

T-2340-84

T-2340-84

**The Queen in right of Canada (Plaintiff)**

v.

**The Government of Manitoba (Defendant)**

INDEXED AS: R. V. MANITOBA (GOVERNMENT)

Trial Division, Joyal J.—Winnipeg, April 2; Ottawa, November 14, 1985.

*Customs and excise — Government of Manitoba purchasing equipment and giving it to Manitoba fishermen under program to promote economic development and aid native persons — Fishermen not Crown agents or servants — Sales tax assessed on sale of equipment to provincial government under s. 27 Excise Tax Act — Defendant qualifying for refund under s. 44(2) — Meaning of “or use for other commercial or mercantile purposes” — Conjunctive construction preferred — Whether for manufacturing or production purposes or for other commercial or mercantile purposes, use must be by Her Majesty, Her servants or agents — Analysis of text, structure of statute, and French version of ss. 43(b)(iii) and 44(2)(c) — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 27, 43(b), 44(2), (3), 45, 46 — Official Languages Act, R.S.C. 1970, c. O-2, s. 8(1) — Federal Court Rules, C.R.C., c. 663, R. 475.*

This is a trial of a stated case. The Government of Manitoba, under a special program designed to promote economic development and to aid native persons gave canoes and sleds to Manitoba fishermen. The fishermen were not agents or servants of Her Majesty. Sales tax was assessed on the sale of the equipment to the provincial government under section 27 of the *Excise Tax Act*. The issue is whether the Government of Manitoba qualifies for a refund under the provisions of subsection 44(2).

*Held*, the sales taxes paid on the goods qualify for an application for a refund under subsection 44(2).

Section 27 of the *Excise Tax Act* imposes a tax on the sale price of all goods produced or manufactured in or imported into Canada. However, under subsection 44(2), a refund may be granted under certain conditions when the sale of goods is to a provincial government. Out of four conditions imposed, the only condition in dispute is whether the goods were not purchased for use by Her Majesty, Her agents or servants in connection with the manufacture or production of goods or use for other commercial or mercantile purposes. The question is narrowed further to an analysis of the intent and meaning of “or use for other commercial or mercantile purposes” in paragraph 44(2)(c).

If “use for other commercial or mercantile purposes” is read in a conjunctive sense, a conjunction between use in connection

**La Reine du chef du Canada (demanderesse)**

c.

**a Le gouvernement du Manitoba (défendeur)**

RÉPERTORIÉ: R. C. MANITOBA (GOUVERNEMENT)

Division de première instance, juge Joyal—Winnipeg, 2 avril; Ottawa, 14 novembre 1985.

*Douanes et accise — En vertu d'un programme de développement économique visant à venir en aide aux autochtones, le gouvernement du Manitoba a acheté du matériel et en a fait don à des pêcheurs manitobains — Les pêcheurs ne sont ni des mandataires ni des préposés de la Couronne — Une taxe de vente a été imposée sur la vente du matériel au gouvernement provincial en vertu de l'art. 27 de la Loi sur la taxe d'accise — Le défendeur a droit au remboursement prévu à l'art. 44(2) — Signification de l'expression «ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles» — Choix de l'interprétation corrélative — Peu importe que les marchandises soient utilisées relativement à la fabrication ou à la production de marchandises ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles, il faut qu'elles soient utilisées par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés — Analyse du libellé, de l'économie et de la version française des art. 43b)(iii) et 44(2)c) — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 27, 43b), 44(2), (3), 45, 46 — Loi sur les langues officielles, S.R.C. 1970, chap. O-2, art. 8(1) — Règles de la Cour fédérale, C.R.C., chap. 663, Règle 475.*

L'instance est fondée sur un mémoire conjoint. En vertu d'un programme spécial de développement économique visant à venir en aide aux autochtones, le gouvernement du Manitoba a fait don de canots et de traîneaux à des pêcheurs manitobains. Les pêcheurs n'étaient ni des mandataires ni des préposés de Sa Majesté. En vertu de l'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*, une taxe de vente a été imposée sur la vente du matériel au gouvernement provincial. Il s'agit de savoir si le gouvernement du Manitoba a droit à un remboursement en vertu des dispositions du paragraphe 44(2).

*Jugement*: les taxes de ventes payées sur les marchandises peuvent faire l'objet d'une demande de remboursement en vertu du paragraphe 44(2).

L'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise* impose une taxe sur le prix de vente de toutes marchandises produites, fabriquées ou importées au Canada. Toutefois, le paragraphe 44(2) prévoit qu'un remboursement peut être accordé, à certaines conditions, lorsque les marchandises sont vendues à un gouvernement provincial. Des quatre conditions imposées, la seule qui est contestée consiste à déterminer si les marchandises n'ont pas été vendues afin d'être utilisées par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés relativement à la fabrication ou production de marchandises, ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles. La question se limite à une analyse de l'objet et du sens de l'expression «ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles» figurant à l'alinéa 44(2)c).

Si l'expression «pour d'autres fins commerciales ou mercantiles» est interprétée dans un sens conjonctif, on peut établir un

with the manufacture and production of goods and use for other commercial or mercantile purposes would be established. Whether for manufacturing or production purposes or whether for other commercial or mercantile purposes, the use must be by Her Majesty, Her servants or agents.

The conjunctive approach is preferred because there is no separation between the specified persons in the opening words and the two-pronged use in the remainder of the paragraph. Also, the construction of the paragraph invites the two types of uses mentioned therein to be read together. If so read, the uses mentioned must be restricted to such uses by Her Majesty, Her agents or servants. There is a conceptual relationship between "manufacture or production" and between "commercial or mercantile" purposes. The presence of the word "other" in the expression "for other commercial or mercantile purposes" suggests that the manufacture and production of goods have commercial connotations, but the paragraph intends to cover commercial or mercantile uses which are not necessarily related to or covered by manufacturing or production operations. Otherwise "other" would have been redundant. A disjunctive approach would lead to an anomaly whereby a particular statutory provision directed particularly to use by Her Majesty in connection with the manufacture and production of goods would, when applied to commercial or mercantile purposes, be directed generally to everyone. A more proper construction would indicate that for use for commercial or mercantile purposes as well as for use in connection with the manufacture or production of goods, the paragraph refers exclusively to Her Majesty, Her agents or servants.

