

A-412-16
A-410-16
A-411-16
2017 FCA 220

A-412-16
A-410-16
A-411-16
2017 CAF 220

Her Majesty the Queen (*Appellant*)

Sa Majesté la Reine (*appelante*)

v.

c.

407 ETR Concession Company Limited (*Respondent*)

407 ETR Concession Company Limited (*intimée*)

INDEXED AS: CANADA v. 407 ETR CONCESSION COMPANY LIMITED

RÉPERTORIÉ : CANADA c. 407 ETR CONCESSION COMPANY LIMITED

Federal Court of Appeal, Webb, Near and Gleason JJ.A.—Toronto, June 8; Ottawa, November 14, 2017.

Cour d'appel fédérale, juges Webb, Near et Gleason, J.C.A.—Toronto, 8 juin; Ottawa, 14 novembre 2017.

Customs and Excise — Excise Tax Act — Consolidated appeals from Tax Court of Canada decision allowing respondent's appeal from reassessments issued under Excise Tax Act — Respondent operating 407 Express Toll Route (407 ETR) — Province of Ontario charging respondent fee for providing policing services thereon — Adding Harmonized Sales Tax (HST) to invoices — Under Act, GST or HST only imposed on recipients of taxable supplies — Tax Court finding that policing services in nature of services typically provided by municipalities, concluding that supply of these services exempt supply — Issue herein meaning of “municipal service” in Act, Sch. V, Part VI, s. 21 — Opening words of s. 21 supporting conclusion that s. 21 applying to provision of particular type of service, i.e., municipal service — S. 21 addressing two conditions applicable to supplier: type of service, identity of supplier — Requiring that relevant service be provided by government or municipality — Not limiting “municipal service” to only a service provided by government acting as municipal authority — S. 21 applying to services provided by a government or a municipality — Appeals dismissed.

Douanes et Accise — Loi sur la taxe d'accise — Appels réunis d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt, qui a accueilli l'appel interjeté par l'intimée à l'encontre de certaines nouvelles cotisations établies sous le régime de la Loi sur la taxe d'accise — L'intimée exploite l'autoroute à péage 407 (la 407 ETR) — La province de l'Ontario facture à l'intimée des frais pour les services policiers qu'elle fournit sur la 407 ETR — Elle a ajouté la taxe de vente harmonisée (TVH) à ses factures — Selon la Loi, la TPS ou la TVH est imposée uniquement aux acquéreurs de fournitures taxables — La Cour de l'impôt a conclu que les services policiers sont de la nature des services qui sont habituellement assurés par des municipalités, et elle a conclu que la fourniture de ces services était une fourniture exonérée — La question en litige en l'espèce portait sur le sens de l'expression « service municipal » à l'art. 21 de la partie VI de l'annexe V de la Loi — Le début du libellé de l'art. 21 appuie la conclusion selon laquelle cette disposition s'applique à la fourniture d'un type donné de service, c'est-à-dire un service municipal — L'art. 21 énonce deux conditions applicables aux fournisseurs : le type de service et le type de fournisseur — Il précise que le service en cause doit être assuré par un gouvernement ou une municipalité — L'expression « service municipal » n'est pas assimilable uniquement à un service assuré par un gouvernement agissant à titre d'administration municipale — L'art. 21 s'applique aux services fournis par un gouvernement ou une municipalité — Appels rejetés.

These were consolidated appeals from a Tax Court of Canada decision allowing the appeal of the respondent from reassessments issued under the *Excise Tax Act* (Act).

Il s'agissait d'appels réunis d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt, qui a accueilli l'appel interjeté par l'intimée à l'encontre de certaines nouvelles cotisations établies sous le régime de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi).

The respondent is the operator of the 407 Express Toll Route (407 ETR) near Toronto. The Ontario Provincial Police (OPP)

L'intimée exploite l'autoroute à péage 407 (la 407 ETR) près de Toronto. La responsabilité du maintien d'une patrouille

is responsible for maintaining a traffic patrol on the 407 ETR pursuant to the *Police Services Act*. The Province of Ontario (Ontario) charges the respondent a fee for providing those policing services. Prior to the introduction of the Harmonized Sales Tax (HST), Ontario did not charge GST on its invoices for policing services. Effective July 1, 2010, it added HST to the invoices. Under the Act, GST or HST is only imposed on recipients of taxable supplies. The issue before the Tax Court was the meaning of “municipal service” in the opening part of section 21 of Part VI of Schedule V to the Act and, in particular, whether the policing service supplied by the OPP was a “municipal service”. The Tax Court found that policing services “are in the nature of services typically provided by municipalities”, and concluded that the supply of these services by Ontario to the respondent was an exempt supply.

