

A-552-01

2002 FCA 453

A-552-01

2002 CAF 453

Penner International Inc. (Appellant)

v.

Her Majesty the Queen (Respondent)

and

Bison Diversified Inc. (Appellant)

v.

Her Majesty the Queen (Respondent)**INDEXED AS: PENNER INTERNATIONAL INC. v. CANADA (C.A.)**Court of Appeal, Rothstein, Noël and Sexton JJ.A.—
Winnipeg, October 7; Ottawa, November 20, 2002.

Customs and Excise — Excise Tax Act — Whether diesel fuel purchased in Canada, consumed in U.S.A. by commercial trucks transporting goods from Canada “exported” for rebate purposes under Excise Tax Act, s. 68.1(1) — Not entitled to “drawbacks” under s. 70(1)(a) as no evidence fuel imported to Canada or used to produce exported goods — Definition of “export” for tax purposes provided by S.C.C. in Carling Export Brewing case: severance of goods from mass of things belonging to this country with intention of uniting them with mass of things belonging to foreign country and transporting exported thing beyond boundaries of Canada — Carling Export Brewing involved shipping beer to U.S.A. during Prohibition; S.C.C. held such activity could not be reconciled with understanding of export in commerce or as contemplated by statute — Dictionary definition of “export” perhaps not apt in tax cases — Wording of reasons in Carling Export Brewing not to be taken literally — Facts of instant case satisfying Carling Export Brewing interpretation of “export” — Use in foreign country by person taking goods from Canada sufficient — Sale in foreign country not obligatory — Excise Tax Act s. 252(1) considered — American case law considered at length in dissenting opinion of Sexton J.A. — Noël J.A.: even if narrow meaning of “exported” favoured by Sexton J.A. accepted, fuel in question was removed from Canada in commercial context and “unladen” in U.S.A. — Holding in appellants’ favour not causing administrative chaos as agreed statement of facts indicating fuel removed for commercial operation, not by private automobile driver — Court’s role not to restrict meaning of legislation to aid administration.

Penner International Inc. (appelante)

c.

Sa Majesté la Reine (intimée)

et

Bison Diversified Inc. (appelante)

c.

Sa Majesté la Reine (intimée)**RÉPERTORIÉ: PENNER INTERNATIONAL INC. c. CANADA (C.A.)**Cour d’appel, juges Rothstein, Noël et Sexton, J.C.A.—
Winnipeg, 7 octobre; Ottawa, 20 novembre 2002.

Douanes et accise — Loi sur la taxe d’accise — Le carburant diesel acheté au Canada et consommé aux États-Unis par des camions faisant le transport commercial de marchandises à partir du Canada a-t-il été «exporté» et donne-t-il droit à un remboursement aux termes de l’art. 68.1(1) de la Loi sur la taxe d’accise? — Il ne donne pas droit à des «drawbacks» aux termes de l’art. 70(1)a vu l’absence de preuves indiquant que le carburant a été importé au Canada ou utilisé pour produire des marchandises exportées — La C.S.C. a défini dans l’arrêt Carling Export Brewing le sens qu’avait le mot «exporter» dans un contexte fiscal: le prélèvement de marchandises sur la masse des biens appartenant à notre pays avec l’intention de les fondre à la masse des biens appartenant à un pays étranger et transporter les biens exportés au-delà des frontières du Canada — L’affaire Carling Export Brewing concernait l’expédition de bière aux États-Unis pendant la Prohibition; la C.S.C. a jugé qu’il était impossible de considérer cette opération comme une exportation commerciale ou une exportation au sens de la loi — La définition que le dictionnaire donne du mot «exporter» n’est peut-être pas appropriée dans les affaires fiscales — Il ne faut pas interpréter littéralement les motifs de l’arrêt Carling Export Brewing — Les faits de la présente espèce correspondent au sens donné au mot «exporter» dans Carling Export Brewing — Il suffit que les marchandises soient utilisées dans un pays étranger par la personne qui les a emportés du Canada — Il n’est pas nécessaire que les marchandises aient été vendues dans un pays étranger — Art. 252(1) de la Loi sur la taxe d’accise examiné — Jurisprudence américaine examinée de façon détaillée dans les motifs dissidents du juge Sexton, J.C.A. — Le juge Noël, J.C.A.: même en acceptant la définition plus étroite du mot «exportées» retenue par le juge Sexton, J.C.A., le carburant

This was an appeal from a Trial Division decision that diesel fuel purchased in Canada but consumed in the United States by commercial trucks transporting goods from Canada to the United States was not goods “exported” from Canada for rebate purposes under *Excise Tax Act*, subsection 68.1(1). The taxation years in question were 1989, 1990, 1991 and 1992. Appellants claim entitlement to federal sales tax and excise tax rebates for 1989 and 1990, and excise tax rebates for 1991 and 1992. While conceding that their claims for the first two years were out of time under section 68.1, they say that they may claim for those years as “drawbacks” under Act, paragraph 70(1)(a).

