

A-1202-82

A-1202-82

**Coca Cola Ltd. (Appellant)**

v.

**Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise (Respondent)**

and

**Viceroy Manufacturing Company Limited, Scepter Manufacturing Co. Ltd. (Intervenants) (Appellants)**

Court of Appeal, Thurlow, C.J., Ryan and Le Dain JJ.—Ottawa, December 7 and 22, 1983.

*Customs and excise — Whether soft drink cases and hand carriers subject to sales tax imposed by s. 27 of Excise Tax Act — Test to determine “machinery or apparatus” used in “manufacture or production” not limited to process preceding finished goods stage — Board failing to consider evidence of use in production process — Cases not excluded from exemption by Sch. III, Part III, s. 1 of Act as not used “exclusively” in containing goods — Appeal allowed — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 2(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1(3),(3.1)), 27 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 62, s. 1; S.C. 1974-75-76, c. 24, s. 13; S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 10), 29(1) (rep. and sub. S.C. 1980-81-82-83, c. 104, s. 9), 59, 60 (as am. by R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10, s. 64(2)), Sch. III, Part I, s. 1 (rep. and sub. S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 28), Sch. III, Part XIII, s. 1(a)(i) (rep. and sub. S.C. 1973-74, c. 12, s. 2(5)) — Federal Court Act, R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10, s. 52(c)(i).*

*Jurisdiction — Federal Court of Appeal — Appeal from Tariff Board decision under s. 60 of Excise Tax Act not strictly limited by wording of question in order granting leave to appeal — Interpretation of question in light of issues raised by appeal — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, s. 60(1), (4) (as am. by R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10, s. 64(2)).*

Soft drink cases and hand carriers are used by the appellant for the handling of its soft drink bottles in different processes, from the plant to the consumer. This is an appeal under section 60 of the *Excise Tax Act* from a decision of the Tariff Board declaring them subject to the sales tax imposed by section 27 of that Act.

The first point is whether the scope of the appeal is limited by the wording of the question of law as formulated by the Federal Court Judge who granted leave to appeal. The second is whether the cases and carriers are exempt, under subsection

**Coca Cola Ltd. (appelante)**

c.

**<sup>a</sup> Sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise (intimé)**

et

**<sup>b</sup> Viceroy Manufacturing Company Limited, Scepter Manufacturing Co. Ltd. (intervenantes) (appelantes)**

Cour d'appel, juge en chef Thurlow, juges Ryan et Le Dain—Ottawa, 7 et 22 décembre 1983.

*Douanes et accise — Les caisses et les paniers dans lesquels sont placées les bouteilles de boissons gazeuses sont-ils assujettis à la taxe de vente imposée à l'art. 27 de la Loi sur la taxe d'accise? — Le critère pour déterminer si les «machines ou appareils» sont utilisés dans «la fabrication ou la production» ne doit pas être restreint au processus antérieur à la finition des marchandises — La Commission a négligé de tenir compte de la preuve concernant leur emploi pendant le processus de production — Comme les caisses ne sont pas «exclusivement» employées comme contenants de marchandises, elles ne sont pas exclues de l'exemption prévue à l'art. 1 de la Partie I de l'annexe III de la Loi — Appel accueilli — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 2(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 1(3),(3.1)), 27 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 62, art. 1; S.C. 1974-75-76, chap. 24, art. 13; S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 10), 29(1) (abrogé et remplacé par S.C. 1980-81-82-83, chap. 104, art. 9), 59, 60 (mod. par S.R.C. 1970 (2<sup>e</sup> Supp.), chap. 10, art. 64(2)), art. 1, Partie I, annexe III (abrogé et remplacé par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 28), art. 1a)(i), Partie XIII, annexe III (abrogé et remplacé par S.C. 1973-74, chap. 12, art. 2(5)) — Loi sur la Cour fédérale, S.R.C. 1970 (2<sup>e</sup> Supp.), chap. 10, art. 52(c)(i).*

*<sup>g</sup> Compétence — Cour d'appel fédérale — Un appel formé contre une décision de la Commission du tarif en vertu de l'art. 60 de la Loi sur la taxe d'accise n'est pas limité de façon stricte par le libellé de la question énoncée dans l'ordonnance accordant l'autorisation d'appel — La question doit s'interpréter en tenant compte des points de droit soulevés dans l'appel — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 60(1),(4) (mod. par S.R.C. 1970 (2<sup>e</sup> Supp.), chap. 10, art. 64(2)).*

L'appelante emploie des paniers et des caisses pour manipuler les bouteilles de boissons gazeuses au cours des différentes étapes de fabrication, de l'usine au consommateur. Appel est formé en vertu de l'article 60 de la *Loi sur la taxe d'accise* contre une décision de la Commission du tarif qui a déclaré que ces contenants sont assujettis à la taxe de vente imposée à l'article 27 de la Loi.

Il faut déterminer en premier lieu si la portée de l'appel est limitée par le libellé de la question de droit énoncée par le juge de la Cour d'appel fédérale dans l'ordonnance accordant l'autorisation d'appel; en deuxième lieu, il faut déterminer si les

29(1) and subparagraph 1(a)(i) of Schedule III, Part XIII of the Act, as apparatus used directly in the manufacture or production of goods. The third is whether they are denied exemption by the concluding words of section 1, Schedule III, Part I.

*Held*, the appeal should be allowed. In view of the ambiguity of the wording of the question, the Court should not adopt a restrictive interpretation of the question as it would deny the appellant most of his submissions and as no objection to their relevancy was raised.

The second point first raises the question of the definition of the relevant words. Neither the statutory definition of "manufacturer or producer" in paragraph 2(1)(f) of the Act, nor the judicial interpretations of "produced or manufactured" in subsection 27(1) affords a sure guide as to the meaning of the words "manufacture or production" in subparagraph 1(a)(i) of Schedule III, Part XIII, which must be given their ordinary meaning in their context. The test applied by the Board to determine whether the cases and carriers are "machinery or apparatus" used in the "manufacture or production" of goods unduly restricts the meaning of those words to that used up to, but not after, the moment when a usable and saleable article is in existence, without regard to the next necessary step, that of removing it from the production line. The Board also failed to consider evidence of use of the cases and carriers at the beginning of the production process. Therefore, the cases and carriers are apparatus for use in the manufacture or production of goods within the meaning of subparagraph 1(a)(i) of Schedule III, Part XIII.

As for the third point, since the cases and carriers are not used "exclusively" in containing goods, they do not fall within the exclusion, pursuant to section 1 of Schedule III, Part I of the Act, of containers designed for repeated use.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### CONSIDERED:

*The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Parke, Davis & Company Limited*, [1954] Ex.C.R. 1; *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] S.C.R. 140; *Irving Oil Limited, et al. v. The Provincial Secretary of The Province of New Brunswick*, [1980] 1 S.C.R. 787; 109 D.L.R. (3d) 513.

##### COUNSEL:

*Lyndon A. J. Barnes and Carol Tennenhouse Diamond* for appellant and intervenants (appellants).

*Judith McCann* for respondent.

##### SOLICITORS:

*Osler, Hoskin & Harcourt*, Toronto, for appellant and intervenants (appellants).

