

T-1855-88  
**British Columbia Telephone Company (Plaintiff)**

T-1855-88  
**British Columbia Telephone Company (demanderesse)**

v.

a c.

**Her Majesty the Queen (Defendant)**

**Sa Majesté la Reine (défenderesse)**

*INDEXED AS: BRITISH COLUMBIA TELEPHONE CO. v. CANADA (T.D.)*

*RÉPERTORIÉ: BRITISH COLUMBIA TELEPHONE CO. c. CANADA (1re INST.)*

Trial Division, Strayer J.—Toronto, November 17, 18; Ottawa, December 8, 1992.

Section de première instance, juge Strayer—Toronto, 17 et 18 novembre; Ottawa, 8 décembre 1992.

*Customs and excise — Excise Tax Act — Plaintiff paying sales tax under Excise Tax Act, s. 27(1)(a)(iii) on telephone directories distributed free to subscribers — S. 27(1)(a)(iii) imposing tax on sale price of all goods produced or manufactured in Canada payable, where goods for use of producer or manufacturer, when goods appropriated for use — Under s. 28(1)(d) Minister may determine “value for tax” of goods for use by manufacturer or producer — Determination of value under s. 28 equivalent to determination of “sale price” for purpose of applying tax imposed by s. 27(1) — Plaintiff did “use” directories — Turning product to own benefit (distribution of free directories condition of licence, attractive to subscribers, saves costs of providing alternative information services) — That directories also used by subscribers not precluding “use” by plaintiff — “Appropriated” not confined to personal use.*

*Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Paiement par la demanderesse, en application de l'art. 27(1)(a)(iii) de la Loi sur la taxe d'accise, de la taxe de vente à l'égard d'annuaires téléphoniques remis gratuitement à ses abonnés — L'art. 27(1)(a)(iii) impose une taxe sur le prix de vente de toutes marchandises produites ou fabriquées au Canada, payable, lorsque les marchandises sont destinées à l'usage du producteur ou du fabricant, au moment où il affecte les marchandises à son usage — Aux termes de l'art. 28(1)d, le ministre peut fixer la «valeur pour la taxe» des marchandises destinées à l'usage du fabricant ou du producteur — L'établissement de la valeur en application de l'art. 28 équivaut à celui du «prix de vente» aux fins de l'application de la taxe prélevée aux termes de l'art. 27(1) — La demanderesse a fait «usage» des annuaires — Opération effectuée à son propre bénéfice (la distribution d'annuaires gratuits est une condition de l'octroi du permis d'exploitation de l'entreprise, rend les services de celle-ci plus attrayants et lui évite les coûts liés à la mise sur pied d'un service d'information) — Le fait que les abonnés utilisent aussi les annuaires n'empêche pas que la demanderesse en fasse «usage» — Le mot «affecte» ne désigne pas qu'un usage personnel.*

This was an appeal from the Minister's refusal to refund amounts paid under the *Excise Tax Act* based on the production cost of telephone directories. The plaintiff distributed free telephone directories to its subscribers as required by its licensing authority. Approximately 15% of the directories were sold to other telecommunications companies, or were for use by the plaintiff's employees or at public telephones. The Minister considered that the telephone directories had been produced under the conditions outlined in *Excise Tax Act*, subsection 28(1). Subparagraph 27(1)(a)(iii) imposes a “sales tax on the sale price of all goods produced or manufactured in Canada . . . payable, in a case where the goods are for use by the producer or manufacturer thereof . . . at the time the goods are appropriated for use.” Under paragraph 28(1)(d), the Minister may determine the “value for tax” of “goods manufactured or produced in Canada under such circumstances . . . as render it difficult to determine the value thereof for the consumption or sales tax because . . . such goods are for use by the manufacturer or producer and not for sale”. “Sale price” is defined in section 26 in relation to “the amount charged as price”, “any amount the purchaser is liable to pay” and “the

Il s'agit d'un appel du refus du ministre de rembourser les sommes versées en application de la *Loi sur la taxe d'accise* en fonction du coût de production d'annuaires téléphoniques. La demanderesse a distribué à ses abonnés des annuaires gratuits, conformément aux exigences de l'organisme de réglementation qui la régit. Environ 15 % des annuaires ont été vendus à d'autres entreprises de télécommunications ou ont été affectés à l'usage des employés de la demanderesse ou des usagers des téléphones publics. Le ministre a estimé que les annuaires avaient été fabriqués dans les conditions prévues au paragraphe 28(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Le sous-alinéa 27(1)(a)(iii) prévoit le prélèvement d'une «taxe . . . de vente sur le prix de vente de toutes marchandises produites ou fabriquées au Canada . . . payable dans un cas où les marchandises sont destinées à l'usage du producteur ou du fabricant . . . à l'époque où il affecte les marchandises à son usage». Suivant l'alinéa 28(1)d, le ministre peut fixer la «valeur pour la taxe» de «marchandises fabriquées ou produites au Canada dans des conditions . . . telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que . . . ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou pro-

amount of the excise duties payable". The plaintiff argued that subsection 27(1) simply imposes a sales tax on the "sale price" of goods. The definition of "sale price" is not relevant to these goods, nor can the Minister, purporting to act under section 28, determine a "sale price", since that subsection only enables him to determine a "value" of goods. The plaintiff also contended that it did not "use" the directories. It was the subscribers who used them. The issues were (1) whether the Minister had determined a "sale price" under subsection 28(1) on which the tax levied under subsection 27(1) could apply; and (2) whether there was any "use" by the plaintiff of the directories distributed to subscribers. The parties agreed that if there was a "sale price", then the plaintiff was liable for the tax on the 15% of the directories sold by the plaintiff, or provided to its employees for their use or supplied at public telephones.

*Held*, the appeal should be dismissed.

The Minister's determination of "value" under section 28 was, by the scheme of the Act, the legal equivalent of a determination of the "sale price" for the purposes of applying the tax imposed in subsection 27(1). In subparagraph 27(1)(a)(iii), Parliament indicated an intention to impose a tax on the sale price of goods used by the producer or manufacturer. That purpose would be frustrated if the Act did not provide a mechanism for determining "sale price" or its equivalent. Subsection 28(1), which has to do with the application of the sales tax to goods used by their manufacturer or producer, provides that mechanism. Parliament used the word "value" in subsection 28(1) to establish a figure which could be treated as the equivalent of the sale price, because in this context there would be no other point in determining value "for the . . . sales tax" or "for the tax under this Act". Later amendments have not demonstrated a change in the intention of Parliament.

The plaintiff did "use" all of the directories it produced. Case law has long recognized that a manufacturer or producer may, in certain circumstances, "use" goods by giving them away. An important factor in determining that the producer "uses" his product is that he turns it to his own benefit even though not selling it. That is the plaintiff's situation with respect to the directories it gives to its subscribers. First, since provision of the directories to its subscribers is a condition of its operation as a telephone company, it clearly serves the plaintiff's own purposes to make the directories available. Second, the distribution of directories makes the plaintiff's service more attractive to customers and increases the use of its system. Third, were such directories not available, the telephone company would have to provide alternative information services, a major burden on the company. That subscribers also

ducteur et non à vendre». Le «prix de vente» est défini à l'article 26 en fonction «du montant exigé comme prix», «de tout montant que l'acheteur est tenu de payer» et «du montant des droits d'accise exigible». La demanderesse prétend que le paragraphe 27(1) prévoit simplement le prélèvement d'une taxe de vente à l'égard du «prix de vente» des marchandises. Elle ajoute que la définition de «prix de vente» ne s'applique pas à ces marchandises et que le ministre ne peut, sur le fondement du paragraphe 28, déterminer un «prix de vente», puisque cette disposition ne lui permet que d'établir la «valeur» des marchandises. La demanderesse soutient également qu'elle n'a pas fait «usage» des annuaires, mais que ce sont les abonnés qui en ont fait «usage». La Cour doit trancher les questions suivantes: 1) le ministre a-t-il déterminé, en application du paragraphe 28(1), un «prix de vente» auquel la taxe prévue au paragraphe 27(1) pourrait s'appliquer et 2) y a-t-il eu «usage», par la demanderesse, des annuaires qu'elle a distribués à ses abonnés. Les parties conviennent que s'il existait un «prix de vente», la demanderesse serait tenue au paiement de la taxe à l'égard de 15 % des annuaires, soit ceux qu'elle a vendus et ceux qu'elle a mis à la disposition de ses employés ou des usagers des téléphones publics.

