

A-606-05
2006 FCA 349

A-606-05
2006 CAF 349

Her Majesty the Queen (*Appellant*)

Sa Majesté la Reine (*appelante*)

v.

c.

Dawn's Place Ltd. (*Respondent*)

Dawn's Place Ltd. (*intimée*)

INDEXED AS: CANADA v. DAWN'S PLACE LTD. (F.C.A.)

RÉPERTORIÉ : CANADA c. DAWN'S PLACE LTD. (C.A.F.)

Federal Court of Appeal, Sharlow, Pelletier and Malone J.J.A.—Edmonton, October 2; Ottawa, October 27, 2006.

Cour d'appel fédérale, juges Sharlow, Pelletier et Malone, J.C.A.—Edmonton, 2 octobre; Ottawa, 27 octobre 2006.

Customs and Excise — Excise Tax Act — Appeal from Tax Court of Canada decision allowing respondent's appeal from assessment fees and services tax (GST) payable on subscription fees received by respondent from non-residents not registered under Act for access to its Web site — Excise Tax Act providing zero-rated supply (defined in Act, Sch. VI, Part V, s. 10) not subject to GST if exported, provided to non-resident — S. 10 contemplating transfer of copyright itself from one person to another, or agreement entitling another person to use copyright — Subscribers to respondent's Web site acquiring data, images transmitted electronically, copying merely incidental — Essential consideration for payment herein data, not use of copyright — Appeal allowed.

Douanes et Accise — Loi sur la taxe d'accise — Appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt accueillant le recours en appel de l'intimée à l'encontre d'une cotisation en matière de taxe sur les produits et services (la TPS) exigible sur les droits d'adhésion que l'intimée a reçus de non-résidents qui ne sont pas des inscrits aux termes de la Loi en contrepartie d'un droit d'accès à son site Web — La Loi sur la taxe d'accise dispose qu'une fourniture détaxée (définie à l'art. 10 de la partie V de l'ann. VI de la Loi) n'est pas assujettie à la TPS si elle est exportée ou fournie à un non-résident — L'art. 10 vise le transfert du droit d'auteur en soi d'une personne à une autre ou un accord en vertu duquel une personne acquiert le droit d'utiliser ce droit d'auteur — Les abonnés au site Web de l'intimée acquièrent des données ou des images transmises par voie électronique et l'action de copier est tout simplement accessoire — La raison essentielle du paiement en l'espèce concerne les données et non l'utilisation du droit d'auteur — Appel accueilli.

Construction of Statutes — Whether Excise Tax Act, Sch. VI, Part V, s. 10 applying to supply of access to respondent's Web site — That section providing supply of intellectual property, or right, licence, privilege to use such property, to non-resident zero-rated, and as such not subject to goods and services tax — Although wording of French, English versions of s. 10 differing, both versions contemplating transfer of copyright itself, or agreement to use copyright — S. 10 addressing transactions representing dealings in rights of intellectual property, or rights attached thereto — Such interpretation consistent with ordinary, grammatical meaning of s. 10, statutory scheme — Transaction at issue acquisition of data, images transmitted electronically, not use of copyright.

Interprétation des lois — Il s'agissait de savoir si l'art. 10 de la partie V de l'ann. VI de la Loi sur la taxe d'accise s'appliquait au droit d'accès au site Web de l'intimée — Cet article précise que la fourniture de propriété intellectuelle ou des droits, licences ou privilèges afférents à son utilisation au profit d'un non-résident est détaxée et n'est donc pas assujettie à la taxe sur les biens et services — Bien que le libellé des versions française et anglaise de l'art. 10 diffère, les deux versions portent sur le transfert du droit d'auteur en soi ou un accord portant sur le droit d'utiliser ce droit d'auteur — L'art. 10 porte sur des opérations en matière de droits de propriété intellectuelle ainsi que des droits afférents à une telle propriété intellectuelle — Cette interprétation est conforme au sens ordinaire et grammatical de l'art. 10 de même qu'au régime législatif — L'opération en cause vise l'acquisition de données et d'images transmises par voie électronique et non l'utilisation du droit d'auteur.

This was an appeal from a judgment of the Tax Court of Canada allowing the respondent's appeal from an assessment

Il s'agissait d'un appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt accueillant le recours en appel de

under the *Excise Tax Act* according to which goods and services tax (GST) was payable on subscription fees paid to the respondent as consideration for access to its Web site by non-residents who were not GST registrants. Generally, GST is imposed on the recipient of a supply made in Canada by a supplier in the course of a commercial activity. The supplier then collects and remits the GST to the Crown. Pursuant to subparagraph 142(1)(c)(i) of the Act, a supply is deemed to have been made in Canada if, *inter alia*, it is a supply of intangible personal property that may be used in whole or in part in Canada.

A properly registered supplier of a zero-rated supply may claim input tax credits (i.e. a refund of GST paid on acquisitions for consumption, use or supply in a commercial activity). Usually, a supply will be zero-rated if it is exported or provided to a non-resident. A zero-rated supply is defined in section 10 of Part V of Schedule VI of the Act as the supply of intellectual property or rights, licences or privileges to use such property to non-resident persons who are not registered under the Act.

At issue was whether access to a Web site (a supply of intangible personal property) operated by a Canadian enterprise is a zero-rated supply to any non-resident recipient, because the recipient has the right to download and retain a copy of copyrighted material accessed on the Web site.

Held, the appeal should be allowed.

To determine whether section 10 applied, it was not sufficient to determine if the content of the Web site was subject to copyright. It was also necessary to characterize the nature of the supply sought to be taxed. The transaction at issue was characterized as the supply of access to the respondent's Web site, including a single copy of the contents of that site. The fact that those single copies were made by the subscribers themselves through their own computers was a necessary incident of the supply that did not change its essential nature. As to whether the transaction came within the scope of section 10, both the French and English versions of that section contemplate a transaction in which the copyright itself is transferred from one person to another, or where the holder of a copyright enters into an agreement by which another person becomes entitled to use the copyright. In a transaction that in essence is an acquisition of data or images transmitted electronically, such as in the case at bar, any incidental copying is merely a means by which the data is captured and stored. The essential consideration for the

l'intimée à l'encontre d'une cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi) selon laquelle la taxe sur les produits et services (la TPS) était exigible sur les droits d'adhésion que l'intimée a reçus de non-résidents qui ne sont pas des inscrits aux fins de la TPS en contrepartie d'un droit d'accès à son site Web. Règle générale, la TPS est imposée à l'acquéreur d'une fourniture fournie au Canada par le fournisseur dans le cadre d'une activité commerciale. Le fournisseur prélève alors la TPS et la verse à la Couronne. En vertu du sous-alinéa 142(1)(c)(i) de la Loi, une fourniture est réputée avoir été fournie au Canada s'il s'agit, entre autres, d'un bien meuble incorporel qui peut être utilisé en totalité ou en partie au Canada.