*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

caisses et les paniers sont exempts de la taxe, en vertu du paragraphe 29(1) de la Loi et du sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III de la Loi, à titre d'appareils employés directement dans la fabrication ou la production de marchandises. En dernier lieu, il faut déterminer si les derniers mots de l'article 1 de la Partie I de l'annexe III empêchent leur exemption.

*Arrêt*: l'appel devrait être accueilli. Compte tenu de la formulation ambiguë de la question, la Cour ne doit pas lui donner une interprétation restrictive qui priverait l'appelante de la plupart des moyens qu'elle a invoqués et dont l'intimé n'a pas contesté la pertinence.

Le deuxième point porte tout d'abord sur la définition des expressions pertinentes en l'espèce. Ni la définition légale de «fabricant ou producteur» à l'alinéa 2(1)f) de la Loi, ni l'interprétation jurisprudentielle de «produites ou fabriquées» au paragraphe 27(1), ne donne d'indications certaines sur ce que signifie «la fabrication ou la production» au sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III; il faut donc interpréter ces mots suivant leur sens ordinaire selon le contexte. Pour déterminer si les marchandises visées par la définition de «machines ou appareils» sont utilisées dans «la fabrication ou la production» de marchandises, la Commission a appliqué un critère qui restreint indûment la définition de machines et d'appareils à ce qui est utilisé jusqu'à la création d'un article utilisable et vendable, mais pas après cela, sans tenir compte de ce qui se passe immédiatement après pour enlever l'article de la chaîne de fabrication. La Commission a également omis à tort de tenir compte de la preuve de l'emploi des caisses et des paniers au commencement de la production du produit. Par conséquent, les caisses et les paniers sont des appareils utilisés dans la fabrication ou la production de marchandises au sens du sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III de la Loi.

Pour ce qui est du troisième point, puisque les caisses et les paniers ne sont pas «exclusivement» employés comme contenants de marchandises, ils ne sont pas visés par l'article 1 de la Partie I de l'annexe III de la Loi et ne sont donc pas compris dans l'exclusion des contenants conçus pour un usage répété.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS EXAMINÉES:

*The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Parke, Davis & Company Limited*, [1954] R.C.É. 1; *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] R.C.S. 140; *Irving Oil Limited, et autres c. Le secrétaire provincial de la province du Nouveau-Brunswick*, [1980] 1 R.C.S. 787; 109 D.L.R. (3d) 513.

##### AVOCATS:

*Lyndon A. J. Barnes et Carol Tennenhouse Diamond* pour l'appelante et les intervenantes (appelantes).

*Judith McCann* pour l'intimé.

##### PROCUREURS:

*Osler, Hoskin & Harcourt*, Toronto, pour l'appelante et les intervenantes (appelantes).

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimé.

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

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

THURLOW C.J.: This is an appeal under section 60 of the *Excise Tax Act* [R.S.C. 1970, c. E-13 (as am. by R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10, s. 64(2))] from a decision of the Tariff Board which declared, on an application under section 59 of the Act, that the plastic or wooden soft drink cases and plastic hand carriers in issue in the proceedings are subject to and not exempt from the sales tax imposed by section 27 [as am. by S.C. 1970-71-72, c. 62, s. 1; S.C. 1974-75-76, c. 24, s. 13; S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 10] of the Act. There are three points involved in the appeal: first, the scope of the appeal itself, having regard to the wording of the order giving leave to appeal; second, whether the cases and carriers are exempt under subsection 29(1) [rep. and sub. S.C. 1980-81-82-83, c. 104, s. 9] and Schedule III, Part XIII, subparagraph 1(a)(i) [rep. and sub. S.C. 1973-74, c. 12, s. 2(5)]; and, third, whether they fall within Schedule III, Part I, and are denied exemption by the concluding words of section 1 [rep. and sub. S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 28] of that Part.

The point as to the scope of the appeal arises on subsection 60(1) of the Act and the terms of the order of the Court giving leave to appeal.

The subsection reads:

60. (1) Any of the parties to proceedings under section 59, namely,

(a) the person who applied to the Tariff Board for a declaration,

(b) the Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise, or

(c) any person who entered an appearance with the Secretary of the Tariff Board in accordance with subsection 59(2),

may, upon leave being obtained from the Federal Court of Canada or a judge thereof, upon application made within thirty days from the making of the declaration sought to be appealed, or within such further time as the Court or judge may allow,

LE JUGE EN CHEF THURLOW: Il s'agit d'un appel en vertu de l'article 60 de la *Loi sur la taxe d'accise* [S.R.C. 1970, chap. E-13 (mod. par S.R.C. 1970 (2<sup>e</sup> Supp.), chap. 10, art. 64(2))] contre une décision de la Commission du tarif qui a déclaré, par suite d'une demande en vertu de l'article 59 de la Loi, que les caisses en plastique ou en bois et les paniers de plastique dans lesquels sont placées les bouteilles de boissons gazeuses sont assujettis à la taxe de vente imposée à l'article 27 [mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 62, art. 1; S.C. 1974-75-76, chap. 24, art. 13; S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 10] de la Loi et n'en sont pas exempts. L'appel soulève trois points: en premier lieu, il faut déterminer la portée de l'appel compte tenu du libellé de l'ordonnance donnant l'autorisation d'appel; en deuxième lieu, statuer si les caisses et les paniers sont exempts de la taxe, en vertu du paragraphe 29(1) [abrogé et remplacé par S.C. 1980-81-82-83, chap. 104, art. 9] et du sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III [abrogé et remplacé par S.C. 1973-74, chap. 12, art. 2(5)]; et en dernier lieu, déterminer si ces marchandises sont visées par la Partie I de l'annexe III et si les derniers mots de l'article 1 [abrogé et remplacé par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 28] de cette Partie empêchent leur exemption.

La question de la portée de l'appel résulte du paragraphe 60(1) de la Loi et du libellé de l'ordonnance de la Cour qui octroie la permission d'interjeter appel.

Le paragraphe prévoit:

60. (1) Toute partie aux procédures prévues par l'article 59, savoir:

a) la personne qui a demandé une déclaration à la Commission du tarif,

b) le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise, ou

c) toute personne qui a produit une comparution au bureau du secrétaire de la Commission du tarif en conformité du paragraphe 59(2),

peut, avec la permission de la Cour fédérale du Canada, ou d'un de ses juges, obtenue sur une demande formulée dans les trente jours de l'établissement de la déclaration dont on veut appeler, ou dans tel délai supplémentaire accordé par la Cour

appeal to the Federal Court upon any question that in the opinion of the Court or judge is a question of law.

The practice under this provision, and under a similarly worded provision that was in the *Customs Act* [R.S.C. 1970, c. C-40] for some years after 1951, has been for the most part, though by no means invariably, to set out in the order giving leave to appeal the question which the Court or judge granting leave considered to be a question of law. Thus, in *The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Parke, Davis & Company Limited*,<sup>1</sup> Thorson P., in dealing with an appeal, said:

It was my opinion that section 49(3) required that the court or judge in granting leave to appeal should specify the question which in its or his opinion was a question of law and on which the appeal was permitted. Accordingly, on December 29, 1949, I gave leave to the appellant to appeal to this Court from the decision of the Tariff Board on what, in my opinion, was a question of law, which I specified as follows:

Did the Tariff Board err as a matter of law in deciding that Penicillin S-R, imported under Windsor entries numbers 16407-A, June 23, 1949, and 17043-A, June 28, 1949, is exempt from duty by virtue of Customs Tariff item 206a?

