

T-903-93
T-1251-92

T-903-93
T-1251-92

Société des alcools du Québec (Plaintiff)

Société des alcools du Québec (demanderesse)

v.

c.

Her Majesty the Queen (Defendant)

Sa Majesté la Reine (défenderesse)

INDEXED AS: SOCIÉTÉ DES ALCOOLS DU QUÉBEC v. CANADA (T.D.)

RÉPERTORIÉ: SOCIÉTÉ DES ALCOOLS DU QUÉBEC c. CANADA (1^{re} INST.)

Trial Division, Lemieux J.—Montréal, March 29, 30, 2000; Ottawa, August 29, 2000.

Section de première instance, juge Lemieux—Montréal, 29 et 30 mars 2000; Ottawa, 29 août 2000.

Customs and Excise — Excise Tax Act — Plaintiff public undertaking engaged in marketing of alcoholic beverages in Quebec — Claiming rebate of federal sales tax on inventory held as of December 31, 1990 when old sales tax replaced by GST — Transitional provision authorizing rebate of old sales tax — Regulations adopted under regulatory power conferred by Excise Tax Act must comply with purpose of Act — Purpose of Act, s. 120(5) to avoid double taxation of same property — Not achieved in case of alcoholic beverages — Disproportion between sales tax previously paid at 19% rate, rebate rate set at 8.1% — Plaintiff not receiving rebate to which entitled — Rebate factor ultra vires regulatory power conferred by Act, s. 120(5).

Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — La demanderesse est une entreprise publique ayant comme fonction d'effectuer le commerce de boissons alcooliques au Québec — Elle demande le remboursement de la taxe de vente fédérale sur l'inventaire qu'elle détenait au 31 décembre 1990, lorsque l'ancienne taxe de vente a été remplacée par la TPS — Une disposition transitoire autorise le remboursement de l'ancienne taxe de vente — Les règlements adoptés en vertu du pouvoir réglementaire conféré par la Loi sur la taxe d'accise doivent respecter l'objet de la loi — L'objet de l'art. 120(5) de la Loi est d'éviter une double imposition des mêmes biens — Cet objet n'a pas été atteint dans le cas des boissons alcooliques — Il existe une disparité entre la taxe de vente antérieurement payée, au taux de 19 %, et le taux de remboursement fixé à 8,1 % — La demanderesse n'a pas obtenu le remboursement auquel elle avait droit — Le facteur de remboursement outrepassé le pouvoir de réglementation conféré par l'art. 120(5) de la Loi.

Construction of statutes — Claim for rebate of federal sales tax on inventory of alcoholic beverages, other goods held by plaintiff — GST replacing old sales tax — Excise Tax Act, s. 120(5) providing for calculation of rebate according to "prescribed method" — Whether Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations ultra vires powers conferred by Act, s. 120(5) — Rules of statutory interpretation means of clarifying Parliament's intention, purpose of Act — Purpose of s. 120(5) to avoid double taxation — Meaning of words "rembursement", "rebate" examined — Parliament intending sum of money owed be rebated in entirety — Factors mentioned in Regulations, s. 3 destroying purpose of Act in plaintiff's particular case.

Interprétation des lois — Demande de remboursement de la taxe de vente fédérale sur l'inventaire de boissons alcooliques et autres marchandises détenues par la demanderesse — La TPS a remplacé l'ancienne taxe de vente — L'art. 120(5) de la Loi sur la taxe d'accise prévoit le calcul du remboursement en fonction d'une «méthode prescrite» — Le Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire outrepassé-t-il les pouvoirs conférés par l'art. 120(5) de la Loi ? — Les principes d'interprétation des lois nous permettent de cerner l'intention du législateur et l'objet de la Loi — L'objet de l'art. 120(5) est d'éviter une double imposition — Examen des termes «rembursement» et «rebate» — L'intention du législateur était d'obliger la remise intégrale d'une somme d'argent due — Les facteurs prévus à l'art. 3 du Règlement ont eu pour effet, dans le cas exclusif de la demanderesse, d'annihiler l'objet de la Loi.

This was an appeal from two notices of decision by the Minister of National Revenue concerning a claim for a rebate of federal sales tax, made by the taxpayer, on inventory of alcoholic beverages and other goods held by it

Il s'agit d'un appel à l'encontre de deux avis de décision du ministre du Revenu national dans le cadre d'une demande de remboursement, faite par la contribuable, de la taxe de vente fédérale sur l'inventaire de boissons alcooliques

as of December 31, 1990. The taxpayer is a public undertaking engaged primarily in the marketing of alcoholic beverages in the province of Quebec. Before April 1990, subsection 50(1.1) of the *Excise Tax Act* provided for the collection of a 19% sales tax on alcoholic beverages. On April 10, 1990, Bill C-62 was adopted, creating, as of January 1, 1991, the Goods and Services Tax (GST) which is a tax on the final consumption at a fixed rate, 7% at the time of its adoption. To resolve uncertainty resulting from the tax change, Parliament adopted a transitional provision authorizing a rebate of the old sales tax, when the latter had been paid on inventories of goods held as of January 1, 1991. Subsection 120(5) of the Act provides for calculation of the rebate according to a "prescribed method" as set out in the *Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations*. Taxpayer made two rebate claims which gave rise to two notices of determination by the Deputy Minister of National Revenue, Customs and Excise. Taxpayer filed a notice of objection in both cases, which was rejected on the ground that it could only be entitled to a rebate totalling 8.1% of the value of goods in inventory held as of January 1, 1991. The issue on appeal was whether the *Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations*, making an 8.1% factor applicable to rebates of federal sales tax on alcoholic beverage inventories, were *ultra vires* the powers conferred by subsection 120(5) of the Act.

Held, the appeal should be allowed.

Regulations adopted under the regulatory power conferred by the *Excise Tax Act* must comply with the purpose of the Act, which expresses the intention of Parliament. The rules of statutory interpretation are the means of clarifying Parliament's intention and thereby the purpose of the Act. A regulation is *ultra vires* the regulatory power conferred by Parliament on the regulatory authority when it is contrary to the purpose of the Act or section of the Act conferring the said power. The Court must not apply the principles of interpretation laid down in the case law to the regulations without first considering the scope of the specific grant of regulatory power made by the legislation in question. Therefore, it is important to determine the purpose of subsection 120(5) of the *Excise Tax Act*, which confers on the regulatory authority the power to make regulations to determine the method for calculating the rebate and the factors to be used.

The purpose of section 120 was to provide for rebates so that taxpayers who had already paid the old sales tax and would now be required to pay GST would not be taxed twice on the same goods. The transitional provisions are intended to cover situations in which taxpayers would have

ques et d'autres marchandises détenues par cette dernière en date du 31 décembre 1990. La contribuable est une entreprise publique ayant comme principale fonction d'effectuer le commerce de boissons alcooliques dans la province de Québec. Avant le mois d'avril 1990, le paragraphe 50(1.1) de la *Loi sur la taxe d'accise* prévoyait le prélèvement d'une taxe de vente de 19 % sur les boissons alcooliques. Le 10 avril 1990 marqua l'adoption du projet de loi C-62 instaurant, en date du 1^{er} janvier 1991, la Taxe sur les Produits et Services (TPS), une taxe sur la consommation finale ayant un taux fixe, soit 7 % à l'époque de son adoption. Afin de palier aux impondérables résultant du changement de taxe, le législateur prévoit une disposition transitoire autorisant le remboursement de l'ancienne taxe de vente, lorsque cette dernière avait été payée sur les inventaires de biens détenus au 1^{er} janvier 1991. Le paragraphe 120(5) de la Loi prévoit le calcul du remboursement en fonction d'une «méthode prescrite» énoncée dans le *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire*. La contribuable a présenté deux demandes de remboursement qui ont donné lieu à l'émission, par le sous-ministre du Revenu national, Douanes et Accise, de deux avis de détermination. Elle a déposé un avis d'opposition dans les deux cas, qui a été rejeté au motif qu'elle ne pouvait avoir droit qu'à un remboursement totalisant 8,1 % de la valeur des marchandises en inventaire au 1^{er} janvier 1991. La question en litige consiste à savoir si le *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire* prescrivant un facteur de 8,1 % applicable dans le cas d'un remboursement de la taxe de vente fédérale sur des inventaires de boissons alcooliques outrepassé les pouvoirs conférés par le paragraphe 120(5) de la Loi.

Jugement: l'appel est accueilli.

Les règlements adoptés en vertu du pouvoir réglementaire conféré par la *Loi sur la taxe d'accise* doivent respecter l'objet de la Loi qui exprime ainsi l'intention du législateur. Les principes d'interprétation des lois nous permettent de cerner l'intention du législateur et, par ce fait même, l'objet de la Loi. Un règlement outrepassé le pouvoir réglementaire conféré par le législateur à l'autorité réglementante lorsqu'il ne correspond pas à l'objet de la loi ou de l'article de cette loi conférant ledit pouvoir. La Cour doit prendre garde d'appliquer aux règlements les principes d'interprétation dégagés par la jurisprudence sans d'abord s'interroger sur la portée du pouvoir réglementaire spécifique que confère la législation en cause. Ainsi, il est important de déterminer l'objet du paragraphe 120(5) de la *Loi sur la taxe d'accise*, qui confère à l'autorité réglementante le pouvoir de prendre des règlements dans le but de déterminer la méthode de calcul du remboursement et les facteurs devant être utilisés.