The statute is a taxing statute and the tax imposed applies to all goods produced and sold in or imported into Canada. Paragraph 43(b) corresponds exactly to the wording found in the three paragraphs of subsection 44(2), except that it is drafted in positive language. Section 43 imposes a tax on provincial government purchases whenever the goods are used by a provincial government in connection with the manufacture or production of other goods or used by such government for commercial or mercantile purposes. Parliament did not intend to bring into this section a charging provision on goods used for commercial or mercantile purposes as section 27 already provides for such a tax. Similarly, the legislative intent could not have been to permit a provincial government to traffic in goods by reselling them or using them for manufacturing or production purposes. Section 43 provides that in such circumstances, the tax is payable on government purchases and that tax is not refundable. Finally, if section 43 is a charging provision, a stricter interpretation of its meaning may be applied. As section 43 as a whole imposes a tax on goods imported by the Crown and, specifically in subparagraph (iii) thereof, when such goods are for purposes or uses by the Crown, it should not be interpreted so as to impose the tax when such use is by other than Her Majesty, Her agents and servants.

lien entre l'utilisation relativement à la fabrication et à la production de marchandises et l'utilisation pour d'autres fins commerciales ou mercantiles. Peu importe que les marchandises soient utilisées relativement à la fabrication ou à la production de marchandises ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles, il faut qu'elles le soient par Sa Majesté ou par ses préposés ou mandataires.

L'interprétation corrélative est préférée parce qu'on ne fait pas de distinction entre les personnes énumérées dans les premiers mots et les deux types d'utilisations décrits dans le reste de l'alinéa. De plus, la formulation de l'alinéa donne à penser qu'il faut lire en corrélation les deux types d'utilisations qui y sont mentionnés. Il ressort d'une telle lecture que seules sont visées les utilisations y mentionnées qui sont faites par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés. Il existe un lien conceptuel entre l'expression «fabrication ou production» et l'expression «fins commerciales ou mercantiles». La présence du mot «autres» dans l'expression «pour d'autres fins commerciales ou mercantiles» laisse supposer que la fabrication et la production de marchandises possèdent des connotations commerciales, mais que l'alinéa vise les utilisations commerciales ou mercantiles qui ne sont pas nécessairement liées aux activités de fabrication ou de production ou visées par celles-ci. S'il en était autrement le mot «autres» serait redondant. Une approche disjunctive aboutirait à l'anomalie suivante, savoir qu'une disposition législative donnée qui vise spécifiquement une utilisation par Sa Majesté relativement à la fabrication et à la production des marchandises, s'appliquerait à tous de manière générale lorsqu'il serait question de fins commerciales ou mercantiles. Une meilleure interprétation indiquerait que tant en matière d'utilisation à des fins commerciales ou mercantiles qu'en matière d'utilisation relativement à la fabrication ou à la production de marchandises, l'alinéa ne vise que Sa Majesté ou ses mandataires ou préposés.

La Loi est une loi portant taxation et la taxe qu'elle impose s'applique à toutes les marchandises produites, vendues ou importées au Canada. Le libellé de l'alinéa 43b) correspond exactement à celui des trois alinéas du paragraphe 44(2); toutefois l'article 43 est rédigé dans un langage affirmatif. L'article 43 impose une taxe sur les achats d'un gouvernement provincial chaque fois que celui-ci utilise les marchandises achetées relativement à la fabrication ou la production d'autres marchandises ou qu'il les utilise à des fins commerciales ou mercantiles. L'intention du législateur n'était pas d'incorporer à cet article une disposition imposant une taxe sur des marchandises utilisées à des fins commerciales ou mercantiles, puisque l'article 27 prévoit déjà l'imposition d'une telle taxe. De même, il est impossible que l'intention du législateur ait été de permettre à un gouvernement provincial de faire le commerce de marchandises en les revendant ou en les utilisant à des fins de fabrication ou de production. L'article 43 énonce qu'en de telles circonstances les achats gouvernementaux sont assujettis à la taxe et que celle-ci n'est pas remboursable. Enfin, si l'article 43 est une disposition imposant une taxe, on peut l'interpréter de manière plus stricte. Puisque l'article 43, pris dans son ensemble, impose une taxe sur les marchandises importées par la Couronne et, de façon particulière, son sous-alinéa (iii) sur les marchandises importées pour les fins ou utilisations de la Couronne, il ne faut pas l'interpréter comme imposant la taxe dans le cas où l'utilisation en question est le fait d'une personne autre que Sa Majesté, ses mandataires et ses préposés.

The French version of both paragraphs 43(b)(iii) and 44(2)(c) is not helpful because there is an inconsistency between the versions. The use of a comma after the word “*marchandises*” and preceding “*ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles*” opens the door to a disjunctive interpretation of the paragraph. The French text should not be followed because the comma appears to be merely a desire in the French text to be faithful to the English text. In spite of this comma, a conjunctive interpretation should prevail.

By providing the goods to the recipients, the sales tax becomes refundable. The Court must be wary of interpreting a statute in a manner which effectively frustrates its object. But, qualifying for a refund and obtaining it are two different matters. All refund provisions in the *Excise Tax Act* are at the federal government's discretion.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Attorney-General v. Carlton Bank*, [1899] 2 Q.B. 158.

##### REFERRED TO:

*Partington v. The Attorney-General* (1869), L.R. 4 H.L. 100; *The King v. Crabbs*, [1934] S.C.R. 523; *The Queen v. Stevenson Construction Co Ltd et al*, [1979] CTC 86 (F.C.A.).

##### COUNSEL:

*Kimberly Prost* for plaintiff.  
*Stewart J. Pierce* for defendant.

##### SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for plaintiff.  
*Deputy Attorney General of Manitoba* for defendant.

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

JOYAL J.: This is a trial pursuant to Rule 475 of the *Federal Court Rules* [C.R.C., c. 663] on a case stated by the parties with respect to the imposition of an excise tax on certain transactions involving cost-sharing programs undertaken between the federal Government and the Government of Manitoba.

The material facts on which the parties have agreed to state their case are briefly but clearly set

La version française des alinéas 43b)(iii) et 44(2)c) n'est pas utile parce qu'il y a incompatibilité entre les deux versions. La présence d'une virgule entre les mots «marchandises» et «ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles» ouvre la porte à une interprétation disjonctive de l'alinéa. Le texte français ne doit pas être suivi parce que la virgule témoigne uniquement du désir de faire en sorte que le texte français soit fidèle au texte anglais. Malgré cette virgule, c'est l'interprétation conjonctive qui doit l'emporter.

Parce qu'il fournissait les marchandises aux bénéficiaires, le mécanisme donnait droit à un remboursement de la taxe de vente. La Cour doit prendre garde de ne pas interpréter une loi de manière à faire obstacle, dans les faits, à son objet. Mais l'admissibilité à un remboursement et l'obtention dudit remboursement sont deux choses différentes. L'application de toutes les dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* relève du pouvoir discrétionnaire du gouvernement fédéral.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISION APPLIQUÉE:

*Attorney-General v. Carlton Bank*, [1899] 2 Q.B. 158.

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Partington v. The Attorney-General* (1869), L.R. 4 H.L. 100; *The King v. Crabbs*, [1934] R.C.S. 523; *La Reine c. Stevenson Construction Co Ltd et autres*, [1979] CTC 86 (C.A.F.).