Later he said:

This is the first appeal to this Court under the Customs Act and certain observations of a general nature may be in order. The right of appeal conferred by the Act is a limited one. In the first place, leave to appeal must be obtained from this Court or a judge thereof. Moreover, the appeal for which leave may be obtained is confined to "any question which in the opinion of the court or judge is a question of law". This language permits possible anomalous results since the jurisdiction of the Court to entertain an appeal is made to depend not on whether a question is actually a question of law but on whether in the opinion of the court or judge it is so. That being the case, it is quite possible, through an erroneous opinion of the court or judge that a particular question is a question of law, that the Court will find itself vested with jurisdiction to entertain an appeal on what is actually a question of fact. Conversely, if the court or judge is erroneously of the opinion that the question in issue is not a question of law, the Court will have no jurisdiction to entertain an appeal, although the question is actually one of law. Whether such eventualities were contemplated when the legislation was enacted may be the subject of speculation but that they might result from the language of the enactment does not appear to admit of doubt.

Other cases in which the question was specified in the order are to be found in the Exchequer Court Reports for the year 1953 and later years.

<sup>1</sup> [1954] Ex.C.R. 1, at pages 4 and 5.

ou le juge, interjeter appel à la Cour fédérale sur toute question qui, de l'avis de la Cour ou du juge, est une question de droit.

Les juges saisis d'une demande en vertu de cette disposition ou d'une ancienne disposition de la *Loi sur les douanes* [S.R.C. 1970, chap. C-40] en vigueur pendant quelques années après 1951 et dont la formulation était presque identique, ont presque toujours énoncé dans l'ordonnance accordant l'autorisation d'appel la question qu'ils considéraient être une question de droit. Voici ce que le président Thorson disait au sujet de cette pratique, dans l'affaire *The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Parke, Davis & Company Limited*:

[TRADUCTION] À mon avis, le paragraphe 49(3) exige de la Cour ou du juge accordant l'autorisation d'appel qu'il précise la question qui, à son avis, constitue une question de droit pour laquelle l'appel est autorisé. Par conséquent, le 29 décembre 1949, j'ai autorisé l'appelant à interjeter appel à notre Cour d'une décision de la Commission du tarif sur ce qui était à mon avis, une question de droit, que j'ai énoncée de la manière suivante:

La Commission du tarif a-t-elle commis une erreur de droit en déclarant que la Pénicilline S-R, importée sous les numéros Windsor 16407-A, le 23 juin 1949 et 17043-A, le 28 juin 1949, est exonérée de droits en vertu du numéro 206a du Tarif des douanes?

Plus loin il a dit:

[TRADUCTION] Notre Cour entend ici le premier appel concernant la Loi sur les douanes, ce qui mérite quelques remarques d'ordre général. Le droit d'appel conféré par la Loi est un droit restreint. En premier lieu, la Cour doit accorder une autorisation d'appel. De plus, l'appel est possible uniquement s'il s'agit d'une «question qui, de l'avis de la Cour ou du juge, est une question de droit». Cette rédaction peut engendrer des résultats singuliers étant donné que la compétence de la Cour pour entendre l'appel dépend non pas de la question de savoir s'il s'agit réellement d'une question de droit mais de la question de savoir si, de l'avis de la Cour ou du juge, c'est une question de droit. Cela étant, il est possible que, suite à une décision erronée de la Cour ou du juge qui détermine s'il s'agit d'une question de droit, la Cour se voit conférer la compétence d'entendre un appel sur ce qui est en réalité une question de fait. À l'inverse, si la Cour ou un juge a conclu par erreur qu'il s'agissait d'une question de fait, la Cour n'aura pas compétence pour entendre l'appel bien qu'il s'agisse réellement d'une question de droit. On peut se demander si le législateur a envisagé ces hypothèses lorsqu'il a adopté la loi, mais il ne fait aucun doute qu'elles peuvent être le résultat de la rédaction de cette disposition.

On trouve dans les Recueils de la Cour de l'Échiquier, à partir de 1953, d'autres causes dans lesquelles le juge a précisé la question de droit

<sup>1</sup> [1954] R.C.É. 1, aux pages 4 et 5.

The need to specify the question was considered to arise from the view that the statute required that the Court or judge which grants leave form the opinion that the question is one of law. That interpretation of subsection 60(1) may be open to question but I do not think it is necessary to review it in the present case.

In this instance the order granting leave reads as follows:

Leave to appeal is granted on the question of whether or not the Tariff Board erred in deciding that the goods in issue were subject to and not exempt from the consumption or sales tax imposed by section 27 of the Excise Tax Act in view of the provisions of section 2(1)(f) of the said Act.

It will be noted that the form of the question does not differ much from that used in many cases save for the words "in view of the provisions of section 2(1)(f) of the said Act". These words raise the question whether what was considered to be a question of law, on which leave to appeal was granted, is somehow limited to the effect of the addition to subsection 2(1) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 1(3),(3.1)] of a paragraph (f) [as added idem] which includes in the definition of "manufacturer or producer":

2. (1) ...

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

As the result of so restricting the meaning of the question would be to deny to the appellant most of his submissions and as no objection to their relevancy was raised in the respondent's memorandum of argument, the Court should, I think, be loath to so restrict the issue on which the appellant had leave to appeal by reference to wording which in the context of the rest of the question is difficult to interpret. In the circumstances, I do not think the wording should be read as meaning anything more than as an indication that the Court, in addition to the question or questions of law raised by the rest of the question, was of the opinion that there was an arguable question of law on the effect of the addition of paragraph (f) to the definition. Accordingly, I would hold that the question to be

dans son ordonnance. Dans ces arrêts, on a considéré qu'il fallait énoncer la question parce que la loi exigeait que la Cour ou le juge, avant d'autoriser l'appel, ait conclu qu'il s'agissait d'une question de droit. On peut s'interroger sur cette interprétation du paragraphe 60(1), mais je ne crois pas qu'il soit nécessaire de l'analyser dans la présente affaire.

Voici ce que dit l'ordonnance en l'espèce:

[TRADUCTION] L'appel est autorisé sur la question de savoir si la Commission du tarif a commis une erreur en décidant que les marchandises en cause sont assujetties à la taxe de vente ou de consommation imposée par l'article 27 de la Loi sur la taxe d'accise et n'en sont pas exemptes compte tenu des dispositions de l'alinéa 2(1)f) de la Loi.

La formulation de la question, notons-le, est sensiblement la même que celle employée dans de nombreux cas sauf pour l'expression «compte tenu des dispositions de l'alinéa 2(1)f) de la Loi». Faut-il en déduire que la question de droit, sur laquelle l'appel est fondé, se limite aux effets que peut avoir l'addition au paragraphe 2(1) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 68, art. 1(3),(3.1)] de l'alinéa f) [ajouté par idem] qui donne la définition de «fabricant ou producteur»:

2. (1) ...