L'objet de l'article 120 est de prévoir un remboursement pour éviter aux contribuables qui ont déjà payé l'ancienne taxe de vente et qui seraient aujourd'hui obligés de verser la TPS de se voir imposer une nouvelle fois sur les mêmes biens. Les dispositions transitoires visent à prévenir certaines

had to pay tax on the same property twice. By the wording used in paragraph 120(3)(a) of the Act, Parliament imposed a duty on the Minister to pay rebates to those entitled to them under that provision and who make application therefor. Subsection 120(5), by use of the word "prescribed", delegates to a regulatory authority the power to make regulations establishing parameters for the effective implementation of the rebate provisions. The use by Parliament of the word "rebate" confirms its intent to require the rebate of a sum of money in its entirety. The purpose of section 120 is to ensure that there would be a procedure for rebating the sales tax paid before January 1, 1991, in order to avoid double taxation of the same property. In the case of alcoholic beverages, that purpose was not achieved. There is a great disparity between the sales tax previously paid, at the rate of 19%, and the rebate (or factor) set at 8.1%. In view of the purpose of the Act, taxpayer did not receive the rebate to which it was entitled, due to the adoption of this factor which was disproportionate in relation to the tax previously paid. The factors mentioned in section 3 of the Regulations have the result, in the plaintiff's particular case, of destroying the purpose of the Act. Given the plaintiff's exceptional situation as importer, distributor, wholesaler and retailer, the 8.1% rebate factor provided for in paragraph 3(h) of the Regulations, adopted under the regulatory power conferred by subsection 120(5) of the Act, is *ultra vires* in that it does not comply with the purposes of that provision. However, since section 120 is *intra vires* in most cases, it should not be ruled invalid so as to create a needless legal void that could not be filled by adopting new regulations. Taxpayer was entitled to a full rebate of the amount claimed.

situations où des contribuables auraient été contraints à payer deux fois une taxe sur un même bien. Par la phraséologie utilisée à l'alinéa 120(3)a) de la Loi, le législateur impose l'obligation au ministre de verser un remboursement à la personne qui y a droit, en vertu de cette disposition, et qui en fait la demande. Par l'utilisation des mots «prescrite» et «prescrits», le paragraphe 120(5) délègue à une autorité réglementante le pouvoir de prendre un règlement afin d'établir les paramètres nécessaires à la bonne marche du remboursement. L'utilisation par le législateur du mot «remboursement» confirme son intention d'obliger la remise d'une somme d'argent dans son intégralité. L'objet de l'article 120 est d'assurer la mise en place d'un mécanisme de remboursement de la taxe de vente payée avant le 1^{er} janvier 1991 afin d'éviter une double imposition des mêmes biens. Dans le cas de boissons alcooliques, ce but n'a pas été atteint. Il existe une grande disparité entre la taxe de vente antérieurement payée, qui était au taux de 19 %, et le taux (ou facteur) de remboursement fixé à 8,1 %. Compte tenu de l'objet de la Loi, la contribuable n'a pas obtenu le remboursement auquel elle aurait dû avoir droit et ce, en raison de l'adoption de ce facteur disproportionné eu égard à la taxe antérieurement payée. Les facteurs prévus à l'article 3 du Règlement ont eu pour effet, dans le cas exclusif de la demanderesse, d'annihiler l'objet de la Loi. Vu la situation exceptionnelle de la demanderesse qui exerce à la fois le rôle d'importateur, de distributeur, de grossiste et de détaillant, le facteur de remboursement de 8,1 % prévu à l'alinéa 3h) du Règlement, adopté en vertu du pouvoir réglementaire prévu au paragraphe 120(5) de la Loi, est *ultra vires* en ce qu'il ne respecte pas l'objet de la disposition en question. Néanmoins, puisque l'article 120 s'avère *intra vires* dans la grande majorité des cas, il ne devrait pas être déclaré inopérant et ce, afin d'éviter un vide juridique inutile qui ne pourrait être comblé par l'adoption d'un nouveau règlement. La contribuable était en droit d'obtenir le plein remboursement de la somme réclamée.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Excise Act*, R.S.C., 1985, c. E-14.
Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 2(1) "prescribed" (as am. by S.C. 1990, c. 45, s. 1), 50(1.1) (as enacted by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 15, s. 19; (2nd Supp.), c. 7, s. 16; S.C. 1989, c. 22, s. 3), 81.2 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52), 118 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 6), 120(1) "inventory" (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 6), "tax-paid goods" (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 6), (3) (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12), (5) (as enacted *idem*), 121 (as enacted *idem*; 1993, c. 27, s. 7; 1994, c. 9, s. 1).
Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations, SOR/91-52, ss. 3, 4.

LOIS ET RÈGLEMENTS

- Loi sur l'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-14.
Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 2(1) «prescrit» (mod. par L.C. 1990, ch. 45, art. 1), 50(1.1) (édicte par L.R.C. (1985) (1^{er} suppl.), ch. 15, art. 19; (2^e suppl.), ch. 7, art. 16; L.C. 1989, ch. 22, art. 3), 81.2 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52), 118 (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 6), 120(1) «inventaire» (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 6), «marchandises libérées de taxe» (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 6), (3) (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12), (5) (édicte, *idem*), 121 (édicte, *idem*; 1993, ch. 27, art. 7; 1994, ch. 9, art. 1).
Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire, DORS/91-52, art. 3, 4.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re), [1998] 1 S.C.R. 27; (1998), 36 O.R. (3d) 418; 154 D.L.R. (4th) 193; 50 C.B.R. (3d) 163; 33 C.C.E.L. (2d) 173; 221 N.R. 241; 106 O.A.C. 1; *Canada v. St. Lawrence Cruise Lines Inc.*, [1997] 3 F.C. 899; (1997), 148 D.L.R. (4th) 480; 215 N.R. 278 (C.A.).

REFERRED TO:

CanadianOxy Chemicals Ltd. v. Canada (Attorney General), [1999] 1 S.C.R. 743; (1999), 171 D.L.R. (4th) 733; 122 B.C.A.C. 1; 133 C.C.C. (3d) 426; 29 C.E.L.R. (N.S.) 1; 23 C.R. (5th) 259; 237 N.R. 373; *Québec (Commission des droits de la personne et des droits de la jeunesse) v. Montréal (City)*; *Québec (Commission des droits de la personne et des droits de la jeunesse) v. Boisbriand (City)*, [2000] 1 S.C.R. 665; (2000), 185 D.L.R. (4th) 385; 50 C.C.E.L. (2d) 247; 253 N.R. 107; *CKOY Ltd. v. Her Majesty The Queen on the relation of Lorne Mahoney*, [1979] 1 S.C.R. 2; (1978), 90 D.L.R. (3d) 1; 43 C.C.C. (2d) 1; 40 C.P.R. (2d) 1; 24 N.R. 254; *Alaska Trainship Corporation et al. v. Pacific Pilotage Authority*, [1981] 1 S.C.R. 261; (1981), 120 D.L.R. (3d) 577; 35 N.R. 271; *Attorney General of Canada v. Silk*, [1983] 1 S.C.R. 335; (1983), 145 D.L.R. (3d) 221; 83 CLC 14,025; 47 N.R. 57.

AUTHORS CITED

New Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles. Oxford: Clarendon Press, 1993, «rebate». *Petit Larousse Illustré*. Paris: Larousse, 1994, «remboursement», «rembourser». *Petit Robert 1: Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*. Paris: Le Robert, 1983, «remboursement», «rembourser».

APPEAL from two notices of decision by the Minister of National Revenue affirming two notices of determination in connection with a claim for a rebate of federal sales tax, made by the plaintiff, on inventory of alcoholic beverages and other goods held by latter as of December 31, 1990 when the former sales tax was replaced by the GST. Appeal allowed.

APPEARANCES:

Claude P. Desaulniers for plaintiff.
Jacques Savary for defendant.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re), [1998] 1 R.C.S. 27; (1998), 36 O.R. (3d) 418; 154 D.L.R. (4th) 193; 50 C.B.R. (3d) 163; 33 C.C.E.L. (2d) 173; 221 N.R. 241; 106 O.A.C. 1; *Canada c. St. Lawrence Cruise Lines Inc.*, [1997] 3 C.F. 899; (1997), 148 D.L.R. (4th) 480; 215 N.R. 278 (C.A.).

DÉCISIONS CITÉES:

CanadianOxy Chemicals Ltd. c. Canada (Procureur général), [1999] 1 R.C.S. 743; (1999), 171 D.L.R. (4th) 733; 122 B.C.A.C. 1; 133 C.C.C. (3d) 426; 29 C.E.L.R. (N.S.) 1; 23 C.R. (5th) 259; 237 N.R. 373; *Québec (Commission des droits de la personne et des droits de la jeunesse) c. Montréal (Ville)*; *Québec (Commission des droits de la personne et des droits de la jeunesse) c. Boisbriand (Ville)*, [2000] 1 R.C.S. 665; (2000), 185 D.L.R. (4th) 385; 50 C.C.E.L. (2d) 247; 253 N.R. 107; *CKOY Ltd. c. Sa Majesté La Reine sur la dénonciation de Lorne Mahoney*, [1979] 1 R.C.S. 2; (1978), 90 D.L.R. (3d) 1; 43 C.C.C. (2d) 1; 40 C.P.R. (2d) 1; 24 N.R. 254; *Alaska Trainship Corporation et autre c. Administration de pilotage du Pacifique*, [1981] 1 R.C.S. 261; (1981), 120 D.L.R. (3d) 577; 35 N.R. 271; *Procureur général du Canada c. Silk*, [1983] 1 R.C.S. 335; (1983), 145 D.L.R. (3d) 221; 83 CLC 14,025; 47 N.R. 57.

DOCTRINE

New Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles. Oxford: Clarendon Press, 1993, «rebate». *Petit Larousse Illustré*. Paris: Larousse, 1994, «remboursement», «rembourser». *Petit Robert 1: Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*. Paris: Le Robert, 1983, «remboursement», «rembourser».

APPEL à l'encontre de deux avis de décision du ministre du Revenu national confirmant deux avis de détermination dans le cadre d'une demande de remboursement, faite par la demanderesse, de la taxe de vente fédérale sur l'inventaire de boissons alcooliques et d'autres marchandises détenues par cette dernière en date du 31 décembre 1990, lorsque l'ancienne taxe de vente a été remplacée par la TPS. Appel accueilli.

ONT COMPARU:

Claude P. Desaulniers pour la demanderesse.
Jacques Savary pour la défenderesse.

SOLICITORS OF RECORD:

McCarthy Tétrault, Montréal, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

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

LEMIEUX J.:

INTRODUCTION

[1] The case at bar concerns an appeal filed by the plaintiff, the Société des alcools du Québec, pursuant to section 81.2 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52] of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15 (the Act) from two notices of decision by the Minister of National Revenue affirming two notices of determination in connection with a claim for a rebate of federal sales tax, made by the plaintiff, on inventory on alcoholic beverages and other goods held by the latter as of December 31, 1990.