Held (Sexton J.A. dissenting), the appeal should be allowed.

Per Rothstein J.A.: Appellants were not entitled to drawbacks since section 3 of the *Canadian Manufactured Goods Exported Drawbacks Regulations* authorizes drawbacks only in respect of duties and taxes paid on imported materials that are attached to or consumed in the production of goods that are exported. There was no evidence that the diesel fuel was imported to Canada. Nor was it used to produce exported goods.

“Export” means “to send out from one country to another”. The fuel in question would fall within the dictionary definition. But, for tax purposes, the binding interpretation is that provided by the Supreme Court of Canada in a 1930 case, *The King v. Carling Export Brewing and Malting Co. Ltd.*: “export . . . involves the idea of a severance of goods from the mass of things belonging to this country with the intention of uniting them with the mass of things belonging to some foreign country. It also involves the idea of transporting the thing exported beyond the boundaries of this country with the intention of effecting that”. In that case, taxpayer was providing beer during Prohibition—the period when the manufacture and sale of alcoholic beverages was prohibited by law in the United States. Duff J. accepted the Crown

en question a été transporté à l'extérieur du Canada dans un contexte commercial et «déchargé» aux États-Unis — Une décision favorable aux appelantes n'entraînerait pas un chaos administratif étant donné que l'énoncé des faits conjoints indique que le carburant a été envoyé à l'extérieur du pays dans le cadre d'une opération commerciale et non par des conducteurs d'automobile privée — Il n'appartient pas à la Cour de restreindre le sens d'une disposition législative pour faciliter le travail des autorités administratives.

Il s'agit d'un appel formé contre une décision de la Section de première instance selon laquelle le carburant diesel acheté au Canada mais consommé aux États-Unis par des camions exploités commercialement pour transporter des marchandises entre le Canada et les États-Unis ne constitue pas des marchandises «exportées» du Canada aux fins du remboursement de la taxe d'accise prévu par le paragraphe 68.1(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Les années en question sont les années 1989, 1990, 1991 et 1992. Les appelantes soutiennent avoir droit au remboursement de la taxe fédérale de vente et de la taxe d'accise pour les années 1989 et 1990, et à celui de la taxe d'accise pour les années 1991 et 1992. Les appelantes admettent que les demandes concernant les deux premières années sont forcloses aux termes de l'article 68.1, mais elles affirment avoir droit à des «drawbacks» à l'égard de ces années-là aux termes de l'alinéa 70(1)a) de la Loi.

Jugement (le juge Sexton, J.C.A., étant dissident): l'appel est accueilli.

Le juge Rothstein, J.C.A.: Les appelantes n'ont pas droit à des drawbacks, étant donné que l'article 3 du *Règlement sur les drawbacks relatifs aux marchandises de fabrication canadienne exportées* accorde uniquement des drawbacks à l'égard des droits de douane et des taxes d'accise payés pour des matières importées qui ont été employées ou consommées dans la production de marchandises exportées. Il n'existe aucune preuve que le carburant diesel en question ait été importé au Canada, ni qu'il ait été utilisé pour produire des marchandises exportées.

«Exporter» veut dire «expédier d'un pays à un autre». Le carburant en question est visé par la définition du dictionnaire. Cependant, dans le domaine de la fiscalité, l'interprétation qui a été fournie par la Cour suprême du Canada dans un arrêt de 1930, *The King c. Carling Export Brewing and Malting Co. Ltd.* est impérative: «exporter sous-entend [. . .] l'idée d'un prélèvement de marchandises sur la masse des biens appartenant à notre pays avec l'intention de les fondre à la masse des biens appartenant à un pays étranger. Ce terme sous-entend aussi l'idée de transporter les biens exportés au-delà des frontières de notre pays avec la réelle intention de ce faire». Dans cette affaire, le contribuable avait fourni de la bière pendant la Prohibition, la période au cours de laquelle la fabrication et la vente de boissons alcooliques étaient

argument, that sending goods to the U.S.A. in deliberate violation of American law could not be reconciled with the ordinary notion of export, as commonly understood in commerce, and as contemplated by the statute. While the case at bar did not involve any illegality, *Carling Export Brewing* instructs us that the dictionary definition of “export” may not be apt in tax cases. The question here was whether the fuel was severed from the mass of things belonging to Canada with the intention of uniting it with the mass of things belonging to the U.S.A.