##### AVOCATS:

*Kimberly Prost* pour la demanderesse.  
*Stewart J. Pierce* pour le défendeur.

##### PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour la demanderesse.  
*Le sous-procureur général du Manitoba* pour le défendeur.

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

LE JUGE JOYAL: La présente instance, introduite conformément à la Règle 475 des *Règles de la Cour fédérale* [C.R.C., chap. 663], est fondée sur un mémoire soumis par les parties relativement à l'imposition d'une taxe d'accise sur certaines opérations concernant des programmes à frais partagés établis conjointement par le gouvernement fédéral et le gouvernement du Manitoba.

Les faits substantiels sur lesquels les parties se sont entendus afin d'exposer leur cause sont énon-

out in paragraphs 1 to 5 of the stated case as follows:

1. Under *The Agricultural and Rural Development Act* (ARDA) R.S.C. Chap. A-4, a Federal Provincial Cost-Sharing Agreement (referred to as the Special ARDA Program) was devised to promote economic development in Northern Manitoba, and specifically to aid native persons in the harvesting of natural resources, including fishing and trapping. Pursuant to the Program grants were allotted to individuals. Grants allotted were not paid directly to the designated recipients but instead were applied towards the purchase price of equipment required by the individual in the plying of his trade.

2. During the period commencing the 1st day of July, 1974 to and inclusive of the 31st day of July, 1978, Her Majesty the Queen in Right of the Province of Manitoba purchased certain sleds and canoes from Lake Winnipeg Boat Works Ltd. Her Majesty the Queen in Right of the Province of Manitoba under the Special ARDA Program through the Department of Northern Affairs then provided the said goods to Manitoba fishermen who were not at any time for the purpose hereunder either an agent or servant of Her Majesty.

3. The Federal Government has assessed Federal Sales Tax under Section 27 of the *Excise Tax Act* R.S.C. 1970 Chap. c-10 (sic<sup>1</sup>) against Lake Winnipeg Boat Works on the above noted goods. The goods sold to the Province are taxable under Section 27 of the said Act subject to any exemption under the Act.

4. The goods have been assessed in the sum of \$2,358.11 exclusive of penalty, the Province of Manitoba not having paid the tax at the time of purchase. Penalty has been added to the aforesaid sum pursuant to the *Excise Tax Act* on a monthly basis and therefore the amount now claimed by the Federal Government as owing stands at \$6,091.05.

5. The Federal Government is not proceeding on its claim for tax as against Lake Winnipeg Boat Works by virtue of an agreement reached between the Federal Government and the Provincial Government whereby the claim is only being advanced as against the Government of Manitoba.

The facts make it clear that what is involved in the A.R.D.A. program is an economic development scheme to assist native persons in the carrying out of their traditional occupations including fishing and trapping. Under the program, certain amounts of money which might have otherwise been paid to recipients to enable them to buy needed equipment were used instead to buy the sleds and canoes from Lake Winnipeg Boat Works Ltd. This equipment was then turned over to the recipients free and clear. On the sale of this equipment by the manufacturer to the Government of Manitoba, federal sales tax under section 27 of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, was

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

cés brièvement mais de façon claire aux paragraphes 1 à 5 du mémoire:

[TRADUCTION] 1. On a élaboré, en vertu de la *Loi sur l'aménagement rural et le développement agricole* (ARDA) S.R.C. chap. A-4, une convention fédérale-provinciale à frais partagés (appelée Programme spécial ARDA) afin de favoriser l'essor économique du Nord du Manitoba, et ce spécialement afin d'aider les autochtones dans l'exploitation des ressources naturelles, y compris la pêche et la chasse au piège. Conformément à ce programme, des subventions ont été accordées à des particuliers. Ces subventions n'ont pas été versées directement aux bénéficiaires désignés mais ont plutôt servi à défrayer le prix d'achat du matériel dont ceux-ci avaient besoin dans l'exercice de leur métier.

2. Entre le 1<sup>er</sup> juillet 1974 et le 31 juillet 1978 inclusivement, Sa Majesté la Reine du chef de la province du Manitoba a acheté des traîneaux et des canots de la société Lake Winnipeg Boat Works Ltd. En vertu du Programme spécial ARDA, Sa Majesté la Reine du chef de la province du Manitoba a, par l'intermédiaire du ministère des Affaires du Nord, fourni lesdites marchandises à des pêcheurs du Manitoba qui, pour les fins du programme, n'étaient à aucun moment mandataires ou préposés de Sa Majesté.

3. Le gouvernement fédéral a, en vertu de l'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise* S.R.C. 1970, chap. c-10 (sic)<sup>1</sup>, exigé de Lake Winnipeg Boat Works le paiement d'une taxe de vente fédérale sur les marchandises susmentionnées. Les marchandises vendues à la province sont taxables en vertu de l'article 27 de ladite Loi sous réserve de toute exemption prévue à la Loi.

4. La taxe sur les marchandises a été établie à 2 358,11 \$, amende non comprise, la province du Manitoba n'ayant pas versé la taxe au moment de l'achat. Conformément à la *Loi sur la taxe d'accise*, une amende mensuelle a été ajoutée au montant susmentionné et, en conséquence, le montant maintenant réclamé par le gouvernement fédéral s'élève à 6 091,05 \$.

5. Le gouvernement fédéral ne présente pas sa demande de paiement de la taxe contre Lake Winnipeg Boat Works en vertu d'une convention intervenue entre le gouvernement fédéral et le gouvernement provincial, de sorte que la demande ne vise que le gouvernement du Manitoba.

Il ressort clairement des faits que le programme A.R.D.A. est un projet de développement économique visant à aider les autochtones dans l'exercice de leurs activités traditionnelles, notamment la pêche et la chasse au piège. En vertu du programme, certaines sommes d'argent qui, en d'autres circonstances, auraient été versées aux bénéficiaires afin de leur permettre de se procurer le matériel nécessaire, ont plutôt servi à l'achat de traîneaux et de canots de Lake Winnipeg Boat Works Ltd. Ce matériel a ensuite été remis aux bénéficiaires, franc et quitte de toutes dettes et charges. En vertu de l'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13, une taxe

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

assessed. The question before the Court is whether the Government of Manitoba could qualify for a refund under the provisions of subsection 44(2).

The charging provision in the *Excise Tax Act*, as contained in section 27, is too lengthy to be recited here in full. In essence, the section imposes a tax of nine (9) percent (now ten (10) percent) on the sale price of all goods produced or manufactured in Canada or imported into Canada. In this light, the sale of boats and sleds by the Lake Winnipeg Boat Works to the Government of Manitoba attracts the application of section 27 and a sales tax is payable.

Under subsection 44(2) of the Act, however, a refund may be granted under certain conditions when the sale of goods is to a provincial government. When the conditions outlined in that section are met, a refund of taxes may be granted to the province or to whoever has paid or absorbed the tax.