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

Comme une telle limitation du sens de la question priverait l'appelante de la plupart des moyens qu'elle a invoqués et comme l'intimé n'a pas contesté leur pertinence dans son mémoire, la Cour, à mon avis, devrait hésiter à restreindre ainsi la portée de l'appel en se référant uniquement à cette expression qui dans le contexte de la question est difficile à interpréter. Dans les circonstances, j'estime que cette formulation indique seulement que la Cour pensait qu'en plus des points de droit soulevés dans le reste de la question il y avait lieu de débattre la question de droit concernant les effets de l'addition de l'alinéa f) à la définition. Par conséquent, je conclurais que la question en litige et l'appel ne se limitent pas aux questions soulevées par l'adoption de l'alinéa 2(1)f).

determined and the appeal are not limited to issues as to the effect of the enactment of paragraph 2(1)(f).

The second issue requiring determination is whether the soft drink cases and carriers in question are exempt from sales tax under subsection 29(1) and Schedule III, Part XIII, subparagraph 1(a)(i) of the Act. In the scheme of Part V of the Act the general charging provision is subsection 27(1) which imposes tax on the sale price of all goods "produced or manufactured in Canada" or "imported into Canada". The provisions relied on for the exemption are:

29. (1) The tax imposed by section 27 does not apply to the sale or importation of the goods mentioned in Schedule III . . .

. . . .  
SCHEDULE III

. . . .  
PART XIII

PRODUCTION EQUIPMENT, PROCESSING  
MATERIALS AND PLANS

1. All the following:

(a) machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in

(i) the manufacture or production of goods,

The appellant produces and sells bottled soft drinks. When sold by the appellant the bottled soft drinks are in the cases and hand carriers which are in issue in the appeal. The appellant sells the product by the case rather than by the individual bottle. The hand carriers are made of plastic material; some of the cases are of plastic material, others are wooden. Both the carriers and the cases are so designed as to hold a particular number of bottles of a particular size or sizes and to protect them from breakage.

The bottling operation is carried out on production line equipment capable of producing some 300 filled bottles per minute. Some parts of the equipment are involved in the mixing of the concentrates with desired proportions of water, some with the washing of the bottles, some with the filling and capping of the bottles, and some with the moving of them from one stage of the procedure to another.

<sup>a</sup> Il faut déterminer en deuxième lieu si les caisses et les paniers à bouteilles en cause sont exempts de la taxe de vente en vertu du sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III et du paragraphe 29(1) de la Loi. À la Partie V de la Loi, la disposition générale en matière de taxation est le paragraphe 27(1) qui impose une taxe sur le prix de vente de toutes marchandises «produites ou fabriquées au Canada» ou «importées au Canada». Voici les dispositions invoquées pour demander l'exemption:

<sup>c</sup> 29. (1) La taxe imposée par l'article 27 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des marchandises mentionnées à l'annexe III . . .

. . . .  
ANNEXE III

. . . .  
PARTIE XIII

MATÉRIEL DE PRODUCTION, MATIÈRES DE  
CONDITIONNEMENT ET PLANS

1. Tous les articles suivants:

<sup>a</sup> les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux pour être utilisés par eux directement dans

<sup>f</sup> (i) la fabrication ou la production de marchandises,

<sup>g</sup> L'appelante produit et vend des boissons gazeuses en bouteilles. Les bouteilles sont vendues par l'appelante dans les caisses ou dans les paniers qui font l'objet de l'appel. L'appelante vend son produit par caisses de bouteilles plutôt qu'à l'unité. Les paniers sont en matière plastique, alors que les caisses peuvent être en plastique ou en bois. <sup>h</sup> Paniers et caisses ont été conçus pour contenir un nombre précis de bouteilles d'un format particulier et pour éviter qu'elles se brisent.

<sup>i</sup> La mise en bouteilles se fait sur une chaîne de fabrication pouvant remplir 300 bouteilles à la minute. Certains éléments de la chaîne servent à mélanger les concentrés auxquels est ajoutée de l'eau selon les proportions désirées; d'autres à laver les bouteilles, d'autres à les remplir et à mettre les capsules, et d'autres enfin à transporter les bouteilles d'une étape à l'autre.

In this operation empty bottles are brought in the cases and carriers in question to the conveyor where they are placed on its rollers and carried to a point where the machinery removes the bottles from them. The bottles then go in one direction to be washed, filled and capped, the cases and hand carriers in another direction in which they are moved along, in the case of those made of plastic to be washed, and thence in all cases to a point in the production line where they are again mechanically filled, this time with filled bottles, and thereupon placed on pallets for removal to the warehouse.

In its description of the operation, the Board said:

... Mr. Warren described the production process at the bottling plant. The concentrates are delivered to the plant in stainless steel containers and mixed in a mixing tank where water and sugar are added. The resulting syrup goes through stainless steel lines to the production area where the syrup and water are proportioned as required and additional water is added to reduce the mixture to a finished product. The product is then ready to go into a bottler or product tank, travelling through stainless steel lines to the top of a filler bowl. As the bowl turns the bottles come on to be filled. As the bottles leave the filler the closures are put on and they go to the packer to be placed inside the plastic or wooden cases. In some instances the bottles are placed directly in the cases without being put inside plastic hand carriers. The cases, when filled, move down a conveyor to a pile-off station where they are manually loaded onto pallets and taken to the warehouse for loading onto trucks for delivery to retail stores. The hand carriers and cases remain with the retailer for one to three weeks until they are picked up to be placed on pallets and stored in the applicant's warehouse. They are returnable and have a normal life of seven years.

No witnesses were called for the respondent but, in cross-examination of the appellant's witness, counsel adduced evidence that the soft drink bottles are placed in the hand carriers and cases after the drink mix is prepared and injected into the bottles and after the caps are date coded and put on. The witness conceded that the only thing done to the bottles after they are placed in the hand carriers and cases is labelling and that the quality of the drink was not altered thereafter. The witness also conceded that the goods in issue are used exclusively for holding the soft drink bottles and that they were designed for repeated use. During reexamination, the witness asserted that the applicant was not merely selling bottles of soft drink but was selling the cases as entire units.

Dans ce processus, les bouteilles vides arrivent dans les paniers et caisses et sont déposées sur les rouleaux du convoyeur qui les acheminent jusqu'à l'endroit où le mécanisme retire les bouteilles des caisses. Les bouteilles vont ensuite d'un côté pour être lavées, remplies et capsulées tandis que les caisses et les paniers vont d'un autre côté pour être lavés, s'ils sont en plastique, puis réunis, qu'ils soient en bois ou en plastique, à un endroit de la chaîne pour y être remplis mécaniquement de bouteilles de boissons gazeuses, et ensuite chargés sur des palettes et acheminés vers l'entrepôt.

