revenu. Lorsqu'une disposition est rédigée dans des termes précis qui n'engendrent aucun doute ni aucune ambiguïté quant à son application aux faits, elle doit être appliquée nonobstant son objet. Ce n'est que lorsque le libellé de la loi engendre un certain doute ou une certaine ambiguïté, quant à son application aux faits, qu'il est utile de recourir à l'objet de la disposition.

[22] Je suis convaincu que ce qui précède s'applique autant à la *Loi sur la taxe d'accise* qu'à la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63], même si certains peuvent se demander si la *Loi sur la taxe d'accise* est aussi «précise et détaillée» que la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

## 8) ANALYSE

[23] Il n'a pas été contesté devant moi que le paragraphe 23(1) de la Loi, seul ou considéré avec le paragraphe 23(2), est une disposition d'imposition, c'est-à-dire pour autant qu'elle s'applique aux faits de l'espèce, elle impose une taxe d'accise sur les produits de la demanderesse fabriqués ou produits au Canada et livrés à un acheteur. Elle pourvoit au calcul de la taxe. Elle ne précise pas par qui la taxe est payable ou

payable. Thus, it can be said that subsection 23(1), of itself, is, at most, an incomplete charging provision. Subsection 23(2) answers the questions “by whom” and “when”. I conclude that subsection 23(2) is an adjunct of subsection 23(1) and the two subsections must be read together to provide a complete charging scheme.

[24] Subsections 23(3) [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 10], (3.1) [as am. by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 15, s. 12] and (10) each provide special rules for particular situations where goods manufactured or produced in Canada that would otherwise be subject to excise tax are not sold or are not sold at what Parliament determined to be the appropriate point in their transit through the commercial chain.

[25] As indicated earlier in these reasons, 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.

[26] Subsection 52(1) appears in the Part of the Act dealing with sales or consumption tax, not with excise tax. Nonetheless, the closing words of the subsection provide that the deemed sale flowing from “transactions” described in the subsection is a deemed sale for the purposes of the Act and not merely for the purposes of the Part in which the subsection appears.

à quel moment elle l’est. Donc, on peut dire que le paragraphe 23(1), par lui-même, constitue, au plus, une disposition d’imposition incomplète. Le paragraphe 23(2) répond aux questions «par qui?» et «quand?». Je conclus que le paragraphe 23(2) est le complément du paragraphe 23(1) et que les deux paragraphes doivent être considérés ensemble pour constituer un régime d’imposition complet.

[24] Les paragraphes 23(3) [mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 10], (3.1) [mod. par L.R.C. (1985) (1<sup>er</sup> suppl.), ch. 15, art. 12] et (10) édictent chacun des règles spéciales pour des situations particulières lorsque des marchandises fabriquées ou produites au Canada, qui seraient autrement assujetties à la taxe d’accise, ne sont pas vendues ou ne sont pas vendues à ce que le législateur a établi comme l’étape appropriée dans leur cheminement à travers la chaîne commerciale.

[25] Comme je l’ai déjà mentionné dans les présents motifs, 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.

[26] Le paragraphe 52(1) se trouve dans la partie de la Loi portant sur la taxe de vente ou de consommation et non sur la taxe d’accise. Néanmoins, les derniers mots du paragraphe édictent que la vente réputée découlant des «opérations» qui y sont mentionnées constitue une vente réputée pour l’application de la Loi et non pour la seule application de la partie



Focussing on the facts of this matter, and the opening words and paragraph (d) of subsection 52(1), the subsection only applies when goods are manufactured or produced in Canada under circumstances or conditions that “render it difficult to determine the value thereof for the consumption or sales tax because . . . the goods are for use by the manufacturer or producer and not for sale”. [Underlining added.] The value of the goods is, of course relevant, because the consumption or sales tax is an *ad valorem* tax.