*Jugement*: l'appel doit être rejeté.

L'établissement d'une «valeur», par le ministre, en application du paragraphe 28(1) équivaut juridiquement, vu l'ensemble de la Loi, à la détermination du «prix de vente» aux fins de l'application de la taxe exigible aux termes du paragraphe 27(1). Au sous-alinéa 27(1)(a)(iii), le législateur a exprimé son intention de prélever une taxe sur le prix de vente des marchandises destinées à l'usage du producteur ou du fabricant. Cette fin ne pourrait être réalisée si la Loi ne prévoyait aucun moyen de déterminer le «prix de vente» ou son équivalent. Le paragraphe 28(1), qui se rapporte à l'application de la taxe de vente à l'égard des marchandises qui sont destinées à l'usage de leur fabricant ou producteur, prévoit un tel moyen. Au paragraphe 28(1), le législateur a utilisé le mot «valeur» pour établir une donnée qui puisse être considérée comme l'équivalent du prix de vente, car sinon l'établissement d'une valeur «pour la taxe . . . de vente» ou «pour la taxe sous le régime de la présente loi» n'aurait aucun sens. Les modifications ultérieures ne traduisent aucun changement quant à l'intention du législateur.

La demanderesse a fait «usage» de tous les annuaires qu'elle a produits. La jurisprudence reconnaît depuis longtemps qu'un fabricant ou producteur peut, dans certains cas, faire «usage» de marchandises en les donnant. L'un des facteurs importants pour déterminer si le producteur fait «usage» de son produit est le fait que l'opération soit effectuée à son propre avantage même s'il n'y a pas de vente. Tel est le cas de la demanderesse lorsqu'elle remet des annuaires à ses abonnés. Premièrement, comme la remise d'annuaires à ses abonnés est une condition à laquelle la demanderesse est autorisée à exploiter une entreprise de services téléphoniques, la demanderesse sert clairement ses propres intérêts en mettant des annuaires à la disposition de ses abonnés. Deuxièmement, la distribution d'annuaires rend les services de la demanderesse plus attrayants vis-à-vis des clients et accroît le recours à ses services. Troisièmement,

“use” the directories does not mean that the plaintiff does not “use” them. Finally, the dictionary definition of “appropriate” does not preclude application of subparagraph 27(1)(a)(iii) to the provision of the directories to the plaintiff’s subscribers for the benefit of both.

s’il n’y avait pas de distribution d’annuaires, l’entreprise serait obligée de mettre sur pied un service d’information, ce qui lui infligerait un lourd fardeau. Le fait que les abonnés fassent également «usage» des annuaires n’emporte pas que la demanderesse n’en fait pas «usage». Enfin, selon la définition du verbe «affecter» qui figure dans le dictionnaire, rien n’empêche l’application du sous-alinéa 27(1)(a)(iii) à la remise d’annuaires aux abonnés de la demanderesse au bénéfice des deux parties à l’opération.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Excise Tax Act*, R.S.C., 1970, c. E-13, ss. 26(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 8), 27(1) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 24, s. 13; 1980-81-82-83, c. 68, s. 10), 28 (as am. by S.C. 1985, c. 3, s. 17; 1988, c. 18, s. 17).  
*Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21, s. 45(2).  
*Special War Revenue Act*, R.S.C. 1927, c. 179, ss. 85, 87(d).

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi d’interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 45(2).  
*Loi spéciale des revenus de guerre*, S.R.C. 1927, ch. 179, art. 85, 87d).  
*Loi sur la taxe d’accise*, S.R.C. 1970, ch. E-13, art. 26(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 8; ch. 104, art. 8), 27(1) (mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 24, art. 13; 1980-81-82-83, ch. 68, art. 10), 28 (mod. par S.C. 1985, ch. 3, art. 17; 1988, ch. 18, art. 17).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *The Queen v. Golden et al.*, [1986] 1 S.C.R. 209; (1986), 25 D.L.R. (4th) 490; [1986] 3 W.W.R. 1; [1986] 1 C.T.C. 274; 86 DTC 6138; 65 N.R. 135; 39 R.P.R. 297; *British Columbia Railway Company v. R.*, [1979] 2 F.C. 122; [1979] CTC 56 (T.D.); affd *sub nom. R. v. British Columbia Railway Co.*, [1981] 2 F.C. 783; [1981] CTC 110; (1981), 81 DTC 5089; 3 C.E.R. 114; 36 N.R. 369 (C.A.); *The King v. Fraser Companies Ltd.*, [1931] S.C.R. 490; [1931] 4 D.L.R. 145; *The King v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*, [1931] S.C.R. 494; [1931] 3 D.L.R. 754.

##### DISTINGUISHED:

*Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg*, [1983] 2 S.C.R. 493; (1983), 3 D.L.R. (4th) 1; [1984] 2 W.W.R. 97; 25 Man. R. (2d) 302; 6 Admin. L.R. 206; 24 M.P.L.R. 219; 50 N.R. 264.

#### AUTHORS CITED

*Shorter Oxford English Dictionary*, vol. I, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1969, “appropriate”.

APPEAL from refusal to refund excise taxes paid on directories distributed free of charge to subscribers to the plaintiff’s telephone service. Appeal dismissed.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *La Reine c. Golden et autres*, [1986] 1 R.C.S. 209; (1986), 25 D.L.R. (4th) 490; [1986] 3 W.W.R. 1; [1986] 1 C.T.C. 274; 86 DTC 6138; 65 N.R. 135; 39 R.P.R. 297; *British Columbia Railway Company c. R.*, [1979] 2 C.F. 122; [1979] CTC 56 (1<sup>re</sup> inst.); conf. sous l’intitulé *R. c. British Columbia Railway Co.*, [1981] 2 C.F. 783; [1981] CTC 110; (1981), 81 DTC 5089; 3 C.E.R. 114; 36 N.R. 369 (C.A.); *The King v. Fraser Companies Ltd.*, [1931] R.C.S. 490; [1931] 4 D.L.R. 145; *The King v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*, [1931] R.C.S. 494; [1931] 3 D.L.R. 754.

##### DISTINCTION FAITE AVEC:

*Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg*, [1983] 2 R.C.S. 493; (1983), 3 D.L.R. (4th) 1; [1984] 2 W.W.R. 97; 25 Man. R. (2d) 302; 6 Admin. L.R. 206; 24 M.P.L.R. 219; 50 N.R. 264.

#### DOCTRINE

*Shorter Oxford English Dictionary*, vol. I, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1969, «appropriate» (affecter).

APPEL du refus de rembourser la taxe d’accise payée à l’égard d’annuaires distribués gratuitement aux abonnés des services téléphoniques de la demanderesse. Appel rejeté.

## COUNSEL:

*Lorne A. Green and W. Jack Millar* for plaintiff.

*Luther P. Chambers, Q.C., Tim Clarke and Jocelyn Danis* for defendant.

## SOLICITORS:

*Thorsteinssons*, Toronto, for plaintiff.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

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

STRAYER J.:

Relief Requested

This is an appeal against a determination by the Minister of National Revenue dated November 20, 1987 in which he refused a refund of \$4,080,995.87 which had been paid by the plaintiff under the *Excise Tax Act*<sup>1</sup> and which he determined to be properly exigible under that Act. This amount had been paid based on the production cost of telephone directories, between October 31, 1983 and September 30, 1987, excluding May 1, 1985 to September 30, 1985 (this latter period being excluded from the plaintiff's claim for a refund because of relevant limitation periods for such a claim).

Facts

The parties agreed on the following statement of facts.

The parties hereto by their respective solicitors admit the following facts, subject to the following conditions: (i) the admission is made for the purpose of this action only and may not be used against either party on any other occasion; and (ii) the parties may adduce further and other evidence relevant to the issues and not inconsistent with this agreement.

1. The Plaintiff was incorporated by *An Act to Incorporate the British Columbia Telephone Company*, S.C. 1916, c. 66, a special Act of the Parliament of Canada.

2. The primary business of the Plaintiff is the provision of telecommunications services to subscribers in British Columbia.

<sup>1</sup> R.S.C. 1970, c. E-13.

## AVOCATS:

*Lorne A. Green et W. Jack Millar* pour la demanderesse.

*Luther P. Chambers, c.r., Tim Clarke et Jocelyn Danis* pour la défenderesse.

## PROCUREURS:

*Thorsteinssons*, Toronto, pour la demanderesse.