FACTS AND APPLICABLE LEGISLATION

[2] The plaintiff is a public undertaking having as its primary function the marketing of alcoholic beverages and control thereof in the province of Quebec. As appears from the evidence in the record, the plaintiff's powers under its enabling legislation are essentially the following:

- The plaintiff has exclusive power in Quebec to import, purchase, distribute and sell at wholesale and retail spirits, wine and beer bottled outside Quebec.
- It has an exclusive right to the initial distribution of all the wine bottled in Quebec.
- The wholesale and retail sale of spirits and of wines and beer bottled outside Quebec is done through the

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

McCarthy Tétrault, Montréal, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Voici les motifs du jugement de la décision rendus en français par

LE JUGE LEMIEUX:

INTRODUCTION

[1] Dans le cadre du présent litige, il s'agit d'un appel déposé par la demanderesse, la Société des alcools du Québec en vertu de l'article 81.2 [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52] de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (la Loi) à l'encontre de deux avis de décision du ministre du Revenu national confirmant deux avis de détermination dans le cadre d'une demande de remboursement de la taxe de vente fédérale, faite par la demanderesse, à l'inventaire sur les boissons alcooliques et autres marchandises détenues par cette dernière en date du 31 décembre 1990.

LES FAITS ET LA LÉGISLATION APPLICABLE

[2] La demanderesse est une entreprise publique ayant comme principale fonction d'effectuer le commerce de boissons alcooliques et d'en assurer la gestion dans la province de Québec. Tel qu'il appert de la preuve aux dossiers, les pouvoirs de la demanderesse en vertu de sa loi constitutive sont essentiellement les suivants:

- La demanderesse a la pouvoir exclusif au Québec d'importer, d'acheter, de distribuer et de vendre en gros et au détail des spiritueux, des vins et des bières embouteillés à l'extérieur du Québec.
- Elle a l'exclusivité de la première distribution de tous les vins embouteillés au Québec.
- La vente en gros et au détail des spiritueux et des vins et bières embouteillés à l'extérieur du Québec se

plaintiff's network of branches and agencies.

- The retail sale of wine bottled in Quebec is done through the plaintiff's network of branches and agencies and by the holders of grocery licences, who are supplied by distributors specifically authorized by the plaintiff for that purpose: the distributors must obtain their supplies exclusively from the plaintiff.

- The plaintiff has the exclusive right to supply wines and spirits to all establishments holding licences from the Régie des permis d'alcool of Quebec and authorizing the sale of alcoholic beverages for on-the-spot consumption at these establishments.

[3] Before April 1990, subsection 50(1.1) [as enacted by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 15, s. 19; (2nd Supp.), c. 7, s. 16; S.C. 1989, c. 22, s. 3] of the Act provided for the collection of a 19 percent sales tax on alcoholic beverages:

50. . . .

(1.1) Tax imposed by subsection (1) is imposed

(a) in the case of wines, and goods on which a duty of excise is imposed under the *Excise Act* or would be if the goods were produced or manufactured in Canada, at the rate of nineteen per cent.

[4] On April 10, 1990 the House of Commons proceeded to adopt Bill C-62, creating as of January 1, 1991 a new type of sales tax, the Goods and Services Tax (the GST), to replace the old sales tax covered by section 50 of the Act, which was paid both by the importer and by the manufacturer and distributor, and not by the consumer of the item or product in question.

[5] Unlike the old sales tax, the GST is a tax on the final consumption at a fixed rate, 7 percent at the time of its adoption, applicable to all goods and services sold in Canada and paid successively at every stage of the production and distribution of goods. This tax is a tax on final consumption in that it is generally paid

fait dans le réseau de succursales et d'agences de la demanderesse.

- La vente au détail des vins embouteillés au Québec se fait dans le réseau de succursales et d'agences de la demanderesse ainsi que par des détenteurs de permis d'épicerie qui sont approvisionnés par des distributeurs spécifiquement autorisés à cet effet par la demanderesse. Les distributeurs doivent s'approvisionner exclusivement de la demanderesse.

- La demanderesse a l'exclusivité d'approvisionnement en vins et spiritueux de tous les établissements qui détiennent des permis de la Régie des permis d'alcool du Québec et autorisant la vente de boissons alcooliques pour consommation sur les lieux de ces établissements.

[3] Avant avril 1990, le paragraphe 50(1.1) [édicte par L.R.C. (1985) (1^{er} suppl.), ch. 15, art. 19; (2^e suppl.), ch. 7, art. 16; L.C. 1989, ch. 22, art. 3] de la Loi prévoyait le prélèvement d'une taxe de vente de 19 % sur les boissons alcooliques:

50. [. . .]

(1.1) La taxe prévue au paragraphe (1) est imposée aux taux suivants :

a) dix-neuf pour cent, dans le cas d'une part des vins, d'autre part des marchandises sur lesquelles un droit d'accise est imposé en vertu de la *Loi sur l'accise* ou le serait si elles étaient produites ou fabriquées au Canada;

[4] Le 10 avril 1990, la Chambre des communes procéda à l'adoption du projet de loi C-62 instaurant au 1^{er} janvier 1991, une nouvelle forme de taxe de vente soit la Taxe sur les Produits et Services (TPS) et ce, afin de remplacer l'ancienne taxe de vente prévue à l'article 50 de la Loi qui était acquittée tant par l'importateur que par le manufacturier et le distributeur et non par le consommateur de l'article ou du produit visé.

[5] À la différence de l'ancienne taxe de vente, la TPS est une taxe sur la consommation finale ayant un taux fixe, 7 % à l'époque de son adoption, applicable sur tous les biens et services vendus au Canada et acquittée successivement à toutes les étapes de production et de distribution des produits. Cette taxe consti-

ultimately by the consumer. Through procedures provided for in the Act, persons engaging in commercial activity who are involved in one of the stages of producing or distributing a taxable product may generally request reimbursement of the tax paid through the input tax credit.

[6] To resolve uncertainty resulting from the tax change, Parliament adopted certain transitional provisions, including a provision authorizing a rebate of the old sales tax, when the latter had been paid, on inventories of goods held as of January 1, 1991 by registered merchants, distributors and importers within the meaning of the Act.

[7] To indicate the framework necessary for interpreting these transitional provisions, subsection 120(1) [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 6] of the Act provided definitions of “inventory” and “tax-paid goods”:

120. (1) . . .

. . .

“inventory” of a person as of any time means items of tax-paid goods that are described in the person’s inventory in Canada at that time and that are

(a) held at that time for sale, lease or rental separately, for a price or rent in money, to others in the ordinary course of a commercial activity of the person, or

(b) building materials held at that time for use by the person in a business of constructing, renovating or improving buildings or structures carried on by the person, but not including any such goods that before that time have been incorporated into new construction or a renovation or improvement or have otherwise been delivered to a construction, renovation or improvement job site,

and that are not

(c) capital properties of the person,

(d) held by the person for use in the construction, renovation or improvement of property that is or is to be capital property of the person, or

tue une taxe sur la consommation finale en ce qu’elle est généralement acquittée, en bout de compte, par le consommateur. En effet, par l’entremise de mécanismes prévus à la Loi, les personnes qui exercent une activité commerciale intervenant dans l’une des étapes de la production ou de la distribution d’une fourniture taxable peuvent, généralement, demander un remboursement de la taxe payée par le biais du crédit sur les intrants.

[6] Afin de palier aux impondérables résultant du changement de taxe, le législateur prévoit certaines dispositions transitoires dont une disposition autorisant le remboursement de l’ancienne taxe de vente, lorsque cette dernière avait été payée, sur les inventaires de biens détenus au 1^{er} janvier 1991 par les commerçants, distributeurs et importateurs inscrits au sens de la Loi.

[7] Afin de fixer les balises nécessaires à l’interprétation de ces dispositions transitoires, le paragraphe 120(1) [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 6] de la Loi fournit les définitions d’«inventaire» et de «marchandises libérées de taxe»:

120. (1) [. . .]

[. . .]

«inventaire» État descriptif des marchandises libérées de taxe d’une personne à un moment donné qui figurent à l’inventaire de la personne au Canada à ce moment et qui, à ce même moment, selon le cas :

a) sont destinées à être vendues ou louées séparément pour un prix ou un loyer en argent, dans le cours normal d’une activité commerciale de la personne;

b) sont des matériaux de construction réservés à l’usage de la personne dans le cadre d’une entreprise de construction, de rénovation ou d’amélioration de bâtiments ou de constructions qu’elle exploite, à l’exclusion de telles marchandises qui, avant ce moment, faisaient partie de constructions nouvelles ou de rénovations ou d’améliorations ou ont autrement été livrées à un chantier de construction, de rénovation ou d’amélioration.

Ne sont pas de telles marchandises :

c) les immobilisations de la personne;

d) les marchandises que la personne destine à la construction, à la rénovation ou à l’amélioration d’un bien qui est son immobilisation ou doit le devenir;

(e) included in the description of any other person's inventory at that time;

“tax-paid goods” means goods, acquired before 1991 by a person, that have not been previously written off in the accounting records of the person's business for the purposes of the *Income Tax Act* and that are, as of the beginning of January 1, 1991,

(a) new goods that are unused,

(b) remanufactured or rebuilt goods that are unused in their condition as remanufactured or rebuilt goods, or

(c) used goods

and on the sale price or on the volume sold of which tax (other than tax payable in accordance with subparagraph 50(1)(a)(ii)) was imposed under subsection 50(1), was paid and is not, but for this section, recoverable.

[8] Subsection 120(5) [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12] of the Act provides for calculation of the rebate as follows:

120. . . .

(5) Subject to subsection (8), for the purposes of subsection (3), the rebate payable to a person in respect of the person's inventory as of the beginning of January 1, 1991 is, subject to subsection 337(7), the amount determined by a prescribed method using prescribed tax factors.

[9] The said “prescribed method” was set out in the *Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations*, SOR/91-52 (the Regulations) created by the then Minister of Finance, the relevant sections of which are as follows:

3. For the purposes of subsection 120(5) of the Act, the prescribed tax factors in respect of the following classes of goods are:

(a) in the case of goods included in Schedule IV to the Act, 5.6%;

(b) in the case of gasoline, the rate of tax under Part VI of the Act applicable on December 31, 1990 in respect of unleaded gasoline;

(c) in the case of diesel fuel, the rate of tax under Part VI of the Act applicable on December 31, 1990 in respect of diesel fuel;

e) les marchandises figurant à l'inventaire d'une autre personne à ce moment.