Le fournisseur dûment inscrit d'une fourniture détaxée peut réclamer des crédits de taxe sur les intrants (c.-à-d. un remboursement de la TPS versée sur un bien ou un service acquis afin d'être consommé, utilisé ou vendu dans le cadre d'une activité commerciale). Habituellement, une fourniture est détaxée lorsqu'elle est exportée ou fournie à un non-résident. L'article 10 de la partie V de l'annexe VI de la Loi précise qu'une fourniture détaxée s'entend de la fourniture de propriété intellectuelle ou des droits, licences ou privilèges afférents à son utilisation au profit d'un acquéreur non résidant qui n'est pas inscrit en vertu de la Loi.

Il s'agissait de savoir si l'accès à un site Web (un bien meuble incorporel) exploité par une entreprise canadienne est une fourniture détaxée à l'égard d'un acquéreur non résidant parce que l'acquéreur a le droit de télécharger et de conserver une copie des éléments de contenu accessibles sur le site Web qui sont visés par un droit d'auteur.

Arrêt : l'appel doit être accueilli.

Pour trancher la question de savoir si l'article 10 s'appliquait, il ne suffisait pas de déterminer si le contenu du site Web était assujéti à un droit d'auteur. Il était également nécessaire de préciser la nature de la fourniture que la Couronne cherchait à assujettir à la taxe. L'opération en cause a été définie comme un droit d'accès au site Web de l'intimée, y compris le droit d'obtenir une copie unique des éléments de contenu du site. Le fait que cette copie unique soit réalisée par l'abonné lui-même par le biais de son propre ordinateur était un élément accessoire nécessaire à la fourniture du bien qui ne changeait rien à la nature essentielle de la fourniture. Pour ce qui est de la question de savoir si l'opération était comprise dans la portée de l'article 10, les versions française et anglaise de cette disposition visent toutes deux une opération aux termes de laquelle le droit d'auteur en soi est transféré d'une personne à une autre ou alors le cas où le titulaire d'un droit d'auteur conclut un accord en vertu duquel une autre personne acquiert le droit d'utiliser ce droit d'auteur. Dans une opération qui porte essentiellement sur l'acquisition de

payment in that case is the data, not the use of the copyright. As such, the scope of section 10 was not broad enough to cover the supply of access to the respondent's Web site.

données ou d'images transmises par voie électronique, comme c'était le cas en l'espèce, l'action accessoire de copier n'est rien d'autre que le moyen utilisé pour saisir et entreposer les données. La raison essentielle du paiement en l'espèce concerne les données, et non l'utilisation du droit d'auteur. Ainsi, la portée de l'article 10 n'était pas suffisamment large pour viser l'accès au site Web de l'intimée.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Copyright Act, R.S.C., 1985, c. C-42, ss. 3(1) (as am. by S.C. 1997, c. 24, s. 3), 27(1) (as am. *idem*, s. 15).
Federal Courts Rules, SOR/98-106, r. 1 (as am. by SOR/2004-283, s. 2).
Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 123(1) "non-resident" (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12), "supply" (as enacted *idem*), "zero-rated supply" (as enacted *idem*), 142(1)(c) (as enacted *idem*; 1997, c. 10, s. 6), 165(1) (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1997, c. 10, s. 160), 169 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1997, c. 10, ss. 19, 161), 221(1) (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12), Part IX (as enacted *idem*), Sch. VI, Part V, s. 10 (as enacted *idem*, s. 18).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

REFERRED TO:

Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours, [1994] 3 S.C.R. 3; (1994), 63 Q.A.C. 161; 95 DTC 5017; 171 N.R. 161; *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, [2005] 2 S.C.R. 601; (2005), 259 D.L.R. (4th) 193; [2005] 5 C.T.C. 215; 2005 D.T.C. 5523; 340 N.R. 1; 2005 SCC 54.

AUTHORS CITED

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2005: And Key Tax Features of Member Countries, edited by Perla Gyöngyi Végh. Amsterdam: IBFD, 2005.

APPEAL from a decision of the Tax Court of Canada (2005 TCC 721) allowing the respondent's appeal from an assessment of goods and services tax (GST) on the basis that the fees paid by non-residents for a subscription to the respondent's Web site were not subject to GST. Appeal allowed.

LOIS ET RÉGLEMENTS CITÉS

Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 123(1) « fourniture » (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12), « fourniture détaxée » (édicte, *idem*), « non résidant » (édicte, *idem*), 142(1)c) (édicte, *idem*; 1997, ch. 10, art. 6), 165(1) (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1997, ch. 10, art. 160), 169 (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1997, ch. 10, art. 19, 161), 221(1) (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12), partie IX (édicte, *idem*), ann. VI, partie V, art. 10 (édicte, *idem*, art. 18).
Loi sur le droit d'auteur, L.R.C. (1985), ch. C-42, art. 3(1) (mod. par L.C. 1997, ch. 24, art. 3), 27(1) (mod., *idem*, art. 15).
Règles des Cours fédérales, DORS/98-106, règle 1 (mod. par DORS/2004-283, art. 2).

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS CITÉES :

Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours, [1994] 3 R.C.S. 3; *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601; 2005 D.T.C. 5547; 2005 CSC 54.

DOCTRINE CITÉE

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2005: And Key Tax Features of Member Countries, edited by Perla Gyöngyi Végh. Amsterdam: IBFD, 2005.

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (2005 CCI 721) accueillant le recours en appel de l'intimée à l'encontre d'une cotisation en matière de taxe sur les produits et services (la TPS) au motif que les droits versés par des non-résidents pour un abonnement au site Web de l'intimée n'étaient pas assujettis à la TPS. Appel accueilli.

APPEARANCES:

Belinda Schmid and Bonnie F. Moon for appellant.

Gordon D. Beck and Tom O'Reilly for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.

MacPherson Leslie & Tyerman LLP, Edmonton, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] SHARLOW J.A.: The Crown is appealing the judgment of the Tax Court of Canada (2005 TCC 721) dated November 10, 2005, that allowed the appeal of Dawn's Place Ltd. from an assessment of goods and services tax (GST) under Part IX [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12] of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, in relation to the 2001 calendar year. The effect of the judgment is that fees paid in 2001 for a subscription to the Internet Web site of Dawn's Place were not subject to GST if the subscriber was not resident in Canada and was not registered under Subdivision d [ss. 240-242] of Division V [ss. 221-251] of Part IX of the *Excise Tax Act* at the time the supply was made.