At issue was the meaning of “municipal service” in section 21 of Part VI of Schedule V to the Act.

Held, the appeals should be dismissed.

“[M]unicipal service” is not defined in the Act. Since the opening words of section 21 are “[a] supply of a municipal service”, the text would support the conclusion that section 21 is intended to apply to the provision of a particular type of service, i.e., a municipal service. Section 21 addresses two separate conditions applicable to the supplier—the type of service (municipal service, subject to paragraph (c)) and the identity of the supplier (government or municipality). It does not provide that a “municipal service” will only be a service provided by a government acting as a municipal authority. The words “municipal authority” do not even appear in this section. The section simply requires that the relevant service must be provided by a government or a municipality. To read section 21 as limiting “municipal service” to only a service provided by a government acting as a municipal authority would require reading into this provision a limitation applicable to a government in relation to the authority under which the service is being provided. This interpretation of “municipal service” is not justified as it is a limitation on the capacity or authority of the government and not a limitation on the type of service. The federal government acting as a local municipal authority and directly providing standard municipal services for infrastructure to owners or occupants of land, for example under the *Canada National Parks Act*, does not necessarily lead to the conclusion that only municipal services provided by the federal (or provincial) government acting as such would qualify as exempt supplies. If a “municipal service” was only a service that a municipality had the mandate or the responsibility to provide, it is difficult to determine what services provided by a federal or provincial government would be an exempt supply

de la circulation sur la 407 ETR incombe à la Police provinciale de l’Ontario (la PPO) suivant la *Loi sur les services policiers*. La province de l’Ontario (l’Ontario) facture à l’intimée des frais pour ces services policiers. Avant l’adoption de la taxe de vente harmonisée (TVH), l’Ontario ne percevait pas la TPS sur les services policiers fournis. Depuis le 1^{er} juillet 2010, elle ajoute la TVH à ses factures. Selon la Loi, la TPS ou la TVH est imposée uniquement aux acquéreurs de fournitures taxables. La question dont la Cour de l’impôt était saisie portait sur le sens de l’expression « service municipal » qui figure au début de l’article 21 à la partie VI de l’annexe V de la Loi et, en particulier, la question de savoir si les services policiers assurés par la PPO étaient un « service municipal ». La Cour de l’impôt a conclu que les services policiers fournis sont « de la nature des services qui sont habituellement assurés par des municipalités », et elle a conclu que la fourniture de ces services par l’Ontario à l’intimée était une fourniture exonérée.

La question en litige portait sur le sens de l’expression « service municipal » à l’article 21 de la partie VI de l’annexe V de la Loi.

Arrêt : les appels doivent être rejetés.

L’expression « service municipal » n’est pas définie dans la Loi. Le libellé de l’article 21, qui commence par les termes « [l]a fourniture d’un service municipal », appuierait la conclusion selon laquelle cette disposition est censée s’appliquer à la fourniture d’un type donné de service, c’est-à-dire un service municipal. L’article 21 énonce deux conditions distinctes applicables aux fournisseurs : le type de service (service municipal, sous réserve de l’alinéa c)) et le type de fournisseur (gouvernement ou municipalité). Il n’indique pas qu’un « service municipal » est un service assuré uniquement par un gouvernement qui agit à titre d’administration municipale. Les mots « administration municipale » ne figurent même pas dans le libellé de cette disposition. Il y est simplement précisé que le service en cause doit être assuré par un gouvernement ou une municipalité. Pour que l’article 21 soit interprété de manière à ce que l’expression « service municipal » soit assimilable uniquement à un service assuré par un gouvernement agissant à titre d’administration municipale, il faudrait y voir une restriction applicable à l’exercice par le gouvernement du pouvoir régissant la fourniture du service. Cette interprétation de « service municipal » n’est pas justifiée, puisqu’il s’agit d’une restriction qui vise la capacité ou le pouvoir du gouvernement et non une restriction qui vise le type de service. L’exemple où le gouvernement fédéral agit comme une administration municipale locale et fournit directement les services municipaux habituels relatifs aux infrastructures aux propriétaires ou aux occupants de terrain suivant la *Loi sur les parcs nationaux du Canada* ne permet pas nécessairement de conclure que seuls les services municipaux assurés par le gouvernement fédéral (ou provincial), qui agit à titre d’administration municipale, sont

under section 21. Applying this interpretation to the national park example would mean that for any residents of a national park, for whom no municipality is obligated to provide services, the services provided by the federal government would not be “municipal services” for the purpose of section 21, even though such services would normally be provided by a municipality. This result was not what Parliament intended and did not take into account that section 21 applies to services provided by a government or a municipality.

