

A-481-82

A-481-82

**Les Entreprises Kato Inc. (formerly Les Plastiques Maska Inc.) (Appellant)**

v.

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

and

**Kord Products Limited and Tariff Board (Intervenants)**

Court of Appeal, Le Dain, Marceau and Hugessen JJ.—Montreal, October 25; Ottawa, November 21, 1983.

*Customs and excise — Appeal from Tariff Board finding that plastic flower pots sold to wholesalers for resale to public not exempt from sales tax pursuant to s. 1, Part I, Schedule III Excise Tax Act — Exemption provision referring to containers to be used exclusively for containing goods not subject to consumption or sales tax but not including containers designed for repeated use — “Marchandises” (goods) meaning items intended for sale — Use of “merchandise” instead of more general word “article” or “bien” (good) indicating exemption applying only to containers for goods offered for sale — Interpretation consistent with intent of provision to complement sales tax exemption for certain consumer goods — Flower pots sold empty to consumers not intended to receive “goods” intended for sale — Appeal dismissed — Dissenting opinion that flowers and plants may be objects of commerce and therefore are “goods” within meaning of Act — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 27(1), 29 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 104, s. 9), Schedule III, Part I, s. 1 — Civil Code of Lower Canada, art. 1486.*

## CASE JUDICIALLY CONSIDERED

## DISTINGUISHED:

*Canadian Horticultural Council v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise* (1966), 3 T.B.R. 307.

## COUNSEL:

*R. Dorion* for appellant.  
*Y. Perrier* for respondent.  
*M. J. Penman* for intervenant Kord Products Limited.

**Les Entreprises Kato Inc. (auparavant Les Plastiques Maska Inc.) (appelante)**

a

c.

**Sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise (intimé)**

b

et

**Kord Products Limited et Commission du tarif (mises-en-cause)**

c

Cour d'appel, juges Le Dain, Marceau et Hugessen—Montréal, 25 octobre; Ottawa, 21 novembre 1983.

d

*Douanes et accise — Appel d'une décision de la Commission du tarif qui a déclaré que l'art. 1, Partie I de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise n'avait pas pour effet de soustraire de la taxe de vente les pots à fleurs, en plastique, vendus à des grossistes pour revente au public — La disposition exonératoire vise des contenants devant servir exclusivement à contenir des marchandises non assujetties à la taxe de consommation ou de vente, mais à l'exclusion de contenants conçus pour un usage répété — Le mot «marchandises» signifie des biens destinés à être vendus — L'utilisation du mot «marchandise» et non d'un mot plus général comme le terme «article» ou «bien» indique que l'exemption ne vise que les contenants devant recevoir des biens mis en vente — C'est la seule interprétation qui puisse être en harmonie avec le but que vise la disposition puisqu'il s'agit de compléter l'exemption de taxe de vente pour certains biens de consommation — Les pots à fleurs vendus vides à des consommateurs ne sont pas destinés à recevoir des «marchandises» destinées à être vendues — Appel rejeté — Opinion dissidente portant que les fleurs et les plantes peuvent faire l'objet d'un commerce et que, par conséquent, il s'agit de «marchandises» au sens de la Loi — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 27(1), 29 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 104, art. 9), annexe III, Partie I, art. 1 — Code civil du Bas Canada, art. 1486.*

e

f

g

h

## JURISPRUDENCE

## DISTINCTION FAITE AVEC:

*Canadian Horticultural Council v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise* (1966), 3 T.B.R. 307.

i

## AVOCATS:

*R. Dorion* pour l'appelante.  
*Y. Perrier* pour l'intimé.  
*M. J. Penman* pour Kord Products Limited, mise-en-cause.

j

## SOLICITORS:

*Guy, Mercier, Bertrand, Bourgeois & Laurent*, Montreal, for applicant.

*Deputy Attorney General of Canada* for respondent. a

*Fraser & Beatty*, Toronto, for intervenant Kord Products Limited.