«marchandises libérées de taxe» Marchandises, acquises par une personne avant 1991, qui n'ont jamais été radiées des livres comptables de l'entreprise de la personne pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont le prix de vente ou la quantité vendue a été frappé de la taxe prévue au paragraphe 50(1) (sauf la taxe payable en conformité avec le sous-alinéa 50(1)a(ii)), laquelle a été payée et serait irrécouvrable en l'absence du présent article, et qui sont, au début du 1^{er} janvier 1991:

a) des marchandises neuves qui n'ont jamais servi;

b) des marchandises qui ont été refabriquées ou reconstruites et qui n'ont jamais servi depuis;

c) des marchandises d'occasion.

[8] Le paragraphe 120(5) [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12] de la Loi prévoit le calcul du remboursement de la façon suivante:

120. [. . .]

(5) Sous réserve du paragraphe (8) et pour l'application du paragraphe (3), le remboursement à verser à une personne relativement à son inventaire au début du 1^{er} janvier 1991 correspond, sous réserve du paragraphe 337(7), au montant calculé selon une méthode prescrite utilisant des facteurs prescrits.

[9] Ladite «méthode prescrite» fut élaborée dans le *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire*, DORS/91-52 (le Règlement) créé par la ministre des Finances de l'époque, dont les articles pertinents sont les suivants:

3. Pour l'application du paragraphe 120(5) de la Loi, sont visés les facteurs suivants quant aux catégories données de marchandises:

a) pour les marchandises mentionnées à l'annexe IV de la Loi, 5,6 %;

b) pour l'essence, le taux de taxe prévu à la partie VI de la Loi et applicable à l'essence sans plomb le 31 décembre 1990;

c) pour le combustible diesel, le taux de taxe prévu à la partie VI de la Loi et applicable à ce combustible le 31 décembre 1990;

(d) in the case of propane, 1.4%;

(e) in the case of mobile homes and modular building units, 2.8%;

(f) in the case of motor vehicles designed for highway use, 11.1%;

(g) in the case of software products, 8.1%; and

(h) in any other case, 8.1%.

4. For the purposes of subsection 120(5) of the Act, the rebate in respect of a person's inventory is

(a) the total of all amounts each of which is determined for a class of goods, by the formula

$$A \times B$$

where

A is the prescribed tax factor in respect of the class of goods; and

B is

(i) where the class of goods is gasoline or diesel fuel, the number of litres of gasoline or diesel fuel, as the case may be, that form part of the inventory,

(ii) where the class of goods is software products, the total value of the computer carrier media, excluding the value of instructions or data stored thereon, that form part of the inventory or the product obtained when \$5 is multiplied by the number of those computer carrier media, and

(iii) in any other case, the total value of goods in the class (other than used goods) that form part of that inventory, as that total value would be required to be determined at the beginning of January 1, 1991 for the purpose of computing the person's income from a business for the purposes of the *Income Tax Act*; [Emphases mine.]

[10] To obtain the rebate contemplated by the Act on its whole inventory of alcoholic beverages held at January 1, 1991 the plaintiff submitted two rebate claims to Revenue Canada using the GST 207F forms.

[11] The first form, dated February 19, 1991, claimed the sum of \$11,877,812.21 and the second form, related to the first rebate claim and dated October 1, 1991, requested a total rebate of

d) pour le propane, 1,4 %;

e) pour les maisons mobiles et bâtiments modulaires, 2,8 %;

f) pour les véhicules à moteur conçus pour servir sur les routes, 11,1 %;

g) pour les produits logiciels, 8,1 %;

h) pour les autres marchandises, 8,1 %.

4. Pour l'application du paragraphe 120(5) de la Loi, le remboursement à verser à une personne relativement à son inventaire correspond :

a) soit au total des montants calculés pour chaque catégorie de marchandises selon la formule :

$$A \times B$$

où:

A représente le facteur applicable à la catégorie de marchandises;

B représente :

(i) s'il s'agit d'essence ou de combustible diesel, le nombre de litres d'essence ou de litres de combustible figurant à l'inventaire,

(ii) s'il s'agit de produits logiciels, soit la valeur globale des supports de transmission de données figurant à l'inventaire, à l'exclusion de la valeur des instructions ou des données enregistrées sur ces supports, soit le produit de la multiplication du nombre de ces supports par 5 \$,

(iii) sinon, la valeur globale des marchandises de la catégorie figurant à l'inventaire, à l'exclusion des marchandises d'occasion, telle qu'elle devrait être déterminée au début du 1^{er} janvier 1991 aux fins du calcul du revenu d'entreprise de la personne pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; [Mcs soulignés.]

[10] Afin d'obtenir le remboursement prévu par la Loi sur l'ensemble de son inventaire de boissons alcooliques détenu au 1^{er} janvier 1991, la demanderesse adressa à Revenu Canada deux demandes de remboursement prenant la forme de formulaires TPS 207F.

[11] Le premier formulaire, daté du 19 février 1991, réclamait la somme de 11 877 812,21 \$ et en complément de la première demande de remboursement, le deuxième formulaire, daté du 1^{er} octobre 1991 requé-

\$733,110.06. The said amounts claimed corresponded essentially to the tax of 19 percent paid on the inventory of alcoholic beverages held by the plaintiff at January 1, 1991.

First rebate claim: file T-1251-92

[12] In the case of the first rebate claim mentioned above, dated July 16, 1991, the Deputy Minister of National Revenue, Customs and Excise, proceeded to issue a notice of determination in which he authorized the rebate of \$5,099,099.73, excluding interest.

[13] On October 8, 1991 the plaintiff filed a notice of objection to the said notice of determination.

[14] On March 18, 1992 the Minister of National Revenue by a notice of decision informed the plaintiff that its objection had been dismissed primarily on the ground that it could only be entitled to a rebate totalling 8.1 percent of the value of goods in inventory held as of January 1, 1991, not a rebate corresponding to 19 percent of the said value of the goods, despite the fact that a tax of 19 percent had actually been levied on the said inventory.

[15] On May 28, 1992, following receipt of this decision, the plaintiff appealed to this Court.

Second rebate claim: file T-903-93

[16] A notice of determination was also issued by the Deputy Minister of National Revenue, Customs and Excise, on November 22, 1991 in respect of the second rebate claim, allowing a rebate of \$312,536.40 not including interest.

[17] On February 7, 1992 the plaintiff filed a notice of objection to the said notice of determination. On March 5, 1993 the Minister of National Revenue, by notice of decision, allowed the plaintiff's objection in

rait un remboursement total de 733 110,06 \$. Ces dites sommes réclamées correspondent essentiellement à la taxe payée de 19 % sur l'inventaire de boissons alcooliques possédé par la demanderesse au 1^{er} janvier 1991.

Première demande de remboursement: dossier T-1251-92

[12] Dans le cas de la première demande de remboursement susmentionnée, en date du 16 juillet 1991, le sous-ministre du Revenu national, Douanes et Accise procéda à l'émission d'un avis de détermination où il autorisa le remboursement d'une somme de 5 099 099,73\$ excluant les intérêts.

[13] Le 8 octobre 1991, la demanderesse déposa un avis d'opposition à l'encontre dudit avis de détermination.

[14] Le 18 mars 1992, le ministre du Revenu national informait la demanderesse, par avis de décision, que son opposition était rejetée au motif principal qu'elle ne pouvait avoir droit qu'à un remboursement totalisant 8,1 % de la valeur des marchandises en inventaire au 1^{er} janvier 1991 et non à un remboursement correspondant à 19 % de ladite valeur des marchandises et ce, malgré le fait qu'une taxe de 19 % avait été bel et bien prélevée sur ledit inventaire.

[15] Suite à la réception de cet avis de décision, la demanderesse en appela, le 28 mai 1992, devant cette Cour.

Deuxième demande de remboursement: dossier T-903-93

[16] Pour ce qui est de la deuxième demande de remboursement, un avis de détermination fut également émis par le sous-ministre du Revenu national, Douanes et Accise le 22 novembre 1991 accordant un remboursement au montant de 312 536, 40\$ excluant les intérêts.

[17] Le 7 février 1992, la demanderesse déposa un avis d'opposition à l'encontre du dit avis de détermination. Le 5 mars 1993, le ministre du Revenu national, par avis de décision, accepta en partie l'opposition

part and granted a further rebate of \$59,381.91, repeating the same reason as in the preceding notice of decision.

[18] The plaintiff also appealed the Minister's decision to this Court on April 22, 1993.

[19] For the sake of convenience the two cases, T-1251-92 and T-903-93, were heard concurrently; the evidence submitted to this Court will thus apply in both cases.

PLAINTIFF'S ARGUMENTS

[20] The plaintiff submitted that paragraph 3(h) and subparagraph 4(a)(iii) of the Regulations are *ultra vires* the regulatory powers conferred by the Act in that they are discriminatory, unfair, unreasonable and not consistent with the purpose of the Act.

[21] The plaintiff maintained that the imposition of a single rebate factor, 8.1 percent, for all taxable goods not specifically covered by the Regulations, when in reality certain goods coming within this category were taxed at a rate considerably above 8.1 percent, such as alcoholic beverages at 19 percent.

[22] Further, the plaintiff also pointed to the disparities in rebates existing between itself and its commercial intermediaries, such as authorized distributors, grocers, authorized agents and holders of on-the-spot consumption licences, since it has to increase its prices substantially before selling them to its intermediaries. Further, the plaintiff argued that the defendant had unjustly enriched herself at its expense by imposing on it a heavier tax burden than on its intermediaries, who were also entitled to rebates on alcoholic beverage inventories.

[23] Additionally, the plaintiff noted that the imposition of an 8.1 percent rebate factor allowed it to recover barely half the old federal sales tax which it had actually paid on its alcoholic beverage inventory before December 31, 1990.

de la demanderesse et accorda un remboursement supplémentaire de 59 381,91\$ en réitérant le même motif que dans l'avis de décision précédent.

[18] La demanderesse en appela également de la décision du ministre, le 22 avril 1993, devant cette Cour.

[19] Pour des raisons de commodité, les deux dossiers, soit le T-1251-92 et le T-903-93 furent entendus en même temps; la preuve faite devant moi valant ainsi dans le cadre des deux dossiers.