[27] As indicated in the agreed statement of facts, there was no difference between the products which were sold by the plaintiff in the normal course of its business to customers and the Sample Tobacco. Further, the agreed statement of facts also indicates that the plaintiff paid federal sales tax and excise tax on the Sample Tobacco. There was no evidence before the Court to indicate that difficulty was encountered in determining value for the purpose of computing tax. Thus, it would seem reasonable to conclude that Sample Tobacco was not manufactured or produced in Canada by the plaintiff under circumstances or conditions which rendered it difficult to determine the value thereof for the consumption or sales tax because the goods were for use by the manufacturer or producer and not for sale. I reach this conclusion.

[28] On the basis of the foregoing analysis of subsection 52(1), on the facts of this matter, I can only conclude that the condition as to its application is not met and that therefore, even if the diversion of Sample Tobacco could be regarded as a transaction,<sup>16</sup> reading the subsection as a whole, I further conclude that the subsection simply does not apply to deem that transaction a sale for the purposes of the Act, including Part III dealing with excise tax.

[29] In reaching this conclusion, I respectfully disagree with the interpretation of subsection 52(1), then subsection 31(1) [R.S.C. 1952, c. 100], reflected at pages 249 and 250 of the decision of the Tariff Board in *Vancouver Real Estate Board v. Deputy*

dans laquelle le paragraphe se trouve. Étant donné les faits de l'espèce et vu les mots introductifs de l'alinéa d) du paragraphe 52(1), le paragraphe ne s'applique qu'aux marchandises fabriquées ou produites au Canada dans des circonstances ou conditions «telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que [ . . . ] ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou producteur et non à vendre». [Soulignement ajouté.] La valeur des marchandises importe évidemment, parce que la taxe de vente ou de consommation est une taxe *ad valorem*.

[27] Comme il est dit dans l'exposé convenu des faits, il n'y a pas de différence entre les produits vendus par la demanderesse dans le cours normal de ses affaires à ses clients et les échantillons de tabac. De plus, l'exposé convenu des faits mentionne aussi que la demanderesse a payé la taxe de vente fédérale et la taxe d'accise sur les échantillons de tabac. Il n'y a pas d'élément de preuve soumis à la Cour faisant état de difficulté à établir la valeur pour les fins du calcul de la taxe. Donc, il paraît raisonnable de conclure que les échantillons de tabac n'ont pas été fabriqués ni produits au Canada par la demanderesse dans des circonstances ou conditions qui rendent difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que les marchandises étaient à l'usage du fabricant ou producteur et non à vendre. C'est la conclusion à laquelle j'arrive.

[28] Vu l'analyse qui précède paragraphe 52(1) et étant donné les faits de l'espèce, je ne puis que conclure que les conditions d'application de celui-ci ne sont pas remplies et qu'en conséquence, même si la mise à part des échantillons de tabac pourrait être considérée comme une transaction<sup>16</sup>, considérant le paragraphe comme un tout, je conclus de plus qu'il n'a pas l'effet de constituer cette transaction en vente réputée pour l'application de la Loi, y compris sa partie III portant sur la taxe d'accise.

[29] En concluant ainsi, je suis en désaccord avec l'interprétation du paragraphe 52(1), qui était alors le paragraphe 31(1) [R.S.C. 1952, ch. 100], qui ressort des pages 249 et 250 de la décision de la Commission du tarif dans l'affaire *Vancouver Real Estate Board v.*

*Minister of National Revenue for Customs and Excise*.<sup>17</sup> The Tariff Board wrote:

The subsection [now 52(1)] deals with valuation difficulties; for the valuation difficulties it permits but does not compel the Minister to determine value; it lists four types of transactions which are not normally held to be sales; finally it deems the four types of transactions to be sales for the purchases of the Act.

The language of the statute about difficult circumstances was not conceived to restrict the entire ambit of the subsection but to explain the circumstances of the delegation of power to determine value made by Parliament to the Minister; it does not so restrict the deeming provision at the end of the subsection that difficulty, greater or lesser must be shown before it is effective.