considérés comme des fournitures exonérées. Si un « service municipal » était un service dont la fourniture relevait uniquement du mandat ou de la responsabilité d’une municipalité, il est difficile de délimiter quels services assurés par le gouvernement fédéral ou un gouvernement provincial seraient une fourniture exonérée au sens de l’article 21. Si l’on appliquait cette interprétation à l’exemple du parc national, il s’ensuivrait que, pour les occupants du parc national, à qui aucune municipalité n’est tenue de fournir des services, les services assurés par le gouvernement fédéral ne seraient pas des « services municipaux » pour l’application de l’article 21, même si ces services étaient normalement assurés par une municipalité. Ce résultat n’était pas conforme à l’intention du législateur et ne tenait pas compte de l’application de l’article 21 aux services fournis par un gouvernement ou une municipalité.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Canada National Parks Act, S.C. 2000, c. 32.
Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 123 “commercial activity”, “exempt supply”, “government”, “taxable supply”, 165, Sch. V, Part IV, s. 21.
Police Services Act, R.S.O. 1990, c. P.15.

CASES CITED

APPLIED:

Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235.

APPEALS from a Tax Court of Canada decision (2016 TCC 213) allowing the respondent’s appeal from reassessments issued under the *Excise Tax Act*. Appeals dismissed.

APPEARANCES

Gordon Bourgard and *Joanna Hill* for appellant.
W. Jack Millar and *Bryan Horrigan* for respondent.

SOLICITORS OF RECORD

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

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi sur la taxe d’accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 123 « activité commerciale », « fourniture exonérée », « fourniture taxable », « gouvernement », 165, ann. V, partie IV, art. 21.
Loi sur les parcs nationaux du Canada, L.C. 2000, ch. 32.
Loi sur les services policiers, L.R.O. 1990, ch. P.15.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Hypothèques Trustco Canada c. Canada, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601; *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235.

APPELS d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt (2016 CCI 213), qui a accueilli l’appel interjeté par l’intimée à l’encontre de certaines nouvelles cotisations établies sous le régime de la *Loi sur la taxe d’accise*. Appels rejetés.

ONT COMPARU :

Gordon Bourgard et *Joanna Hill* pour l’appelante.
W. Jack Millar et *Bryan Horrigan* pour l’intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

La sous-procureure générale du Canada pour l’appelante.
Millar Kreklewetz LLP, Toronto, pour l’intimée.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] WEBB J.A.: The issue in this appeal is the meaning of “municipal service” for the purpose of section 21 of Part VI of Schedule V to the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15 (ETA). The Tax Court of Canada allowed the appeal of 407 ETR Concession Company Limited (the ETR Company) [2016 TCC 213] from certain reassessments that had been issued under the ETA. The ETR Company had been reassessed on the basis that the police services provided to the ETR Company by the Province of Ontario were taxable supplies of such services. The Tax Court determined that such services were municipal services and therefore the supply of these services was an exempt supply for the purposes of the ETA.

[2] The three appeals (A-410-16, A-411-16 and A-412-16) were consolidated by an order dated November 22, 2016 and heard together. The lead appeal is A-412-16. These reasons shall be filed in A-412-16 and a copy of these reasons shall be filed in the other two appeals.

[3] For the reasons that follow, I would dismiss these appeals.

I. Background

[4] Highway 407 (407 ETR) is a toll highway near Toronto. The ETR Company is the operator of the 407 ETR as a result of a Concession and Ground Lease Agreement between the ETR Company and the Province of Ontario. The 407 ETR is part of the King’s Highway and as a result of the provisions of the *Police Services Act*, R.S.O. 1990, c. P.15, the responsibility for maintaining a traffic patrol on the 407 ETR rests with the Ontario Provincial Police (OPP). The Province of Ontario charges the ETR Company a fee for providing the policing services of the OPP in relation to the 407 ETR. The issue is whether the provision of these policing services is an exempt supply which would not be subject to GST or HST.

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

[1] LE JUGE WEBB, J.C.A. : La question en litige dans le présent appel porte sur le sens de l’expression « service municipal » pour l’application de l’article 21, à la partie VI de l’annexe V de la *Loi sur la taxe d’accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (la LTA). La Cour canadienne de l’impôt a accueilli l’appel interjeté par 407 ETR Concession Company Limited (la société ETR) [2016 CCI 213] à l’encontre de certaines nouvelles cotisations établies sous le régime de la LTA. La société ETR a fait l’objet d’une nouvelle cotisation au motif que les services de police que lui a fournis la province de l’Ontario étaient des fournitures taxables. La Cour de l’impôt a conclu qu’il s’agissait effectivement de services municipaux et que leur fourniture était donc exonérée pour l’application de la LTA.