ARGUMENTS DE LA DEMANDERESSE

[20] La demanderesse soumet que l'alinéa 3h) et le sous-alinéa 4a)iii) du Règlement sont *ultra vires* des pouvoirs de réglementation conférés par la Loi en ce qu'ils sont discriminatoires, injustes, déraisonnables et non conformes à l'objet de la Loi.

[21] En effet, la demanderesse soutient que l'imposition d'un facteur unique et uniforme de remboursement, soit 8,1 % pour tous les cas de biens taxables non spécifiquement prévus par le règlement alors qu'en réalité certains biens tombant sous cette catégorie ont été taxés à un taux nettement supérieur à 8,1 %, telles les boissons alcoolisées à 19 %.

[22] En outre, la demanderesse soulève également les disparités de remboursement existant entre elle-même et ses intermédiaires de commerce tels les distributeurs autorisés, les épiciers, ses agents autorisés et les détenteurs de permis pour consommation sur place puisqu'elle doit majorer ses prix de façon substantielle avant de les vendre à ses intermédiaires. De plus, la demanderesse soutient que la défenderesse s'enrichit injustement à son détriment en lui imposant un fardeau fiscal plus lourd qu'à ses intermédiaires ayant eu également droit à des remboursements sur des inventaires de boissons alcooliques.

[23] Par ailleurs, la demanderesse souligne le fait que l'imposition d'un facteur de remboursement de 8,1 % ne lui permet de récupérer qu'à peine la moitié de l'ancienne taxe de vente fédérale qu'elle a effectivement payée sur ses inventaires de boissons alcooliques avant le 31 décembre 1990.

[24] Finally, the plaintiff stated that the Regulations were clearly contrary to the purpose of the section in the statute, which is to rebate federal sales tax on inventory held as of January 1, 1991 so as to avoid double taxation of the latter.

POINT AT ISSUE

[25] Are the *Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations*, *supra*, making an 8.1 percent factor applicable to rebates of federal sales tax on alcoholic beverage inventories *ultra vires* the powers conferred by subsection 120(5) of the Act?

ANALYSIS

Concept of *ultra vires* and purpose of enabling Act

[26] As the courts have held many times, regulations are the means by which Parliament, by adopting legislation providing for the existence of a regulatory power, authorizes an entity known as a “regulatory authority” to create a coherent system of rules which have the force of law so as to ensure that the said legislation delegating the regulatory power is properly implemented.

[27] It goes without saying that the regulations adopted under the regulatory power conferred by the said Act must comply with the purpose of the Act, which thus expresses the intention of Parliament.

[28] The rules of statutory interpretation recently reiterated by the Supreme Court of Canada in *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27 [at pages 40-41], are the means of clarifying Parliament’s intention, and thereby the purpose of the Act:

Although much has been written about the interpretation of legislation (see, e.g., Ruth Sullivan, *Statutory Interpretation* (1997); Ruth Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes* (3rd ed. 1994) (hereinafter “*Construction of Statutes*”); Pierre-André Côté, *The Interpretation of Legislation in Canada* (2nd ed. 1991)), Elmer Driedger in *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983) best encapsulates the approach upon which I prefer to rely. He recognizes that statutory

[24] Finalement, la demanderesse affirme que le règlement va clairement à l’encontre de l’objet de l’article de Loi qui est de rembourser la taxe de vente fédérale sur les inventaires détenus au 1^{er} janvier 1991 afin d’éviter la double taxation de ces derniers.

LA QUESTION EN LITIGE

[25] Est-ce que le *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l’inventaire*, précité, prescrivant un facteur de 8.1 % applicable dans le cas d’un remboursement de la taxe de vente fédérale sur des inventaires de boissons alcooliques est *ultra vires* des pouvoirs conférés par le paragraphe 120(5) de la Loi?

ANALYSE

La notion d’*ultra vires* et l’objet de la loi habilitante

[26] Tel que les cours de justice l’ont exprimé à de nombreuses reprises, le règlement est le véhicule par lequel le législateur autorise, par l’adoption d’une disposition législative prévoyant l’existence du pouvoir réglementaire, une certaine entité appelée «autorité réglementante» à établir un système cohérent de règles, ayant force de loi, afin de s’assurer de la bonne application de ladite loi déléгатrice de ce pouvoir réglementaire.

[27] Il va donc de soi que les règlements adoptés en vertu du pouvoir réglementaire conféré par ladite loi se doivent de respecter l’objet de la loi qui exprime ainsi l’intention du législateur.

[28] Les principes d’interprétation des lois réitérés récemment par la Cour suprême du Canada dans *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27 [aux pages 40 et 41], nous permettent de cerner l’intention du législateur et par ce fait même, l’objet de la Loi:

Bien que l’interprétation législative ait fait couler beaucoup d’encre (voir par ex. Ruth Sullivan, *Statutory Interpretation* (1997); Ruth Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes* (3^e éd. 1994) (ci-après «*Construction of Statutes*»); Pierre-André Côté, *Interprétation des lois* (2^e éd. 1990)), Elmer Driedger dans son ouvrage intitulé *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983) résume le mieux la méthode que je privilégie. Il reconnaît que l’interprétation législative

interpretation cannot be founded on the wording of the legislation alone. At p. 87 he states:

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.

[29] This viewpoint has also been confirmed in two other recent judgments of the Supreme Court of Canada: *CanadianOxy Chemicals Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1999] 1 S.C.R. 743; and *Québec (Commission des droits de la personne et des droits de la jeunesse) v. Montréal (City); Québec (Commission des droits de la personne et des droits de la jeunesse) v. Boisbriand (City)*, [2000] 1 S.C.R. 665.

[30] Accordingly, it has been held that a regulation goes beyond or is *ultra vires* the regulatory power conferred by Parliament on the regulatory authority when, *inter alia*, the regulations adopted are not consistent with the purpose of the Act and section of the Act conferring the said power.

[31] The Supreme Court of Canada has laid down this principle in many well-known judgments still applied today, such as *CKOY Ltd. v. Her Majesty The Queen on the relation of Lorne Mahoney*, [1979] 1 S.C.R. 2; *Alaska Trainship Corporation et al. v. Pacific Pilotage Authority*, [1981] 1 S.C.R. 261; and *Attorney General of Canada v. Silk*, [1983] 1 S.C.R. 335.

[32] Recently, the Federal Court of Appeal *per* Décary J.A. restated the concept of *ultra vires* in broad outline in *Canada v. St. Lawrence Cruise Lines Inc.*, [1997] 3 F.C. 899, at pages 912-914:

The first thing that must be done when the validity of a regulation has been challenged is to construe the enabling statute. We must be careful not to apply the principles of interpretation laid down in the case law to the regulations without first considering the scope of the specific grant of regulatory power made by the legislation in question. As Lord Reid observed in *Padfield v. Minister of Agriculture, Fisheries and Foods*:

Parliament must have conferred the discretion with the intention that it should be used to promote the policy and

ne peut pas être fondée sur le seul libellé du texte de loi. À la p. 87, il dit:

[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.

[29] Ce point de vue fut d'ailleurs confirmé dans deux autres décisions récentes de la Cour suprême du Canada: *CanadianOxy Chemicals Ltd. c. Canada (Procureur général)*, [1999] 1 R.C.S. 743; et *Québec (Commission des droits de la personne et des droits de la jeunesse) c. Montréal (Ville); Québec (Commission des droits de la personne et des droits de la jeunesse) c. Boisbriand (Ville)*, [2000] 1 R.C.S. 665.

[30] Ainsi, on détermine qu'un règlement est au-delà ou *ultra vires* des pouvoirs réglementaires conférés par le législateur à l'autorité réglementante lorsque, entre autres, les règlements adoptés ne correspondent pas à l'objet de la loi ou de l'article de cette loi conférant ledit pouvoir.

[31] La Cour suprême du Canada a établi ce principe dans de nombreuses décisions fort célèbres et toujours utilisées de nos jours, telles que *CKOY Ltd. c. Sa Majesté La Reine sur la dénonciation de Lorne Mahoney*, [1979] 1 R.C.S. 2; *Alaska Trainship Corporation et autre c. Administration du pilotage du Pacifique*, [1981] 1 R.C.S. 261; et *Procureur général du Canada c. Silk*, [1983] 1 R.C.S. 335.

[32] Récemment, la Cour d'appel fédérale, sous la plume du juge Décary, réitérait les grands principes de la notion d'*ultra vires* dans *Canada c. St. Lawrence Cruise Lines Inc.*, [1997] 3 C.F. 899, aux pages 912 à 914:

La première démarche qui s'impose lorsque la validité d'un règlement est attaquée, est d'interpréter la loi habilitante. Il faut prendre garde d'appliquer aux règlements les principes d'interprétation dégagés par la jurisprudence sans d'abord s'interroger sur la portée du pouvoir réglementaire spécifique que confère la législation en cause. Ainsi que le notait lord Reid dans *Padfield v. Minister of Agriculture, Fisheries and Foods*:

[TRADUCTION] Le Parlement a dû attribuer ce pouvoir discrétionnaire avec l'intention qu'il soit exercé pour

objects of the Act; the policy and objects of the Act must be determined by construing the Act as a whole and construction is always a matter of law for the court. In a matter of this kind it is not possible to draw a hard and fast line, but if the Minister, by reason of his having misconstrued the Act or for any other reason, so uses his discretion as to thwart or run counter to the policy and objects of the Act, then our law would be very defective if persons aggrieved were not entitled to the protection of the court. So it is necessary first to construe the Act.

In *Roncarelli v. Duplessis*, Rand J. wrote:

In public regulation of this sort there is no such thing as absolute and untrammelled "discretion", that is that action can be taken on any ground or for any reason that can be suggested to the mind of the administrator; no legislative Act can, without express language, be taken to contemplate an unlimited arbitrary power exercisable for any purpose, however capricious or irrelevant, regardless of the nature or purpose of the statute . . . [T]here is always a perspective within which a statute is intended to operate; and any clear departure from its lines or objects is just as objectionable as fraud or corruption. Could an applicant be refused a permit because he had been born in another province, or because of the colour of his hair? The ordinary language of the legislature cannot be so distorted.