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

LE DAIN J.: I have had the advantage of reading the reasons for judgment of my brothers Marceau and Hugessen. I agree with the reasons of my brother Marceau and his proposed disposition of the appeal. In my opinion the words "goods not subject to the consumption or sales tax" in section 1 of Part I of Schedule III of the *Excise Tax Act* [R.S.C. 1970, c. E-13], as it then was, mean goods that, but for the exclusion or exemption, would be subject to the sales tax because they are the object of a transaction that gives rise to the tax. The flower pots that were intended to be sold empty to consumers were clearly not to be used to contain such goods. c

\* \* \*

*The following is the English version of the reasons for judgment rendered by*

MARCEAU J.: I have had an opportunity of reading the reasons of my brother Hugessen J., and unfortunately I cannot agree with his interpretation. With respect, therefore, I must render an opinion contrary to his own. d

I do not consider that the Board erred in finding that section 1, Part I of Schedule III of the *Excise Tax Act* did not have the effect of exempting the goods at issue (plastic flower pots intended for sale empty to consumers) from the sales tax imposed by subsection 27(1) of the said Act. e

My conclusion is in no way based on the reasons given by the Board in its decision, as in fact, the way I read that decision, it does not give any. It is based on a strict interpretation of the exempting j

## PROCUREURS:

*Guy, Mercier, Bertrand, Bourgeois & Laurent*, Montréal, pour l'appelante.

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

*Fraser & Beatty*, Toronto, pour Kord Products Limited, mise-en-cause.

*Voici les motifs du jugement rendus en français par*

LE JUGE LE DAIN: J'ai eu l'avantage de lire les motifs du jugement de mes collègues, les juges Marceau et Hugessen. Je partage l'opinion de mon collègue, le juge Marceau et je disposerais de l'appel comme il suggère. À mon avis, les mots «marchandises non assujetties à la taxe de consommation ou de vente» dans l'article 1, Partie I de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise* [S.R.C. 1970, chap. E-13], telle qu'elle existait, veulent dire marchandises qui, sans l'existence de l'exclusion ou de l'exemption, auraient été sujettes à la taxe de vente parce qu'elles auraient fait l'objet d'une transaction qui donne lieu à la taxe. Les pots à fleurs destinés à être vendus vides à des consommateurs n'étaient clairement pas destinés à contenir de telles marchandises. f

\* \* \*

*Voici les motifs du jugement rendus en français par*

LE JUGE MARCEAU: J'ai eu l'occasion de lire les notes de mon collègue, le juge Hugessen, et malheureusement je suis incapable de souscrire à sa façon de voir. Aussi, me permettrai-je, avec respect, de faire valoir une opinion contraire à la sienne. g

Je ne crois pas que la Commission ait erré en déclarant que l'article 1, Partie I de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise* n'avait pas pour effet de soustraire les marchandises en cause (soit des pots à fleurs, en plastique, destinés à être vendus vides à des consommateurs) de la taxe de vente imposée par le paragraphe 27(1) de ladite Loi. h

Ma conclusion ne repose nullement sur les motifs invoqués par la Commission dans sa décision, car en fait, tel que je lis cette décision, elle n'en fait valoir aucun. Elle est tirée de l'interpréta-

provision cited, which it will be recalled reads as follows:

1. Usual coverings or usual containers to be used exclusively for covering or containing goods not subject to the consumption or sales tax but not including coverings or containers designed for dispensing goods for sale or designed for repeated use . . .

The ordinary and accepted meaning of the word "merchandise" (goods) is that of items circulated on the commercial market, items intended for sale. The *Robert* dictionary defines "merchandise": "*Chose mobilière pouvant faire l'objet d'un commerce, d'un marché*" (a movable item which may be the subject of an exchange or contract), but immediately adds: "*et spécial t. . . Tout objet mobilier destiné à la vente à l'exclusion des produits alimentaires (dits denrées)*" (and in particular—any movable item intended for sale, excluding food products (known as comestibles)), while the *Larousse* dictionary (1966) defines "merchandise" directly: "*Ce qui se vend et s'achète: Avoir ses magasins pleins de marchandises. (Les produits alimentaires portent plutôt le nom de denrées.) Objets, matières ou fournitures acquis par l'entreprise et destinés à être revendus sans avoir subi aucune transformation*" (anything sold or bought: having one's stores full of goods. (Food products are known as comestibles.) Items, materials or supplies purchased by a business and intended for resale without undergoing any processing), and similarly *Quillet* (1948): "*Se dit de tout ce qui se vend et se débite, en gros ou en détail, dans les boutiques et magasins, sur les foires, marchés, etc.*" (refers to anything which is sold or bought, at wholesale or retail, in stores and shops, at fairs, markets and so on). "Marchandise" (goods) is the subject of a "marché" (contract), it is what a "marchand" (merchant) sells, which one "marchande" (buys and sells). No one would suggest that his wife bought pots in which to put certain "merchandises" (goods), which she was particularly fond of or which she took from her garden, namely flowers.