Subsection 44(2) of the statute appears to be the relevant provision before me. It states:

44. ...

(2) Where goods have been purchased by Her Majesty in right of any province of Canada for any purpose other than

(a) resale;

(b) use by any board, commission, railway, public utility, university, manufactory, company or agency owned, controlled or operated by the government of the province or under the authority of the legislature or the lieutenant governor in council; or

(c) use by Her Majesty or by Her agents or servants in connection with the manufacture or production of goods or use for other commercial or mercantile purposes;

a refund of taxes paid under Part III, IV or V may be granted to Her Majesty or to the manufacturer, producer, wholesaler, jobber or other dealer as the case may require.

For the Government of Manitoba to succeed on the facts before me, it is then necessary for the following conditions to be met, namely:

de vente a été imposée sur le matériel vendu au gouvernement du Manitoba par le fabricant. La question posée à la Cour consiste à déterminer si le gouvernement du Manitoba a droit à un remboursement en vertu des dispositions du paragraphe 44(2).

L'article 27, qui est l'article de la *Loi sur la taxe d'accise* qui prévoit une charge, est trop long pour être cité en entier. Pour l'essentiel, il impose une taxe de neuf (9) pour cent (maintenant dix (10) pour cent) sur le prix de vente de toutes marchandises produites, fabriquées ou importées au Canada. Suivant cet article les bateaux et les traîneaux que Lake Winnipeg Boat Works a vendus au gouvernement du Manitoba tombent sous le coup de l'article 27, et une taxe de vente doit être payée.

Toutefois, le paragraphe 44(2) de la Loi prévoit qu'un remboursement peut être accordé, à certaines conditions, lorsque les marchandises sont vendues à un gouvernement provincial. Lorsque les conditions énoncées à cet article sont remplies, un remboursement de taxe peut être accordé à la province ou à quiconque l'a payée ou a dû en subir les conséquences.

Il semble que le paragraphe 44(2) de la Loi soit la disposition applicable en l'espèce. Ce paragraphe dispose:

44. ...

(2) Lorsque des marchandises ont été achetées par Sa Majesté du chef de quelque province du Canada pour toute fin autre que

a) la revente;

b) l'utilisation par tout bureau, commission, chemin de fer, service public, université, usine, compagnie ou organisme possédé, contrôlé ou exploité par le gouvernement de la province ou sous l'autorité de la législature ou du lieutenant-gouverneur en conseil; ou

c) l'utilisation par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés relativement à la fabrication ou production de marchandises, ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles;

un remboursement de taxes payées en vertu de la Partie III, IV ou V peut être accordé à Sa Majesté ou au fabricant, producteur, marchand en gros, intermédiaire ou autre commerçant, selon le cas.

Compte tenu des faits qui m'ont été soumis, pour que le gouvernement du Manitoba ait gain de cause, il faut que les conditions suivantes soient remplies:

1. that the goods in question were purchased by the Government of Manitoba (44(2)). This condition is not in dispute. It is admitted in paragraph 2 of the stated case;

2. that the goods were not purchased for resale (44(2)(a)). It is admitted by the parties that the goods were not sold to fishermen and trappers but were given to them without charge;

3. that the goods were not purchased for use by any board, commission, railway, public utility, university, manufactory, company or agency owned, controlled or operated by the government of the province or under the authority of the legislature or the lieutenant governor in council (44(2)(b)). Such, by common agreement, is not the situation here;

4. that the goods were not purchased for use by Her Majesty or Her agents or servants in connection with the manufacture or production of goods or use for other commercial or mercantile purposes (44(2)(c)).

It is in respect of the interpretation of paragraph 44(2)(c) of the statute that there is an issue between the parties.

A preliminary observation which might be made here is that subsection 44(2) speaks of resale and use. In the case of goods purchased for resale, the refund provisions do not apply. In the case of use, however, no monetary consideration need be present. I conclude, therefore, that the free grant of the goods by the Government to its constituents in Northern Manitoba does not *per se* bring the transaction within the allowable exemption. The test remains: is the use of the canoes and sleds by their owners the kind of use expressed in paragraph 44(2)(c) of the statute?

Obviously Parliament did not contemplate a program in the nature of the one before me where, instead of providing a segment of its population with funds to buy equipment, the Government of Manitoba provides it with the equipment itself. In the event, absent special statutory provisions exempting people of native ancestry from the imposition of sales taxes, such taxes would have

1. que les marchandises en cause aient été achetées par le gouvernement du Manitoba (44(2)). Ce fait n'est pas contesté. Il est admis au paragraphe 2 du mémoire;

<sup>a</sup> 2. que les marchandises n'aient pas été achetées afin d'être revendues (44(2)a)). Les parties reconnaissent que les marchandises n'ont pas été vendues aux pêcheurs et aux trappeurs, mais qu'elles leur ont été données libres de toutes charges;

<sup>b</sup> 3. que les marchandises n'aient pas été achetées pour être utilisées par tout bureau, commission, chemin de fer, service public, université, usine, compagnie ou organisme possédé, contrôlé ou exploité par le gouvernement de la province ou sous l'autorité de la législature ou du lieutenant-gouverneur en conseil (44(2)b)). Les parties reconnaissent que ce n'était pas le cas en l'espèce;

<sup>c</sup> 4. que les marchandises n'aient pas été achetées afin d'être utilisées par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés relativement à la fabrication ou production de marchandises, ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles (44(2)c)).

<sup>e</sup> C'est sur l'interprétation de l'alinéa 44(2)c) de la Loi que les parties ne s'entendent pas.

<sup>f</sup> À ce stade-ci, on pourrait souligner que le paragraphe 44(2) parle de revente et d'utilisation. Dans le cas de marchandises achetées afin d'être revendues, les dispositions prévoyant le remboursement ne s'appliquent pas. Toutefois, lorsqu'il y a utilisation, il n'est aucunement nécessaire qu'il y ait contrepartie pécuniaire. J'en conclus donc que le fait que le gouvernement ait fait don des marchandises à ses électeurs du Nord du Manitoba n'est pas en soi suffisant pour que l'opération puisse bénéficier de l'exemption permise. Le critère ne change pas: l'utilisation des canots et des traîneaux par leurs propriétaires est-elle du type visé à l'alinéa 44(2)c) de la Loi?

<sup>g</sup> De toute évidence, le législateur n'avait pas prévu un programme du type de celui qui m'est soumis où, au lieu de fournir à une partie de sa population les fonds nécessaires à l'achat de matériel, le gouvernement du Manitoba leur fournit lui-même ce matériel. En fait, si des dispositions législatives spéciales n'exonéraient pas les autochtones du paiement des taxes de vente, ces taxes

been payable had these people purchased the goods themselves.