*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

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

LE JUGE STRAYER:

Redressement demandé

Il s'agit d'un appel de la décision du ministre du Revenu national datée du 20 novembre 1987 par laquelle celui-ci refuse de rembourser la somme de 4 080 995,87 \$ que la demanderesse a payée en application de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>1</sup> et détermine que la somme est dûment exigible aux termes de la Loi. Cette somme a été payée en fonction du coût de production d'annuaires téléphoniques, entre le 31 octobre 1983 et le 30 septembre 1987, à l'exclusion de la période comprise entre le 1<sup>er</sup> mai et le 30 septembre 1985 (cette dernière période étant exclue de la demande de remboursement de la demanderesse en raison du délai applicable à une telle demande).

Faits

Voici l'exposé des faits sur lequel les parties se sont entendues.

[TRADUCTION] Par l'entremise de leurs avocats respectifs, les parties aux présentes reconnaissent les faits suivants, à la condition que (i) la reconnaissance ne vaille qu'aux fins de la présente affaire et ne puisse être opposée à l'une ou l'autre des parties dans une autre procédure et que (ii) les parties puissent présenter d'autres éléments de preuve se rapportant aux questions en litige et qui sont compatibles avec le présent accord.

1. La demanderesse a été constituée en application d'une loi spéciale du Parlement du Canada intitulée *Loi constituant en corporation The British Columbia Telephone Company*, S.C. 1916, ch. 66.

2. L'objet principal de la demanderesse est de fournir des services de télécommunications aux abonnés de la Colombie-Britannique.

<sup>1</sup> S.R.C. 1970, ch. E-13.

3. As required by the Canadian Radio-Television and Telecommunications Commission, (C.R.T.C.), the Plaintiff distributes telephone directories to its subscribers.

4. The Plaintiff's subscribers are by C.R.T.C. regulations entitled to receive telephone directories without charge.

5. In addition to directories distributed to subscribers, the Plaintiff publishes directories for sale primarily to other telecommunications companies, directories for use by the Plaintiff's employees and directories for use at public telephones.

6. The telephone directories that are relevant to this action were published and distributed as follows. The Plaintiff purchased the paper and the cover stock for the directories and had this material delivered directly to independent printers. The printers produced the directories using telephone record information supplied by the Plaintiff and Yellow Page advertising information supplied by the Plaintiff's sales agents. At all of the aforesaid times, the property in the paper and cover stock, as well as in the directories as they were being manufactured, remained in the Plaintiff.

7. The great majority of the completed directories were then distributed to the Plaintiff's subscribers by the Plaintiff or its agents.

8. Between the months of October, 1983 and September 1987, excluding May, 1985 to August, 1985, the Plaintiff remitted to Revenue Canada, Customs and Excise, in total, \$4,080,995.87 by way of tax levied under the *Excise Tax*, R.S.C. 1970, c. E-13, with respect to the directories, as aforesaid. The said tax was calculated by a method prescribed by the Minister of National Revenue pursuant to subsection 28 (1) of the *Excise Tax Act* as communicated to the Plaintiff in writing on August 5, 1975, a copy of which is attached as Exhibit "A" hereto. The value for the purpose of calculating the tax for the directories was equal to the sum of:

- (i) the production cost of the directories, and
- (ii) 15% of the total cost of paper used to make the directories.

The parties are in agreement that if the said tax was exigible pursuant to subparagraph 27 (1)(a)(iii) and subsection 28 (1) of the *Excise Tax Act*, the aforesaid amount is the correct amount of that tax.

9. The Minister of National Revenue determined the aforesaid amount of tax as having become exigible when the directories were delivered to its subscribers, as aforesaid, when they were sold, when they were made available for use by the Plaintiff's employees or when they were installed at public telephones.

10. The approximate quantities of the aforesaid uses of the directories were as follows:

- (a) 85% distribution to subscribers; and

3. Comme l'exige le Conseil de la radiodiffusion et des télécommunications canadiennes (C.R.T.C.), la demanderesse remet un annuaire téléphonique à chacun de ses abonnés.

4. Aux termes des règlements du C.R.T.C., les abonnés de la demanderesse ont le droit de recevoir gratuitement un annuaire téléphonique.

5. En plus des annuaires fournis à ses abonnés, la demanderesse publie des annuaires destinés principalement à la vente aux autres entreprises de télécommunications ainsi que des annuaires destinés à l'usage de ses employés et à la consultation dans les cabines de téléphones publics.

6. Voici quel a été le processus de publication et de distribution des annuaires téléphoniques visés par la présente affaire. Après en avoir fait l'acquisition, la demanderesse a fait livrer le papier et le papier à couverture nécessaires à la fabrication de ses annuaires directement à des imprimeurs indépendants. Ceux-ci ont fabriqué les annuaires à partir des données fournies par la demanderesse et des renseignements relatifs à la publicité dans les Pages jaunes fournis par le personnel de vente de la demanderesse. Pendant tout ce temps, la demanderesse est demeurée propriétaire du papier et du papier à couverture ainsi que des annuaires en cours de fabrication.

7. La vaste majorité des annuaires établis ont ensuite été distribués aux abonnés par la demanderesse ou par l'entremise de ses mandataires.

8. Entre les mois d'octobre 1983 et de septembre 1987, à l'exclusion de la période allant de mai à août 1985, la demanderesse a versé au total à Revenu Canada, Douanes et Accise 4 080 995,87 \$ à titre de taxe exigible aux termes de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, ch. E-13, relativement aux annuaires, tel que mentionné précédemment. Le montant de la taxe a été calculé conformément à la méthode prescrite par le ministre du Revenu national en vertu du paragraphe 28(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, ce dont la demanderesse a été informée par écrit le 5 août 1975 (une copie de cette communication étant jointe aux présentes à titre de pièce A). La valeur aux fins du calcul de la taxe exigible à l'égard des annuaires était donc égale à la somme de ce qui suit:

- i) le coût de production des annuaires;
- ii) 15 % du coût total du papier utilisé pour fabriquer les annuaires.

Les parties conviennent que, si la taxe était exigible aux termes du sous-alinéa 27(1)(a)(iii) et du paragraphe 28(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, le montant susmentionné serait exact.

9. Le ministre du Revenu national a déterminé que le montant de taxe susmentionné est devenu exigible lorsque les annuaires ont été livrés aux abonnés, tel que mentionné précédemment, lorsqu'ils ont été vendus, lorsqu'ils ont été mis à la disposition des employés de la demanderesse ou lorsqu'ils ont été placés dans les cabines de téléphones publics.

10. Voici comment les annuaires ont été écoulés:

- a) environ 85 % d'entre eux ont été remis aux abonnés;

(b) 15% to a combination of sales, employees' use and installations at public telephones.

11. On October 30, 1987, the Plaintiff filed an N15 refund claim for the said tax along with a letter from its agent explaining the basis of its claim (copies of the refund application and letter are attached as Exhibits "B" and "C", respectively). The parties are in agreement that 15% of the said tax in issue in this case, i.e. the portion attributable to the uses of the directories mentioned in subparagraph 10 (b) hereof, was properly paid if this Honourable Court decides that sales tax is exigible by virtue of combination of paragraphs 27 (1)(a) and 28 (1)(d) of the *Excise Tax Act*.

12. By Notice of Determination (Refund) dated November 20, 1987, Revenue Canada, Customs and Excise, denied the Plaintiff's refund claim on the basis that the telephone directories were considered to be produced under the conditions outlined in subsection 28 (1) of the *Excise Tax Act*. A copy of the Notice of Determination (Refund) is attached as Exhibit "D" hereto.

13. On February 15, 1988 the Plaintiff filed, by registered mail, a Notice of Objection to the Notice of Determination. It was received by the Minister of National Revenue on February 19, 1988. A copy of the Notice of Objection and attached Memorandum are attached as Exhibit "E" hereto.

14. By letter dated April 21, 1988, Revenue Canada, Customs and Excise, acknowledged receipt of the Notice of Objection and requested a further explanation of why the disputed tax was not payable, a copy of which letter is attached as Exhibit "F" hereto.

15. Counsel for the Plaintiff replied by letter dated May 10, 1988 and a copy of that letter is attached as Exhibit "G" hereto.

16. The Plaintiff commenced this action by Statement of Claim filed on September 21, 1988.

### Relevant Legislation

The most relevant provisions of the *Excise Tax Act* [26(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 8), 27(1) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 24, s. 13; 1980-81-82-83, c. 68, s. 10), 28(1) (as am. by S.C. 1985, c. 3, s. 17)] in force during the time in question are as follows:

26. (1) In this Part,

"sale price", for the purpose of determining the consumption or sales tax, means

(a) except in the case of wines, the aggregate of

b) environ 15 % ont été vendus, mis à la disposition des employés ou placés dans les cabines de téléphones publics.