In using the word "merchandise" and not a more general word such as "article" (article) (a word used elsewhere in the Act) or the word "bien" (good, item of property), in my opinion the legislator disclosed that the exemption was to apply only to containers in which are to be placed

tion stricte de la disposition exonératoire invoquée qui, je le rappelle, se lit comme suit:

1. Enveloppes ordinaires ou contenants ordinaires devant servir exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises non assujetties à la taxe de consommation ou de vente, mais à l'exclusion des enveloppes ou contenants conçus pour la distribution de marchandises lors de la vente ou conçus pour un usage répété . . .

Le sens ordinaire et courant du mot «marchandises» est celui de biens en circulation sur le marché commercial, biens destinés à être vendus. Le dictionnaire *Robert* définit «marchandise»: «Chose mobilière pouvant faire l'objet d'un commerce, d'un marché», mais ajoute tout de suite: «et spécial t. . . Tout objet mobilier destiné à la vente à l'exclusion des produits alimentaires (dits denrées)», alors que le dictionnaire *Larousse* (1966) définit directement «marchandise»: «Ce qui se vend et s'achète: *Avoir ses magasins pleins de marchandises.* (Les produits alimentaires portent plutôt le nom de *denrées.*) Objets, matières ou fournitures acquis par l'entreprise et destinés à être revendus sans avoir subi aucune transformation», de même que *Quillet* (1948): «Se dit de tout ce qui se vend et se débite, en gros ou en détail, dans les boutiques et magasins, sur les foires, marchés, etc.» «Marchandise» est ce qui fait l'objet d'un «marché», que vend un «marchand», au sujet de quoi on «marchande». Nul ne penserait dire que sa femme a acheté des pots pour y mettre certaines «marchandises» auxquelles elle tient spécialement ou qu'elle a cueillies dans son jardin, soit des fleurs.

En utilisant le mot «marchandise» et non un mot plus général comme le mot «article» (un mot qu'il utilise ailleurs dans la Loi) ou encore le mot «bien», le législateur a, à mon sens, voulu indiquer que l'exemption ne pourrait viser que les contenants devant recevoir des biens, des objets en circulation

goods, items in circulation on the commercial market and destined to be sold, goods offered for sale.

Additionally, this is the only interpretation which is completely in keeping with the context in which the provision occurs, and with its manifest purpose, since it is intended to complement the sales tax exemption which the legislator wished to confer on certain consumer goods. It is clear that flower pots sold empty to consumers are not intended to receive "goods", within the meaning of goods in circulation on the commercial market and intended for sale.

I would dismiss the appeal with costs.

\* \* \*

*The following is the English version of the reasons for judgment rendered by*

HUGESSEN J. (*dissenting*): This is an appeal from a finding by the Tariff Board that thin plastic flower pots manufactured by appellant and sold to wholesalers or retailers for resale to the public are not covered by the sales tax exemption contained in section 1 of Part I of Schedule III of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13.

At the relevant time, the exemption in question read as follows:

1. Usual coverings or usual containers to be used exclusively for covering or containing goods not subject to the consumption or sales tax but not including coverings or containers designed for dispensing goods for sale or designed for repeated use . . .

For the purposes of the case at bar, this provision contains three separate aspects:

- a usual containers;
- b to be used exclusively for containing goods not subject to tax;
- c not designed for repeated use.

At the hearing before the Board, respondent formally admitted

[TRANSLATION] that the pots in question are usual containers "of flowers or plants" and that the latter are exempt from excise tax under the provisions of Part IV of Schedule III of the *Act*. (Submission of Deputy Minister to the Board, Case, page 47.)

sur le marché commercial et destinés à être vendus, des biens mis en vente.