If on the evidence, therefore, the said goods are used by their recipients for commercial or mercantile purposes, they are in the nature of goods which:

- (1) are purchased by the Government;
- (2) are not resold;
- (3) are not used by Crown agencies, etc.;
- (4) are not used in connection with the manufacture or production of goods;
- (5) are nevertheless used for mercantile or commercial purposes.

The question before me is therefore narrowed down to an analysis of the intent and meaning of paragraph 44(2)(c) of the statute. This paragraph contains two provisions, the first one relating to "use by Her Majesty or by Her agents or servants in connection with the manufacture or production of goods". This is not the provision with which we are concerned. Even if it might be argued that a canoe is used in the production of fish or a sled is used in the production of animal skins, the goods are not used by Her Majesty or by Her agents or servants and therefore do not fall within that term.

We are thus left with the consideration of the remaining part of paragraph 44(2)(c) namely "or use for other commercial or mercantile purposes". An analysis of the words and expressions used here provides us with alternative interpretations:

1. The expression "use for other commercial or mercantile purposes" is read in a disjunctive sense, without reference to the provisions of the text preceding it. In this light, any use of the goods by anyone for commercial or mercantile purposes would fit within the paragraph and the goods would not be subject to the refund provision. If it were assumed that the goods are used by their recipients for purposes of commercial fishing or commercial trapping, such would be in the nature of a commercial use and no refund of the taxes paid would be available.

2. The alternative interpretation would establish a conjunction between use in connection with the manufacture and production of goods and use for

auraient été exigibles si ces derniers avaient acheté les marchandises eux-mêmes.

Par conséquent, s'il ressort de la preuve que lesdites marchandises sont utilisées par leurs bénéficiaires à des fins commerciales ou mercantiles, elles constituent des marchandises qui:

- (1) sont achetées par le gouvernement;
- (2) ne sont pas revendues;
- (3) ne sont pas utilisées par des organismes gouvernementaux, etc.;
- (4) ne sont pas utilisées relativement à la fabrication ou production de marchandises;
- (5) sont néanmoins utilisées à des fins mercantiles ou commerciales.

La question qui m'est soumise se limite donc à une analyse de l'objet et du sens de l'alinéa 44(2)(c) de la Loi. Cet alinéa contient deux dispositions. La première, qui concerne «l'utilisation par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés relativement à la fabrication ou production de marchandises», n'est pas celle qui nous intéresse. Même si l'on pouvait soutenir qu'un canot sert à la production de poissons ou qu'un traîneau sert à celle de fourrures, ces marchandises ne sont pas utilisées par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés et ne sont donc pas visées par ce mot.

Il nous reste donc à examiner la dernière partie de l'alinéa 44(2)(c) «ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles». L'analyse des mots et des expressions y utilisés ouvre la voie à deux interprétations possibles:

1. L'expression «pour d'autres fins commerciales ou mercantiles» est interprétée dans un sens disjonctif, indépendamment des dispositions du texte qui la précède. Dans ce contexte, toute utilisation des marchandises par quiconque à des fins commerciales ou mercantiles tomberait sous le coup de l'alinéa, et les marchandises ne pourraient bénéficier de la disposition donnant droit au remboursement. Si l'on tenait pour acquis que les bénéficiaires des marchandises s'en servent pour la pêche ou la chasse au piège commerciales, il s'agirait d'utilisations commerciales et les bénéficiaires n'auraient pas droit au remboursement des taxes payées.

2. L'autre interprétation consiste à établir un lien entre l'utilisation relativement à la fabrication et la production de marchandises et l'utilisation pour

other commercial or mercantile purposes. This conjunctive interpretation would result in a finding that whether for manufacturing or production purposes or whether for other commercial or mercantile purposes, the use must be by Her Majesty or Her servants or agents. Any use by other than the persons so specified would not fall within the ambit of the paragraph.

I will readily admit that the choice between these two alternatives is not without difficulty and neither can be preferred without some challenge to its validity. Nevertheless, I find myself adopting a conjunctive interpretation and I will state my reasons therefor.

#### 1. Textual Approach to the Wording of the Paragraph

(a) The paragraph specifies in its opening words "use by Her Majesty or by Her agents or servants". The rest of the words in the paragraph form one sentence without any qualifying word coming in between to invite a separation between the specified persons in the opening words and the two-pronged use in the remainder of the paragraph.

(b) The construction of the paragraph invites the two types of uses mentioned therein to be read together. If so read, the uses mentioned must be restricted to such uses by Her Majesty or Her agents or servants.

(c) There is, in my view, a conceptual relationship between "manufacture or production" on the one hand and "commercial or mercantile" purposes on the other. Indeed, there is most often implied in the processes of manufacturing or producing goods a commercial or mercantile element. The presence of the word "other" in the expression "for other commercial or mercantile purposes" (my emphasis) suggests to me that the manufacture and production of goods have commercial connotations but the paragraph intends to cover commercial or mercantile uses which are not necessarily related to or covered by manufacturing or production operations. Were it otherwise, the word "other" would have been redundant.

d'autres fins commerciales ou mercantiles. Suivant cette interprétation corrélatrice, il importe peu que les marchandises soient utilisées en rapport avec la fabrication ou la production de marchandises ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles, il faut qu'elles le soient par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés. Toute utilisation par des personnes autres que des personnes ainsi mentionnées ne tomberait pas dans le champ d'application de l'alinéa.

J'admets volontiers qu'il n'est pas facile de choisir entre ces deux possibilités et que les deux prêtent le flanc à la critique. Néanmoins, j'opte pour l'interprétation corrélatrice et voici pourquoi.

#### 1. L'analyse textuelle du libellé de l'alinéa

a) Les premiers mots de l'alinéa parlent spécifiquement d'«utilisation par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés». Le reste de l'alinéa forme une seule phrase et ne renferme aucun mot qui inciterait à faire une distinction entre les personnes énumérées dans les premiers mots et les deux types d'utilisations décrits dans le reste de l'alinéa.

b) La formulation de l'alinéa donne à penser qu'il faut lire en corrélation les deux types d'utilisations qui y sont mentionnés. Il ressort d'une telle lecture que seules sont visées les utilisations y mentionnées qui sont faites par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés.

c) Il existe à mon sens un lien conceptuel entre l'expression «fabrication ou production», d'une part, et l'expression fins «commerciales ou mercantiles», d'autre part. En fait, les opérations de fabrication ou de production de marchandises comportent très souvent un élément commercial ou mercantile. La présence du mot «autres» dans l'expression «pour d'autres fins commerciales ou mercantiles» (c'est moi qui souligne) me porte à croire que la fabrication et la production de marchandises possèdent des connotations commerciales, mais que l'alinéa vise les utilisations commerciales ou mercantiles qui ne sont pas nécessairement liées aux activités de fabrication ou de production ou visées par celles-ci. S'il en était autrement, le mot «autres» serait redondant.