11. Le 30 octobre 1987, la demanderesse a déposé une demande de remboursement (formule N15) du montant de la taxe, accompagnée d'une lettre de son mandataire énonçant les motifs de la demande (des copies de la demande de remboursement et de la lettre sont jointes à titre de pièces B et C, respectivement). Les parties conviennent que 15 % de la taxe qui fait l'objet des présentes, c'est-à-dire la partie attribuable à l'usage des annuaires visé à l'alinéa 10b), a été dûment acquittée, advenant que la Cour statue que la taxe de vente est exigible suivant les alinéas 27(1)a) et 28(1)d) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

12. Au moyen d'un avis de décision (remboursement) daté du 20 novembre 1987, Revenu Canada, Douanes et Accise a refusé de faire droit à la demande de remboursement de la demanderesse pour le motif que les annuaires téléphoniques avaient été fabriqués dans les conditions prévues au paragraphe 28(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Une copie de l'avis de décision (remboursement) est jointe aux présentes à titre de pièce D.

13. Le 15 février 1988, la demanderesse a produit, par courrier recommandé, un avis d'opposition à l'avis de décision, lequel est parvenu au ministre du Revenu national le 19 février 1988. Une copie de l'avis d'opposition et de la note qui l'accompagne est jointe aux présentes à titre de pièce E.

14. Le ministre du Revenu national a accusé réception de l'avis d'opposition le 21 avril 1988 et demandé des explications supplémentaires quant aux motifs pour lesquels le montant de la taxe en cause n'aurait pas été exigible, une copie de cette lettre étant jointe aux présentes à titre de pièce F.

15. L'avocat de la demanderesse a répondu par lettre datée du 10 mai 1988, une copie de cette lettre étant jointe aux présentes à titre de pièce G.

16. La demanderesse a intenté la présente action au moyen d'une déclaration datée du 21 septembre 1988.

### Dispositions législatives applicables

Voici quelles sont les dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* [art. 26(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 8; ch. 104, art. 8), 27(1) (mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 24, art. 13; 1980-81-82-83, ch. 68, art. 10), 28(1) (mod. par S.C. 1985, ch. 3, art. 17)] qui s'appliquaient pendant les périodes en cause et qui sont les plus pertinentes en l'espèce:

26. (1) Dans la présente Partie.

«prix de vente», pour déterminer la taxe de consommation ou de vente, désigne

a) sauf dans le cas des vins, l'ensemble

(i) the amount charged as price before any amount payable in respect of any other tax under this Act is added thereto,

(ii) any amount that the purchaser is liable to pay to the vendor by reason of or in respect of the sale in addition to the amount charged as price (whether payable at the same or some other time) including, without limiting the generality of the foregoing, any amount charged for, or to make provision for, advertising, financing, servicing, warranty, commission or any other matter, and

(iii) the amount of the excise duties payable under the *Excise Act* whether the goods are sold in bond or not,

and, in the case of imported goods, the sale price shall be deemed to be the duty paid value thereof . . . .

27. (1) There shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax [at a prescribed rate] on the sale price of all goods<sup>2</sup>

(a) produced or manufactured in Canada

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

(ii) payable, in a case where the contract for the sale of the goods (including a hire-purchase contract and any other contract under which property in the goods passes upon satisfaction of a condition) provides that the sale price or other consideration shall be paid to the manufacturer or producer by instalments (whether the contract provides that the goods are to be delivered or property in the goods is to pass before or after payment of any or all instalments), by the producer or manufacturer *pro tanto* at the time each of the instalments becomes payable in accordance with the terms of the contract, and

(iii) payable, in a case where the goods are for use by the producer or manufacturer thereof, by the producer or manufacturer at the time the goods are appropriated for use . . . .

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

(a) a lease of such goods or the right of using the goods but not the right of property therein is sold or given;

<sup>2</sup> There are minor changes to these opening words in 1985, 1986 and 1987 but the words quoted here were included at all times.

(i) du montant exigé comme prix avant qu'un montant payable à l'égard de toute autre taxe prévue par la présente loi y soit ajouté,

(ii) de tout montant que l'acheteur est tenu de payer au vendeur en raison ou à l'égard de la vente en sus de la somme exigée comme prix (qu'elle soit payable au même moment ou en quelque autre temps), y compris, sans restreindre la généralité de ce qui précède, tout montant prélevé pour la publicité, le financement, le service, la garantie, la commission ou à quelque autre titre, ou destiné à y pourvoir, et

(iii) du montant des droits d'accise exigible aux termes de la *Loi sur l'accise*, que les marchandises soient vendues en entrepôt ou non,

et, dans le cas de marchandises importées, le prix de vente est censé être leur valeur à l'acquitté, et . . . .

27. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente [au taux prescrit] sur le prix de vente de toutes marchandises<sup>2</sup>

a) produites ou fabriquées au Canada,

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

(ii) payable, dans un cas où le contrat de vente des marchandises (y compris un contrat de location-vente et tout autre contrat en vertu duquel la propriété des marchandises est transmise dès qu'il est satisfait à une condition) stipule que le prix de vente ou autre contrepartie doit être payé au fabricant ou producteur par versements (que, d'après le contrat, les marchandises doivent être livrées ou que la propriété des marchandises doit être transmise avant ou après le paiement d'une partie ou de la totalité des versements), par le producteur ou le fabricant *pro tanto* à l'époque où chacun des versements devient exigible en conformité des conditions du contrat, et

(iii) payable, dans un cas où les marchandises sont destinées à l'usage du producteur ou du fabricant, par le producteur ou le fabricant à l'époque où il affecte les marchandises à son usage . . . .

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

a) le louage de ces marchandises ou le droit de s'en servir, mais non le droit de les posséder au titre de propriétaire est vendu ou donné;

<sup>2</sup> De légères modifications ont été apportées à cette partie introductive en 1985, 1986 et 1987, mais l'extrait cité en l'es-pèce est demeuré inchangé.

(b) such goods having a royalty imposed thereon, the royalty is uncertain, or is not from other causes a reliable means of estimating the value of the goods;

(c) such goods are manufactured or produced under any unusual or peculiar manner or conditions, or;

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

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

### Issues

(1) Was any "sale price" determined by the Minister under subsection 28(1) on which the tax levied under subsection 27(1) could apply?

(2) Was there any "use" by the plaintiff of the 85% of the directories produced by it which were distributed to its telephone subscribers?

Paragraph 11 of the agreed statement of facts as quoted above notes that if the Court finds that there was a "sale price" to which the tax could be applied, then the plaintiff is liable for the tax on at least 15% of the directories sold by the plaintiff or provided to its employees for their use or supplied at its public telephones. That is, the plaintiff concedes that it did "use" that 15%. It denies that it used the remaining 85%.

### Conclusions

#### "Sale Price"

Essentially the plaintiff contends that the definition of "sale price" in subsection 26(1) as quoted above is exhaustive. The parties agree that that definition does not apply by its terms to the transactions in the directories which are in question here. Further the plaintiff argues that subsection 27(1), which is the only relevant charging section, simply imposes a sales tax on the "sale price" of goods. The definition of "sale price" in section 26 is not relevant to these goods, nor can the Minister purporting to act under subsection 28(1) determine a "sale price". That subsection only enables him to determine a "value" of goods such as these directories.

b) ces marchandises, étant grevées de redevances, celles-ci sont incertaines ou ne constituent pas, pour d'autres causes, un moyen sûr d'estimer la valeur des marchandises;

c) ces marchandises sont fabriquées ou produites de manière ou en des conditions inusitées ou particulières; ou

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

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

### Questions en litige

1) Le ministre a-t-il déterminé, en application du paragraphe 28(1), un «prix de vente» auquel la taxe prévue au paragraphe 27(1) pourrait s'appliquer?

2) Y a-t-il eu «usage», par la demanderesse, des annuaires qu'elle a distribués à ses abonnés du service téléphonique, soit 85 % des annuaires qu'elle a produits?

Suivant le paragraphe 11 de l'exposé conjoint des faits qui précède, si la Cour en arrive à la conclusion qu'il existait un «prix de vente» auquel la taxe pouvait s'appliquer, la demanderesse est tenue au paiement de la taxe à l'égard d'au moins 15 % des annuaires, à savoir ceux qu'elle a vendus ou mis à la disposition de ses employés ou des usagers des cabines de téléphones publics. La demanderesse conçoit donc avoir fait «usage» de la tranche de 15 %, mais nie avoir utilisé le 85 % restant.