As well, in *Montréal (City of) v. Arcade Amusements Inc. et al.*, Beetz J. adopted the following observation by Louis-Philippe Pigeon in *Rédaction et interprétation des lois*:

[TRANSLATION] Another important observation has to be made regarding the regulatory power. It is the following: the power to make regulations does not include a power to adopt discriminatory provisions. In other words, unless the legislation authorizing it states the contrary a regulation must apply to everyone in the same way. If the intent is to make a distinction, this must be stated.

. . .

We were told by counsel for the respondent that the impugned regulations were made with the objective of raising revenue and reducing the deficit. She added, at the hearing, that the charges are imposed on the appellant company, regardless of what particular use it makes of the port facilities: it is not, she said, a user fee. The objective of the Governor in Council is not in dispute in the instant case. The issue here is therefore not what motives guided the Governor in Council, but rather whether the objective is

promouvoir la politique et les objets de la Loi. La politique et les objets de la Loi doivent être déterminés en interprétant la Loi dans son ensemble et l'interprétation est toujours une question de droit pour la cour. Dans une affaire semblable, il n'est pas possible de fixer des limites précises et inflexibles, mais si le ministre, parce qu'il a mal interprété la Loi ou pour toute autre raison, exerce son pouvoir discrétionnaire de façon à contrecarrer la politique ou les objets de la Loi ou à aller à l'encontre de ceux-ci, alors notre droit accuserait une grave lacune si les personnes qui en subissaient des préjudices n'avaient pas droit à la protection de la cour. Il est donc nécessaire de procéder d'abord à l'interprétation de la Loi.

Le juge Rand, dans *Roncarelli v. Duplessis*, s'était exprimé en ces termes:

[TRADUCTION] Dans une réglementation publique de cette nature, il n'y a rien de tel qu'une «discretion» absolue et sans entraves, c'est-à-dire celle où l'administrateur pourrait agir pour n'importe quel motif ou pour toute raison qui se présenterait à son esprit; une loi ne peut, si elle ne l'exprime expressément, s'interpréter comme ayant voulu conférer un pouvoir arbitraire illimité pouvant être exercé dans n'importe quel but, si fantaisiste et hors de propos soit-il, sans avoir égard à la nature ou au but de cette loi . . . Une loi doit toujours s'entendre comme s'appliquant dans une certaine optique, et tout écart manifeste de sa ligne ou de son objet est tout aussi répréhensible que la fraude ou la corruption. Pourrait-on refuser un permis à celui qui le demande sous le prétexte qu'il est né dans une autre province, ou à cause de la couleur de ses cheveux? On ne peut fausser ainsi la forme courante d'expression de la législation.

Le juge Beetz, dans *Montréal (Ville de) c. Arcade Amusements Inc. et autres* avait par ailleurs fait sienne l'observation suivante de Louis-Philippe Pigeon dans *Rédaction et interprétation des lois*:

Il est une autre observation importante à faire sur la question du pouvoir de réglementation. C'est la suivante: le pouvoir de faire des règlements ne permet pas d'établir des dispositions discriminatoires. Autrement dit, un règlement doit, à moins que le texte qui l'autorise dise le contraire, s'appliquer à tout le monde de la même façon. Si l'on veut pouvoir faire des distinctions il faut le dire.

[. . .]

Le règlement attaqué a été adopté, nous dit la procureure de l'intimée, dans le but d'accroître les recettes et de réduire le déficit. Elle ajoutera à l'audience que les droits imposés le sont à l'entreprise appelante peu importe l'usage précis qu'elle fait des installations portuaires: ce n'est pas, nous dit-elle, un droit d'usage (*a user fee*). L'objectif recherché par le gouverneur en conseil n'est pas contesté en l'espèce. Il ne s'agit donc pas ici de rechercher quels motifs animaient le gouverneur en conseil, mais de déterminer si

consistent with what the enabling statute authorizes. [My emphasis; citations omitted.]

[33] Accordingly, after hearing the parties' arguments, I must determine the purpose of subsection 120(5) of the Act, which confers on the regulatory authority the power to make regulations to determine the method for calculating the rebate and the factors to be used.

Purpose of section 120 of Act—context of transitional provisions

[34] First, I note that at the hearing of the case at bar counsel for the defendant admitted the purpose of section 120 of the Act. As the hearing had the benefit of the presence of an official stenographer, I will take advantage of this to quote certain passages from the hearing of March 30, 2000, at page 9:

[TRANSLATION]

BY THE COURT:

But to continue as to the true nature of this provision, it is thus a provision giving the right to certain individuals, certain companies—to use the word you used—have a rebate on tax-paid goods.

MR. SAVARY:

That's right. And the purpose of all that, if you look at it, your Honour, is to adjust the two plans to avoid double taxation of the consumer. Now, if we had been in a different budgetary situation, perhaps at that time, the \$2.8 billion or \$3.3 billion, as my colleague noted, which was finally spent, could have been kept and there would not have been any adjustment measures to avoid consumers being overtaxed or subject to double taxation at the federal level.

BY THE COURT:

But according to you, then, you are adopting your colleague's argument in saying that the purpose of this section . . . which is double taxation.

MR. SAVARY:

Ah, I agree entirely with my colleague in that respect. It is to avoid the consumer having to pay the excise tax twice . . . or the federal tax in effect at the time, which was imposed on goods that were in inventory at December 31, 1990.

[35] Accordingly, the two parties agreed that the purpose of section 120 was to avoid the taxpayers in

l'objectif recherché est conforme à ceux qu'autorise la loi habilitante. [Mes soulignés; citations omises.]

[33] Ainsi, après avoir entendu les plaidoiries des parties, je me dois de déterminer l'objet du paragraphe 120(5) de la Loi, qui confère à l'autorité réglementante le pouvoir de faire des règlements dans le but de déterminer la méthode de calcul du remboursement et les facteurs devant être utilisés.

L'objet de l'article 120 de la Loi—le contexte des dispositions transitoires

[34] Je note dans un premier temps que lors de l'audition du présent litige, l'avocat de la défendresse a admis l'objet de l'article 120 de la Loi. L'audition ayant bénéficié de la présence d'un sténographe officiel, j'en profiterai donc pour citer quelques extraits provenant de l'audition du 30 mars 2000, à la page 9:

LA COUR:

Mais poursuivant ma pensée vis-à-vis la vraie nature de cette disposition, donc, c'est une disposition qui donne le droit à certains individus, certaines sociétés, de—pour me servir du mot que vous utilisez—d'une ristourne sur les marchandises libérés de taxes.

Me SAVARY:

C'est ça. Et le but de tout ça, si on le regarde, monsieur le juge, c'est d'arrimer les deux régimes pour éviter une double taxation auprès du consommateur. Maintenant, si nous avons été dans un autre contexte budgétaire, peut-être qu'à ce moment-là, le 2.8 milliards \$, ou le 3.3 milliards \$, comme dit mon confrère, qui aurait finalement été déboursé, aurait été conservé et il n'y aurait pas eu de mesures d'arrimage pour éviter que les consommateurs soient surtaxés ou taxés doublement au niveau fédéral.

LA COUR:

Mais d'après vous, donc, vous rejoignez l'argument de votre confrère pour dire que le but, l'objet de cette section qui est la double taxe.

Me SAVARY:

Ah, je suis entièrement d'accord avec mon confrère là-dessus. C'est d'éviter que le consommateur ait à payer deux fois la taxe d'accise [. . .] ou la taxe fédérale qui était en vigueur à l'époque et qui avait été imposée sur les produits qui étaient en stock au 31 décembre 1990.

[35] Ainsi donc, les deux parties s'entendent pour dire que l'objet de l'article 120 est d'éviter aux

question, who had already paid the old sales tax on goods in inventory, having to pay again on the same goods, since they would be subject to the new taxation system of the GST, without receiving a full rebate. However, I must determine the veracity of this assertion by applying the aforementioned rules of interpretation.

[36] Accordingly, I note that section 120 is to be found in Part VIII of the Act, which has the title “Transitional” and contains six sections. It is thus clear that these sections were necessarily intended to ensure easier passage of the new provisions.

[37] Additionally, after reading the six sections I find that section 118 [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 6] is designed to avoid the re-taxation of certain goods sold by a licensed wholesaler or manufactured or produced in Canada that had not been delivered to the purchaser before January 1, 1991, and the property in which had not passed before that date. Then, I note that sections 120 and 121 [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1993, c. 27, s. 7; 1994, c. 9, s. 1] deal with the rebate of certain sales taxes, namely the sales tax on inventory and on new housing. Accordingly, we note that the transitional provisions clearly appear to be intended to cover certain situations in which various taxpayers would have had to pay tax on the same property twice.

[38] I also note that in paragraph 120(3)(a) [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12] of the Act, Parliament, by the wording used, appears to be clearly imposing a duty on the Minister to pay a rebate to persons who are entitled to it under that provision and apply for it. For greater clarity, I reproduce the text:

120. . . .

(3) Subject to this section, where a person who, as of January 1, 1991, is registered under Subdivision d of Division V of Part IX has any tax-paid goods in inventory at the beginning of that day,

contribuables visés, ayant déjà payé l'ancienne taxe de vente sur les biens en inventaire, de se voir imposer une nouvelle fois sur les mêmes biens, puisqu'assujettis au nouveau système de taxation que constitue la TPS et ce, sans bénéficier d'un remboursement intégral. Toutefois, je dois m'assurer de la véracité de cette assertion en appliquant les principes d'interprétation susmentionnés.

[36] Je remarque donc que l'article 120 se trouve à la partie VIII de la Loi qui porte le titre de dispositions transitoires et qui comporte six articles. Ainsi, il est clair que ces articles visent nécessairement à assurer un passage plus aisé des nouvelles dispositions.

[37] Par ailleurs, après lecture des six articles, je constate que l'article 118 [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 6] permet d'éviter que ne soit imposé de nouveau certaines marchandises vendues par un marchand en gros titulaire d'une licence ou fabriquées ou produites au Canada qui ne sont pas livrées à l'acheteur avant le 1^{er} janvier 1991 et dont la propriété ne lui est pas transmise avant cette même date. Ensuite, je remarque que les articles 120 et 121 [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1993, ch. 27, art. 7; 1994, ch. 9, art. 1] traitent du remboursement de certaines taxes de vente, soit la taxe de vente à l'inventaire et sur les maisons neuves. Ainsi, on note que les dispositions transitoires semblent clairement vouloir prévenir certaines situations où certains contribuables auraient été contraints à payer deux fois, une taxe, sur un même bien.