Statutory framework

[2] Generally, GST is imposed on the recipient of a supply made in Canada by a supplier in the course of a commercial activity (subsection 165(1) [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1997, c. 10, s. 160] of the *Excise Tax Act*). The supplier is obliged to collect the GST from the recipient of the taxable supply, and remit the collected amount to the Crown (subsection 221(1) [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12] of the *Excise Tax Act*). The word "supply" is defined as the provision of property or a service in any manner whatever (subsection 123(1) [as enacted *idem*] of the *Excise Tax Act*).

ONT COMPARU :

Belinda Schmid et Bonnie F. Moon pour l'appelante.

Gordon D. Beck et Tom O'Reilly pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.

MacPherson Leslie & Tyerman LLP, Edmonton, pour l'intimée.

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

[1] LAJUGESHARLOW, J.C.A. : La Couronne interjette appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (CCI) en date du 10 novembre 2005 (2005 CCI 721), accueillant le recours en appel de Dawn's Place Ltd. à l'encontre d'une cotisation en matière de taxe sur les produits et services (TPS) établie en vertu de la partie IX [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12] de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, pour l'année civile 2001. La décision en cause fait en sorte que les droits payés en 2001 pour un abonnement au site Web de Dawn's Place ne sont pas assujettis à la TPS si l'abonné ne résidait pas au Canada et qu'il n'était pas enregistré en vertu de la sous-section d [art. 240 à 242] de la section V [art. 221 à 251] de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* au moment où le bien ou le service a été fourni.

Le cadre législatif

[2] Règle générale, la TPS est imposée à l'acquéreur d'une fourniture fournie au Canada par le fournisseur dans le cadre d'une activité commerciale (paragraphe 165(1) [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1997, ch. 10, art. 160] de la *Loi sur la taxe d'accise*). Le fournisseur est tenu de prélever la TPS auprès de l'acquéreur de la fourniture taxable et de remettre la somme perçue à la Couronne (paragraphe 221(1) [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12] de la *Loi sur la taxe d'accise*). Le mot « fourniture » est défini comme la livraison de biens ou la prestation de services par quel que moyen que ce soit (paragraphe 123(1) [édicte, *idem*] de la *Loi sur la taxe d'accise*).

[3] A number of provisions in the *Excise Tax Act* deal with the question of when a supply is to be considered as having been made in Canada. The only such provision that is relevant to this case is subparagraph 142(1)(c)(i) [as enacted *idem*; 1997, c. 10, s. 6]. It provides that a supply is deemed to be made in Canada if it is a supply of intangible personal property that may be used in whole or in part in Canada.

[4] A supplier who is appropriately registered (a GST registrant) is entitled to claim input tax credits. Input tax credits represent a refund of GST paid by the GST registrant on its "inputs" (generally, anything the GST registrant has acquired for consumption, use or supply in a commercial activity: section 169 [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1997, c. 10, ss. 19, 161] of the *Excise Tax Act*). The effect, broadly speaking, is that the burden of the GST is borne at the level of the consumer, rather than the GST registrant.

[5] No GST is payable on an exempt supply or a zero-rated supply. However, a GST registrant who is a supplier of a zero-rated supply may claim input tax credits, while a supplier of an exempt supply cannot. The effect is that the supplier of a zero-rated supply may be relieved of the burden of GST in respect of its inputs, but no such relief is available to the supplier of an exempt supply.

[6] It is difficult to provide a useful generalization of the kinds of supply that are exempt or zero-rated. It must suffice in this case to note that usually, a supply will be zero-rated if it is exported or provided to a non-resident ("non-resident" [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12] means "not resident in Canada"; see subsection 123(1) of the *Excise Tax Act*). However, there are exceptions to that general rule.

[7] Subsection 123(1) of the *Excise Tax Act* defines "zero-rated supply" [as enacted *idem*] as a supply included in Schedule VI [as enacted *idem*, s. 18] of the *Excise Tax Act*. Section 10 of Part V of Schedule VI reads as follows:

[3] Plusieurs dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* précisent dans quelles conditions on doit considérer qu'une fourniture a été fournie au Canada. La seule disposition pertinente en l'espèce est le sous-alinéa 142(1)c)(i) [édicte, *idem*; 1997, ch. 10, art. 6]. Il précise qu'une fourniture est réputée avoir été fournie au Canada s'il s'agit d'un bien meuble incorporel qui peut être utilisé en totalité ou en partie au Canada.

[4] Le fournisseur dûment inscrit aux fins de la TPS (l'inscrit) est habilité à réclamer des crédits de taxe sur les intrants. Le crédit de taxe sur les intrants correspond à un remboursement de la TPS versée par l'inscrit sur ses « intrants » (généralement, un bien ou un service dont l'inscrit fait l'acquisition en vue de le consommer, de l'utiliser ou de le vendre dans le cadre d'une activité commerciale : article 169 [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1997, ch. 10, art. 19, 161] de la *Loi sur la taxe d'accise*). Dans les grandes lignes, ce mécanisme a pour effet de faire supporter le fardeau de la TPS au consommateur plutôt qu'à l'inscrit.

[5] Aucune TPS n'est exigible sur les fournitures exonérées ou détaxées. Toutefois, l'inscrit qui fournit une fourniture détaxée peut réclamer un crédit de taxe sur les intrants tandis que le fournisseur d'une fourniture exonérée n'est pas habilité à faire de même. Ainsi, le fournisseur d'une fourniture détaxée peut être exempté de son fardeau de TPS à l'égard de ses intrants mais une telle exemption ne s'applique pas au fournisseur d'une fourniture exonérée.

[6] Il est difficile d'établir un profil général utile des types de fournitures qui sont exonérées ou détaxées. En l'espèce, il suffit de retenir qu'habituellement, une fourniture est détaxée lorsqu'elle est exportée ou fournie à un non-résident (« non résident » [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12] signifiant « Qui ne réside pas au Canada »; voir le paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*). Cependant, cette règle est assortie de certaines exceptions.

[7] Le paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* précise que « fourniture détaxée » [édicte, *idem*] s'entend des fournitures figurant à l'annexe VI [édicte, *idem*, art. 18] de la *Loi sur la taxe d'accise*. L'article 10 de la partie V de l'annexe VI est libellé comme suit :

SCHEDULE VI

ZERO-RATED SUPPLIES

...

PART V

EXPORTS

10. A supply of an invention, patent, trade secret, trade-mark, trade-name, copyright, industrial design or other intellectual property or any right, licence or privilege to use any such property, where the recipient is a non-resident person who is not registered under Subdivision d of Division V of Part IX of the Act at the time the supply is made.