### Conclusions

#### «Prix de vente»

La demanderesse soutient essentiellement que la définition de «prix de vente» qui figure au paragraphe 26(1) et qui est précitée, est exhaustive. Les parties conviennent que cette définition ne s'applique pas expressément aux opérations dont les annuaires ont fait l'objet en l'espèce. De plus, la demanderesse fait valoir que le paragraphe 27(1), qui est la seule disposition d'exigibilité applicable, prévoit simplement le prélèvement d'une taxe de vente à l'égard du «prix de vente» des marchandises. La définition de «prix de vente» prévue à l'article 26 ne s'applique pas à ces marchandises, et le ministre ne peut, sur le fondement du paragraphe 28(1), déterminer un «prix de vente». Ce dernier paragraphe ne lui permet que d'établir la «valeur» de marchandises, tels les annuaires.



While numerous authorities were cited to me on the interpretation of statutes, I think the basic modern approach in interpreting taxing statutes was authoritatively stated by the Supreme Court of Canada in *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*.<sup>3</sup> Estey J. writing on behalf of the majority of the panel hearing that case, reviewed some of the older jurisprudence which supported "strict construction" of taxation statutes. He went on to say [at page 578]:

Professor Willis, in his article, *supra*, accurately forecast the demise of the strict interpretation rule for the construction of taxing statutes. Gradually, the role of the tax statute in the community changed, as we have seen, and the application of strict construction to it receded. Courts today apply to this statute the plain meaning rule, but in a substantive sense so that if a taxpayer is within the spirit of the charge, he may be held liable. See *Whiteman and Wheatcroft, supra*, at p. 37.

While not directing his observations exclusively to taxing statutes, the learned author of *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87, E.A. Dreidger [*sic*], put the modern rule succinctly:

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

The question comes back to a determination of the proper role of the court in construing the *Income Tax Act* in circumstances such as these where the Crown relies on the general pattern of the Act and not upon any specific taxing provision. The Act is to be construed, of course, as a whole . . .

In a later case Estey J. stated that in *Stubart* the Court

. . . recognized that in the construction of taxation statutes the law is not confined to a literal and virtually meaningless interpretation of the Act where the words will support on a broader construction a conclusion which is workable and in harmony with the evident purposes of the Act in question. Strict construction in the historic sense no longer finds a place in the canons of interpretation applicable to taxation statutes in an era such as the present, where taxation serves many purposes in addition to the old and traditional object of raising the cost of government from a somewhat unenthusiastic public.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> [1984] 1 S.C.R. 536.

<sup>4</sup> *The Queen v. Golden et al.*, [1986] 1 S.C.R. 209, at pp. 214-215.

Bien que de nombreux ouvrages de doctrine aient été portés à mon attention relativement à l'interprétation des lois, je crois que la démarche fondamentale qu'il convient d'adopter de nos jours aux fins d'interpréter les lois fiscales a été établie sans équivoque par la Cour suprême du Canada dans *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*<sup>3</sup>. Se prononçant au nom de la majorité des juges appelés à statuer dans cette affaire, le juge Estey, après avoir examiné certains arrêts de jurisprudence plus anciens favorables à l'«interprétation stricte» des lois fiscales, fait observer ce qui suit [à la page 578]:

Dans l'article précité, le professeur Willis prévoit fort justement l'abandon de la règle d'interprétation stricte des lois fiscales. Comme nous l'avons vu, le rôle des lois fiscales a changé dans la société et l'application de l'interprétation stricte a diminué. Aujourd'hui, les tribunaux appliquent à cette loi la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l'impôt. Voir *Whiteman et Wheatcroft*, précité, à la p. 37.

Bien que les remarques [d'] E.A. Dreidger [*sic*] dans son ouvrage *Construction of Statutes* (2<sup>e</sup> éd. 1983), à la p. 87, ne visent pas uniquement les lois fiscales, il y énonce la règle moderne de façon brève:

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

La question revient à déterminer le juste rôle du tribunal dans l'interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans des circonstances comme celles de l'espèce, où Sa Majesté se fonde sur les dispositions générales de la Loi et non sur une disposition fiscale précise. Il faut bien sûr interpréter la Loi comme un tout, . . .

Dans une affaire ultérieure, le juge Estey opine que dans l'arrêt *Stubart*:

. . . la Cour a reconnu que, dans l'interprétation des lois fiscales, la règle applicable ne se limite pas à une interprétation de la loi littérale et presque dépourvue de sens lorsque, selon une interprétation plus large, les mots permettent d'arriver à une conclusion réalisable et compatible avec les objectifs évidents de la loi en cause. L'interprétation stricte, au sens historique du terme, n'a plus sa place dans les règles d'interprétation applicables aux lois fiscales à une époque comme la nôtre où la fiscalité sert beaucoup d'autres objectifs que l'objectif ancien et traditionnel qui était de prélever des fonds pour les dépenses du gouvernement chez un public quelque peu réticent<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> [1984] 1 R.C.S. 536.

<sup>4</sup> *La Reine c. Golden et autres*, [1986] 1 R.C.S. 209, aux pp. 214 et 215.

These various judicial statements, and authors cited with judicial approval, emphasize that strict construction is no longer required of taxing statutes and that one must, in construing any words in doubt, look at their context and the scheme of the Act as a whole.

Taking this approach I am satisfied that the Minister's determination of "value" under subsection 28(1) is, by the scheme of the Act, the legal equivalent of a determination of the "sale price" for the purposes of applying the tax imposed in subsection 27(1). It must first be noted that subsection 27(1) in its opening words imposes a "sales tax . . . on the sale price of all goods"

27. (1) . . .

(a) produced or manufactured in Canada

(iii) payable, in a case where the goods are for use by the producer or manufacturer thereof . . . at the time the goods are appropriated for use . . .

Up to this point we have a clear indication of an intention by Parliament to impose a tax on the sale price of goods used by the producer or manufacturer thereof. At the very least it may be said that such purpose would be frustrated if the Act provides no mechanism for determining "sale price" or its equivalent. Subsection 28(1) provides that mechanism. That subsection applies to goods "manufactured or produced in Canada under such circumstances . . . as render it difficult to determine the value thereof for the consumption or sales tax because . . . (d) such goods are for use by the manufacturer or producer and not for sale" in respect of which the Minister may "determine the value for the tax under this Act and all such transactions shall for the purposes of this Act be regarded as sales." [Underlining added.] There can be no doubt that subsection 28(1) has to do with the application of the sales tax to goods used by their manufacturer or producer. The Minister is mandated to determine the "value" of such goods for only one purpose, variously described as "for the . . . sales tax" or "for the tax under this Act". Further the closing words of subsection 28(1) in effect deems use by the manufacturer or producer to be "sales".

Il ressort de ces diverses décisions judiciaires et de la doctrine que les tribunaux ont citée à l'appui de leurs décisions qu'il n'est plus nécessaire d'interpréter strictement les lois fiscales et que l'on doit, pour interpréter un terme dont le sens est incertain, tenir compte du contexte et considérer la Loi comme un tout.

Partant, je suis convaincu que l'établissement, par le ministre, d'une «valeur» en application du paragraphe 28(1) équivaut juridiquement, vu l'ensemble de la Loi, à la détermination du «prix de vente» aux fins de l'application de la taxe exigible aux termes du paragraphe 27(1). Il convient de remarquer tout d'abord que la partie introductive du paragraphe 27(1) prévoit: «[le prélèvement d'une] taxe de vente . . . sur le prix de vente de toutes marchandises»

d 27. (1) . . .

a) produites ou fabriquées au Canada,

(iii) payable, dans un cas où les marchandises sont destinées à l'usage du producteur ou du fabricant, . . . à l'époque où il affecte les marchandises à son usage . . .