[2] Les trois appels (A-410-16, A-411-16 et A-412-16) ont été réunis en vertu d’une ordonnance rendue le 22 novembre 2016 et ils ont été instruits conjointement. L’appel principal est le dossier A-412-16. Les présents motifs seront versés au dossier A-412-16 et une copie de ceux-ci sera versée aux deux autres dossiers.

[3] Pour les motifs exposés ci-après, je rejeterais les présents appels.

I. Rappel des faits

[4] L’autoroute 407 (la 407 ETR) est une autoroute à péage près de Toronto. La société ETR exploite la 407 ETR par suite d’une convention de concession et de bail foncier conclue entre elle et la province de l’Ontario. La 407 ETR fait partie de la route principale (King’s Highway) et la responsabilité du maintien d’une patrouille de la circulation sur cette autoroute incombe à la Police provinciale de l’Ontario (la PPO), suivant la *Loi sur les services policiers*, L.R.O. 1990, ch. P.15. La province de l’Ontario facture à la société ETR des frais pour les services policiers de la PPO offerts relativement à la 407 ETR. La question en litige est de savoir si la fourniture des services policiers en cause est une fourniture exonérée de la TPS ou de la TVH.

[5] Prior to the Province of Ontario harmonizing its sales tax with the GST on July 1, 2010, the Province of Ontario did not charge GST on its invoices for policing services. Effective July 1, 2010, it added HST to the invoices. As noted by the Tax Court Judge, the relevant charging provisions of the ETA did not change effective July 1, 2010—only the rate of tax changed as a result of the Province of Ontario becoming a participating province on that day. Whether this particular supply would be an exempt supply or a taxable supply would not be affected by the change in the rate of tax.

II. Legislative Provisions

[6] Under the ETA, GST or HST is only imposed on recipients of taxable supplies (ETA, section 165). As a result of the definitions of “taxable supply” and “commercial activity” in section 123 of the ETA, exempt supplies are not taxable supplies. Exempt supplies are those supplies listed in Schedule V to the ETA.

[7] In this appeal, the relevant provision is section 21 of Part VI of Schedule V:

21 A supply of a municipal service, if

(a) the supply is

(i) made by a government or municipality to a recipient that is an owner or occupant of real property situated in a particular geographic area, or

(ii) made on behalf of a government or municipality to a recipient that is an owner or occupant of real property situated in a particular geographic area and that is not the government or municipality;

(b) the service is

(i) one which the owner or occupant has no option but to receive, or

(ii) supplied because of a failure by the owner or occupant to comply with an obligation imposed under a law; and

[5] Avant l’harmonisation de sa taxe de vente avec la TPS le 1^{er} juillet 2010, la province de l’Ontario ne percevait pas la TPS sur les services policiers fournis. Depuis le 1^{er} juillet 2010, elle ajoute la TVH à ses factures. Or, comme l’a fait remarquer le juge de la Cour de l’impôt, les dispositions pertinentes de la LTA régissant l’imposition de la taxe n’ont pas changé depuis le 1^{er} juillet 2010 — seul le taux d’imposition a changé depuis que la province de l’Ontario est devenue une province participante ce jour-là. La question de savoir si cette fourniture est exonérée ou taxable ne serait pas touchée par le changement de taux.

II. Dispositions législatives

[6] Selon la LTA, la TPS ou la TVH est imposée uniquement aux acquéreurs de fournitures taxables (article 165 de la LTA). Selon les définitions de « fourniture taxable » et d’« activité commerciale » énoncées à l’article 123 de la LTA, les fournitures exonérées ne sont pas des fournitures taxables. Les fournitures exonérées sont celles qui sont énumérées à l’annexe V de la LTA.

[7] Dans le présent appel, la disposition pertinente est l’article 21 à la partie VI de l’annexe V :

21 La fourniture d’un service municipal si, à la fois :

a) la fourniture est effectuée :

(i) soit par un gouvernement ou une municipalité au profit d’un acquéreur qui est le propriétaire ou l’occupant d’un immeuble situé dans une région géographique donnée,

(ii) soit pour le compte d’un gouvernement ou d’une municipalité au profit d’un acquéreur, autre que le gouvernement ou la municipalité, qui est le propriétaire ou l’occupant d’un immeuble situé dans une région géographique donnée;

b) il s’agit d’un service, selon le cas :

(i) que le propriétaire ou l’occupant ne peut refuser,

(ii) qui est fourni du fait que le propriétaire ou l’occupant a manqué à une obligation imposée par une loi;

(c) the service is not one of testing or inspecting any property for the purpose of verifying or certifying that the property meets particular standards of quality or is suitable for consumption, use or supply in a particular manner.