The wording of the reasons for judgment in *Carling Export Brewing* was not, of course, to be taken literally. “Belonging to” did not mean ownership by the state and “severance” and “uniting” did not imply the physical separation or joining of the goods. In context, what was contemplated is the removal of goods from one country with the intention that they be destined to, and remain to be used or sold in another country and not returned to the country of origin. The fuel in question was used by trucks in the U.S.A. and thus not returned to Canada. On the facts of this case, the interpretation of “export” established in *Carling Export Brewing* was satisfied. While export usually contemplates the movement of goods for sale in another country, that word is not exclusively tied to sales in a foreign country and did not have to be construed so narrowly as to exclude use in a foreign country by the person taking the goods out of Canada. This view is supported by subsection 252(1) of the *Excise Tax Act* which provides that diesel fuel, such as that at issue, is not entitled to a GST rebate but is described as being exported.

Per Sexton J.A. (dissenting): The appeal should be dismissed.

For *Excise Tax Act* purposes, “export” means to “carry out of the country” for a sale or transaction, or with the intention of seeking a foreign market for goods, or for the purpose of “landing” the goods in a foreign country. The mere consumption of a commodity in a foreign country does not satisfy the test in *Carling Export Brewing*. In *Swan and Finch Company v. United States* (adopted by our Supreme Court in *Carling Export Brewing*), the U.S. Supreme Court denied a drawback in respect of consumed rapeseed oil, holding that only oil “shipped to foreign countries and there landed” was exported. To satisfy the two-part test derived from *Swan and Finch Company*, it had to be demonstrated that this diesel fuel was (1) severed from the mass of things belonging to Canada

interdites par la loi aux États-Unis. Le juge Duff a retenu l’argument de la Couronne selon lequel il n’était pas facile de concilier la notion ordinaire d’exportation, telle qu’elle est habituellement comprise dans le commerce et telle qu’elle est envisagée par la loi avec le fait d’envoyer des marchandises aux États-Unis en violant délibérément les lois américaines. En l’espèce, il n’est aucunement question d’activités illégales, mais l’arrêt *Carling Export Brewing* nous indique que la définition du mot «exporter» que donne le dictionnaire n’est pas toujours applicable aux affaires fiscales. Il s’agit ici de savoir si le carburant a été prélevé sur la masse des biens appartenant au Canada dans l’intention de le fondre à la masse des biens appartenant aux États-Unis.

Il ne faut pas bien sûr prendre les termes utilisés dans les motifs de l’arrêt *Carling Export Brewing* dans leur sens littéral. «Appartenant à» ne veut pas dire que les marchandises étaient la propriété d’un État et «prélèvement» et «fusion» ne font pas non plus référence à la séparation ou à l’union physique des marchandises. Dans ce contexte, cette notion faisait référence à l’enlèvement de marchandises se trouvant dans un pays dans l’intention de les expédier dans un autre pays, où elles seraient utilisées ou vendues, sans qu’elles reviennent dans leur pays d’origine. Le carburant en question a été utilisé par des camions aux États-Unis et n’a donc pas été renvoyé au Canada. Les faits de la présente espèce répondent à l’interprétation du mot «exporter» établie dans *Carling Export Brewing*. Le mot «exporter» fait habituellement référence à l’expédition de marchandises destinées à être vendues dans un autre pays, mais ce mot n’est pas uniquement lié à des ventes faites dans un pays étranger et il n’est pas nécessaire de donner à ce terme une interprétation si étroite qu’elle n’englobe pas le fait d’utiliser aux États-Unis des marchandises transportées du Canada vers ce pays. Cette interprétation est confortée par le paragraphe 252(1) de la *Loi sur la taxe d’accise* qui énonce que le carburant diesel, comme celui qui est en cause ici, ne donne pas droit à un remboursement de la TPS mais est décrit comme ayant été exporté.

Le juge Sexton, J.C.A., (dissident): l’appel doit être rejeté.

Aux fins de la *Loi sur la taxe d’accise*, le verbe «exporter» veut dire «envoyer à l’extérieur du pays» aux fins d’effectuer une vente ou une transaction, ou dans l’intention de rechercher un acheteur étranger pour les marchandises ou dans le but de «débarquer» les marchandises dans un pays étranger. Le seul fait de consommer un bien dans un pays étranger ne répond pas au critère énoncé dans *Carling Export Brewing*. Dans *Swan and Finch Company v. United States* (arrêt approuvé par notre Cour suprême dans *Carling Export Brewing*), la Cour suprême des É.-U. a refusé d’accorder un drawback à l’égard de l’huile de colza qui avait été consommée, et a jugé que seule l’huile ayant été «expédiée vers des pays étrangers et qui y avait été débarquée» avait été exportée. Pour se conformer