Déjà, il semble bien que l'intention du législateur était de prélever une taxe sur le prix de vente des marchandises destinées à l'usage du producteur ou fabricant. On peut soutenir, à tout le moins, que cette fin ne pourrait être réalisée si la Loi ne prévoyait aucun moyen de déterminer le «prix de vente» ou son équivalent. Or, le paragraphe 28(1) prévoit un tel moyen. Ce paragraphe s'applique aux marchandises «fabriquées ou produites au Canada dans des conditions . . . telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que . . . d) ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou du producteur et non à vendre» et dont le ministre peut «fixer la valeur pour la taxe sous le régime de la présente loi et toutes ces opérations sont, pour les fins de la présente loi, considérées comme des ventes» [soulignements ajoutés]. Il ne fait aucun doute que le paragraphe 28(1) se rapporte à l'application de la taxe de vente à l'égard des marchandises qui sont destinées à l'usage de leur fabricant ou producteur. Le ministre a l'obligation d'établir la «valeur» de ces marchandises à une seule fin, soit «pour la taxe . . . de vente» ou «pour la taxe sous le régime de la présente loi». En outre, le paragraphe

It is impossible to read these two subsections without concluding that Parliament in using the word "value" in subsection 28(1) was doing it for one purpose: to establish a figure which could be treated as the equivalent of the sales price, because in this context there would be no other point in determining value "for the . . . sales tax" or "for the tax under this Act".

Counsel for the plaintiff concedes that there have been numerous decisions of the Supreme Court of Canada in which the "value" determined under section 28 or its equivalent was treated as a "sale price". It is suggested, however, that as this specific point was not argued in those cases it is still open for consideration.<sup>5</sup> It would be equally open to speculate, however, that others did not think the argument worth making.<sup>6</sup> Those cases, it seems to me, quite clearly proceeded on a basic understanding as to the intention of Parliament. This was well stated in *The King v. Fraser Companies Ltd.*<sup>7</sup> where it was said by Smith J. that:

It seems to me clear that the real intention was to levy a consumption or sales tax of four per cent on the sale price of all goods produced or manufactured in Canada, whether the goods so produced should be sold by the manufacturer or consumed by himself for his own purposes.

Thurlow C.J. in the *British Columbia Railway Co.* case<sup>8</sup> after reviewing various decisions of the Supreme Court including *Fraser* concluded:

In my view it is obvious that the wording of paragraph 28(1)(d) presents problems if one seeks to construe it strictly in applying it to situations such as the present one and those in the cases I have cited. Under subparagraph 27(1)(a)(i) tax is imposed on the price. In paragraph 28(1)(d) the word used is

<sup>5</sup> Plaintiff's written argument paras. 26, 27.

<sup>6</sup> The issue was raised in pleadings, in *British Columbia Railway Company v. R.*, [1979] 2 F.C. 122 (T.D.); *sub nom. R. v. British Columbia Railway Co.*, [1981] 2 F.C. 783 (C.A.), but was not determined there as the taxpayer succeeded on other grounds.

<sup>7</sup> [1931] S.C.R. 490, at p. 492.

<sup>8</sup> *Supra*, note 6, at p. 788.

28(1) prévoit, à la fin de son libellé, que l'usage par le fabricant ou le producteur est considéré comme une vente.

a La conclusion qui s'impose, à la lecture de ces deux dispositions, est que le législateur a utilisé le mot «valeur», au paragraphe 28(1), à une seule fin, soit celle d'établir une donnée qui puisse être considérée comme l'équivalent du prix de vente, sinon b l'établissement d'une valeur «pour la taxe . . . de vente» ou «pour la taxe sous le régime de la présente loi» n'aurait alors aucun sens.

L'avocat de la demanderesse reconnaît que dans de c nombreuses décisions de la Cour suprême du Canada, la «valeur» établie en application du paragraphe 28 ou de la disposition équivalente a été considérée comme un «prix de vente». Il laisse cependant entendre que, ce point précis n'ayant alors fait l'objet d'aucune argumentation, la question reste entière<sup>5</sup>. On d pourrait également prétendre que d'aucuns ont estimé que l'argument ne valait pas la peine d'être soulevé<sup>6</sup>. Dans ces affaires, il me semble que les tribunaux ont clairement statué en fonction de ce qu'ils estimaient e être fondamentalement l'intention du législateur. Cela ressort d'ailleurs fort bien de l'arrêt *The King v. Fraser Companies Ltd.*<sup>7</sup> où le juge Smith s'exprime comme suit:

f [TRADUCTION] Il me semble clair que l'intention véritable du législateur était de lever une taxe à la consommation ou une taxe de vente de quatre pour cent sur le prix de vente de toute marchandise fabriquée ou produite au Canada, que les marchandises ainsi produites soient vendues par le fabricant ou qu'il les utilise pour répondre à ses propres besoins.

g Dans l'affaire *British Columbia Railway Co.*<sup>8</sup>, après avoir examiné les diverses décisions de la Cour suprême, y compris l'arrêt *Fraser*, le juge en chef Thurlow conclut ce qui suit:

h Comme je vois la chose, il est évident que le libellé de l'alinéa 28(1)(d) présente des difficultés pour celui qui cherche à l'interpréter strictement en l'appliquant à des cas comme en l'espèce et à ceux des affaires que j'ai citées. D'après le sous-alinéa 27(1)(a)(i), la taxe est imposée sur le prix. Dans l'ali-

<sup>5</sup> Plaidoirie écrite de la demanderesse, par. 26 et 27.

<sup>6</sup> La question a été soulevée en plaidoirie dans *British Columbia Railway Company c. R.*, [1979] 2 C.F. 122 (1<sup>re</sup> inst.); *sub nom. R. c. British Columbia Railway Co.*, [1981] 2 C.F. 783 (C.A.), mais n'a pas été tranchée, le contribuable ayant eu gain de cause pour d'autres motifs.

<sup>7</sup> [1931] R.C.S. 490, à la p. 492.

<sup>8</sup> *Supra*, note 6, à la p. 788.

“value”. But this did not prevent the Supreme Court from holding in effect that when the goods are used or consumed by the manufacturer the two words refer to the same thing.

While this was part of a dissenting judgment, the real point in issue in that case was whether a time had been fixed by the statute for the tax to become payable, not whether “value” as determined under subsection 28(1) could be regarded as the “sale price” for the purpose of the application of the tax levied by subsection 27(1).

I do not think that the later amendments have demonstrated a change in the intention of Parliament that the valuation carried out under subsection 28(1) is to produce a “sale price” upon which the tax can be levied. Subparagraph 27(1)(a)(iii), added in 1981<sup>9</sup> after the *British Columbia Railway Co.* decision, is primarily concerned with the time at which the tax becomes payable and if anything seems to reinforce the stated intention of Parliament that there could be a “sale price” with respect to goods used by the producer or manufacturer. It is true that at a time when many of the earlier decisions were made in which it was assumed that “value” could amount to “sale price”, the definition section which included “sale price” began with the words “In this part, unless the context otherwise requires” [underlining added]<sup>10</sup>. The modern equivalent of that section, section 26 as quoted above simply says that “In this Part . . . ‘sale price’ . . . means . . .” [underlining added] without contemplating that the context might otherwise require. But I do not think that Parliament, by dropping the reference in section 26 to other possible meanings depending on context, meant to render meaningless subsections 27(1) and 28(1). Those subsections are clearly intended to provide a means for applying a sales tax on goods even where they are not sold but are used by the producer or manufacturer. It is true that the combination of what appears to be an exhaustive definition of “sale price” in subsection 26(1) with the special provisions for determining a “sale price” which appears not to be within that definition, as provided in subsections 27(1) and 28(1), is infelicitous. But one must presume that paragraph

néa 28(1)d), on emploie le terme «valeur». Mais cela n’a pas empêché la Cour suprême de dire que lorsque des marchandises sont utilisées ou consommées par le fabricant, les deux termes visent en fait la même chose.

a Bien qu’il s’agisse des propos d’un juge dissident, la véritable question en litige dans cette affaire consistait à déterminer si la loi prévoyait le moment où la taxe devenait exigible, et non si la «valeur» établie en application du paragraphe 28(1) pouvait être considérée comme le «prix de vente» aux fins de l’application de la taxe prélevée aux termes du paragraphe 27(1).

c Je ne crois pas que les modifications ultérieures traduisent un changement quant à l’intention du législateur de faire en sorte que l’évaluation effectuée conformément au paragraphe 28(1) permette de déterminer un «prix de vente» sur lequel la taxe de vente peut être prélevée. Ajouté en 1981<sup>9</sup> après le prononcé de l’arrêt *British Columbia Railway Co.*, le sous-alinéa 27(1)a(iii) porte essentiellement sur le moment où la taxe est payable et semble plutôt étayer l’intention du législateur selon laquelle un «prix de vente» pourrait être déterminé à l’égard des marchandises destinées à l’usage du producteur ou du fabricant. Il est vrai que, au moment où ont été rendues bon nombre des décisions plus anciennes dans lesquelles on a tenu pour acquis que la «valeur» pouvait être assimilée au «prix de vente», l’article qui renfermait les définitions, dont celle du «prix de vente», débutait par «Dans la présente Partie, à moins que le contexte ne s’y oppose»<sup>10</sup> [soulignement ajouté]. L’équivalent actuel de cette disposition, soit l’article 26 précité, mentionne tout simplement que «Dans la présente Partie . . . “prix de vente” . . . désigne . . .» [soulignement ajouté] sans préciser que le contexte pourrait indiquer un sens différent. Or, je ne crois pas que, en supprimant à l’article 26 la mention des autres sens possibles, selon le contexte, le législateur ait voulu priver de tout objet les paragraphes 27(1) et 28(1). Il est vrai que le jumelage de ce qui semble être une définition complète du «prix de vente», au paragraphe 26(1) et des dispositions spéciales dont l’objet est de déterminer un «prix de vente» qui semble échapper à cette définition, comme aux paragraphes 27(1) et 28(1), est malheureux. Il faut cepen-

<sup>9</sup> S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 10.