[8] For ease of reference, section 21 of Part VI of Schedule V to the ETA shall hereinafter be referred to as section 21. The parties agree that the conditions of paragraphs (a) and (b) of section 21 are satisfied and therefore the only issue that was before the Tax Court and which is before this Court is the meaning of “municipal service” in the opening part of section 21 and, in particular, whether the policing service supplied by the Province of Ontario through the OPP, was a “municipal service”. The Province of Ontario is a “government” as defined in section 123 of the ETA as “government” is defined in this section as “Her Majesty in right of Canada or a province”.

III. Decision of the Tax Court

[9] The Tax Court Judge noted that, as set out in *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601 (*Canada Trustco*), the general rule for interpreting a statute is the textual, contextual and purposive approach. Applying this approach, he concluded, in paragraph 70 of his reasons that a “municipal service” for the purposes of section 21, means “a service that is in the nature of services typically provided by municipalities”.

[10] Since the Tax Court Judge found, at paragraph 74 of his reasons, that policing services provided by the OPP “are in the nature of services typically provided by municipalities”, he concluded that the supply of these services by the Province of Ontario to the ETR company was an exempt supply.

IV. Standard of Review

[11] The only issue in this appeal is the meaning of “municipal service” in section 21. This is a legal question and the standard of review is therefore correctness (*Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, at paragraph 8).

c) il ne s’agit pas d’un service d’essai ou d’inspection d’un bien pour vérifier s’il est conforme à certaines normes de qualité ou s’il se prête à un certain mode de consommation, d’utilisation ou de fourniture, ou pour le confirmer.

[8] Par souci de commodité, l’article 21 à la partie VI de l’annexe V de la LTA est appelé ci-après « l’article 21 ». Les parties reconnaissent que les conditions énoncées aux alinéas a) et b) de l’article 21 sont réunies et que la seule question dont la Cour de l’impôt était saisie et dont est maintenant saisie notre Cour porte sur le sens de l’expression « service municipal » qui figure au début de l’article 21 et, en particulier, la question de savoir si les services policiers assurés par la province de l’Ontario par l’entremise de la PPO étaient un « service municipal ». La province de l’Ontario est un « gouvernement » au sens de l’article 123 de la LTA : « Sa Majesté du chef du Canada ou d’une province ».

III. Décision de la Cour de l’impôt

[9] Le juge de la Cour de l’impôt a fait remarquer que, tel qu’il est énoncé dans l’arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601 (*Canada Trustco*), la règle générale concernant l’interprétation d’une loi est l’approche textuelle, contextuelle et téléologique. Faisant sienne cette approche, il a conclu, au paragraphe 70 de ses motifs, qu’un « service municipal », pour l’application de l’article 21, s’entend d’« un service qui est de la nature des services habituellement assurés par des municipalités ».

[10] Ayant affirmé au paragraphe 74 de ses motifs que les services policiers offerts par la PPO « sont de la nature des services qui sont habituellement assurés par des municipalités », le juge de la Cour de l’impôt a conclu que la fourniture de ces services par la province de l’Ontario à la société ETR était une fourniture exonérée.

IV. Norme de contrôle applicable

[11] La seule question en litige dans le présent appel porte sur le sens de l’expression « service municipal » à l’article 21. Il s’agit d’une question de droit, et la norme de contrôle applicable est donc celle de la décision correcte (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, au paragraphe 8).

V. Analysis

[12] As noted by the Tax Court Judge, section 21 is to be interpreted based on the text, context and purpose of this section and the ETA (*Canada Trustco*).

[13] “[M]unicipal service” is not defined in the ETA. An “exempt supply” is defined in section 123 of the ETA as “a supply included in Schedule V”. “[S]upply” is defined in the same section as:

Definition

123 (1) ...

...

supply means, subject to sections 133 and 134, the provision of property or a service in any manner, including sale, transfer, barter, exchange, licence, rental, lease, gift or disposition; (*fourniture*)

[14] Since the opening words of section 21 are “[a] supply of a municipal service”, the text, in my view, would support the conclusion that section 21 is intended to apply to the provision of a particular type of service, i.e., a municipal service. Therefore the plain meaning of these words would suggest that whether a particular service is a municipal service would be determined based on a finding of what type of services would normally be provided by a municipality. The word municipal is simply used as an adjective to delineate the type of service that will qualify as an exempt supply.