I find no basis in the foregoing authorities on the interpretation of tax legislation that could lead to a conclusion that, whatever purposes underlay the conception of the opening words of subsection 52(1), the result was only to restrict the Minister's authority to determine value and not to restrict the circumstances in which there is a deemed sale.

[30] 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.<sup>18</sup> On the facts of this matter, the plaintiff manufactured or produced in Canada the Sample Tobacco. By virtue of subsection 23(10), the Sample Tobacco is deemed to have been delivered to a purchaser thereof and I am prepared to imply that the tax is payable by the plaintiff at the time of deemed delivery which is, once again pursuant to subsection 23(10), when the Sample Tobacco was used or appropriated for use by the plaintiff. One essential charging component remains missing. There simply was no sale in Canada, nor was there a deemed sale in Canada. In contrast, in each of subsections 23(3) and (3.1), earlier referred to, there is a deemed sale. If subsection 52(1) of the Act were applicable on the facts of this matter, and I have determined it is not, the missing element, a deemed sale, would be present. In the absence of that element, I conclude that, in respect of the goods in issue, that is, Sample Tobacco manufactured or

*Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*<sup>17</sup>. La Commission du tarif écrit:

[TRADUCTION] [Ce qui est maintenant] le paragraphe 52(1) traite des difficultés d'évaluation; s'il y a difficulté d'évaluation, il permet au ministre, sans l'y obliger, de déterminer la valeur; le paragraphe mentionne quatre types de transactions qui sont normalement tenues pour des ventes; enfin, il constitue ces quatre types de transactions en ventes réputées pour l'application de la Loi.

Le texte de la Loi sur les circonstances présentant des difficultés ne visait pas à restreindre la portée du paragraphe, mais à expliquer les circonstances de la délégation par la législateur au ministre de la compétence de déterminer la valeur; il ne limite la disposition de présomption de la fin du paragraphe de sorte qu'il faille faire la preuve de difficultés plus ou moins grandes pour qu'il s'applique.

Je ne trouve pas de justification dans la jurisprudence qui précède sur l'interprétation des dispositions fiscales qui permette de conclure que, quels que soient les objets visés par les premiers mots du paragraphe 52(1), ils n'ont que pour effet de limiter la compétence du ministre à déterminer la valeur, mais ne limitent pas les circonstances dans lesquelles il y a vente réputée.

[30] 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<sup>18</sup>. Selon les faits de l'espèce, la demanderesse a fabriqué ou produit des échantillons de tabac au Canada. Par application du paragraphe 23(10), les échantillons de tabac sont réputés livrés à leur acheteur et je suis prêt à en conclure que la taxe est payable par la demanderesse au moment de la livraison réputée, laquelle a lieu, selon le paragraphe 23(10), lorsque les échantillons sont utilisés ou destinés à être utilisés par la demanderesse. Il manque toujours un élément essentiel de l'imputation. Il n'y avait tout simplement pas de vente au Canada, ni de vente réputée au Canada. Par contre, dans chacun des paragraphes 23(3) et (3.1) précités, il y a vente réputée. Si le paragraphe 52(1) de la Loi était applicable aux faits de l'espèce, et j'ai conclu qu'il ne l'est pas, l'élément manquant, soit la vente présumée, y serait. En l'absence de cet élément, je conclus qu'à l'égard des marchandises en cause,

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*.

#### (9) CONCLUSION

[31] On the basis of the foregoing brief analysis, judgment will go in favour of the plaintiff.

[32] Agreement was reached between the parties on the issue of pre-judgment interest.

The agreement was provided to the Court in the following terms:

The parties agree that any interest payable by the Defendant in this matter shall be calculated as set out below, in accordance with subsection 72(7) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1985 c. E15 and the *Interest Rate (Excise Tax Act) Regulations*, SOR/91-19.