(d) I would submit that a disjunctive approach would lead to an anomaly whereby a particular statutory provision directed particularly to use by Her Majesty in connection with the manufacture and production of goods would, when applied to commercial or mercantile purposes, be directed generally to everyone. A more proper construction would indicate that for use for commercial or mercantile purposes as well as for use in connection with the manufacture or production of goods, the paragraph refers exclusively to Her Majesty or to Her agents or servants.

## 2. The Structure of the Statute

I have already admitted that the choice between the alternative interpretations of paragraph 44(2)(c) is a difficult one to make. This is all the more so when the enquiry is limited to the narrow context of the paragraph itself. It will be found helpful, therefore, to take a view of the statute generally and see if the interpretation to which I subscribe is consonant with the substance of the Act as a whole or of the ideas expressed in it.

(a) The statute is a taxing statute and the tax imposed applies to all goods produced and sold in Canada or imported into Canada. Paragraph 43(b) provides that with respect to goods imported into Canada by any provincial government, the tax is applicable when such goods are for purposes of:

### 43. (b) ...

- (i) resale,
- (ii) use by any board, commission, railway, public utility, university, manufactory, company or agency owned, controlled or operated by the government of the province or under the authority of the legislature or the lieutenant governor in council, or
- (iii) use by Her Majesty or by Her agents or servants in connection with the manufacture or production of goods or use for other commercial or mercantile purposes.

(b) It is noted that the wording in the three subparagraphs of paragraph 43(b) corresponds exactly to the wording found in the three paragraphs of subsection 44(2). Contrary to section 44, however, section 43 is drafted in positive language. Therefore, instead of deciphering what section 44 excludes, we are faced with the concurrent and perhaps easier task of determin-

d) Je soutiens qu'une approche disjunctive aboutirait à l'anomalie suivante, savoir qu'une disposition législative donnée visant spécifiquement une utilisation par Sa Majesté relativement à la fabrication ou à la production de marchandises, s'appliquerait à tous de manière générale lorsqu'il serait question de fins commerciales ou mercantiles. Une meilleure formulation indiquerait que tant en matière d'utilisation à des fins commerciales ou mercantiles qu'en matière d'utilisation relativement à la fabrication ou à la production de marchandises, l'alinéa ne vise que Sa Majesté ou ses mandataires ou préposés.

## c 2. L'économie de la Loi

J'ai déjà reconnu qu'il n'était pas facile de choisir entre les deux interprétations possibles de l'alinéa 44(2)c). Cela est d'autant plus vrai lorsqu'on limite l'analyse au contexte étroit de l'alinéa lui-même. On trouvera donc utile d'avoir un aperçu global de la Loi afin de voir si l'interprétation à laquelle je souscris est compatible avec l'objet de la Loi prise dans son ensemble ou avec les idées qui y sont exprimées.

a) La Loi est une loi portant taxation et la taxe qu'elle impose s'applique à toutes les marchandises produites, vendues ou importées au Canada. L'alinéa 43b) prévoit qu'en ce qui concerne les marchandises importées au Canada par tout gouvernement provincial, la taxe s'applique lorsque les marchandises sont importées pour les fins suivantes:

### 43. b) ...

- (i) la revente,
- (ii) l'utilisation par tout bureau, commission, chemin de fer, service public, université, usine, compagnie ou organisme possédé, contrôlé ou exploité par le gouvernement de la province ou sous l'autorité de la législature ou du lieutenant-gouverneur en conseil, ou
- (iii) l'utilisation par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés relativement à la fabrication ou production de marchandises, ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles.

b) Il faut souligner que le libellé des trois sous-alinéas de l'alinéa 43b) correspond exactement à celui des trois alinéas du paragraphe 44(2). Toutefois, contrairement à l'article 44, l'article 43 est rédigé dans un langage affirmatif. Ainsi, plutôt que d'avoir à découvrir ce que l'article 44 ne comprend pas, nous sommes plutôt confrontés à la tâche concurrente et peut-être plus

ing what section 43 includes. In that respect, it must necessarily have been the intention of Parliament to impose the tax on provincial government purchases whenever the goods are used by a provincial government in connection with the manufacture or production of other goods or used by such government for commercial or mercantile purposes. It could not have been Parliament's intention to bring into this section a charging provision on goods used for commercial or mercantile purposes by anyone. Section 27 already provides for a tax payable on all such goods purchased.

(c) Similarly, the legislative intent could not have been to permit a provincial government to traffic in goods by reselling them or using them for manufacturing or production or for other commercial or mercantile purposes. Section 43 is clear that in such circumstances, the tax is payable on government purchases and that tax is not refundable.

(d) Finally, if section 43 can be construed as a charging provision, perhaps a stricter interpretation of its meaning may be applied. I am not suggesting here that taxing statutes in particular invite different interpretation techniques than those applicable to other legislative enactments. E. A. Driedger in *Construction of Statutes*, (2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983) at page 204 makes the point that taxation statutes are not in a special position and that whatever comment might have been made from time to time by the courts with respect to such statutes apply to any statute. Lord Russell of Killowen C.J. stated as much in *Attorney-General v. Carlton Bank*, [1899] 2 Q.B. 158, at page 164, when he said:

... I know of no authority for saying that a taxing Act is to be construed differently from any other Act. The duty of the Court is ... to give effect to the intention of the Legislature as that intention is to be gathered from the language employed having regard to the context in connection with which it is employed.

I am nevertheless able to rely on the principles enunciated in many decisions involving taxing statutes that unless the burden of tax can be supported four-square on the wording of the

facile de déterminer ce que comprend l'article 43. À cet égard, le législateur doit nécessairement avoir eu l'intention de taxer les achats d'un gouvernement provincial chaque fois que celui-ci utilise les marchandises achetées relativement à la fabrication ou la production d'autres marchandises, ou qu'il les utilise à des fins commerciales ou mercantiles. Il est impossible que le législateur ait eu l'intention d'incorporer à cet article une disposition imposant une taxe sur des marchandises utilisées par quiconque à des fins commerciales ou mercantiles, puisque l'article 27 prévoit déjà qu'une taxe doit être payée à l'achat de toutes marchandises de la sorte.

c) De même, il est impossible que l'intention du législateur ait été de permettre à un gouvernement provincial de faire le commerce de marchandises en les revendant, en les utilisant pour fabriquer ou produire des marchandises, ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles. L'article 43 énonce clairement qu'en de telles circonstances, les achats gouvernementaux sont assujettis à la taxe et que celle-ci n'est pas remboursable.