[15] The conditions related to who is providing the service and who is receiving the service follow the opening phrase and are in paragraphs (a) and (b) of section 21. Paragraph (c) of section 21 provides that a certain type of service (which is not the service in issue in this case) will not be a “municipal service”. There are no qualifications in paragraph (a) related to the government as a supplier. Paragraph (a) simply provides that the person making the supply must be either a government (federal or provincial) or a municipality.

V. Analyse

[12] Comme l’a fait remarquer le juge de la Cour de l’impôt, l’article 21 doit être interprété en fonction du texte, du contexte et de l’aspect téléologique de cette disposition et de la LTA (*Canada Trustco*).

[13] L’expression « service municipal » n’est pas définie dans la LTA. L’expression « fourniture exonérée » est définie à l’article 123 de la LTA comme étant une « [f]ourniture figurant à l’annexe V ». Le terme « fourniture » est défini au même article :

Définition

123 (1) [...]

[...]

fourniture Sous réserve des articles 133 et 134, livraison de biens ou prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation. (*supply*)

[14] J’estime que le libellé de l’article 21, qui commence par les termes « [l]a fourniture d’un service municipal », appuierait la conclusion selon laquelle cette disposition est censée s’appliquer à la fourniture d’un type donné de service, c’est-à-dire un service municipal. Par conséquent, le sens ordinaire de ces termes indiquerait que la question de savoir si un service donné est un service municipal serait fonction de la conclusion relative au type de service qui serait normalement assuré par une municipalité. L’adjectif « municipal » sert simplement à délimiter le type de service qui peut être considéré comme une fourniture exonérée.

[15] Les conditions liées à la question de savoir qui fournit le service et qui le reçoit suivent les premiers termes de l’article 21 et figurent aux alinéas a) et b) de cette disposition. L’alinéa c) de l’article 21 précise qu’un certain type de service (qui n’est pas le service en litige en l’espèce) ne sera pas un « service municipal ». À l’alinéa a), aucun qualificatif ne se rapporte au gouvernement en tant que fournisseur. Il y est simplement indiqué que la fourniture est effectuée par un gouvernement (fédéral ou provincial) ou une municipalité.

[16] The Crown submitted, in paragraph 48 of her memorandum, that, based on the context and purpose, a “municipal service” is a service that “fall[s] within the powers of a municipality or a municipal authority to provide”. The Crown, therefore, submitted that “municipal service” is only intended to apply to a service provided by a federal or provincial government when that government is acting as a municipal authority. However, in my view, this would require additional language to be added to section 21. Section 21 addresses two separate conditions applicable to the supplier—the type of service (municipal service, subject to paragraph (c)) and the identity of the supplier (government or municipality). It does not provide that a “municipal service” will only be a service provided by a government acting as a municipal authority. The words “municipal authority” do not even appear in this section. The section simply requires that the relevant service must be provided by a government or a municipality.

[17] To read section 21 as limiting “municipal service” to only a service provided by a government acting as a municipal authority would require reading into this provision a limitation applicable to a government in relation to the authority under which the service is being provided. It would not be a limitation on the nature of the service. For example, garbage removal is a particular service. In the Crown’s view, whether this service would be a municipal service would not be determined by the nature of the service (garbage removal) but rather by the authority or capacity of the government providing the service. In my view, this interpretation of “municipal service” is not justified as it is a limitation on the capacity or authority of the government and not a limitation on the type of service.

[18] The Crown, in paragraph 50 of her memorandum, referred to the *Canada National Parks Act*, S.C. 2000, c. 32, as “an example of the federal government acting as a local municipal authority and directly providing standard municipal services for infrastructure to owners or occupants of land”. While this may well be an example of the federal government acting as a local municipality

[16] Au paragraphe 48 de son mémoire, la Couronne a fait valoir que, selon le contexte et l’objet, un « service municipal » est un service qui [TRADUCTION] « relève des pouvoirs d’une municipalité ou d’une administration municipale ». Elle a donc soutenu qu’un « service municipal » vise uniquement un service assuré par le gouvernement fédéral ou provincial lorsque ce gouvernement agit à titre d’administration municipale. Toutefois, à mon avis, cette interprétation nécessiterait un ajout au libellé de l’article 21. Cette disposition énonce deux conditions distinctes applicables aux fournisseurs : le type de service (service municipal, sous réserve de l’alinéa c)) et le type de fournisseur (gouvernement ou municipalité). Il n’indique pas qu’un « service municipal » est un service assuré uniquement par un gouvernement qui agit à titre d’administration municipale. Les mots « administration municipale » ne figurent même pas dans le libellé de cette disposition. Il y est simplement précisé que le service en cause doit être assuré par un gouvernement ou une municipalité.