<sup>10</sup> *Special War Revenue Act*, R.S.C. 1927, c. 179, s. 85.

<sup>9</sup> S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 10.

<sup>10</sup> *Loi spéciale des revenus de guerre*, S.R.C. 1927, ch. 179, art. 85.

27(1)(a) and subsection 28(1) have some purpose and one must therefore read subsection 28(1) especially as amounting to the deeming of a "sale price". It requires that transactions such as use by the producer shall be regarded as a sale and the Minister is to determine the value of the goods which have been constructively "sold" for the purpose of imposing the sales tax under this Act.

The plaintiff also argues that it is obvious that the previous subsection 28(1) was defective in not expressly providing for the determination of a "sale price" because Parliament in 1988 replaced it with the following wording:

28. (1) Where goods that were manufactured or produced in Canada are appropriated by the manufacturer or producer thereof for his own use, the sale price of the goods shall be deemed to be equal to the sale price that would have been reasonable in the circumstances if the goods had been sold, at the time of the appropriation, to a person with whom the manufacturer or producer was dealing at arm's length.<sup>11</sup>

One cannot automatically assume that an amendment is intended to change the law.<sup>12</sup> One must look at the context. Apart from the fact that, as I have demonstrated, the previous subsection 28(1) in context should be construed as producing the equivalent of "sale price", I cannot view the new subsection 28(1) as simply directed to providing for "sale price" in lieu of a "value". When one examines the new section 28 it is apparent that a new concept was introduced for determining the sale price of various goods not sold in the normal way. Thereafter the sale price or value was not to be determined by the Minister but by reference to an objective test based on the "price that would have been reasonable in the circumstances if the goods had been sold . . . to a person with whom the manufacturer or producer was dealing at arm's length." Further, if as the plaintiff contends there can be no "sale price" of goods not fitting within the definition of "sale price" in section 26, then the new subsection 28(1) is equally ineffective to determine a "sale price" in respect of goods used by the producer thereof, and Parliament has failed once again to correct this defect!

<sup>11</sup> S.C. 1988, c. 18, s. 17.

<sup>12</sup> *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. 1-21, s. 45(2).

dant tenir pour acquis que l'alinéa 27(1)a) et le paragraphe 28(1) ont quelque objet et conclure que le paragraphe 28(1), en particulier, établit un «prix de vente» présumé. Cette disposition prévoit en effet que certaines opérations, tel l'usage par le producteur, sont considérées comme des ventes, et le ministre établit la valeur des marchandises qui ont présumément été «vendues» aux fins de percevoir la taxe de vente en application de la Loi.

Le demandeur fait également valoir que l'ancien paragraphe 28(1), qui ne prévoyait pas expressément la détermination d'un «prix de vente», était manifestement défectueux puisque, en 1988, le législateur en a remplacé le libellé par le suivant:

28. (1) Lorsque le fabricant ou producteur de marchandises affecte à son propre usage des marchandises fabriquées ou produites au Canada, le prix de vente des marchandises est réputé être égal à celui qui aurait été raisonnable dans les circonstances si les marchandises avaient été vendues à une personne avec laquelle le fabricant ou producteur n'avait pas eu de lien de dépendance au moment de l'affectation<sup>11</sup>.

On ne saurait conclure d'emblée qu'une modification vise à modifier le droit applicable<sup>12</sup>. Il faut tenir compte du contexte. Outre le fait, comme je l'ai établi, que l'ancien libellé du paragraphe 28(1) pouvait être interprété, compte tenu du contexte, comme permettant de déterminer l'équivalent d'un «prix de vente», je ne puis conclure que le nouveau texte de ce paragraphe vise simplement à prévoir un «prix de vente» au lieu d'une «valeur». Le nouvel article 28 semble établir un nouveau concept aux fins de déterminer le prix de vente de diverses marchandises qui ne sont pas vendues de la manière habituelle. Depuis son entrée en vigueur, le prix de vente ou la valeur n'est plus déterminé par le ministre, mais à l'aide d'un critère objectif fondé sur le «prix . . . qui aurait été raisonnable dans les circonstances si les marchandises avaient été vendues à une personne avec laquelle le fabricant ou producteur n'avait pas eu de lien de dépendance au moment de l'affectation». De plus, si comme le prétend la demanderesse, il ne peut y avoir, à l'égard de marchandises, de «prix de vente» qui ne soit pas visé par la définition de «prix de vente» à l'article 26, alors le nouveau paragraphe 28(1) est également inopérant pour déterminer le «prix de vente» de marchandises destinées à l'usage

<sup>11</sup> L.C. 1988, ch. 18, art. 17.

<sup>12</sup> *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. 1-21, art. 45(2).

Counsel for the plaintiff invoked the Supreme Court decision in *Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg*<sup>13</sup> to the effect that for legislation adversely to affect a citizen's right "the Legislature must do so expressly." I am satisfied in the present case the legislation does expressly deal with the very situation in which the plaintiff finds itself.

I am therefore satisfied that the Minister in determining "value" under subsection 28(1) effectively determined a "sale price" for the purposes of applying the tax imposed by subsection 27(1).

#### "Use" by the Plaintiff

As noted earlier this issue relates only to the 85% of the directories which were distributed by the plaintiff to its telephone subscribers. The plaintiff contends that it was the subscribers, and not the telephone company, which used these directories.

It appears to me that the jurisprudence has long recognized that a manufacturer or producer may "use" goods by giving them away in certain circumstances. In *The King v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*<sup>14</sup> the Supreme Court had to consider whether a manufacturer of pharmaceutical preparations who gave free samples to physicians and druggists could be said to "use" those drugs within the meaning of then paragraph 87(d) of the *Special War Revenue Act*.<sup>15</sup> Anglin C.J.C. stated:

I was, at the hearing of this appeal, strongly of the view that the sample goods in question were subject to the tax sought to be collected in this case. My construction of clause (d) of section 87 is that the "use" by the manufacturer or producer of goods not sold includes any use whatever that such manufacturer or producer may make of such goods, and is wide enough to cover their "use" for advertising purposes by the distribution of them as free samples, as is the case here.

<sup>13</sup> [1983] 2 S.C.R. 493, at p. 509.

<sup>14</sup> [1931] S.C.R. 494, at pp. 496-497.

<sup>15</sup> *Supra* note 10, the identical predecessor of s. 28(1)(d) of the *Excise Tax Act*.

de leur producteur, de sorte que le législateur aurait encore une fois échoué à la tâche.

L'avocat de la demanderesse invoque l'arrêt *Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg*<sup>13</sup> de la Cour suprême selon lequel, pour porter atteinte aux droits d'un administré, «le législateur [doit le faire] de façon expresse». J'estime que, dans la présente affaire, le législateur prévoit expressément la situation dans laquelle se trouve la demanderesse.

Je suis donc d'avis que, en établissant la «valeur» en application du paragraphe 28(1), le ministre a déterminé, dans les faits, un «prix de vente» aux fins de l'application de la taxe prévue au paragraphe 27(1).

#### «Usage» par la demanderesse

Tel que mentionné précédemment, la présente affaire ne porte que sur les 85 % d'annuaires que la demanderesse a distribués aux abonnés de son service téléphonique. La demanderesse soutient que ce sont les abonnés, et non l'entreprise, qui ont fait usage de ces annuaires.