En décrivant l'opération, la Commission a dit:

... M. Warren a décrit le processus de production à l'usine d'embouteillage. Les concentrés sont livrés à l'usine dans des contenants en acier inoxydable et sont mêlés dans un réservoir de mélange dans lequel on ajoute de l'eau et du sucre. On obtient ainsi un sirop qui est envoyé dans les conduites en acier inoxydable jusqu'à la zone de production où le sirop et l'eau sont proportionnés selon les exigences et de l'eau supplémentaire est ajoutée pour réduire le mélange afin d'obtenir le produit fini. Le produit est ensuite acheminé dans une soutireuse ou une cuve à produit en passant par les conduites en acier inoxydable jusqu'à la partie supérieure du bassin de remplissage. Lorsque le bassin tourne, les bouteilles passent pour être remplies. Au moment où les bouteilles quittent la remplisseuse, les capsules sont mises en place et les bouteilles sont envoyées à l'emballer pour être placées dans les paniers à bouteilles en plastique qui, à leur tour, sont placés dans les caisses en plastique ou en bois. Dans certains cas, les bouteilles sont placées directement dans les caisses sans être mises dans un panier à bouteilles en plastique. Une fois remplies, les caisses sont acheminées au moyen d'une courroie transporteuse jusqu'à l'endroit d'empilement où elles sont manuellement chargées sur des palettes puis amenées à l'entrepôt pour être chargées dans des camions qui en feront la livraison à des magasins de vente au détail. Les paniers à bouteilles et les caisses demeurent chez le détaillant environ d'une à trois semaines jusqu'à ce qu'ils soient recueillis pour être placés sur les palettes et mis dans l'entrepôt de l'appelante. Ces caisses et ces paniers sont consignés et peuvent habituellement être utilisés pendant sept ans.

L'intimé n'a présenté aucun témoin mais, lors du contre-interrogatoire du témoin de l'appelante, l'avocat a soumis une preuve selon laquelle les bouteilles d'eaux gazeuses sont placées dans les paniers à bouteilles et les caisses après que le mélange d'eaux gazeuses a été préparé et injecté dans les bouteilles et après que les capsules ont été codées selon la date et placées sur les bouteilles. Le témoin a admis que l'étiquetage est la seule opération effectuée après que les bouteilles ont été placées dans les paniers à bouteilles et les caisses et il a reconnu que la qualité de l'eau gazeuse ne s'en trouve nullement modifiée. Le témoin a admis également que les marchandises en cause sont utilisées exclusivement pour contenir les bouteilles d'eaux gazeuses et qu'elles sont conçues pour un usage répété. Lors du

The uncontradicted evidence also shows that when selling its product the appellant charges a deposit for the cases and carriers and that in the normal course of the business they are returned to the appellant in a few weeks filled with empty bottles. Thereafter the cases and carriers are used again to carry the empty bottles to and on the conveyor to the point where the machinery removes the bottles from them.

The Board's reasons for denying exemption under subparagraph 1(a)(i) of Schedule III, Part XIII appear from the following excerpt:

The Board finds that the bottled soft drinks are fully manufactured at the time they are placed in the hand carriers and cases. They are not, either at that time or thereafter, given any new forms, qualities and properties or combinations. The manufacture or production of the soft drink must therefore be regarded as having been completed before the goods in issue come into use. They do not, therefore, fall within the exemption provided by section 1(a) of Part XIII of the *Act*.

The appellant's first submission was that because of the addition of paragraph (f) to the definition of "manufacturer or producer" in subsection 2(1) of the Act the meaning of the expression "manufacture or production" in other sections of the Act must be taken to have been expanded so as to include the essentially packaging operations referred to in paragraph (f).

With respect I do not find that argument persuasive. It appears to me that the expressions "manufacturer or producer", "manufactured or produced" and "manufacture or production", which are found in various places and contexts in the Act, are used for differing purposes and that it is wrong to try to interpret one by reference to what another means or has been held to include either in a particular context or in general. As it seems to me, the definition of "manufacturer or producer" in subsection 2(1) is intended to identify a person who will be liable to pay the tax whether or not he manufactures or produces anything or is or is not a manufacturer or producer. A reference

nouvel interrogatoire, le témoin a affirmé que l'appelante ne vend pas seulement des bouteilles d'eaux gazeuses mais vend les caisses comme unités complètes.

Il ressort aussi de la preuve, qui n'est pas contestée, que lorsque l'appelante vend son produit, les caisses et les paniers à bouteilles sont consignés chez le détaillant et que, dans la pratique normale du commerce, ils sont retournés à l'appelante quelques semaines plus tard remplis de bouteilles vides. Par la suite, les caisses et les paniers sont utilisés de nouveau pour transporter les bouteilles vides vers le convoyeur jusqu'à ce que le mécanisme retire les bouteilles des caisses et des paniers.

Les motifs pour lesquels la Commission a refusé l'exemption en vertu du sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III ressortent de l'extrait suivant:

La Commission est d'avis que les eaux gazeuses embouteillées sont complètement fabriquées au moment où elles sont placées dans les paniers à bouteilles et les caisses. Elles ne reçoivent pas, ni à ce moment ni après, des formes, des qualités, des propriétés ou des combinaisons nouvelles. La fabrication ou la production de l'eau gazeuse doit donc être considérée comme terminée avant que les marchandises en cause soient utilisées. Ces dernières ne sont donc pas visées par l'exemption prévue à l'alinéa 1a) de la Partie XIII de la *Loi*.

L'appelante soutient premièrement que l'addition de l'alinéa f) à la définition de «fabricant ou producteur» au paragraphe 2(1) de la Loi a élargi le sens de l'expression «fabrication ou production» qui figure dans d'autres dispositions de la Loi en y incluant les opérations générales d'emballage mentionnées à l'alinéa f).

En toute déférence, je ne suis pas convaincu du bien-fondé de cet argument. Les expressions «fabricant ou producteur», «fabriquées ou produites» et «fabrication ou production» qu'on trouve ailleurs dans la Loi et dans différents contextes, sont employées à des fins diverses et c'est une erreur d'essayer d'en interpréter une en fonction de ce que les autres signifient ou du sens attribué aux autres dans un contexte général ou particulier. À mon sens, la définition de «fabricant ou producteur» au paragraphe 2(1) vise à identifier la personne qui devra payer l'impôt, qu'elle fabrique ou produise quelque chose ou non, ou qu'elle soit ou non un fabricant ou un producteur. Les alinéas a)

to paragraphs (a) to (e)<sup>2</sup> of the subsection and the classes of persons described in them, I think, makes this clear. While the added paragraph (f), unlike the preceding paragraphs, further expands the definition by reference to functions carried out in connection with goods, it does not, in my opinion, give rise to an inference that such functions necessarily constitute "manufacture or production" or "manufacturing or producing" within the meaning of any of the provisions of the Act.