Principal Amount	\$1,573,717.70
Date Interest Begins	April 26, 1989
Assumed Closing Date	April 30, 1999
Total Days in Interest Period	3,657
Interest Rate	as prescribed
<b>Interest Amount</b>	<b>\$1,592,417.35</b>

My judgment will provide for pre-judgment interest as agreed and also for post-judgment interest. If the parties have any difficulty in reaching agreement on post-judgment interest, I stand prepared to address that issue, either on the basis of written submissions or through a teleconference.

[33] Both counsel before me were in agreement that costs should follow the event and that no special circumstances existed that would warrant variation from the normal scale. The plaintiff will have costs against the defendant assessed in accordance with Tariff B to the *Federal Court Rules, 1998*.<sup>19</sup>

<sup>1</sup> In the agreed statement of facts reproduced later in these reasons, this amount is adjusted to \$1,573,717.70.

<sup>2</sup> R.S.C., 1985, c. E-15 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38] as it read December 31, 1987.

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*.

#### 9) CONCLUSION

[31] En vertu de la brève analyse qui précède, il y aura jugement en faveur de la demanderesse.

[32] Les parties se sont entendues sur la question des intérêts avant jugement. Cet accord fourni à la Cour est ainsi conçu:

[TRADUCTION] Les parties conviennent que tout intérêt payable par la défenderesse sera calculé tel que ci-après mentionné, selon le paragraphe 72(7) de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985) ch. E-15 et le *Règlement sur le taux d'intérêt (Loi sur la taxe d'accise)*, DORS/91-19.

Montant principal	1 573 717,70 \$
Date du début des intérêts	26 avril 1989
Date prévue de règlement	30 avril 1999
Nombre total de jours d'intérêt	3 657
Taux d'intérêt	selon les règlements
<b>Montant d'intérêts</b>	<b>1 592 417,35 \$</b>

Le jugement accordera les intérêts avant jugement comme convenu et les intérêts après jugement. Si les parties ont de la difficulté à s'entendre sur les intérêts après jugement, je suis prêt à me prononcer sur cette question, soit sur la foi de présentations écrites, soit par téléconférence.

[33] Les deux avocats qui ont plaidé devant moi ont été d'accord que les dépens devraient suivre le sort de la cause et qu'il n'y a pas de circonstance spéciale justifiant de s'écarter du tarif normal. La demanderesse aura droit aux dépens contre la défenderesse calculé selon le tarif B des *Règles de la Cour fédérale (1998)*.<sup>19</sup>

<sup>1</sup> Ce montant a été révisé dans l'exposé convenu des faits ci-après cité et établi à 1 573 717,70 \$.

<sup>2</sup> L.R.C. (1985), ch. E-15 [édicte par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 38] dans sa version au 31 décembre 1987.

<sup>3</sup> R.S.C., 1985, c. F-7, as am.

<sup>4</sup> (1989), 1 T.S.T. 3077 (Ont. Dist. Ct.), at p. 3077.

<sup>5</sup> With the introduction of the Goods and Services Tax (GST) on January 1, 1991, the Consumption or Sales Tax provisions of the *Excise Tax Act* were repealed.

<sup>6</sup> \$0,10688 per five cigarettes or fraction of a package and \$6.504 per kilogram effective February 19, 1987. See R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 42, s. 11, in force on February 27, 1986.

<sup>7</sup> [1931] S.C.R. 494, at pp. 496-497.

<sup>8</sup> R.S.C. 1927, c. 179.

<sup>9</sup> See: *Molson Newfoundland Brewery Ltd. v. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 141 (F.C.T.D.), at pp. 146-147 under the heading "Legislative history".

<sup>10</sup> Unreported, Exchequer Court of Canada, 10 July, 1934.