(2) with the intention of uniting them with the mass of things belonging to the U.S.A. American case law teaches that there are three ways by which the uniting of goods with the mass of things in a foreign country can be accomplished: (1) sale; (2) intent to seek foreign markets; (3) unloading or landing of goods in a foreign country. All of these methods suggest the requirement for a unification of the goods with the commerce of a foreign country. To the same effect was *Carling Export Brewing*, in which the Court was of opinion that “export” ought to be limited so as to exclude export that was entirely beyond the ordinary course of commerce. More recently, in a 1997 case, *Flavell v. Deputy M.N.R., Customs and Excise*, this Court’s Trial Division held that “export” had to be interpreted within a clearly commercial context and not according to a downgraded notion of mere mechanical movement from one country to another. That “export” contemplates trade or commerce is supported by the definitions of the word found in numerous dictionaries. Although for “export” a sale may not be absolutely necessary, there has to exist some purpose beyond mere consumption. Shipping goods with the intention of seeking a foreign market would satisfy the test of commerciality. There are few Canadian cases on what constitutes an “export” within the sale of goods context but many American cases support the last-mentioned proposition. Another method of unifying goods with those of a foreign country is for them to be unloaded with the intention they be joined with the commerce of that foreign country. That did not happen to the diesel fuel in question. The mere consumption of fuel was not even part of the export process, let alone an “export”. This view is adopted in both recent and older American case law: “oil . . . consumed on a voyage does not constitute an exportation of that article. We might as well say that provisions which go out on the same ship for use on the outward passage are exported”. Appellants must have used a portion of the fuel in Canada and to cross the American border. Purchase of the fuel was a domestic transaction, not an export. It was not clear that there had been a severance of this fuel from the mass of goods in Canada.

Support for the conclusion reached by Rothstein J.A. could not be based upon a consideration of the GST provision in the *Excise Tax Act*. The law was established in *Carling Export Brewing* and it could not be assumed that Parliament intended to change the law as to “export” in the excise tax context by amending a portion of the *Excise Tax Act* to deal with a

au critère à deux volets découlant de l’arrêt *Swan and Finch Company*, il faut démontrer que le carburant diesel en question 1) a été prélevé sur les marchandises appartenant au Canada 2) dans l’intention de le fondre à la masse des biens appartenant aux États-Unis. Selon la jurisprudence américaine, la fusion des marchandises à la masse des biens du pays étranger peut s’effectuer de trois façons: 1) par la vente, 2) par la recherche d’un acheteur étranger, 3) par le débarquement des marchandises dans un pays étranger. Toutes ces méthodes découlent de l’idée que les marchandises doivent être fusionnées aux activités commerciales d’un pays étranger. L’arrêt *Carling Export Brewing* va dans le même sens, puisque la Cour a estimé que le mot «exportation» n’englobait pas un type d’exportation qui était tout à fait étranger aux activités commerciales habituelles. Plus récemment, dans l’arrêt *Flavell c. Sous-ministre du Revenu national, Douanes et accise*, la Section de la première instance de notre Cour a déclaré qu’il fallait interpréter le mot «exporter» dans un contexte commercial et non pas comme une simple notion de mouvement mécanique d’un pays à un autre. De nombreux dictionnaires indiquent que ce terme a une connotation commerciale. Une vente n’est peut-être pas absolument nécessaire pour qu’il y ait «exportation», mais l’expédition de la marchandise doit néanmoins avoir un autre but que la seule consommation. L’expédition de marchandises dans l’intention de rechercher un acheteur étranger répondrait au critère de caractère commercial. Il existe peu de décisions canadiennes qui traitent du sens du mot «exporter» dans le contexte de la vente de marchandises, mais il existe de nombreuses décisions américaines qui appuient la proposition qui vient d’être formulée. Une autre méthode visant à fondre les marchandises avec la masse des biens appartenant à un pays étranger est de les débarquer dans l’intention de les fusionner aux activités commerciales du pays étranger. Ce n’est pas ce qui s’est produit dans le cas du carburant diesel en question. La seule consommation du carburant ne faisait même pas partie des activités d’exportation, et constituait encore moins une «marchandise exportée». Ce point de vue a été adopté dans des décisions américaines récentes et anciennes: «l’huile [. . .] consommée au cours des expéditions maritimes n’a pas été exportée. Nous pourrions aussi bien dire que les provisions qui ont été embarquées sur le même navire pour qu’elles soient utilisées au cours du voyage sont exportées». Les appelantes ont été obligées d’utiliser une partie du carburant au Canada avant de franchir la frontière des États-Unis. L’achat de carburant constituait donc une opération intérieure et non une exportation. Il n’est pas certain que ce carburant ait été prélevé sur la masse des biens se trouvant au Canada.