The meaning of "produced or manufactured" in subsection 27(1), which has been considered in numerous cases, also affords no sure guide to what is meant by "manufacture or production" in any other provision, including subparagraph 1(a)(i) of Part XIII of Schedule III. The expression "produced or manufactured" is used in subsection 27(1) adjectivally to prescribe or outline the scope of the class of goods on the sale of which tax is imposed. It refers to goods that have been "manu-

<sup>2</sup> 2. (1) In this Act

"manufacturer or producer" includes

(a) the assignee, trustee in bankruptcy, liquidator, executor, or curator of any manufacturer or producer and, generally, any person who continues the business of a manufacturer or producer or disposes of his assets in any fiduciary capacity, including a bank exercising any powers conferred upon it by the *Bank Act* and a trustee for bondholders,

(b) any person, firm or corporation that owns, holds, claims, or uses any patent, proprietary, sales or other right to goods being manufactured, whether by them, in their name, or for or on their behalf by others, whether such person, firm or corporation sells, distributes, consigns, or otherwise disposes of the goods or not,

(c) any department of the Government of Canada or of any province of Canada, any board, commission, railway, public utility, manufactory, company or agency owned, controlled or operated by the Government of Canada, or the government of any province of Canada, or under the authority of the legislature or the lieutenant governor in council of any province of Canada, that manufactures or produces taxable goods,

(d) any person who sells, otherwise than in a retail store exclusively and directly to consumers, cosmetics that were not manufactured by him in Canada, other than a person who sells such cosmetics exclusively and directly to hair-stylists, cosmeticians and other similar users for use in the provision of personal grooming services and not for resale,

(e) any person who sells gasoline, diesel fuel or aviation fuel, other than a person who sells such goods exclusively and directly to consumers, and

à e)<sup>2</sup> du paragraphe et les catégories de personnes qui y sont décrites, sont à mon avis très clairs. Même si l'alinéa f) qui a été ajouté, à la différence des paragraphes précédents, élargit la définition en incluant certaines fonctions de manutention, il ne nous permet pas, à mon avis, de déduire que lesdites fonctions constituent nécessairement «une fabrication ou une production» ou l'action de «fabriquer ou produire» au sens des dispositions de la Loi.

Même si l'expression «produites ou fabriquées» du paragraphe 27(1) a été analysée dans de nombreux arrêts, elle ne donne pas d'indication certaine sur ce que signifie «fabrication ou production» dans d'autres dispositions, y compris le sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III. L'expression «produites ou fabriquées» est employée adjectivement au paragraphe 27(1) pour décrire ou définir la catégorie des marchandises sur lesquelles une taxe est imposée au moment de

<sup>2</sup> 2. (1) Dans la présente loi

«fabricant ou producteur» comprend

a) le cessionnaire, le syndic de faillite, le liquidateur, l'exécuteur testamentaire ou le curateur de tout fabricant ou producteur et, d'une manière générale, quiconque continue les affaires d'un fabricant ou producteur ou dispose de ses valeurs actives en qualité fiduciaire, y compris une banque exerçant des pouvoirs qui lui sont conférés par la *Loi sur les banques* ainsi qu'un fiduciaire pour des porteurs d'obligations,

b) toute personne, firme ou corporation qui possède, détient, réclame ou emploie un brevet, un droit de propriété, un droit de vente ou autre droit à des marchandises en cours de fabrication, soit par elle, en son nom, soit pour d'autres ou en son nom par d'autres, que cette personne, firme ou corporation vende, distribue, consigne ou autrement aliène les marchandises ou non,

c) tout département du gouvernement du Canada ou de l'une de ses provinces, tout conseil, commission, chemin de fer, service d'utilité publique, manufacture, compagnie ou organisme possédé, contrôlé ou exploité par le gouvernement du Canada ou de l'une de ses provinces, ou sous l'autorité de la législature ou du lieutenant-gouverneur en conseil d'une province du Canada, qui fabrique ou produit des marchandises imposables,

d) toute personne qui vend, autrement que dans un magasin de détail exclusivement et directement aux consommateurs des cosmétiques qui n'ont pas été fabriqués par elle au Canada, à l'exclusion d'une personne qui vend ces cosmétiques exclusivement et directement aux coiffeurs, esthéticiens et autres usagers semblables pour utilisation lors de l'administration de soins personnels et non pour la revente;

e) toute personne qui vend de l'essence, du combustible diesel ou du carburant aviation, sauf une personne qui vend ces produits exclusivement et directement aux consommateurs; et

factured or produced”, not goods to be manufactured or produced. Whether goods have been “manufactured or produced” in Canada may be tested by what has happened to them in Canada. But the expression does not refer to and is not concerned with the means by which the goods have been manufactured or produced. Moreover, decisions that turn on whether particular goods have been “manufactured or produced” in operations involving them or whether goods fall within the meaning of that expression in the Act are of little use in a case of this kind in which there is no issue as to whether the appellant is a “manufacturer or producer”, within the meaning of the Act, of the bottled soft drinks or as to the product of its operation being goods “produced or manufactured” in Canada within the meaning of subsection 27(1). What is here in issue is a different question, that of whether the cases and hand carriers are sold to or imported by the appellant for use by it “directly in . . . the manufacture or production of goods”, that is to say, its bottled soft drinks. These words must, in my opinion, be given their ordinary meaning in their context in the particular subparagraph 1(a)(i) of Part XIII of Schedule III.

Accordingly, I would reject the appellant’s submission based on paragraph (f) of the definition of “manufacturer or producer” in subsection 2(1).

The second branch of the appellant’s submission was twofold, first that the Board erred in applying the test of *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*<sup>3</sup> and, second, that the Board failed to consider the evidence that the cases and carriers in question are used at the beginning of the production process to introduce onto the conveyor and carry empty bottles along on it to the point where the machinery removes them from the cases and carriers and moves them to the washing operation.

I agree with both branches of this submission. In my view the Board erred in applying to the question whether goods which fall within the meaning of “machinery or apparatus” are for use in the “manufacture or production” of goods a test which

<sup>3</sup> [1968] S.C.R. 140.

la vente. La disposition parle de marchandises qui ont été «fabriquées ou produites» et non pas de celles qui seront fabriquées ou produites. Pour déterminer si les marchandises ont été «fabriquées ou produites» au Canada, il faut analyser ce qu’il leur est advenu au Canada. Toutefois, l’expression ne parle nullement des moyens de fabrication ou de production des marchandises. De plus, les jugements visant à déterminer si une marchandise a été «fabriquée ou produite» au cours de certaines opérations la concernant ou si ladite marchandise est visée par le sens de cette expression dans la Loi sont peu utiles en l’espèce puisqu’il n’est pas contesté que l’appelante est «un fabricant ou un producteur» de boissons gazeuses en bouteilles, au sens de la Loi, ni que le produit de l’opération constitue une marchandise «produite ou fabriquée» au Canada au sens du paragraphe 27(1). Le litige en l’espèce porte sur une toute autre question: il faut déterminer si les caisses et les paniers à bouteilles sont vendus à l’appelante ou importés par celle-ci pour qu’elle les emploie «directement dans . . . la fabrication ou la production de marchandises» savoir, les boissons gazeuses en bouteilles. Il faut, à mon avis, interpréter ces mots dans leur sens ordinaire, selon le contexte particulier du sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l’annexe III.

Par conséquent, je ne retiendrais pas l’argument de l’appelante fondé sur l’alinéa f) de la définition de «fabricant ou producteur» du paragraphe 2(1).