C'est d'ailleurs la seule interprétation qui puisse être en pleine harmonie avec le contexte où la disposition s'insère et avec le but que manifestement elle vise, puisqu'il s'agissait de compléter l'exemption de taxe de vente que le législateur entendait accorder à certains biens de consommation. Il est évident que les pots à fleurs vendus vides à des consommateurs ne sont pas destinés à recevoir des «marchandises», au sens de biens en circulation sur le marché commercial et destinés à être vendus.

Je rejetterais l'appel avec dépens.

\* \* \*

*Voici les motifs du jugement rendus en français par*

LE JUGE HUGESSEN (*dissident*): Il s'agit d'un appel d'une déclaration, par la Commission du tarif, que les pots de fleurs en plastique mince fabriqués par l'appelante et vendus à des grossistes ou à des détaillants pour revente au public ne sont pas couverts par l'exemption de la taxe de vente décrétée à l'article 1 de la Partie I de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13.

A l'époque pertinente, le texte de l'exemption en question se lisait comme suit:

1. Enveloppes ordinaires ou contenants ordinaires devant servir exclusivement à envelopper ou à contenir des marchandises non assujetties à la taxe de consommation ou de vente, mais à l'exclusion des enveloppes ou contenants conçus pour la distribution de marchandises lors de la vente ou conçus pour un usage répété . . .

Pour les fins du présent dossier, ce texte comprend trois éléments distincts:

- a. Contenants ordinaires;
- b. Devant servir exclusivement à contenir des marchandises non assujetties à la taxe;
- c. Non conçus pour un usage répété.

Lors de l'audience devant la Commission, l'intimé a formellement reconnu

que les pots en question sont des contenants ordinaires «de fleurs ou de plantes» et que ces dernières sont exemptes (sic) de la taxe d'accise en raison des dispositions de la Partie IV de l'Annexe III de la *Loi*. (Mémoire du Sous-ministre à la Commission, Dossier, page 47.)

The Deputy Minister argued, before both the Board and this Court, that the exemption applies only when the pots in question are intended for sale containing flowers or plants. This argument was not accepted by the Board and is not in accordance with the provision cited above.

However, the Board ruled in favour of the Deputy Minister on another ground, namely that the wording of Part I of Schedule III relates exclusively to "commercial use". This interpretation is also not in accordance with the provision cited above. In support of its position, the Board cited its own decision of June 10, 1966, in appeal No. 829, *Canadian Horticultural Council v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise* (1966), 3 T.B.R. 307. But in that decision, the Board was only dealing with the words "designed for repeated use", found at the end of the foregoing provision, and held, quite properly, that those words did not apply to occasional use in a non-commercial context.

A third argument is now advanced in support of the position of the Deputy Minister, namely that the use of the word "goods" in the foregoing provision, to refer to the things to be covered or contained, necessarily implies a limitation to items which are in circulation on the commercial market or intended for sale. As appellant sells a part of its production to wholesalers or retailers, who resell them empty to individuals, and as the plants and flowers which the latter will put in the pots are not necessarily intended for sale, the exemption does not apply.

With respect for the contrary view, I consider that this interpretation is incompatible with the ordinary meaning of the word "*marchandise*" (goods), which *Robert* defines as:

[TRANSLATION] 1° A movable item which may be the object of commerce or trade. [Emphasis added.]

There is no doubt that flowers and plants may be the object of commerce. Respondent admitted as much, for he agreed that the pots produced by appellant and sold to flower and plant producers (greenhouses, nurseries and so on) are exempt. Accordingly, if flowers and plants can be the

Le Sous-ministre a prétendu, tant devant la Commission que devant nous, que l'exemption s'applique seulement lorsque les pots en question sont destinés à être vendus contenant des fleurs ou des plantes. Cette prétention n'a pas été acceptée par la Commission et n'est pas conforme au texte précité.