L’analyse fondée sur les dispositions de la *Loi sur la taxe d’accise* relatives à la TPS ne permet pas de conforter la conclusion à laquelle en est arrivé le juge Rothstein, J.C.A. La règle a été établie dans *Carling Export Brewing* et il n’y a pas lieu de supposer que le législateur a eu l’intention de modifier le sens juridique du mot «exportation» dans le contexte de la

wholly separate tax (the GST).

Finally, holding consumed fuel to be an “exported” good would yield an absurd or illogical result and have negative policy implications: every automobile consuming fuel when crossing into the U.S.A. would be exporting fuel and a tax refund could be claimed. Administrative chaos would result.

Per Noël J.A. (concurring with Rothstein J.A.): Even if “exported” should be accorded the narrow meaning favoured by Sexton J.A., the diesel fuel in question was taken out of Canada in a clearly commercial context. It was taken out with a view to its being consumed in the U.S.A. in the course of the business of transporting goods. Thus, it was used “in the course of trade”. Furthermore, it was “unladen” in the U.S.A. in every sense of that word: the fuel tanks were emptied in that country.

Nor could it be said that holding in favour of appellants would give rise to administrative chaos: the agreed statement of facts indicates that the fuel at issue was removed from Canada for a commercial operation and not by a private automobile driver. In any event, the Court’s role was not to restrict the meaning of legislation so to accommodate the administration.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Canadian Manufactured Goods Exported Drawback Regulations, SOR/78-373, s. 3.
Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 68.1(1) (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34; S.C. 1993, c. 25, s. 60), 70(1)(a) (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34; S.C. 1993, c. 25, s. 62), 252(1) (as am. by S.C. 1993, c. 27, s. 107; 1997, c. 10, s. 58).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1.
Ontario Temperance Act (The), S.O. 1916, c. 50.
Trade-marks Act, R.S.C., 1985, c. T-13.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

FOLLOWED:

The King v. Carling Export Brewing and Malting Co. Ltd., [1930] S.C.R. 361; [1930] 2 D.L.R. 725; revd [1931] 2 D.L.R. 545; [1931] 2 W.W.R. 258; [1931] A.C. 435 (P.C.).

Loi sur la taxe d'accise, lorsqu’il a modifié une partie de cette loi pour imposer une taxe complètement différente (la TPS).

Enfin, le fait de déclarer que le carburant consommé constitue une marchandise «exportée» entraînerait un résultat absurde et illogique et aurait des répercussions négatives sur le plan des politiques: chaque automobile qui consomme du carburant au moment où elle traverse la frontière des États-Unis exporterait ce carburant et aurait droit à un remboursement de taxe. Cela entraînerait un chaos administratif.

Le juge Noël, J.C.A. (a souscrit aux motifs du juge Rothstein, J.C.A.): Même dans le cas où l’adjectif «exportées» aurait le sens limité que lui attribue mon collègue le juge Sexton, J.C.A., il est clair que le carburant diesel en question a été transporté à l’extérieur du Canada dans un contexte commercial. Il a été envoyé à l’extérieur du Canada dans l’intention qu’il soit consommé aux États-Unis dans l’exercice de l’activité commerciale consistant à transporter des marchandises. Ce carburant a en outre été «déchargé» aux États-Unis dans tous les sens de ce mot: les réservoirs des camions ont été vidés de leur contenu dans ce pays.

Rien ne permet non plus de penser qu’une décision favorable aux appelantes entraînerait un chaos administratif: l’énoncé conjoint des faits indique que le carburant en question a été expédié du Canada dans le cadre d’une opération commerciale et non par le conducteur d’un véhicule privé. De toute façon, il n’appartient pas à la Cour de restreindre le sens d’une disposition législative pour faciliter le travail de l’administration.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l’impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1.
Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 68.1(1) (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 34; L.C. 1993, ch. 25, art. 60), 70(1)(a) (mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 34; L.C. 1993, ch. 25, art. 62), 252(1) (mod. par L.C. 1993, ch. 27, art. 107; 1997, c. 10, art. 58).
Loi sur les marques de commerce, L.R.C. (1985), ch. T-13.
Ontario Temperance Act (The), S.O. 1916, ch. 50.
Règlement sur les drawbacks relatifs aux marchandises de fabrication canadienne exportées, DORS/78-373, art. 3.

JURISPRUDENCE

DÉCISION SUIVIE:

The King v. Carling Export Brewing and Malting Co. Ltd., [1930] R.C.S. 361; [1930] 2 D.L.R. 725; inf. par [1931] 2 D.L.R. 545; [1931] 2 W.W.R. 258; [1931] A.C. 435 (P.C.).