[38] Je constate également qu'à l'alinéa 120(3)a) [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12] de la Loi, le législateur, par la phraséologie utilisée, semble nettement imposer une obligation au ministre de verser un remboursement à la personne qui y a droit, en vertu de cette disposition, et qui en fait la demande. Je reproduis le texte pour une meilleure compréhension:

120. [. . .]

(3) Sous réserve du présent article, dans le cas où l'inventaire d'une personne inscrite aux termes de la sous-section d de la section V de la partie IX le 1^{er} janvier 1991 comprend, au début de cette date, des marchandises libérées de taxe, les règles suivantes s'appliquent:

(a) where the tax-paid goods are goods other than used goods, the Minister shall, on application made by the person, pay to that person a rebate in accordance with subsections (5) and (8); and [Emphasis added.]

[39] There is no doubt that the plaintiff met the requirements for entitlement to a rebate. That question is not at issue in this case.

[40] In subsection 120(5) it can be seen that the method of calculating the tax rebate is not included. Nonetheless, this subsection, by use of the word “prescribed”, delegates to a regulatory authority the power to make regulations to set out the necessary parameters for effective implementation of the rebate. Subsection 2(1) of the Act gives the meaning of the word “prescribed” [as am. by S.C. 1990, c. 45, s. 1]:

2. (1) . . .

“prescribed” means

(a) in the case of a form, the information to be given on a form or the manner of filing a form, prescribed by the Minister, and

(b) in any other case, prescribed by regulation or determined in accordance with rules prescribed by regulation. [My emphasis.]

[41] However, this Act contains no definition of the word “*remboursement*”: accordingly, again applying the rules of statutory interpretation I have examined the ordinary meaning of this word and the related word “*rembourser*”, as well as the word “*rebate*” used in the English version. According to *Petit Robert 1: Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, these words mean:

[TRANSLATION]

Refund: *n. m.* Act of refunding.

Refund: *v. tr.* . . . Pay (sthg.), to return expenses to someone Return expenses to someone; return to someone.

[42] The *Petit Larousse Illustré* defines these words as follows:

a) si les marchandises libérées de taxe ne sont pas des marchandises d’occasion, le ministre verse à la personne, sur sa demande, un remboursement en conformité avec les paragraphes (5) et (8); [Mes soulignés.]

[39] Il ne fait aucun doute que la demanderesse rencontrait les exigences requises pour avoir droit à un remboursement. Cette question ne fait d’ailleurs pas l’objet du présent débat.

[40] Au paragraphe 120(5), on constate que la méthode de calcul du remboursement de la taxe n’y est pas incluse. Néanmoins, ce paragraphe délègue à une autorité réglementante, par l’utilisation des mots «prescrite» et «prescrits», le pouvoir de faire un règlement afin d’établir les paramètres nécessaires à la bonne marche du remboursement. En effet, le paragraphe 2(1) de la Loi prévoit la signification du mot «prescrit» [mod. par L.C. 1990, ch. 45, art. 1]:

2. (1) [. . .]

«prescrit»

a) Dans le cas d’un formulaire, établi selon les instructions du ministre; dans le cas de renseignements à inscrire sur un formulaire ou de modalités de production d’un formulaire, déterminés selon les instructions du ministre;

b) dans les autres cas, visé par règlement, y compris déterminé conformément à des règles prévues par règlement. [Mes soulignés.]

[41] Toutefois, cette Loi ne comporte aucune définition du mot «remboursement», appliquant toujours les principes d’interprétation des lois, j’ai donc vérifié le sens ordinaire de ce mot et du mot connexe «rembourser» ainsi que du mot «rebate», utilisé dans la version anglaise. Selon le *Petit Robert 1: Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, ces mots signifient:

Remboursement: *n. m.* [. . .] Action de rembourser.

Rembourser: *v. tr.* [. . .] Payer (qqch.), pour faire rentrer qqn dans ses débours [. . .] Faire rentrer (qqn) dans ses débours; rendre à (qqn).

[42] Le *Petit Larousse Illustré* définit ces mots de la façon suivante:

[TRANSLATION]

Refund: *n. m.* Act of refunding; payment of amount due . . .

Refund: *v. tr.* (of *fund*) **1.** Return money loaned to someone. **2.** Return money spent to someone.

[43] *The New Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles* defines it as follows:

rebate . . . A deduction from a sum of money to be paid; a discount. Also, a partial rebate of money paid.

rebate *v.t.* Deduct (a certain amount) from a sum; subtract; reduce or diminish (a sum or amount) Give or allow a reduction to (a person) Pay back (a sum of money) as a rebate; give a rebate on.

[44] As can be seen, the use by Parliament of the word “*rembursement*” (rebate) allows us to conclude with greater certainty that its intent was in fact to require the rebate of a sum of money and that the sum of money owed must as a general rule be rebated in its entirety.

[45] Additionally, the plaintiff submitted by affidavit various technical documents issued by the Department of Finance at the time to provide information about Bill C-62, creating the GST, and amending the *Excise Tax Act, supra*. *Inter alia*, I note the issuing of Explanatory Notes on the said bill by Hon. Michael H. Wilson, Minister of Finance at the time, in February 1990. Certain parts of these notes deal with section 120 and indicate:

Section 120

This section authorizes the payment, to persons registered for GST purposes, of a federal sales tax rebate in respect of new tax-paid goods held in inventory in Canada by the person at the beginning of January 1, 1991. The purpose of the sales tax inventory rebates is to ensure that new goods held in inventory on January 1, 1991 for re-supply do not bear both the federal sales tax and the GST after 1990.

Remboursement: *n. m.* Action de rembourser; paiement d’un somme due.

Rembourser: *v. tr.* (de *bourse*) **1.** Rendre à qqn l’argent emprunté. **2.** Rendre à qqn l’argent qu’il a déboursé.

[43] *Le New Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles* définit le mot *rebate* comme suit:

[TRANSLATION] **remboursement** [. . .] Diminution du montant d’une somme d’argent due; rabais. Aussi, remise partielle d’un montant d’argent payé.

rembourser *v.t.* Déduire (un certain montant) d’une somme; soustraire; réduire ou diminuer (une somme ou un montant) [. . .] Offrir une réduction à quelqu’un [. . .] Rendre (une somme d’argent) comme remboursement; donner un remboursement.

[44] Comme on peut le constater, l’utilisation par le législateur du mot *rembursement* nous permet de déterminer avec plus de conviction que son intention était effectivement d’obliger la remise d’une somme d’argent et que cette somme d’argent due se doit d’être remise, généralement, dans son intégralité.

[45] Par ailleurs, la demanderesse a soumis par affidavit divers documents techniques émis par le ministère des Finances de l’époque afin de fournir des informations sur le projet de loi C-62 instaurant la TPS et modifiant la *Loi sur la taxe d’accise*, précitée. Je remarque, entre autres, l’émission de notes explicatives sur ledit projet de loi par l’Honorable Michael H. Wilson, alors ministre des Finances, en date du mois de février 1990. Certaines parties de ces notes traitent de l’article 120 et indiquent:

Article 120

Cet article autorise le versement d’un remboursement de la taxe de vente à une personne inscrite, pour l’application des dispositions relatives à la TPS, à l’égard des marchandises neuves libérées de taxe de vente fédérale (c’est-à-dire des marchandises libérées de taxe) qui figurent à l’inventaire de la personne au Canada le 1er janvier 1991. Le remboursement de la taxe de vente à l’inventaire vise à éviter que les marchandises neuves figurant à l’inventaire le 1er janvier 1991 soient l’objet à la fois de la taxe de vente fédérale et de la TPS après 1990.

. . .

[. . .]

Subsection 120(3) Rebate of sales tax

Paragraph (3)(a) requires the Minister of National Revenue to pay a sales tax rebate to a person registered for GST purposes upon appropriate application by the registrant. [Emphasis added.]

[46] In May 1990, new Explanatory Notes were once again published following the adoption of Bill C-62 on April 10, 1990. However, the comments regarding section 120 were essentially the same and in the circumstances there is no reason to reproduce them.

CONCLUSION

[47] I have no difficulty concluding from all the foregoing that the purpose of section 120 was to ensure that there would be a procedure for rebating the sales tax paid before January 1, 1991, created in order to avoid double taxation of the same property. It appears that the procedure in question, set out by the Regulations, achieved that purpose at least for the great majority of cases, through the existence of various factors which took into account the tax rate previously paid.

[48] It was established in this Court that the various rebate factors mentioned in section 3 of the Regulations, applicable to products other than alcoholic beverages, were much more representative and guaranteed a rebate of the money paid that was clearly much more effective. Nevertheless, I have no choice but to conclude that in the case of alcoholic beverages the purpose of section 120 was not achieved.

[49] In fact, I accept the arguments of the plaintiff, which noted the great disparity between the sales tax previously paid, at the rate of 19 percent, and the rebate rate (or factor) set at 8.1 percent. In view of the purpose of the Act, there is in my mind no doubt that the plaintiff did not receive the rebate to which it should have been entitled, due to the adoption of this factor which was disproportionate in relation to the tax previously paid.

Paragraphe 120(3) Remboursement de la taxe de vente

Aux termes de ce paragraphe, le ministre du Revenu national est tenu de verser un remboursement de la taxe de vente, sur demande, à une personne inscrite sous le régime des dispositions touchant la TPS. [Mes soulignés.]

[46] En mai 1990, de nouvelles notes explicatives ont, une fois de plus, été publiées suite à l'adoption du projet de loi C-62, le 10 avril 1990. Toutefois, en ce qui a trait à l'article 120, les commentaires sont substantiellement les mêmes dans les circonstances, il n'est pas pertinent de les reproduire.

CONCLUSION

[47] De tout ceci, je n'ai aucune difficulté à conclure que l'objet de l'article 120 est d'assurer qu'il y ait un mécanisme de remboursement de la taxe de vente payée avant le 1^{er} janvier 1991, mis en place afin d'éviter une double imposition des mêmes biens. Or, il appert que le mécanisme en question, élaboré par le Règlement rencontre, à tout le moins dans la grande majorité des cas, cette finalité et ce, grâce à l'existence de facteurs différents qui tiennent compte du taux de taxe antérieurement payé.