d) Enfin, si l'on peut dire que l'article 43 est une disposition imposant une taxe, peut-être peut-on l'interpréter de manière plus stricte. Je ne prétends pas ici que les lois portant taxation en particulier commandent des techniques d'interprétation différentes de celles applicables aux autres textes législatifs. Dans son ouvrage *Construction of Statutes*, (2<sup>e</sup> éd. Toronto: Butterworths, 1983) E. A. Driedger souligne, à la page 204, que les dispositions imposant une taxe ne jouissent pas d'un statut spécial et que les commentaires qui ont pu, à l'occasion, être faits à leur sujet par les tribunaux s'appliquent à n'importe quelle autre loi. Lord Russell of Killowen, juge en chef, est allé tout aussi loin dans l'arrêt *Attorney-General v. Carlton Bank*, [1899] 2 Q.B. 158, à la page 164, lorsqu'il a dit:

[TRADUCTION] ... à ma connaissance, il n'existe pas de précédent qui permette d'affirmer qu'une Loi imposant une taxe doit être interprétée différemment des autres Lois. La Cour a le devoir de ... donner effet à l'intention de la Législature, telle qu'elle se dégage des termes employés, eu égard au contexte dans lequel ils sont utilisés.

Je peux néanmoins m'appuyer sur les principes énoncés dans bon nombre de décisions mettant en jeu des lois portant taxation et selon lesquels une taxe ne peut être imposée que si cela ressort

statute, the tax cannot be imposed e.g. *Partington v. The Attorney-General* (1869), L.R. 4 (H.L.) 100, at page 122, reviewed in *The King v. Crabbs*, [1934] S.C.R. 523. An adoption of this view leads one to conclude that as section 43 as a whole imposes a tax on goods imported by the Crown and, specifically in subparagraph (iii) thereof, when such goods are for purposes or uses by the Crown, it should not be interpreted so as to impose the tax when such use is by other than Her Majesty, Her servants and agents.

### 3. The French Version of the Statute

By virtue of subsection 8(1) of the *Official Languages Act*, R.S.C. 1970, c. O-2, the French text of the statute is as authentic and authoritative as the English text. In this instance, unfortunately, the French version of both subparagraph 43(b)(iii) and paragraph 44(2)(c) is not helpful. There is, at least at first blush, an inconsistency between the two versions. The French version of these two paragraphs reads as follows:

43. *Les taxes imposées par les Parties III, IV et V s'appliquent*

b) *aux marchandises importées par Sa Majesté du chef d'une province du Canada, pour l'une des fins suivantes:*

(iii) *l'utilisation par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés relativement à la fabrication ou production de marchandises, ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles.*

and:

44. ...

(2) *Lorsque des marchandises ont été achetées par Sa Majesté du chef de quelque province du Canada pour toute fin autre que*

c) *l'utilisation par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés relativement à la fabrication ou production de marchandises, ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles;*

*un remboursement de taxes payées en vertu de la Partie III, IV ou V peut être accordé à Sa Majesté ou au fabricant, producteur, marchand en gros, intermédiaire ou autre commerçant, selon le cas.*

It will be noted that a comma appears after the word "marchandises" and preceding "ou pour

clairement du libellé de la loi, notamment *Partington v. The Attorney-General* (1869), L.R. 4 (H.L.) 100, à la page 122, examiné dans l'arrêt *The King v. Crabbs*, [1934] R.C.S. 523. Si on adopte ce point de vue, cela nous amène à conclure que comme l'article 43, pris dans son ensemble, impose une taxe sur les marchandises importées par la Couronne et, de façon particulière, son sous-alinéa (iii) sur les marchandises importées pour les fins ou utilisations de la Couronne, il ne faut pas l'interpréter comme imposant la taxe dans le cas où l'utilisation en question est le fait d'une personne autre que Sa Majesté, ses mandataires et ses préposés.

### 3. La version française de la Loi

En vertu du paragraphe 8(1) de la *Loi sur les langues officielles*, S.R.C. 1970, chap. O-2, le texte français de la Loi a la même autorité que le texte anglais. Malheureusement, dans la présente instance, la version française du sous-alinéa 43b)(iii) et de l'alinéa 44(2)c) ne nous est pas utile. Il y a, à première vue du moins, incompatibilité entre les deux versions. La version française de ces deux dispositions est rédigée dans les termes suivants:

43. Les taxes imposées par les Parties III, IV et V s'appliquent

b) aux marchandises importées par Sa Majesté du chef d'une province du Canada, pour l'une des fins suivantes:

(iii) l'utilisation par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés relativement à la fabrication ou production de marchandises, ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles.

et:

44. ...

(2) Lorsque des marchandises ont été achetées par Sa Majesté du chef de quelque province du Canada pour toute fin autre que

c) l'utilisation par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés relativement à la fabrication ou production de marchandises, ou pour d'autres fins commerciales ou mercantiles;

un remboursement de taxes payées en vertu de la Partie III, IV ou V peut être accordé à Sa Majesté ou au fabricant, producteur, marchand en gros, intermédiaire ou autre commerçant, selon le cas.

On remarquera, à l'alinéa c), la présence d'une virgule entre les mots «marchandises» et «ou pour

*d'autres fins commerciales ou mercantiles*" in paragraph (c). According to general rules of grammar and syntax, such a comma would have the effect of separating the two uses mentioned in the statute, making of each of them a separate category unrelated the one from the other. In effect, this comma opens the door to a disjunctive interpretation of the paragraph so that "use for commercial or mercantile purposes" would apply whether such use were by Her Majesty and Her agents or servants or by anyone else. This in turn would provoke an inquiry as to whether the use of the specific goods, namely canoes and sleds by fishermen and trappers constituted a commercial or mercantile use.

Although a good argument may be made that the French text has a disjunctive character, I am of the opinion that it should not be followed. The comma appears to me to be merely a desire in the French text to be faithful to the English text, a text which, as is obvious, is not representative of clear and lucid draftmanship. In spite of this comma, it is my view that a conjunctive interpretation should prevail.

As a conclusion, the use of goods for commercial or mercantile purposes in paragraph 44(2)(c) of the *Excise Tax Act* is limited to such use by Her Majesty or Her servants or agents.

#### 4. Prologue

Since the trial of this action, counsel for the parties have agreed upon and provided me with additional facts relating to the purposes of the A.R.D.A. program in the scheme to provide Northern Manitoba natives with canoes and sleds. Textually, the agreed facts are as follows:

The purpose of the Program was to provide people of native ancestry who were not either agents or servants of the Province and who earned less than \$2,000.00 per year, with trapping and fishing equipment to be used for the harvesting of renewable resources for commercial purposes. On occasion the equipment may be utilized by the owners for other non-commercial purposes such as emergency transportation.