[8] This case involves material that is subject to copyright. Subsections 3(1) [as am. by S.C. 1997, c. 24, s. 3] and 27(1) [as am. *idem*, s. 15] of the *Copyright Act*, R.S.C., 1985, c. C-42, read in relevant part as follows:

3. (1) For the purposes of this Act, "copyright", in relation to a work, means the sole right to produce or reproduce the work or any substantial part thereof in any material form whatever, to perform the work or any substantial part thereof in public or, if the work is unpublished, to publish the work or any substantial part thereof, and includes. . . .

...

27. (1) It is an infringement of copyright for any person to do, without the consent of the owner of the copyright, anything that by this Act only the owner of the copyright has the right to do.

[9] The question raised in this appeal is the scope of section 10 [of Part V of schedule VI]. Specifically, the question is whether access to an Internet Web site operated by a Canadian enterprise (which is a supply of intangible personal property) is a zero-rated supply to any non-resident recipient (who is not a GST registrant), because the recipient has the right to download and retain a copy of copyrighted material accessed on the Web site.

ANNEXE VI

FOURNITURES DÉTAXÉES

[...]

PARTIE V

EXPORTATIONS

10. La fourniture d'une invention, d'un brevet, d'un secret industriel, d'une marque de commerce, d'une raison sociale, d'un droit d'auteur, d'une conception industrielle ou de toute autre propriété intellectuelle, ou des droits, licences ou privilèges afférents à leur utilisation, au profit d'un acquéreur non résidant qui n'est pas inscrit aux termes de la sous-section d de la section V de la partie IX de la loi au moment de la fourniture.

[8] Le présent litige porte sur le contenu assujéti à un droit d'auteur. Les extraits pertinents des paragraphes 3(1) [mod. par L.C. 1997, ch. 24, art. 3] et 27(1) [mod., *idem*, art. 15] de la *Loi sur le droit d'auteur*, L.R.C. (1985), ch. C-42, se lisent comme suit :

3. (1) Le droit d'auteur sur l'œuvre comporte le droit exclusif de produire ou reproduire la totalité ou une partie importante de l'œuvre, sous une forme matérielle quelconque, d'en exécuter ou d'en représenter la totalité ou une partie importante en public et, si l'œuvre n'est pas publiée, d'en publier la totalité ou une partie importante; ce droit comporte [...]

[...]

27. (1) Constitue une violation du droit d'auteur l'accomplissement, sans le consentement du titulaire de ce droit, d'un acte qu'en vertu de la présente loi seul ce titulaire a la faculté d'accomplir.

[9] La question soulevée dans le présent appel concerne la portée de l'article 10 [de la partie V de l'annexe VI]. Plus particulièrement, il s'agit de déterminer si l'accès à un site Internet exploité par une entreprise canadienne (un bien meuble incorporel) est une fourniture détaxée à l'égard d'un acquéreur non résidant (qui n'est pas inscrit aux fins de la TPS) parce que l'acquéreur a le droit de télécharger et de conserver une copie des éléments de contenu accessibles sur le site Web qui sont visés par un droit d'auteur.

Facts

[10] During 2001, Dawn's Place operated an Internet Web site containing a constantly changing collection of adult content images and video files. For the purposes of this appeal, it is undisputed that the contents of the Web site are subject to copyright, and that Dawn's Place owns the copyright.

[11] Adults may subscribe to the Dawn's Place Web site for a specified period of time upon payment of a fee. The current subscription agreement contains the following clauses that are particularly relevant to this appeal:

PART OF THIS CONTRACT IS A LIMITED LICENCE, WHICH ALLOWS YOU TO DOWNLOAD AND VIEW THE CONTENT OF THIS WEB SITE BUT GIVES YOU NO OWNERSHIP RIGHTS IN SUCH CONTENT. ALL CONTENT IS SUBJECT TO COPYRIGHT. . . .

...

2. Your Conduct: You agree that at all times:

- a) Your access to this Web Site is for your personal and non—commercial use only. . . .
- b) All content displayed on this Web Site is subject to copyright and other intellectual property rights of Dawn's Place or its licensors, all rights reserved;
- c) All content made available to you, including content in the free portion of this Web Site, is provided on the basis that you will be entitled to retain one copy of each image or video file for your own enjoyment and personal use on one computer, and, where content is streaming, you will be entitled to access such streaming content for your own enjoyment and use;
- d) You will not do anything, or omit to do anything, which infringes the intellectual property rights of Dawn's Place or any other party, such rights including but not limited to copyright, trademark, trade name, patent or trade secrets;
- e) You will not copy, publish, distribute or disseminate any of the content contained on this Web Site to any third party under any circumstances. . . .

Les faits

[10] En 2001, Dawn's Place exploitait un site Web contenant une collection constamment renouvelée d'images et de vidéos « pour adultes ». En l'espèce, personne ne conteste le fait que le contenu du site Web est assujéti à un droit d'auteur et que Dawn's Place est titulaire de ce droit d'auteur.

[11] Les adultes peuvent s'abonner au site Web de Dawn's Place pour une période déterminée moyennant le versement d'un droit d'adhésion. Le contrat d'adhésion actuel contient les dispositions suivantes, particulièrement pertinentes au présent appel :

[TRADUCTION]

UNE PARTIE DU PRÉSENT CONTRAT CONSTITUE UNE LICENCE LIMITÉE QUI VOUS AUTORISE À TÉLÉCHARGER ET À VISIONNER LE CONTENU DE CE SITE WEB MAIS QUI NE VOUS CONFÈRE AUCUN DROIT DE PROPRIÉTÉ SUR LEDIT CONTENU. TOUT LE CONTENU EST PROTÉGÉ PAR DES DROITS D'AUTEUR [. . .]

[. . .]

2. Votre comportement : Vous convenez qu'en tout temps :

- a) vous accédez à ce site Web pour votre usage personnel et non commercial exclusivement; [. . .]
- b) tout le contenu affiché sur le présent site Web est assujéti aux droits d'auteur et autres droits de propriété intellectuelle de Dawn's Place ou de l'un des ses concédants, tous droits réservés;
- c) relativement à tout le contenu disponible, y compris le contenu de la partie du site Web dont l'accès est gratuit, vous avez le droit de conserver une copie de toutes les images ou fichiers vidéo pour votre propre divertissement et usage personnel sur un ordinateur; pour ce qui est du contenu en temps réel, vous aurez le droit d'y accéder pour votre propre divertissement et usage personnel;
- d) vous ne contreviendrez pas, par action ou par omission, aux droits de propriété intellectuelle de Dawn's Place ou de toute autre partie, y compris mais sans s'y limiter, à un droit d'auteur, à une marque de commerce, à un nom commercial, à un brevet ou à un secret commercial;
- e) vous vous abstenrez de copier, de publier, de distribuer ou de diffuser un quelconque élément de contenu du présent site Web à un tiers, quelles que soient les circonstances [. . .]