[48] En effet, il a été démontré devant moi que les différents facteurs de remboursement prévus à l'article 3 du Règlement visant d'autres produits que les boissons alcooliques, sont beaucoup plus représentatifs et assurent un remboursement nettement plus réel des sommes d'argent payées. Néanmoins, je n'ai guère le choix que de conclure que dans le cas de boissons alcooliques, l'objet de l'article 120 n'est pas rencontré.

[49] J'adhère effectivement aux arguments de la demanderesse qui souligne la grande disparité entre la taxe de vente antérieurement payée qui était au taux de 19 % et le taux (ou facteur) de remboursement fixé à 8,1 %. Compte tenu de l'objet de la Loi, il ne fait aucun doute à mon esprit que la demanderesse n'a pas obtenu le remboursement auquel elle aurait dû avoir droit et ce, en raison de l'adoption de ce facteur disproportionné eu égard à la taxe antérieurement payée.

[50] This is all the more true as it appears from the facts that the factors mentioned in section 3 of the Regulations had the result, in the plaintiff's case exclusively, of annihilating the purpose of the Act.

[51] As I have already mentioned, the old sales tax was paid at each of the stages of production and distribution, that is by the importer, manufacturer, wholesaler and retailer, based on a tax rate that varied between 9 percent and 13.5 percent. These "intermediaries", who at January 1, 1991 had an inventory on which the sales tax had been paid, were entitled to a rebate in accordance with the prescribed method.

[52] However, we find that as a result of the way the rebate factors were developed the Minister, for reasons of convenience, simply set out a general rate of 8.1 percent applicable to all cases not specifically covered, which did not take into account the production and distribution stages for which the rebate was in fact claimed since it appeared from studies made that in most cases the rebates would be claimed by the retailers.

[53] It will be noted that logically the rebate that will be claimed by each of the intermediaries will be based on the cost paid for the goods making up the inventory, and this cost will necessarily include the tax paid by the preceding intermediary plus the profit made by it. Accordingly, depending on the stage in question, the rebate obtained will not be the same.

[54] In nearly all cases, the intermediaries are all separate entities, which therefore benefit from the way in which the inventory cost must be calculated as described above (tax paid plus intermediary's profit), except the plaintiff, which cannot benefit from such an advantage as it combines in itself the functions of all the aforementioned intermediaries.

[55] Further, I cannot subscribe to the defendant's argument that the plaintiff received a fair rebate since it was able to recover approximately half a million dollars thanks to an increase in excise taxes collected

[50] Ceci est d'autant plus vrai qu'il appert des faits que les facteurs prévus à l'article 3 du Règlement ont eu pour effet, dans le cas exclusif de la demanderesse, d'annihiler l'objet de la Loi.

[51] Comme je l'ai mentionné ci-haut, l'ancienne taxe de vente était acquittée à chacune des étapes de production et de distribution, soit par l'importateur, le manufacturier, le grossiste et le détaillant, et ce en fonction d'un taux de taxe qui variait entre 9 % et 13.5 %. Ces dits intermédiaires qui possédaient au 1^{er} janvier 1991 un inventaire pour lequel la taxe de vente avait été acquittée, avaient le droit d'obtenir un remboursement en fonction de la méthode prescrite.

[52] Toutefois, on constate que suivant l'historique de l'élaboration des facteurs de remboursement, le ministre, pour des raisons de commodité, s'est limité à élaborer un taux général de 8.1 % applicable dans tous les cas non spécifiquement prévus et qui ne tient pas compte de l'étape de production et de distribution pour lequel le remboursement était effectivement réclamé puisqu'il apparaissait des études faites que dans la majorité des cas, les remboursements seraient réclamés par les détaillants.

[53] On remarque donc que logiquement, le remboursement qui sera réclamé par chacun des intermédiaires sera fondé sur le coût payé des biens constituant l'inventaire, ledit coût incluant nécessairement la taxe payée par l'intermédiaire précédent majoré du profit fait par ce dernier. Ainsi, selon l'étape en cause, le remboursement obtenu ne sera pas le même.

[54] Dans presque tous les cas, les intermédiaires sont tous des entités distinctes qui profitent donc tous de la façon selon laquelle on doit calculer le coût de l'inventaire (taxe payée majorée du profit de l'intermédiaire) décrit ci-haut sauf la demanderesse qui ne peut bénéficier d'un tel avantage puisqu'elle cumule à elle seule les rôles de tous et chacun des intermédiaires sus-mentionnés.

[55] En outre, je ne peux souscrire à l'argument de la défenderesse qui soutient que la demanderesse a bénéficié d'un remboursement équitable puisqu'elle a pu récupérer approximativement un demi-million de

pursuant to the *Excise Act*, R.S.C., 1985, c. E-14, that occurred at the time Bill C-62 creating the GST came into effect, which it did not have to pay but which it could recover from taxpayers.

[56] Clearly, the Court must interpret Parliament's intention here in accordance with the changes made to the *Excise Tax Act*, *supra*, by the adoption of Bill C-62, not in relation to some other Act which provides for another system of taxation. I thus see no relevance in this argument.

[57] Accordingly, having concluded that so far as the plaintiff's situation is concerned—and I make a point of limiting the scope of this judgment to the plaintiff's exceptional situation, performing in combination the functions of importer, distributor, wholesaler and retailer—it appears that the 8.1 percent rebate factor provided for in paragraph 3(h) of the Regulations, adopted under the regulatory power conferred by subsection 120(5) of the Act, is *ultra vires* the said powers conferred in that it does not comply with the purpose of the section in question as set out above. Nevertheless, since that section is *intra vires* in most cases, I do not intend to rule that it is invalid, so as not to have a needless legal void that could not be filled by adopting new regulations.

[58] However, as I have found that paragraph 3(h) of the Regulations is not consistent with the purpose of the Act, the plaintiff is necessarily entitled to compensation. In view of the particular circumstances of the case at bar, therefore, I find that the plaintiff is entitled to a full rebate of the amount claimed.

[59] Accordingly, in order to adjust the situation I make the following order:

- I allow the plaintiff's appeal in the cases having file Nos. T-1251-92 and T-903-93.
- I quash the Minister of National Revenue's notices of decision dated March 18, 1992 and March 5, 1993.

dollars grâce à une augmentation des droits d'accise prélevés en conformité de la *Loi sur l'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-14, survenue au même moment que l'entrée en vigueur du projet de loi C-62 instaurant la TPS, qu'elle n'a pas eu à payer mais qu'elle a pu récupérer auprès des contribuables.

[56] Il s'agit clairement ici d'interpréter l'intention du législateur dans le contexte des modifications apportées à la *Loi sur la taxe d'accise*, précitée, par l'entremise de l'adoption du projet de loi C-62 et non dans le cadre d'une toute autre loi qui prévoit un autre système de taxation. Je ne vois donc aucune pertinence à cet argument.

[57] Ainsi, ayant conclu que pour ce qui est de la situation de la demanderesse, et je tiens à limiter la portée de ce jugement à la situation exceptionnelle de la demanderesse qui exerce à la fois le rôle d'importateur, de distributeur, de grossiste et de détaillant, il appert que le facteur de remboursement de 8,1 % prévu à l'alinéa 3h) du Règlement, adopté en vertu du pouvoir réglementaire prévu au paragraphe 120(5) de la Loi, est *ultra vires* desdits pouvoirs conférés en ce qu'il ne respecte pas l'objet de l'article en question tel qu'exposé ci-haut. Néanmoins, et puisque cet article s'avère *intra vires* dans la grande majorité des cas, je n'entends pas le déclarer inopérant et ce, afin d'éviter un vide juridique inutile qui ne pourrait être comblé par l'adoption d'un nouveau règlement.

[58] Toutefois, ayant conclu que l'alinéa 3h) du Règlement ne respectait pas l'objet de la Loi, il va de soi que la demanderesse est en droit d'obtenir réparation. Étant donné les circonstances précises de l'affaire, je déclare donc que la demanderesse est en droit d'obtenir le plein remboursement de la somme réclamée.

[59] Ainsi, afin de rétablir la situation, j'ordonne donc ce qui suit:

- J'accueille l'appel de la demanderesse dans le cadre des litiges portant les numéros de dossiers T-1251-92 et T-903-93.
- J'annule les avis de décisions du ministre du Revenu nationale datés du 5 mars 1993 et du 18 mars 1992.

- I further quash the notices of determination having nos. 2228-0199265 (November 22, 1991) and 2228-0167034 (July 16, 1991).
- I find that the plaintiff is entitled to reimbursement of the following amounts, namely:

In file T-1251-92:

The amount of \$6,778,712.48, representing the difference between the amount claimed in the GST 207F form, dated February 19, 1991 and the amount allowed by the Deputy Minister of National Revenue, Customs and Excise, in the notice of determination having No. 2228-0167034, dated July 16, 1991; plus interest.

In file T-903-93:

The sum of \$361,191.69, representing the difference between the amount claimed in the GST 207F form, dated October 1, 1991, and the amount allowed by the Deputy Minister of National Revenue, Customs and Excise, in the notice of determination having No. 2228-0199265, dated November 22, 1991; plus interest.

- I award costs to the plaintiff.

- J'annule également les avis de détermination portant les numéros 2228-0199265 (22 novembre 1991) et 2228-0167034 (16 juillet 1991).

- Je déclare que la demanderesse est en droit d'obtenir le remboursement des sommes suivantes soit:

Dans le cadre du dossier T-1251-92:

La somme de 6 778 712,48 \$ représentant la différence entre le montant réclamé dans le formulaire TPS 207F, daté du 19 février 1991 et la somme accordée par le sous-ministre du Revenu national, Douanes et Accise dans l'avis de détermination portant le numéro 2228-0167034 et daté du 16 juillet 1991. Intérêts en sus.

Dans le cadre du dossier T-903-93:

La somme de 361 191,69 \$ représentant la différence entre le montant réclamé dans le formulaire TPS 207F, daté du 1^{er} octobre 1991 et la somme accordée par le sous-ministre du Revenu national, Douanes et Accise dans l'avis de détermination portant le numéro 2228-0199265 et daté du 22 novembre 1991. Intérêts en sus.

- J'accorde les dépens à la demanderesse.