In view of the disposition I have taken of the interpretation of paragraph 44(2)(c) of the *Excise*

*d'autres fins commerciales ou mercantiles*». Suivant les règles générales de la grammaire et de la syntaxe, une telle virgule aurait pour effet de séparer les deux utilisations mentionnées à la Loi et d'en faire des catégories distinctes l'une de l'autre. En fait, cette virgule ouvre la porte à une interprétation disjunctive de l'alinéa qui ferait en sorte que l'expression «l'utilisation . . . pour d'autres fins commerciales ou mercantiles» trouverait application, peu importe qu'il s'agisse de l'utilisation par Sa Majesté, ses mandataires ou ses préposés ou de l'utilisation par toute autre personne. Cela amènerait ensuite à se demander si l'utilisation par les pêcheurs et les trappeurs des marchandises particulières, à savoir les canots et les traîneaux, constituait une utilisation commerciale ou mercantile.

Bien que l'on puisse prétendre que le texte français a un caractère disjonctif, j'estime que cet argument ne devrait pas être retenu. À mon sens, cette virgule témoigne uniquement du désir de faire en sorte que le texte français soit fidèle au texte anglais qui, à l'évidence, n'est pas un modèle de rédaction claire et limpide. Malgré cette virgule, je suis d'avis que c'est l'interprétation conjunctive qui doit l'emporter.

En conclusion, l'utilisation des marchandises à des fins commerciales ou mercantiles prévue à l'alinéa 44(2)(c) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne vise que l'utilisation ainsi faite par Sa Majesté ou par ses mandataires ou préposés.

#### 4. Prologue

Depuis l'instruction de la présente action, les avocats des parties m'ont soumis certains faits supplémentaires sur lesquels ils se sont entendus concernant les fins du programme A.R.D.A. qui visait à fournir des canots et des traîneaux aux autochtones du Nord du Manitoba. Voici le texte des faits dont ils ont convenu:

[TRADUCTION] Le programme avait pour but de fournir aux autochtones qui n'étaient ni des mandataires ni des préposés de la province, et qui gagnaient moins de 2 000 \$ par année, du matériel pour la chasse au piège et pour la pêche destiné à l'exploitation des ressources renouvelables à des fins commerciales. À l'occasion, les propriétaires peuvent se servir de ce matériel à des fins non commerciales, tel le transport en cas d'urgence.

Compte tenu de ma décision concernant l'interprétation de l'alinéa 44(2)(c) de la *Loi sur la taxe*

*Tax Act*, it is unnecessary to decide this subsidiary issue. In any event, as I have noted before, such goods, had they been purchased by the users themselves, would have been subject to a sales tax no matter what use to which they might have been put.

I should nevertheless remark that in the matter of any statute, a court must be wary of interpreting it in a manner which effectively frustrates its object and purpose or the legislator's intent. By the scheme instituted with respect to the A.R.D.A. program, the sales tax on the goods become refundable. Conceivably, Her Majesty in right of the Province of Manitoba could multiply such schemes and embark upon any number of similar programs to provide tax-refundable goods to any number of selected recipients. I am far from suggesting that such was Her Majesty's motive in implementing the A.R.D.A. program, nevertheless the statutory provision is there for the taking.

It must be remembered, however, that qualifying for a refund under paragraph 44(2)(c) is one thing. Obtaining the refund is another. Her Majesty in right of Canada has a discretion in deciding whether or not in a particular case or group of cases a refund may be granted. Indeed, all refund provisions in the *Excise Tax Act* are at the federal government's discretion, including tax refunds on such goods as are used for sewerage or draining systems (subsection 44(3)); by institutions for the care of the young, the elderly and the handicapped (section 45); for the construction of educational institutions, public libraries and provincially-owned student residences (section 46) and other public or non-profit uses as well.

The federal Crown's discretion in these cases has been affirmed by the Federal Court of Appeal in *The Queen v Stevenson Construction Co Ltd et al*, [1979] CTC 86 (F.C.A.). Federal control is always paramount.

*d'accise*, je n'ai pas à trancher cette question subsidiaire. Quoi qu'il en soit, comme je l'ai souligné plus haut, ces marchandises, si elles avaient été achetées par les utilisateurs eux-mêmes, auraient été assujetties à une taxe de vente, peu importe l'utilisation qui aurait pu en être faite.

Je dois toutefois faire remarquer que peu importe la loi en cause, les cours doivent prendre garde de ne pas l'interpréter de manière à faire obstacle, dans les faits, à son objet ou à l'intention du législateur. Grâce au mécanisme établi dans le cadre du programme A.R.D.A., il est possible d'obtenir le remboursement de la taxe de vente versée sur les marchandises. Il n'est pas inconcevable de penser que Sa Majesté du chef de la province du Manitoba pourrait multiplier de tels mécanismes et se lancer dans un certain nombre de programmes similaires afin de fournir à des bénéficiaires choisis des marchandises donnant droit à un remboursement de taxe. Loin de moi l'idée de prétendre que telle était l'intention de Sa Majesté lorsqu'elle a mis à exécution le programme A.R.D.A., mais la disposition législative permet néanmoins de le faire.

Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que l'admissibilité au remboursement prévu à l'alinéa 44(2)c) est une chose mais que l'obtention dudit remboursement en est une autre. Sa Majesté du chef du Canada a discrétion pour décider si, dans un cas ou groupe de cas particulier, un remboursement peut être accordé. De fait, l'application de toutes les dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise* qui prévoient des remboursements relève du pouvoir discrétionnaire du gouvernement fédéral, y compris les remboursements de taxes sur les marchandises utilisées dans les réseaux d'égoûts ou de drainage (paragraphe 44(3)); par les institutions fournissant des soins aux enfants, aux vieillards et aux handicapés (article 45); pour la construction d'institutions d'enseignement, de bibliothèques publiques et d'habitations pour étudiants appartenant aux provinces (article 46) et pour d'autres fins publiques ou non lucratives.

La Cour d'appel fédérale a confirmé dans l'arrêt *La Reine c. Stevenson Construction Co Ltd et autres*, [1979] CTC 86 (C.A.F.), le pouvoir discrétionnaire dont dispose la Couronne fédérale dans ces cas-là. Le pouvoir de contrôle du gouvernement fédéral est toujours prépondérant.

In the circumstances, the consequences of the interpretation I give the section of the statute before me should not be any cause of concern.

There shall therefore be judgment dismissing the plaintiff's action and a declaration that the sales taxes paid on the goods in question qualify for an application for a refund under subsection 44(2) of the *Excise Tax Act*. The defendant is entitled to costs.

Compte tenu des circonstances, les conséquences résultant de l'interprétation que je donne de l'article de la Loi ne devraient pas être une source d'inquiétude.

<sup>a</sup> Je rendrai donc un jugement rejetant l'action de la demanderesse et un jugement déclaratoire portant que les taxes de vente payées sur les marchandises en cause peuvent faire l'objet d'une demande de remboursement en vertu du paragraphe 44(2) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Le défendeur a droit aux dépens.