La Commission, toutefois, a donné raison au Sous-ministre pour un autre motif, soit que le libellé de la Partie I de l'annexe III se rapporte exclusivement à «l'usage commercial». Cette interprétation non plus n'est pas conforme au texte précité. Pour appuyer sa position, la Commission a cité sa propre décision, rendue le 10 juin 1966, dans l'appel numéro 829. *Canadian Horticultural Council v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise* (1966), 3 T.B.R. 307. Or, dans cette dernière décision, la Commission ne considérait que les mots «conçus pour un usage répété», qu'on trouve à la fin du texte précité, et décidait, à bon droit d'ailleurs, que ces mots ne visaient pas un usage occasionnel par un non-commerçant.

L'on propose maintenant un troisième argument à l'appui de la position du Sous-ministre, soit que l'emploi du mot «marchandises», dans le texte précité, pour désigner les choses à envelopper ou à contenir, implique nécessairement une limitation à des choses qui sont en circulation sur le marché commercial ou destinées à être vendues. Comme l'appellante vend une proportion de sa production à des grossistes ou à des détaillants, qui les revendent vides à des particuliers, et comme les plantes et les fleurs que ces derniers vont mettre dans les pots ne sont pas nécessairement destinées à être vendues, l'exemption ne s'applique pas.

Avec respect pour l'opinion contraire, je considère cette interprétation incompatible avec le sens ordinaire du mot «marchandise», qui, selon *Robert*, désigne:

1° Chose mobilière pouvant faire l'objet d'un commerce, d'un marché. [C'est moi qui souligne.]

Or, il ne fait aucun doute que des fleurs et des plantes peuvent faire l'objet d'un commerce. L'intimé l'admet d'ailleurs car il accepte que les pots produits par l'appellante et vendus à des producteurs de fleurs et de plantes (serres, pépinières, etc.) sont exempts. Donc, si les fleurs et les plantes

object of commerce, they are goods within the meaning of the Act. In my opinion, they do not cease to be so depending on whether their owner decides to sell them or not. It is the intrinsic nature of the thing, not the intent of its owner, which determines its nature. In my view, the word "goods" covers any movable object which is not excluded from being an object of commerce. (Compare article 1486 Civil Code.)

Furthermore, this interpretation is compatible with the English wording, where the term used, "goods", is surely not limited to things which are actually in commerce (e.g. "household goods"), but only to things which may be so.\*

In my view, the Board committed an error of law. I would accordingly allow the appeal and refer the matter back to the Board for rehearing and judgment in accordance with these reasons. I would further allow appellant's application to reflect its change of name in the heading of the case at bar, and I would direct that the style of cause henceforward read as it does at the beginning of these reasons.

\* It is worth noting that, in the latest amendment to section 29 (S.C. 1980-81-82-83, c. 104, s. 9 assented to on June 29, 1982), the legislator characterized everything in Schedule III as "goods".

sont susceptibles de faire l'objet d'un commerce, elles sont des marchandises aux yeux de la Loi. À mon avis, elles ne cessent pas de l'être selon que leur propriétaire décide de les vendre ou pas. C'est le caractère intrinsèque de la chose, et non pas l'intention de son propriétaire, qui en détermine la nature. À mon sens, le mot «marchandise» comprend tout objet mobilier qui n'est pas hors du commerce. (Comparer avec l'article 1486 C.c.)

<sup>a</sup> Cette interprétation, d'ailleurs, est compatible avec le texte anglais, où le mot employé, «*goods*», n'est sûrement pas limité à des choses qui sont réellement dans le commerce (v.g. «*household goods*») mais seulement à celles qui sont susceptibles de l'être\*.

<sup>b</sup> Dans mon opinion, la Commission a commis une erreur de droit. Je ferais donc droit à l'appel et je renverrais l'affaire à la Commission pour qu'elle la réentende et rende jugement en conformité avec les présents motifs. Je ferais également droit à la requête de l'appelante pour que le titre de la présente affaire reflète son changement de nom et j'ordonnerais que l'intitulé de la cause soit dorénavant tel qu'il figure au début des présents motifs.

\* Il n'est pas sans intérêt de noter que, dans son dernier amendement à l'article 29 (S.C. 1980-81-82-83, chap. 104, art. 9, sanctionné le 29 juin 1982), le législateur qualifie tout ce qui figure à l'annexe III comme étant des «marchandises».