[17] Pour que l’article 21 soit interprété de manière à ce que l’expression « service municipal » soit assimilable uniquement à un service assuré par un gouvernement agissant à titre d’administration municipale, il faudrait y voir une restriction applicable à l’exercice par le gouvernement du pouvoir régissant la fourniture du service. Il ne s’agirait pas d’une restriction quant à la nature du service. Par exemple, l’enlèvement des ordures est un service donné. Selon la Couronne, ce n’est pas la nature du service (enlèvement des ordures) qui permet de savoir si ce service est un service municipal, mais plutôt le pouvoir ou la capacité du gouvernement se rapportant à la fourniture du service en question. À mon avis, cette interprétation de « service municipal » n’est pas justifiée puisqu’il s’agit d’une restriction qui vise la capacité ou le pouvoir du gouvernement et non une restriction qui vise le type de service.

[18] Au paragraphe 50 de son mémoire, la Couronne a renvoyé à la *Loi sur les parcs nationaux du Canada*, L.C. 2000, ch. 32, en indiquant qu’il s’agit d’un [TRADUCTION] « exemple où le gouvernement fédéral agit comme une administration municipale locale et fournit directement les services municipaux habituels relatifs aux infrastructures aux propriétaires ou aux occupants de

authority, it does not necessarily lead to the conclusion that only municipal services provided by the federal (or provincial) government acting as such would qualify as exempt supplies. The interpretation adopted by the Tax Court Judge also means that the services that would ordinarily be provided by a municipality, but which are provided by the federal government, to individuals residing in a national park, would still be exempt supplies.

[19] The Crown submits that the national park example is a response to the Tax Court Judge's [at paragraph 69] finding that:

... An interpretation of municipal service that limits the application of section 21 to supplies made by a municipality renders the words "made by a government" meaningless.

[20] The Crown submitted that the national park example illustrates that it is possible that restricting "municipal service" to a service that the federal government provides as a municipal authority could result in section 21 applying to certain services. As a result the Crown submitted that her interpretation would not be meaningless.

[21] However, in my view, the reference by the Tax Court Judge to rendering the words "made by a government" meaningless was not made in relation to this argument but rather to another argument that is repeated in the Crown's memorandum filed in this appeal. In paragraph 67 of his reasons, the Tax Court Judge stated that:

The Respondent is asking me to adopt an interpretation that would result in section 21 only applying if the supply of a "municipal service" is made by a municipality. Counsel referred to services within the "mandate" of the municipality and services that are a municipal "responsibility". In my view, if the service is within the mandate of the municipality or is a municipal responsibility, then that service would only be supplied by the municipality.

terrain ». Bien qu'il puisse effectivement constituer un exemple où le gouvernement fédéral agit comme une administration municipale locale, il ne s'ensuit pas nécessairement que seuls les services municipaux assurés par le gouvernement fédéral (ou provincial), qui agit à titre d'administration municipale, sont considérés comme des fournitures exonérées. L'interprétation adoptée par le juge de la Cour de l'impôt signifie également que les services qui seraient normalement assurés par une municipalité, mais qui le sont par le gouvernement fédéral, aux personnes qui résident dans un parc national, seraient des fournitures exonérées.

[19] La Couronne fait valoir que l'exemple du parc national est une réponse à la conclusion du juge de la Cour de l'impôt [au paragraphe 69] selon laquelle :

[...] L'interprétation d'un service municipal qui limite l'application de l'article 21 aux fournitures effectuées par une municipalité rend les mots « effectuée [...] par un gouvernement » dénués de sens.

[20] Selon la Couronne, l'exemple du parc national montre que, si le « service municipal » ne s'entendait que d'un service assuré par le gouvernement fédéral en sa qualité d'administration municipale, l'article 21 pourrait en conséquence s'appliquer à certains services. La Couronne a donc fait valoir que son interprétation n'est pas dénuée de sens.

[21] Toutefois, à mon avis, l'observation du juge de la Cour de l'impôt voulant qu'une interprétation restrictive rende les mots « effectuée [...] par un gouvernement » dénués de sens ne visait pas cet argument, mais plutôt un autre argument qui est repris dans le mémoire de la Couronne déposé dans le présent appel. Au paragraphe 67 de ses motifs, le juge de la Cour de l'impôt s'est exprimé ainsi :

L'intimée me demande d'interpréter l'article 21 de manière à ce qu'il joue seulement si la fourniture d'un « service municipal » est effectuée par une municipalité. L'avocat a fait référence aux services qui relèvent du mandat de la municipalité et aux services dont une municipalité a la « responsabilité ». À mon avis, si un service relève de la mission d'une municipalité ou de la responsabilité d'une municipalité, alors seule la municipalité les fournira.