<sup>11</sup> Department of National Revenue Excise Division, *Regulations under the Special War Revenue Act*, Ottawa: Edmond Cloutier, King's Printer, 1947. It was not in dispute before me that these "Regulations" and subsequent publications of the Department of National Revenue, or "Revenue Canada" as it came to be known, were of no legal force or effect.

<sup>12</sup> Department of National Revenue, Excise Division, *Regulations under The Excise Tax Act*, March 1954, Ottawa: Edmond Cloutier, Queen's Printer, 1954.

<sup>13</sup> Department of National Revenue Excise Division, *General Excise and Sales Tax Regulations*, April 1961, Ottawa: Queen's Printer, 1961.

<sup>14</sup> [1995] 1 C.T.C. 107 (F.C.A.), an appeal from the trial decision cited in note 8.

<sup>15</sup> [1995] 3 S.C.R. 103.

<sup>16</sup> See *British Columbia Railway Company v. R.*, [1979] 2 F.C. 122 (T.D.); affd. [1981] 2 F.C. 783 (C.A.).

<sup>17</sup> (1962), 2 T.B.R. 247.

<sup>18</sup> See for ex.: *British Columbia Railway Company v. R.*, [1979] 2 F.C. 122 (T.D.).

<sup>19</sup> SOR/98-106.

<sup>3</sup> L.R.C. (1985), ch. F-7, mod.

<sup>4</sup> (1989), 1 T.S.T. 3077 (C. dist. Ont.), à la p. 3077.

<sup>5</sup> Les dispositions relatives à la taxe de vente ou de consommation de la *Loi sur la taxe d'accise* ont été abrogées par la mise en vigueur de la taxe sur les produits et services (TPS) le 1<sup>er</sup> janvier 1991.

<sup>6</sup> 0,10688 \$ les cinq cigarettes ou fraction de cinq cigarettes par paquet et 6,504 \$ le kilogramme en vigueur le 19 février, 1987. Voir L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 42, art. 11, entre en vigueur le 27 février, 1986.

<sup>7</sup> [1931] R.C.S. 494, aux p. 496 et 497.

<sup>8</sup> S.R.C. 1927, ch. 179.

<sup>9</sup> Voir: *Molson Newfoundland Brewery Ltd. c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 141 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), aux p. 146 et 147, sous le titre «*Origine législative*».

<sup>10</sup> Affaire non publiée, Cour de l'Échiquier du Canada, 10 juillet 1934.

<sup>11</sup> Ministère du Revenu national, Division de l'accise, *Règlement pris en vertu de la Loi spéciale des revenus de guerre*, (Ottawa: Edmond Cloutier, Imprimeur du Roi, 1947). Il n'est pas contesté ici que ce Règlement et les publications subséquentes du ministère du Revenu national dont le nom est devenu Revenu Canada, n'ont pas de portée ou d'effet juridique.

<sup>12</sup> Ministère du Revenu national, Division de l'accise, *Règlement pris en vertu de Loi sur la taxe d'accise*, mars 1954 (Ottawa: Edmond Cloutier, Imprimeur de la Reine, 1954).

<sup>13</sup> Ministère du Revenu national, Division de l'accise, *Règlement général sur l'accise et la taxe de vente*, avril 1961 (Ottawa: Imprimeur de la Reine, 1961).

<sup>14</sup> [1995] 1 C.T.C. 107 (C.A.F.), appel du jugement de première instance mentionné à la note 8.

<sup>15</sup> [1995] 3 R.C.S. 103.

<sup>16</sup> Voir *British Columbia Railway Company c. R.*, [1979] 2 C.F. 122 (1<sup>re</sup> inst.); conf. par [1981] 2 C.F. 783 (C.A.).

<sup>17</sup> (1962), 2 T.B.R. 247.

<sup>18</sup> Voir, par ex.: *British Columbia Railway Company c. R.*, [1979] 2 C.F. 122 (1<sup>re</sup> inst.).

<sup>19</sup> DORS/98-106.