...

[. . .]

12. Grant of Limited License: Dawn's Place grants to you a non-exclusive, limited and revocable license to download and view the content of this Web Site on your computer for your own personal and non-commercial use. Content includes images, text, logos, graphics, information, software, computer code and applications, animations, video and any and all types of multimedia. You do not own the content.

12. Concession de licence restreinte : Dawn's Place vous concède une licence non exclusive, restreinte et révocable pour télécharger et visionner le contenu du présent site Web sur votre ordinateur pour votre propre usage personnel et non commercial. Le contenu comprend les images, le texte, les logos, les graphiques, l'information, les logiciels, le code machine, les applications, les animations, les vidéos et tout autre type de contenu multimédia. Vous n'êtes pas propriétaire du contenu.

13. Retention of Rights: All right, title and interest, including but not limited to Copyright and Trade mark, in and to this Web Site and all content accessed or presented by it, shall remain with and be the exclusive property of Dawn's Place. You agree to abide by the copyright law and all other applicable laws of Canada, the United States and other countries which are signatories to international treaties and conventions protecting content and software.

13. Détention de droits : tous les droits, titres et intérêts sur ce site Web, y compris, sans s'y limiter, les droits d'auteur et les droits de propriété industrielle et commerciale, et tout le contenu accessible ou présenté dans ce site Web demeurent la propriété exclusive de Dawn's Place. Vous convenez de respecter la loi sur le droit d'auteur et toutes les autres lois applicables au Canada, aux États-Unis et dans les autres pays signataires des traités et conventions internationales protégeant le contenu et les logiciels.

14. Non-Assignment by You: You may not assign this License and Contract. It is and shall remain personal to you.

14. Cession interdite : Vous ne pouvez pas céder le présent contrat et la licence qu'il contient. Le contrat et la licence sont et demeurent personnels.

15. Termination: Dawn's Place may terminate this License at any time upon notice to you and may act unreasonably in so doing, in its absolute discretion. You may terminate this License only by advising Dawn's Place that you wish your account rendered inactive.

15. Résiliation : Dawn's Place peut résilier la présente licence en tout temps en vous faisant parvenir un préavis et peut à cette fin agir déraisonnablement, à son entière discrétion. Vous pouvez résilier la présente licence en avisant simplement Dawn's Place que vous souhaitez faire désactiver votre compte.

[12] The subscription agreement now appears on the Dawn's Place Web site. A person who wishes to become a subscriber must agree to it before the subscription is accepted. That was not the case during 2001, the period to which the GST assessment in this case relates. However, in the Tax Court and in this Court, the parties agreed that the terms of the current agreement should be treated as part of the contract between Dawn's Place and its subscribers for 2001.

[12] Le contrat d'adhésion est désormais disponible sur le site Web de Dawn's Place. La personne qui souhaite s'abonner doit en accepter les conditions avant que sa demande d'abonnement ne soit approuvée. Ce n'était pas le cas en 2001, la période visée par la cotisation de TPS en cause. Toutefois, devant la Cour de l'impôt et dans la présente instance, les parties ont convenu que les conditions de l'accord actuel doivent être considérées comme celles qui faisaient partie du contrat entre Dawn's Place et ses abonnés en 2001.

[13] It is common ground that the payment of the subscription fee entitles the subscriber, for the duration of the subscription period, to access the contents of the Web site, including the images and video files, a chat room and a Webcam. The subscriber has the right to download and retain for the subscriber's own use, on one computer, any image or video file on the Web site.

[13] Nul ne conteste que le paiement du droit d'adhésion confère à l'abonné un droit d'accès, pendant la durée de l'abonnement, au contenu du site Web, y compris aux images et aux vidéos, à un bavardoir et à une caméra Web. L'abonné a le droit de télécharger et de conserver, pour son propre usage, sur un seul ordinateur, tous les fichiers images et vidéos sur le site Web.

[14] Dawn's Place imposes no geographic restriction on access to its Web site. Subscribers may be located in Canada or in any other country. Dawn's Place is not able to determine with certainty where its subscribers are located. However, tracking the payments received by various means, Dawn's Place has some information about the location of most of its subscribers or their Internet service providers. It is not necessary in this case to determine the location of the Dawn's Place subscribers, but I note the submission of Dawn's Place that approximately 90% of the subscribers to its Web site are located outside Canada.

[15] For the purposes of this appeal, it is undisputed that each subscriber to the Dawn's Place Web site is the recipient of a supply of intangible personal property to which the deeming rule in paragraph 142(1)(c) applies. Therefore, Dawn's Place is obliged to collect and remit GST on the fees it receives from its Web site subscribers, unless the supply is exempt or zero-rated.

Litigation history

[16] On January 29, 2003, Dawn's Place was assessed under the *Excise Tax Act* for the 2001 calendar year on the basis that GST was payable on fees received by Dawn's Place as consideration for access to its Web site. Dawn's Place appealed on the basis that the supplies are zero-rated to the extent that its subscribers are non-residents and not GST registrants. The Tax Court Judge agreed with Dawn's Place. He allowed the appeal and remitted the matter to the Minister for a determination of the residence of the Web site subscribers.

[17] The Tax Court Judge reasoned that, because copyright subsists in the contents of the Web site and the copyright is owned by Dawn's Place, it necessarily follows that Dawn's Place was supplying its subscribers with a right, licence or privilege to use the copyright in the Web site contents. From that he concluded that the supplies in issue were *prima facie* within the scope of section 10 [of Part V of Schedule VI]. He allowed the appeal and referred the matter to the Minister for a

[14] Dawn's Place n'impose aucune restriction géographique concernant l'accès à son site Web. Les abonnés peuvent être situés au Canada ou dans tout autre pays. Dawn's Place n'est pas en mesure de déterminer avec certitude où ses abonnés sont situés. Cependant, en retraçant les paiements reçus par différents moyens, Dawn's Place obtient de l'information sur les régions dans lesquelles sont situés la plupart de ses abonnés ou leur fournisseur de service Internet. Il est inutile en l'espèce de déterminer où se trouvent les abonnés de Dawn's Place mais je prends acte de l'argument de Dawn's Place selon lequel 90 % de ses abonnés environ résident à l'extérieur du Canada.