La deuxième partie de l’argumentation de l’appelante comporte deux volets: elle prétend premièrement que la Commission a commis une erreur lorsqu’elle a appliqué le critère retenu dans *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*<sup>3</sup> et deuxièmement que la Commission a négligé de tenir compte de la preuve démontrant que les caisses et les paniers en cause sont employés au début du processus de production pour mettre les bouteilles vides sur le convoyeur et les acheminer jusqu’à l’endroit où elles sont retirées des caisses et des paniers pour être lavées.

Je souscris aux deux volets de son argumentation. Selon moi, la Commission a commis une erreur lorsque, pour déterminer si les marchandises visées par la définition de «machines ou appareils» sont utilisées dans «la fabrication ou la pro-

<sup>3</sup> [1968] R.C.S. 140.

narrowly and unduly confines such machinery or apparatus to that used up to but not after the moment when a usable and saleable article is in existence without regard for what must happen immediately thereafter to get the article out of the way of like articles on the production line. By parallel reasoning one would hold that the rollers on the conveyor which come into play after the filled bottles have been capped are not machinery or apparatus used in the production of the bottled products because the manufacture or production of the bottled product has been completed before such rollers come into use. Such a test, in my opinion, is unreal. In an operation of this kind means for removal of the product from the production equipment is as essential as any other part of the machinery or apparatus used in the manufacture or production of the product and is used as directly in the manufacture or production of the product as any of the other parts. The cases and carriers here in question fall easily within the meaning of "apparatus" and are used in the production process at a time when the distribution and warehousing operations have not yet begun. The fact that the cases and carriers are subsequently used in the warehousing and distribution processes is not relevant to the question under discussion.<sup>4</sup>

Moreover, the cases and carriers serve a further function in the "manufacture and production" process in being used to put bottles on the conveyor, to hold them while being conveyed to the point where they are removed and to hold them in position for removal by the apparatus which carries out that function. Again these cases and carriers are carrying out an essential function of the manufacture or production of the product and are used directly in it. The system requires a supply of empty bottles to be brought to the washing

<sup>4</sup> Compare *Irving Oil Limited, et al. v. The Provincial Secretary of The Province of New Brunswick*, [1980] 1 S.C.R. 787, at page 796; 109 D.L.R. (3d) 513, at page 518.

As to the propane gas tanks, it is clear that they are used directly in the process of production for sale since it is at this point that odour is added, a step without which the product would not be fit for sale. As was pointed out in the *Michelin* case the statutory requirement of direct use is fulfilled irrespective of the percentage of use that may be ascribed to the process of manufacture as opposed to other processes such as storage and distribution.

duction» de marchandises, elle a appliqué un critère qui restreint indûment la définition de machines et d'appareils à ce qui est utilisé jusqu'à la création d'un article utilisable et vendable, mais pas après cela, sans tenir compte de ce qui se passe immédiatement après pour enlever l'article de la chaîne de production. Parallèlement, on pourrait dire que les rouleaux du convoyeur qui entrent en action après le capsulage des bouteilles pleines ne sont pas des machines ou appareils utilisés dans la production des produits embouteillés parce que la fabrication et la production de ce produit sont terminées avant que ces rouleaux entrent en jeu. Ce critère, à mon avis, n'est pas réaliste. Dans une telle opération, les moyens d'enlever le produit de la chaîne de production sont aussi essentiels que les autres parties des machines ou appareils employés directement dans la fabrication ou la production du produit et sont, comme les autres parties, employés directement dans ce processus. En l'espèce, les caisses et les paniers en cause entrent dans la définition d'«appareils» et sont utilisés dans le processus de production à un moment où les opérations de distribution et d'entreposage n'ont pas encore débuté. Le fait que les caisses et les paniers soient employés par la suite durant les étapes d'entreposage et de distribution n'est pas pertinent en l'espèce<sup>4</sup>.

De plus, les caisses et les paniers servent aussi, dans le processus de «fabrication et de production», à mettre les bouteilles sur le convoyeur, à les tenir durant leur cheminement jusqu'à l'endroit où elles sont retirées du convoyeur et à les maintenir en place lorsque l'appareil les enlève. Ici encore, les caisses et les paniers jouent un rôle essentiel dans la fabrication et la production du produit et sont directement employés au cours de ce processus. Le procédé exige le transport de bouteilles vides jusqu'aux appareils de lavage et, dans la description

<sup>4</sup> Comparer avec *Irving Oil Limited, et autres c. Le secrétaire provincial de la province du Nouveau-Brunswick*, [1980] 1 R.C.S. 787, à la page 796; 109 D.L.R. (3d) 513, à la page 518.

Quant aux réservoirs de gaz propane, il est évident qu'ils sont utilisés directement dans la production pour la vente puisque c'est là que l'odeur est ajoutée, sans quoi le produit ne pourrait pas être vendu. Comme on l'a fait remarquer dans l'arrêt *Michelin*, l'exigence de la loi que la marchandise serve directement à la production est respectée, quelle que soit l'importance que l'on puisse attribuer à son utilisation dans la fabrication par opposition à d'autres processus tels l'emmagasinage et la distribution.

apparatus. In the system described it is not conceivable that the procedure could be carried out by putting or dumping individual bottles on the rollers of the conveyor.

As the reasons of the Board do not mention this feature of the use of the cases and carriers it appears to me that the Board has erroneously failed to consider the effect of the evidence and that its finding is unsupportable and should not be allowed to stand. In my opinion, the finding is erroneous in law and should be replaced with a finding that the cases and carriers are apparatus for use in the manufacture or production of goods within the meaning of Schedule III, Part XIII, subparagraph 1(a)(i) of the Act.

There remains the question whether the exemption is foreclosed by section 1 of Part I of Schedule III. That provision reads:

SCHEDULE III  
PART I  
COVERINGS OR CONTAINERS

1. Usual coverings or usual containers sold to or imported by a manufacturer or producer for use by him exclusively in covering or containing goods of his manufacture or production that are not subject to the consumption or sales tax, but not including coverings or containers designed for dispensing goods for sale or designed for repeated use.

The Board's finding on this point was expressed in the following paragraph of its reasons:

The Board finds that the product that the applicant sells is a bottled soft drink, not, as urged by its representative in argument, a bottled soft drink placed inside the hand carriers and cases. The hand carriers and cases are for use by it in covering or containing goods of its manufacture or production and therefore would be exempt under section 1 of Part I of the Schedule were it not for the exception to that exemption provided by the words "but not including coverings or containers . . . designed for repeated use". The goods in issue, being returnable, are clearly and admittedly designed for repeated use and are therefore outside the exemption.

The cases and carriers in question are undoubtedly designed for repeated use. They are in fact used over and over again and last up to seven years. But containing the bottled soft drinks of the appellant's manufacture when in storage after they

qui en est donnée, la méthode ne pourrait pas être utilisée si les bouteilles étaient placées une à une ou en vrac sur les rouleaux du convoyeur.