[22] This argument that a “municipal service” is only a service that a municipality has the legal obligation to provide is repeated in the Crown’s memorandum filed in relation to this appeal. In particular in paragraphs 66 and 75 of this memorandum, the Crown submitted that:

This legislative context demonstrates that not all police services are a municipal service; a police service that is outside the mandate of a municipal authority to provide cannot be transformed into one.

...

The Tax Court’s premise that policing services are one of the core services provided by a municipality must be measured against Ontario’s *Police Services Act*. The service supplied to the Respondent was maintaining a traffic patrol on the King’s Highway. That is a provincial responsibility, not a municipal responsibility. That particular police service is never delivered by a municipality and fails to meet the Tax Court judge’s own municipal “core service” test.

[23] This argument is essentially that a municipal service can only be a service that a municipality (and not the federal or provincial government) is obligated to provide. As the Tax Court Judge noted, if a “municipal service” was only a service that a municipality had the mandate or the responsibility to provide, it is difficult to determine what services provided by a federal or provincial government would be an exempt supply under section 21.

[24] Applying this interpretation to the national park example would mean that for any residents of a national park, for whom no municipality is obligated to provide services, the services provided by the federal government would not be “municipal services” for the purpose of section 21, even though such services would normally be provided by a municipality. For example, the provision of a garbage removal service by the federal government to the residents of a national park (where there is no municipality) would not be an exempt supply as no municipality would have the mandate to provide such services.

[22] Cet argument selon lequel un « service municipal » n’est qu’un service qu’une municipalité a l’obligation légale d’offrir est repris dans le mémoire déposé par la Couronne en l’espèce. Plus particulièrement, aux paragraphes 66 et 75 de son mémoire, la Couronne a soutenu que :

[TRADUCTION] Ce contexte législatif démontre que les services policiers ne constituent pas tous un « service municipal »; le service policier qui ne relève pas du mandat d’une administration municipale ne peut pas être converti en service municipal.

[...]

La prémisse de la Cour de l’impôt selon laquelle les services policiers font partie des services de base fournis par les municipalités doit être appréciée au regard de la *Loi sur les services policiers* de l’Ontario. Le service assuré à l’intimée, à savoir le maintien d’une patrouille de la circulation sur la route principale, est une responsabilité qui relève de la province et non de la municipalité. Ce service policier n’est jamais fourni par une municipalité et il ne fait pas partie des « services de base » municipaux selon le critère établi par le juge de la Cour de l’impôt.

[23] Essentiellement, selon cet argument, un service municipal ne peut être qu’un service qu’une municipalité (et non le gouvernement fédéral ou provincial) est tenue d’assurer. Comme le juge de la Cour de l’impôt l’a fait remarquer, si un « service municipal » était un service dont la fourniture relevait uniquement du mandat ou de la responsabilité d’une municipalité, il est difficile de délimiter quels services assurés par le gouvernement fédéral ou un gouvernement provincial seraient une fourniture exonérée au sens de l’article 21.

[24] Appliquons cette interprétation à l’exemple du parc national : aucune municipalité n’étant tenue de fournir des services aux occupants du parc, il s’ensuivrait que les services assurés par le gouvernement fédéral ne seraient pas des « services municipaux » pour l’application de l’article 21, même si ces services étaient normalement assurés par une municipalité. Par exemple, la fourniture d’un service d’enlèvement des ordures par le gouvernement fédéral aux occupants d’un parc national (où il n’y a pas de municipalité) ne serait pas une fourniture exonérée puisqu’aucune municipalité n’aurait la responsabilité d’assurer ces services.

[25] In my view, this result is not the result that Parliament intended and does not take into account that section 21 applies to services provided by a government or a municipality. The reference to the national park example reinforces, rather than derogates from, the interpretation adopted by the Tax Court Judge.

[26] As a result, I would dismiss these appeals, with one set of costs.

NEAR J.A.: I agree.

GLEASON J.A.: I agree.

[25] À mon avis, ce résultat n'est pas conforme à l'intention du législateur et ne tient pas compte de l'application de l'article 21 aux services fournis par un gouvernement ou une municipalité. L'exemple du parc national a pour effet de confirmer plutôt que d'infirmier l'interprétation adoptée par le juge de la Cour de l'impôt.

[26] Par conséquent, je rejetterais les présents appels, avec dépens sur la base d'un seul mémoire de frais.

LE JUGE NEAR, J.C.A. : Je suis d'accord.

LA JUGE GLEASON, J.C.A. : Je suis d'accord.