[15] Dans le présent recours en appel, personne ne conteste que chaque abonné au site Web de Dawn's Place reçoit un bien meuble incorporel auquel la présomption de l'alinéa 142(1)c) s'applique. En conséquence, Dawn's Place est tenue de prélever et de remettre la TPS sur les droits qu'elle perçoit des abonnés à son site, à moins que la fourniture ne soit détaxée.

Chronologie du litige

[16] Le 29 janvier 2003, une cotisation en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* a été établie au nom de Dawn's Place pour l'année civile 2001 au motif que la TPS était exigible sur les droits d'adhésion qu'elle avait reçus en contrepartie d'un droit d'accès à son site Web. Dawn's Place a interjeté appel, soutenant que les fournitures étaient détaxées dans la mesure où ses abonnés ne sont pas résidents et qu'ils ne sont pas inscrits aux fins de la TPS. Le juge de la CCI a donné raison à Dawn's Place. Il a accueilli l'appel et renvoyé l'affaire au ministre afin qu'il soit statué sur le lieu de résidence des abonnés au site Web.

[17] Le juge de la CCI a tenu le raisonnement suivant : puisqu'il subsiste un droit d'auteur dans les éléments de contenu du site Web et que ce droit d'auteur appartient à Dawn's Place, il s'ensuit nécessairement que Dawn's Place concédait à ses abonnés un droit, une licence ou un privilège d'utilisation du contenu du site Web. Sur la foi de ce raisonnement, il a conclu que les fournitures en cause tombaient à prime abord sous le coup de l'article 10. Il a accueilli l'appel et renvoyé

determination of which subscribers were non-residents and not GST registrants.

[18] The Crown argued that the Tax Court Judge erred in his interpretation of section 10, and that he should have concluded that it does not apply because the supply in this case is not within the scope of section 10. If the Crown is correct, this appeal must succeed.

Discussion

[19] In determining whether section 10 applies to the provision by Dawn's Place of access to its Web site, it is necessary to determine whether the content of the Web site is subject to copyright. However, that is not the end of the analysis. It is necessary also to characterize the supply sought to be taxed. The Tax Court Judge erred in failing to address that question.

[20] I characterize the transaction as the supply of access to the Dawn's Place Web site, including a single copy of the contents of the Dawn's Place Web site. The fact that the copy is made by the subscriber himself through his own computer is a necessary incident of the supply. Indeed, there is no other way to access and retain material on a Web site. However, that incidental copying does not change the essential nature of the supply.

[21] I reach that conclusion despite the use of the word "licence" in the subscription agreement. As I read the subscription agreement, the "grant" of a "non-exclusive, limited and revocable license to download and view the content of this Web Site on your computer for . . . personal and non-commercial use" does nothing more than give the subscriber the permission of Dawn's Place to make that single copy.

[22] Having determined what the transaction is, it is necessary to consider whether or not it fits with the scope of section 10. I reproduce below the relevant parts of section 10:

l'affaire au ministre afin qu'il soit déterminé quels abonnés ne sont pas résidents et ne sont pas inscrits aux fins de la TPS.

[18] La Couronne affirme que le juge de la CCI a commis une erreur dans l'interprétation de l'article 10 et qu'il aurait dû conclure que cette disposition ne s'applique pas parce que les fournitures en cause ne sont pas visées par l'article 10. Si la Couronne a raison, l'appel doit être accueilli.

Analyse

[19] Pour trancher la question de savoir si l'article 10 s'applique à la fourniture par Dawn's Place d'un droit d'accès à son site Web, il y a lieu de déterminer si le contenu de ce site est assujéti à un droit d'auteur. Toutefois, ce n'est pas l'objet de l'analyse. Il est également nécessaire de préciser la nature de la fourniture que la Couronne cherche à assujéttir à la taxe. Le juge de la CCI a commis une erreur en omettant d'examiner cette question.

[20] Je définirais l'opération comme un droit d'accès au site Web de Dawn's Place, y compris le droit d'obtenir une copie unique des éléments de contenu du site. Le fait que la copie soit réalisée par l'abonné lui-même par le biais de son propre ordinateur est un élément accessoire nécessaire à la fourniture du bien. De fait, il n'existe aucun autre moyen pour avoir accès au contenu d'un site Web et en conserver une copie. Cependant, cette réalisation accessoire d'une copie ne change rien à la nature essentielle de la fourniture.

[21] Je parviens à cette conclusion malgré l'emploi du mot « licence » dans le contrat d'adhésion. Selon mon interprétation de l'accord d'adhésion, la « concession » d'une « licence non exclusive, restreinte et révocable pour télécharger et visionner le contenu du présent site Web sur votre ordinateur pour votre [. . .] usage personnel et non commercial » ne constitue rien de plus qu'une autorisation donnée à l'abonné par Dawn's Place d'effectuer cette copie unique.

[22] Ayant défini la nature de l'opération, je dois maintenant déterminer si elle est comprise dans la portée de l'article 10. Les dispositions pertinentes de l'article 10 sont reproduites ci-après :

10. A supply of . . . copyright . . . or any right, licence or privilege to use any such property . . .

For the purposes of this case, I need not distinguish between the terms “right”, “licence” and “privilege”. I will use the word “right” to refer to all three.

[23] There is a difference between the French and English versions of section 10. The English version of section 10 refers to a supply of copyright or the supply of a right to use copyright. The French version refers to a supply of copyright or the supply of a right pertaining to the use of the copyright. The parties were alerted to that difference at the hearing of this appeal, and they both made written submissions addressing that point. Those submissions have been considered.

[24] In my view, the two versions do not differ in meaning. Both versions contemplate a transaction in which the copyright itself is transferred from one person to another (for example, an assignment or sale), or where the holder of copyright enters into an agreement by which another person becomes entitled to use the copyright. A typical example would be the grant of a licence to publish a particular work within a certain geographic location. Both versions require consideration of the meaning of the “use” of copyright.

[25] It is not suggested that the transaction in this case is a supply of the copyright itself. Rather, the contention of Dawn's Place is that section 10 refers to any supply (including the supplies in this case) in which a person is given permission to make a copy of copyrighted material, if the copying would be an infringement absent the permission. The argument of Dawn's Place is based on the assumption that, without the consent of Dawn's Place, any subscriber who downloads the contents of the Web site would infringe the copyright. I need not decide whether that assumption is valid. Assuming it is valid, the result of the interpretation proposed by Dawn's Place is that section 10 would apply to any transaction by which a person obtains permission to make even a single copy of a copyrighted work (assuming the recipient is a non-resident and not a GST registrant).