Il appert selon moi que la jurisprudence reconnaît depuis longtemps qu'un fabricant ou producteur peut, dans certains cas, faire «usage» de marchandises en les donnant. Dans *The King v. Wampole (Henry K.) & Co. Ltd.*<sup>14</sup>, la Cour suprême devait se prononcer sur la question de savoir si on pouvait considérer que le fabricant de préparations pharmaceutiques qui remettait des échantillons gratuits aux médecins et aux pharmaciens faisait «usage» de ses médicaments au sens de l'alinéa 87d) de la *Loi spéciale des revenus de guerre*<sup>15</sup>. Le juge en chef Anglin conclut ce qui suit:

[TRADUCTION] J'étais, lors de l'instruction de l'appel, tout à fait d'avis que les marchandises en question étaient assujetties à la taxe qu'on voulait percevoir en l'espèce. J'interprète le terme «usage» de la clause d) de l'article 87, usage par le fabricant ou producteur des marchandises invendues, comme incluant tout usage quel qu'il soit que ce producteur ou fabricant peut faire de ces marchandises; le terme est d'une acception suffisamment large pour couvrir leur «usage» à des fins

<sup>13</sup> [1983] 2 R.C.S. 493, à la p. 509.

<sup>14</sup> [1931] R.C.S. 494, aux p. 496 et 497.

<sup>15</sup> *Supra*, note 10, la disposition identique correspondant à l'art. 28(1)d) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

While the particular situation dealt with there has long since been provided for through statutory amendments, the principle seems to me to be universal. I believe that an important factor in determining that the producer “uses” his product is that he turns it to his own benefit even though not selling it. That is clearly the situation of the plaintiff with respect to the directories it gives to its subscribers. In the first place, as stipulated in the agreed statement of facts, the plaintiff is obliged by its licensing authority, the CRTC, to produce and so distribute these directories. If that is the condition of its operation as a telephone company then it is clearly serving its own purposes in making the directories available. Secondly, it is not disputed that the distribution of directories makes the plaintiff’s service much more attractive to potential customers and increases the use of its system. I think we can assume that there would be far less demand for telephone hook-ups if subscribers did not have ready access to the telephone numbers of dozens of businesses, friends, and acquaintances with whom they wish to be in contact. I think I can also take judicial note of the fact that were there not such directories in the hands of subscribers, the telephone company would have to provide information services whereby people could phone to get the numbers wanted and even with automation this would have to be a major burden on the company.

It cannot be denied, I think, that subscribers also “use” these directories. It is they who look up the numbers of businesses or individuals they wish to contact. They may even “use” these directories for purposes never contemplated by the telephone company. But this does not mean that the plaintiff does not “use” the directories within the meaning of the *Excise Tax Act*.

Counsel for the plaintiff sought some support in the language of subparagraph 27(1)(a)(iii) which, in fixing the time when the sales tax is payable on such goods, refers to “the time the goods are appropriated

publicitaires, soit leur distribution comme échantillon gratuit comme c’est le cas ici.

Bien que les faits en cause dans cette affaire soient depuis longtemps prévus par la loi par suite d’une modification législative, le principe dégagé me semble d’application générale. J’estime que l’un des facteurs importants pour déterminer si le producteur fait «usage» de son produit est le fait que l’opération en cause soit effectuée à son propre bénéfice même s’il n’y a pas de vente. Tel est manifestement le cas de la demanderesse lorsqu’elle remet des annuaires à ses abonnés. Premièrement, comme le précise l’exposé conjoint des faits, l’organisme qui régit les activités de la demanderesse, le CRTC, oblige celle-ci à produire et à distribuer des annuaires. S’il s’agit de la condition à laquelle la demanderesse est autorisée à exploiter une entreprise de services téléphoniques, la demanderesse sert donc ses propres intérêts en mettant des annuaires à la disposition de ses abonnés. Deuxièmement, toutes les parties conviennent que la distribution d’annuaires rend les services de la demanderesse plus attrayants vis-à-vis des clients potentiels et accroît le recours à ses services. Je crois que l’on peut tenir pour acquis qu’il y aurait beaucoup moins de demandes d’abonnement au service téléphonique si les abonnés n’avaient pas facilement accès au numéro de téléphone de douzaines d’entreprises, d’amis et de connaissances avec lesquels ils souhaitent communiquer. Je crois également pouvoir conclure d’office que si les abonnés ne recevaient pas d’annuaires, l’entreprise devrait mettre sur pied un service que les abonnés pourraient joindre afin d’obtenir un numéro donné et, même si ce service était automatisé, il lui infligerait un lourd fardeau.

On ne saurait nier, selon moi, que les abonnés font également «usage» des annuaires. En effet, ils y cherchent le numéro de téléphone des personnes physiques ou morales qu’ils désirent joindre. Ils peuvent même faire «usage» des annuaires de manières que l’entreprise de services téléphoniques n’avait pas prévues. Toutefois, il ne s’ensuit pas que la demanderesse ne fait pas «usage» des annuaires au sens de la *Loi sur la taxe d’accise*.

L’avocat de la demanderesse s’appuie en partie sur le libellé du sous-alinéa 27(1)(a)(iii) qui, pour préciser le moment où la taxe est payable à l’égard des marchandises en cause, renvoie à «l’époque où il [le pro-

for use". Counsel sought to establish by a dictionary definition that "appropriated" must refer to personal use and not by provision of the directories for the use of others. But the dictionary relied upon by the plaintiff also recognizes one meaning of the verb "appropriate" as being "[t]o assign to a special purpose".<sup>16</sup> In ordinary language it is said that Parliament "appropriates" funds for various purposes. This does not imply that Members of Parliament use the funds themselves. The language of the statute here is "appropriated for use" and I see nothing to preclude that describing the plaintiff supplying directories to its subscribers, in part for the benefit of the subscribers but in part for the company's own benefit in enabling it to comply with the law and to enhance the market for its services.

Counsel cited other provisions in the *Excise Tax Act* where in other circumstances "use" seems to have a more limited meaning. I think those provisions must be looked at in their own particular context. Also counsel cited jurisprudence involving other taxing statutes, some of them provincial, where the meaning of "use" has been considered. Having looked at those cases I do not find them very helpful in interpreting the specific provisions of the *Excise Tax Act* in question here.

I therefore conclude that the plaintiff did "use" all of the directories produced by it, including the 85% which were provided by it to its subscribers.

#### Disposition

The plaintiff having lost with respect to both issues, the appeal against the Minister's determination must be dismissed with costs.

ducteur] affecte les marchandises à son usage». L'avocat tente d'établir, à l'aide du dictionnaire, que le mot «affecte» (*appropriated*) renvoie à un usage personnel et non à la remise d'annuaires destinés à l'usage d'autrui. Or, le dictionnaire utilisé par la demanderesse prévoit également, à la définition du verbe «*appropriate*» (affecter), le fait de [TRADUCTION] «destiner à un usage déterminé»<sup>16</sup>. On dit couramment que le Parlement «affecte» des fonds à diverses fins. Pourtant, cela ne signifie pas que les députés utilisent eux-mêmes les fonds. La disposition législative applicable en l'espèce prévoit que le producteur «affecte [les marchandises] à son usage». Je ne vois donc rien qui puisse empêcher que cette expression englobe le fait, pour la demanderesse, de fournir des annuaires à ses abonnés, en partie au bénéfice de ceux-ci et en partie à son propre bénéfice, et ce, afin de se conformer à la loi et d'accroître sa part du marché pour ses services.

L'avocat cite d'autres dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* où, dans des circonstances différentes, le terme «usage» semble avoir une portée plus restreinte. Je suis d'avis que ces dispositions doivent être examinées dans leur propre contexte. Par ailleurs, l'avocat invoque certains arrêts de jurisprudence relatifs à d'autres lois fiscales, notamment au palier provincial, où les tribunaux se penchent sur le sens du mot «usage». Néanmoins, après avoir pris connaissance de ces arrêts, je ne crois pas qu'ils soient d'une grande utilité aux fins d'interpréter les dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* qui sont en cause en l'espèce.

J'en arrive donc à la conclusion que la demanderesse a fait «usage» de tous les annuaires qu'elle a produits, y compris la tranche de 85 % destinée à ses abonnés.

#### Dispositif

La demanderesse étant déboutée quant aux deux questions, l'appel de la décision du ministre doit être rejeté avec dépens.

<sup>16</sup> *Shorter Oxford English Dictionary*, 3d ed., vol. 1.

<sup>16</sup> *Shorter Oxford English Dictionary*, 3<sup>e</sup> éd., vol. 1.