<sup>a</sup> Comme la Commission n'a pas indiqué dans ses motifs cet autre emploi des caisses et des paniers, elle a, à mon avis, omis à tort de tenir compte de l'effet de cette preuve; sa conclusion n'est pas <sup>b</sup> étayée et ne devrait pas être retenue. À mon sens, la conclusion est erronée en droit et devrait être remplacée par la conclusion selon laquelle les caisses et les paniers sont des appareils utilisés dans la fabrication ou la production de marchandises au <sup>c</sup> sens du sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III de la Loi.

<sup>d</sup> Il reste à déterminer si l'exemption est exclue par l'article 1 de la Partie I de l'annexe III. Voici ce que dit cette disposition:

ANNEXE III  
PARTIE I  
ENVELOPPES OU CONTENANTS

<sup>e</sup> 1. Enveloppes ordinaires ou contenants ordinaires achetés ou importés par un fabricant ou un producteur devant lui servir exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises qu'il a fabriquées ou produites et qui ne sont pas assujetties à la <sup>f</sup> taxe de consommation ou de vente, mais à l'exclusion des enveloppes ou contenants conçus pour la distribution de marchandises lors de la vente ou conçus pour un usage répété.

Sur cette question, la Commission a conclu en ces termes:

<sup>g</sup> La Commission est d'avis que le produit vendu par l'appelante est une eau gazeuse embouteillée et non pas, comme le soutient son avocat dans son plaidoyer, une eau gazeuse embouteillée placée dans des paniers à bouteilles et dans des caisses. Les paniers à bouteilles et les caisses sont utilisés par l'appelante pour envelopper ou contenir des marchandises de sa <sup>h</sup> propre fabrication ou production et ils seraient exempts en vertu de l'article 1 de la Partie I de l'Annexe s'il n'y avait pas une exception à cette exemption, laquelle est précisée par les termes «mais à l'exclusion des enveloppes ou contenants . . . conçus pour un usage répété». Les marchandises en cause sont <sup>i</sup> consignées donc conçues de façon claire et reconnue pour un usage répété et par conséquent exclues de l'exemption.

<sup>j</sup> Les caisses et les paniers en cause sont indubitablement destinés à un usage répété. En fait, on les utilise à maintes reprises et ils peuvent durer jusqu'à sept ans. Le fait de servir de contenants pour les bouteilles de boissons gazeuses pendant l'entre-

have been produced and in the course of their distribution to customers is but one of the uses to which the cases and carriers are put. They are also used to contain and return empty bottles to the appellant and as well in the ways already mentioned in the course of manufacture or production of the bottled soft drinks. The cases and carriers are thus not used "exclusively" in containing goods of the appellant's manufacture or production. They do not fall within Schedule III, Part I, section 1 and are thus not affected by its exclusion of containers designed for repeated use.

Further, even if it could be said that these cases and carriers fell within section 1 of Part I of Schedule III and are not exempted because of the exclusion, the result is simply that the cases and carriers are not exempted by that provision. They are not on that account rendered ineligible for exemption by any other provision of the Act under which they qualify for exemption.<sup>5</sup>

In the result I would allow the appeal, set aside the declaration of the Tariff Board and, exercising the powers of the Court under subsection 60(4) of the *Excise Tax Act*<sup>6</sup> and subparagraph 52(c)(i) of the *Federal Court Act* [R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10],<sup>7</sup> declare that the plastic or wooden soft drink cases and plastic hand carriers in issue are apparatus sold to or imported by the appellant for use by it in the manufacture or production of goods within the meaning of subparagraph 1(a)(i)

<sup>5</sup> Compare *Irving Oil Limited, et al. v. The Provincial Secretary of The Province of New Brunswick, supra*, footnote 4, S.C.R. at page 796, D.L.R. at page 518:

Concerning the transformers, the basis on which the exemption was denied by the Minister was simply untenable in law. While it is proper to look at the various exemptions in considering each of them, they are nevertheless independent.

<sup>6</sup> 60. . . .

(4) The Federal Court may dispose of an appeal under this section by dismissing it, by making such order as the Court may deem expedient or by referring the matter back to the Tariff Board for re-hearing.

<sup>7</sup> 52. The Court of Appeal may

(c) in the case of an appeal other than an appeal from the Trial Division,

(i) dismiss the appeal or give the decision that should have been given, or

posage et la distribution aux détaillants n'est qu'un des emplois auxquels ils sont destinés. Ils sont utilisés aussi pour contenir et retourner les bouteilles vides à l'appelante, sans compter les autres emplois dont on a déjà parlé, dans la fabrication et la production des bouteilles de boissons gazeuses. Les caisses et les paniers ne sont donc pas «exclusivement» employés comme contenants de marchandises que l'appelante a fabriquées ou produites. Ils ne sont pas visés par l'article 1 de la Partie I de l'annexe III et ne sont donc pas compris dans l'exclusion des contenants conçus pour un usage répété.

De plus, même si l'on pouvait dire que les caisses et les paniers sont visés par l'article 1 de la Partie I de l'annexe III et ne sont pas exemptés en raison de l'exclusion, il en résulterait simplement que les caisses et les paniers ne sont pas exemptés par cette disposition. Cela ne veut pas dire qu'une autre exonération prévue par la Loi, dont ils rempliraient les conditions, ne leur serait pas applicable.<sup>5</sup>

En conséquence, j'accueillerais l'appel, j'annulerai la déclaration de la Commission du tarif et, en vertu des pouvoirs conférés à la Cour par le paragraphe 60(4) de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>6</sup> et du sous-alinéa 52c)(i) de la *Loi sur la Cour fédérale* [S.R.C. 1970 (2<sup>e</sup> Supp.), chap. 10]<sup>7</sup>, je déclarerais que les caisses en plastique ou en bois et les paniers en plastique conçus pour les bouteilles de boissons gazeuses sont des appareils vendus à l'appelante ou importés par elle pour être utilisés dans la fabrica-

<sup>5</sup> Comparer avec *Irving Oil Limited, et autres c. Le secrétaire provincial de la province du Nouveau-Brunswick*, précité, note 4, R.C.S. à la page 796, D.L.R. à la page 518:

Pour ce qui est des transformateurs, le fondement du refus de l'exonération par le Ministre est tout simplement insoutenable en droit. Bien qu'il soit permis d'examiner les autres pour déterminer la portée de chacune des exonérations, elles sont néanmoins indépendantes les unes des autres.

<sup>6</sup> 60. . . .

(4) La Cour fédérale peut disposer d'un appel aux termes du présent article en le rejetant, en rendant telle ordonnance qu'elle juge à propos ou en renvoyant l'affaire à la Commission du tarif pour nouvelle audition.

<sup>7</sup> 52. La Cour d'appel peut

c) dans le cas d'un appel qui n'est pas un appel d'une décision de la Division de première instance,

(i) rejeter l'appel ou rendre la décision qui aurait dû être rendue, ou

of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act* and are exempt from the consumption or sales tax imposed by section 27 of that Act.

RYAN J.: I concur.

LE DAIN J.: I agree.

tion ou la production de marchandises au sens du sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise* et sont exonérés de la taxe de consommation et de vente prévue à l'article  
a 27 de la Loi.

LE JUGE RYAN: Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE LE DAIN: Je suis d'accord avec les présents motifs.