10. La fourniture [. . .] d'un droit d'auteur [. . .] ou des droits, licences ou privilèges afférents à leur utilisation [. . .]

Pour les besoins de la présente instance, il est inutile d'établir une distinction entre les mots « droit », « licence » et « privilège ». J'utiliserai le mot « droit » pour désigner ces trois notions.

[23] Les versions française et anglaise de l'article 10 diffèrent. La version anglaise porte sur la fourniture d'un droit d'auteur ou la fourniture d'un droit d'utilisation d'un droit d'auteur. La version française porte sur la fourniture d'un droit d'auteur ou des droits afférents à l'utilisation du droit d'auteur. L'attention des parties a été attirée sur cette différence lors de l'audience et elles ont toutes deux soumis des arguments écrits sur cette question. Ces arguments ont été pris en compte.

[24] Selon moi, les deux versions n'ont pas un sens différent. Les deux versions visent une opération aux termes de laquelle le droit d'auteur en soi est transféré d'une personne à une autre (par exemple, une cession ou une vente) ou alors, le cas où le titulaire d'un droit d'auteur conclut un accord en vertu duquel une autre personne acquiert le droit d'utiliser ce droit d'auteur. Un exemple classique serait la concession d'une licence permettant de publier une œuvre donnée dans une certaine région géographique. Les deux versions exigent que l'on examine le sens du terme « utilisation » du droit d'auteur.

[25] Personne ne prétend que l'opération en l'espèce correspond à la fourniture du droit d'auteur en soi. Dawn's Place fait plutôt valoir que l'article 10 concerne toutes fournitures (y compris les fournitures en cause) à l'égard desquelles une personne obtient l'autorisation de copier un élément protégé par droit d'auteur si, en l'absence d'une telle autorisation, cette copie constituerait une violation du droit d'auteur. L'argument de Dawn's Place est fondé sur la présomption qu'en l'absence du consentement de Dawn's Place, tout abonné qui téléchargerait un élément du contenu du site Web contreviendrait à son droit d'auteur. Il est inutile que je me prononce sur la validité de cette présomption. En admettant que cette présomption soit valide, si l'on s'en tient à l'interprétation de l'article 10 proposée par Dawn's Place, cette disposition s'appliquerait à toute

[26] The interpretation proposed by Dawn's Place is the broadest possible literal interpretation of section 10. Dawn's Place argues that because section 10 is an exempting provision, it should be broadly and expansively interpreted. The authority cited for that proposition is *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3. I am unable to read that case (or any other case since *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536), as support for that proposition. It is now established that the courts must interpret tax legislation in its entire context and in its grammatical and ordinary sense, harmoniously with the statutory scheme, and with a view to achieving consistency, predictability and fairness: see *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, [2005] 2 S.C.R. 601.

[27] The Crown proposes an interpretation of section 10 that recognizes the substantive distinction between the supply of copyrighted material, and the supply of some or all of the bundle of rights that comprises the copyright. The Crown argues that the language of section 10 should be understood to apply only to the latter. The scope of section 10, under the Crown's interpretation, is not wide enough to cover the supply in this case.

[28] In my view, the Crown's interpretation is the correct one. It is an interpretation that is consistent with the ordinary and grammatical meaning of section 10, and also with the statutory scheme. Section 10, read in its entirety, clearly is addressed to transactions that represent certain dealings in the rights of copyright and other intellectual property, and the rights attached to such intellectual property. To interpret section 10 so broadly that it applies to a transaction of an entirely different nature, merely because one of the incidents of the transaction happens to involve a permitted copying of copyright material, would be an unwarranted

opération en vertu de laquelle une personne obtient l'autorisation d'effectuer ne serait-ce qu'une seule copie d'une œuvre protégée par droit d'auteur (en présupposant que l'acquéreur n'est pas résidant et qu'il n'est pas inscrit aux fins de la TPS).

[26] L'interprétation proposée par Dawn's Place est l'interprétation littérale la plus large qu'il soit possible de faire de l'article 10. Dawn's Place soutient que l'article 10 étant une disposition d'exemption, elle doit être interprétée de manière large et libérale. À l'appui de cet argument, elle cite la décision *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3. Je suis incapable d'interpréter cette décision (et toute autre décision depuis *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536) d'une manière qui soit favorable à l'argument de Dawn's Place. Il est désormais établi en droit que les tribunaux doivent interpréter les lois fiscales dans leur contexte global et selon leur sens grammatical et ordinaire, en harmonie avec le régime législatif et de manière à assurer la cohérence, la prévisibilité et l'équité; voir *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601.

[27] La Couronne propose une interprétation de l'article 10 qui tient compte de la différence de fond entre la fourniture d'un contenu visé par un droit d'auteur et la fourniture de certains ou de l'ensemble des droits dont fait partie le droit d'auteur. La Couronne affirme que le libellé de l'article 10 doit être interprété de manière à ce que cette disposition s'applique seulement au dernier cas. La portée de l'article 10, aux dires de la Couronne, n'est pas suffisamment large pour viser les fournitures concernées en l'espèce.

[28] À mon avis, l'interprétation proposée par la Couronne est la bonne. Cette interprétation est conforme au sens ordinaire et grammatical de l'article 10 de même qu'au régime législatif. L'article 10, pris dans son ensemble, porte clairement sur certaines opérations en matière de droits d'auteur et autres droits de propriété intellectuelle, ainsi que les droits afférents à une telle propriété intellectuelle. Interpréter l'article 10 de manière à lui conférer une portée tellement large qu'il s'appliquerait à une opération d'une nature totalement différente au seul motif que l'un des éléments accessoires de l'opération comporte l'autorisation de

extension of the tax relief that section 10 was intended to achieve.

[29] An analogous issue arises in the context of the interpretation of tax treaties, in which it may be important to determine whether a payment is a royalty (that is, consideration for the use of intellectual property), or ordinary business income. The most recent commentary to Article 12 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital (as reproduced in Perla Gyöngyi Végh, ed., *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2005: And Key Tax Features of Member Countries* (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2005)) states a functional test, one that focuses on identifying the essential consideration for which the payment is made. Thus, in a transaction that in essence is an acquisition of data or images transmitted electronically, any incidental copying is merely the means by which the data is captured and stored. The essential consideration for the payment in that case is the data, not the use of the copyright, even though the copyright is incidentally used. In my view, the reasoning underlying the OECD commentary is sound.

[30] It is appropriate to comment on one argument that was raised in this appeal but does not form any part of my reasoning in this case. I refer to the argument that the correct interpretation of section 10 must respect the doctrine of neutrality, which is the notion that tax should not provide an incentive or disincentive in determining the manner in which business is conducted. Specifically, the Crown argued that if the supply of copyrighted material in electronic form is zero-rated, then the supply of electronic versions of copyrighted material would have an advantage over the supply of the same content in the form of a magazine. Dawn's Place agreed that neutrality was important, but argued that the supply of electronic material to non-residents is the functional equivalent of the export of magazines, so that if the supply in this case is not zero-rated, the export of magazines would have an advantage over the supply of

copier un contenu protégé par le droit d'auteur constituerait un élargissement injustifié de l'allègement fiscal que l'article 10 vise à mettre en œuvre.

[29] Une question semblable a été soulevée concernant l'interprétation de traités fiscaux, à l'égard desquels il peut être important de déterminer si un paiement est une redevance (à savoir, une contrepartie pour l'utilisation d'un droit de propriété intellectuelle) ou un revenu dans le cours normal d'une entreprise. Les plus récents commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (tels que publiés par Perla Gyöngyi Végh, éd., *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2005: And Key Tax Features of Member Countries* (Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation, 2005)) retiennent un critère fonctionnel, axé sur la détermination de la raison essentielle pour laquelle le paiement est versé. Ainsi, dans une opération qui porte essentiellement sur l'acquisition de données ou d'images transmises par voie électronique, l'action accessoire de copier n'est rien d'autre que le moyen utilisé pour saisir et entreposer les données. La raison essentielle du paiement en l'espèce concerne les données, et non l'utilisation du droit d'auteur, même si accessoirement, le droit d'auteur est effectivement utilisé. À mon avis, le raisonnement contenu dans les commentaires de l'OCDE est bien fondé.

[30] Il convient de formuler quelques observations concernant un argument qui a été soulevé dans le présent appel mais qui ne fait pas partie des motifs en l'espèce. Je veux parler de l'argument selon lequel l'interprétation de l'article 10 doit respecter le principe de la neutralité, c'est-à-dire que la taxe ne doit pas produire un effet incitatif ou dissuasif sur la manière dont une entreprise est exploitée. Plus particulièrement, la Couronne fait valoir que si la fourniture d'un contenu protégé par droit d'auteur au format électronique était détaxée, la fourniture de la version électronique des œuvres visées par un droit d'auteur serait avantagée par rapport à la fourniture de la même œuvre sous forme de magazine. Dawn's Place convient que la neutralité est importante mais répond que la fourniture de contenu électronique à des non-résidents correspond fonctionnellement à l'exportation de magazines, de sorte que si les

electronic material to non-residents.

[31] I found the submissions on neutrality to be of no assistance, given the record of this case. The doctrine of neutrality generally is a guideline for the development of tax policy, which in turn may inform the drafting and enactment of tax legislation. However, except for what may be inferred from the language of section 10 and the relevant elements of the statutory scheme, I have no basis for determining the policy underlying section 10. In particular, I have no basis for determining whether, or to what extent, section 10 is intended to give effect to the doctrine of neutrality.

Conclusion

[32] For the foregoing reasons, I would allow this appeal, set aside the judgment of the Tax Court of Canada dated November 10, 2005, and dismiss the appeal of Dawn's Place from the reassessment made under Part IX of the *Excise Tax Act* for the period January 1, 2001 to December 31, 2001, notice of which is dated January 29, 2003.

[33] As this is an appeal by the Crown from a judgment of the Tax Court of Canada under the informal procedure of that Court, the Crown is required to bear the reasonable and proper costs of Dawn's Place unless the amount in dispute exceeds a certain threshold. In this case, that threshold is exceeded, which means that the costs of this appeal fall to be determined on the basis of the *Federal Courts Rules*, SOR/98-106 [r. 1 (as am. by SOR/2004-283, s. 2)]. Normally, the result would be that the successful party, in this case the Crown, would be awarded costs.

[34] At the conclusion of the hearing, Dawn's Place requested that the matter of costs be deferred pending further written submissions. The submission of Dawn's

fournitures en l'espèce ne sont pas détaxées, l'exportation de magazines serait avantagée par rapport à la fourniture de contenu électronique à des non-résidents.

[31] J'estime que les arguments relatifs au principe de la neutralité ne sont d'aucune utilité en l'espèce, compte tenu des faits. Généralement parlant, le principe de la neutralité sert de directive à l'élaboration de la politique fiscale, laquelle peut ensuite servir de fondement à la rédaction et à la promulgation des lois fiscales. Cependant, à l'exception de ce que l'on peut déduire du libellé de l'article 10 et des éléments pertinents du régime législatif, je n'ai pas le moindre indice me permettant de retracer la politique à l'origine de l'article 10. Plus particulièrement, je ne dispose d'aucun élément pour déterminer si, et dans quelle mesure, l'article 10 vise à donner effet au principe de la neutralité.

Conclusion

[32] Pour ces motifs, j'accueillerais l'appel, j'annulerais la décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt le 10 novembre 2005 et je rejetterais l'appel interjeté par Dawn's Place à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* pour la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2001, l'avis de cotisation connexe portant la date du 29 janvier 2003.

[33] Puisqu'il s'agit d'un appel interjeté par la Couronne à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt en vertu de la procédure informelle de cette Cour, la Couronne est tenue d'assumer les dépens raisonnables et pertinents de Dawn's Place, à moins que la somme en litige ne dépasse un certain seuil. En l'espèce, le seuil a été dépassé, ce qui signifie que les dépens de l'appel doivent être fixés en vertu des *Règles des Cours fédérales*, DORS/98-106 [règle 1 (mod. par DORS/2004-283, art. 2)]. Habituellement dans un tel cas, les dépens sont adjugés à la partie ayant obtenu gain de cause, à savoir la Couronne dans le cas qui nous occupe.

[34] À la fin de l'audience, Dawn's Place a demandé que la question des dépens soit laissée en suspens jusqu'au dépôt d'arguments écrits additionnels. Les

Place is to be served and filed by November 6, 2006. If the Crown wishes to respond, the responding submission is to be served and filed by November 10, 2006. Formal judgment in this case will be deferred pending the receipt of those submissions.

PELLETIER J.A.: I agree.

MALONE J.A.: I agree.

arguments de Dawn's Place doivent être signifiés et déposés au plus tard le 6 novembre 2006. Si la Couronne souhaite répliquer, elle devra signifier et déposer ses arguments au plus tard le 10 novembre 2006. Le jugement officiel en l'espèce sera retardé jusqu'à la réception de ces arguments.

LE JUGE PELLETIER, J.C.A. : Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE MALONE, J.C.A. : Je souscris aux présents motifs.