APPLIED:

Swan and Finch Company v. United States, 190 U.S. 143 (1903).

DISTINGUISHED:

Richfield Oil Corp. v. State Board, 329 U.S. 69 (1946); *Hess Oil Virgin Islands Corp. v. Quinn*, 16 V.I. 380 (1979); *Shell Oil Company v. State Board of Equalization*, 64 Cal. 2d 713 (1966); *Rice Growers' Association of California v. County of Yolo*, 17 Cal. App. 3d 227 (1971); *Itel Containers International Corp. v. Huddleston*, 507 U.S. 60 (1993).

CONSIDERED:

Rex v. Gooderham & Worts Ltd. (1928), 62 O.L.R. 218 (Ont. H.C.); *Flavell v. Deputy M.N.R., Customs and Excise*, [1997] 1 F.C. 640; (1996), 137 D.L.R. (4th) 45; 117 F.T.R. 1 (T.D.); revg (1992), 8 T.T.R. 197 (C.I.T.T.); *Old HW-GW Ltd. v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 460; (1991), 91 DTC 5327; 43 F.T.R. 197 (F.C.T.D.); *Molson Companies Ltd. v. Moosehead Breweries Ltd.* (1990), 32 C.P.R. (3d) 363; 36 F.T.R. 241 (F.C.T.D.); *U.S. v. Ehsan*, 163 F.3d 855 (4th Cir. 1998); *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. v. Canada*, [2000] 1 S.C.R. 915; (2000), 188 D.L.R. (4th) 242; [2000] 3 C.T.C. 463; 2000 DTC 6469; *Nassau Distributing Co., Inc. v. United States*, 29 Cust. Ct. 151 (1952); *United States v. National Sugar Refining Co.*, 39 C.C.P.A. 96 (1951); *United States v. Ten Thousand Cigars*, 28 Fed. Cas. 38 (1867); *The Mary*, 16 Fed. Cas. 932 (1812); *Canton Railroad Co. v. Rogan*, 340 U.S. 511 (1951); *Clarke et al. v. Clarke et al.*, 5 Fed. Cas. 943 (1877); *Brown v. The State of Maryland*, 25 U.S. 419 (1827); *Ammex, Inc. v. Department of Treasury*, 237 Mich. App. 455 (1999); *R. v. McIntosh*, [1995] 1 S.C.R. 686; (1995), 95 C.C.C. (3d) 481; 36 C.R. (4th) 171; 178 N.R. 161; 79 O.A.C. 81; *Swan and Finch Company*, 37 Ct. Cls. R. 101 (1901).

REFERRED TO:

Canada (Deputy Minister of National Revenue) v. Mattel Canada Inc., [2001] 2 S.C.R. 100; (2001), 199 D.L.R. (4th) 598; 29 Admin. L.R. (3d) 56; 12 C.P.R. (4th) 417; 270 N.R. 153; *United States v. Vowell and M'Clean*, 9 U.S. 368 (1809); *Grey v. Pearson* (1857), 29 L.T.O.S. 67; 10 E.R. 1216 (H.L.).

AUTHORS CITED

Black's Law Dictionary, 6th ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1990. "export".
Canadian Dictionary of the English Language: An Encyclopaedic Reference. Toronto: ITP Nelson, 1996. "export".

DÉCISION APPLIQUÉE:

Swan and Finch Company v. United States, 190 U.S. 143 (1903).

DISTINCTION FAITE D'AVEC:

Richfield Oil Corp. v. State Board, 329 U.S. 69 (1946); *Hess Oil Virgin Islands Corp. v. Quinn*, 16 V.I. 380 (1979); *Shell Oil Company v. State Board of Equalization*, 64 Cal. 2d 713 (1966); *Rice Growers' Association of California v. County of Yolo*, 17 Cal. App. 3d 227 (1971); *Itel Containers International Corp. v. Huddleston*, 507 U.S. 60 (1993).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Rex v. Gooderham & Worts Ltd. (1928), 62 O.L.R. 218 (H.C. Ont.); *Flavell c. Sous-ministre M.R.N., Douanes et accise*, [1997] 1 C.F. 640; (1996), 137 D.L.R. (4th) 45; 117 F.T.R. 1 (1^{re} inst.); inf. (1992), 8 T.T.R. 197 (T.C.C.E.); *Old HW-GW Ltd. c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 460; (1991), 91 DTC 5327; 43 F.T.R. 197 (C.F. 1^{re} inst.); *Molson Companies Ltd. c. Moosehead Breweries Ltd.* (1990), 32 C.P.R. (3d) 363; 36 F.T.R. 241 (C.F. 1^{re} inst.); *U.S. v. Ehsan*, 163 F.3d 855 (4th Cir. 1998); *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. v. Canada*, [2000] 1 R.C.S. 915; (2000), 188 D.L.R. (4th) 242; [2000] 3 C.T.C. 463; 2000 DTC 6469; *Nassau Distributing Co., Inc. v. United States*, 29 Cust. Ct. 151 (1952); *United States v. National Sugar Refining Co.*, 39 C.C.P.A. 96 (1951); *United States v. Ten Thousand Cigars*, 28 Fed. Cas. 38 (1867); *The Mary*, 16 Fed. Cas. 932 (1812); *Canton Railroad Co. v. Rogan*, 340 U.S. 511 (1951); *Clarke et al. v. Clarke et al.*, 5 Fed. Cas. 943 (1877); *Brown v. The State of Maryland*, 25 U.S. 419 (1827); *Ammex, Inc. v. Department of Treasury*, 237 Mich. App. 455 (1999); *R. c. McIntosh*, [1995] 1 R.C.S. 686; (1995), 95 C.C.C. (3d) 481; 36 C.R. (4th) 171; 178 N.R. 161; 79 O.A.C. 81; *Swan and Finch Company*, 37 Ct. Cls. R. 101 (1901).

DÉCISIONS CITÉES:

Canada (Sous-ministre du Revenu national) c. Mattel Canada Inc., [2001] 2 R.C.S. 100; (2001), 199 D.L.R. (4th) 598; 29 Admin. L.R. (3d) 56; 12 C.P.R. (4th) 417; 270 N.R. 153; *United States v. Vowell and M'Clean*, 9 U.S. 368 (1809); *Grey v. Pearson* (1857), 29 L.T.O.S. 67; 10 E.R. 1216 (H.L.).

DOCTRINE

Black's Law Dictionary, 6th ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1990. «export».
Canadian Dictionary of the English Language: An Encyclopaedic Reference. Toronto: ITP Nelson, 1996. «export».

Concise Oxford Dictionary of Current English, 10th ed. Oxford: Clarendon Press, 2001. “unladen”.

Random House Dictionary of the English Language, 2nd ed. New York: Random House, 1987. “exportation”.

Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles, 3rd ed. Oxford: Clarendon Press, 1990. “export”.

Webster’s Third New International Dictionary of the English Language. Springfield, Massachusetts: Merriam—Webster Inc. Publishers, 1986. “export”.

Concise Oxford Dictionary of Current English, 10th ed. Oxford: Clarendon Press, 2001. «unladen».

Random House Dictionary of the English Language, 2nd ed. New York: Random House, 1987. «exportation».

Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles, 3rd ed. Oxford: Clarendon Press, 1990. «export».

Webster’s Third New International Dictionary of the English Language. Springfield, Massachusetts: Merriam—Webster Inc. Publishers, 1986. «export».

APPEAL from a Trial Division decision (*Penner International Inc. v. Canada* (2001), 211 F.T.R. 72) denying an *Excise Tax Act* rebate on diesel fuel purchased in Canada but consumed in the U.S.A. as not “exported” from Canada. Appeal allowed.

APPEL d’une décision de la Section de première instance (*Penner International Inc. c. Canada* (2001), 211 F.T.R. 72) refusant d’accorder un remboursement aux termes de la *Loi sur la taxe d’accise* sur du carburant diesel acheté au Canada mais consommé aux États-Unis, parce qu’il n’avait pas été «exporté» du Canada. Appel accueilli.

APPEARANCES:

Israel A. Ludwig for appellant.
Frederick B. Woyiwada for respondent.

ONT COMPARU:

Israel A. Ludwig pour l’appelante.
Frederick B. Woyiwada pour l’intimée.

SOLICITORS OF RECORD:

Duboff, Edwards, Haight & Schachter, Winnipeg, for applicant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Duboff, Edwards, Haight & Schachter, Winnipeg, pour l’appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour l’intimée.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

ROTHSTEIN J.A.:

LE JUGE ROTHSTEIN, J.C.A.:

ISSUE

[1] The issue in this appeal from the Trial Division ((2001), 211 F.T.R. 72 (F.C.T.D.)) is whether diesel fuel purchased in Canada but consumed in the United States by commercial trucks transporting goods from Canada to the United States constitutes goods “exported” from Canada for purposes of obtaining a rebate of excise tax under subsection 68.1(1) [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34; S.C. 1993, c. 25, s. 60] of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15. Subsection 68.1(1) provides:

LA QUESTION EN LITIGE

[1] La question en litige dans le présent appel formé contre une décision de la Section de première instance ((2001), 211 F.T.R. 72 (C.F. 1^{re} inst.)) est celle de savoir si le combustible diesel acheté au Canada mais consommé aux États-Unis par des camions exploités commercialement pour transporter des marchandises entre le Canada et les États-Unis constitue une marchandise «exportée» du Canada aux fins du remboursement de la taxe d’accise prévu par le paragraphe 68.1(1) [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 34; L.C. 1993, ch. 25, art. 60] de la *Loi sur la taxe d’accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15. Le paragraphe 68.1(1) énonce:

68.1 (1) Where tax under this Act has been paid in respect of any goods and a person has, in accordance with regulations made by the Minister, exported the goods from Canada, an amount equal to the amount of that tax shall, subject to this Part, be paid to that person if that person applies therefor within two years after the export of the goods. [Emphasis added.]

[2] The learned Trial Judge found that the diesel fuel was not exported and that subsection 68.1(1) was not applicable to permit a rebate of the excise tax paid.

TAXATION YEARS IN QUESTION

[3] The years in question are 1989, 1990, 1991 and 1992. The appellants claim they are entitled to federal sales tax and excise tax rebates for 1989 and 1990, and excise tax rebates for 1991 and 1992. Their application for rebates was dated December 30, 1992. The appellants concede their claims for 1989 and 1990 are out of time under section 68.1. However, they say they are entitled to claim for those years as “drawbacks” under paragraph 70(1)(a) [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34; S.C. 1993, c. 25, s. 62] of the Act. Paragraph 70(1)(a) provides:

70. (1) Subject to subsection (5), on application, the Minister may, under regulations of the Governor in Council, grant a drawback of the taxes imposed by Part III, IV, V or VI and paid on or in respect of

(a) goods exported from Canada;

[4] Section 3 of the *Canadian Manufactured Goods Exported Drawback Regulations*, SOR/78-373, only authorizes drawbacks in respect of customs duties, sales and excise taxes paid in respect of parts and materials that are imported and that are attached to or consumed in the manufacture or production of goods that are exported. There is no evidence that the diesel fuel in question in this case was imported into Canada. Nor was it used in the manufacture or production of goods that were exported. Therefore, excise tax paid in respect of the diesel fuel cannot be obtained as drawbacks under paragraph 70(1)(a) of the Act. That leaves only the excise tax for 1991 and 1992 in issue.

68.1 (1) Lorsque la taxe prévue par la présente loi a été payée sur des marchandises qu’une personne a exportées du Canada en conformité avec les règlements pris par le ministre, un montant égal à cette taxe est, sous réserve des autres dispositions de la présente partie, payé à la personne si elle en fait la demande dans les deux ans suivant l’exportation des marchandises. [Je souligne.]

[2] Le juge de première instance a déclaré que le combustible diesel n’avait pas été exporté et que, par conséquent, le paragraphe 68.1(1) ne permettait pas le remboursement de la taxe d’accise payée sur ce combustible.

LES ANNÉES D’IMPOSITION EN QUESTION

[3] Les années en question sont les années 1989, 1990, 1991 et 1992. Les appelantes soutiennent avoir droit au remboursement de la taxe fédérale de vente et de la taxe d’accise pour les années 1989 et 1990 et à celui de la taxe d’accise pour les années 1991 et 1992. Leur demande de remboursement porte la date du 30 décembre 1992. Les appelantes admettent que les demandes concernant les années 1989 et 1990 ont été présentées après l’expiration du délai prévu à l’article 68.1. Elles affirment cependant avoir droit à un «drawback» à l’égard de ces années-là aux termes de l’alinéa 70(1)a) [mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 34; L.C. 1993, ch. 25, art. 62] de la Loi. L’alinéa 70(1)a) énonce:

70. (1) Sous réserve du paragraphe (5), le ministre saisi d’une demande peut, en application de règlements du gouverneur en conseil, accorder un drawback des taxes imposées par les parties III, IV, V ou VI payées à l’égard des marchandises:

a) exportées du Canada;

[4] L’article 3 du *Règlement sur les drawbacks relatifs aux marchandises de fabrication canadienne exportées*, DORS/78-373, autorise uniquement le drawback à l’égard des droits de douane et des taxes d’accise et de vente payées pour les pièces et matières importées qui ont été employées ou consommées dans la fabrication ou la production de marchandises exportées. Il n’existe aucune preuve que le combustible diesel en question ici ait été importé au Canada. Aucun élément n’indique non plus qu’il ait été employé pour fabriquer des marchandises exportées. Par conséquent, la taxe d’accise qui a été payée à l’égard du combustible diesel ne peut être récupérée sous la forme d’un drawback aux

ANALYSIS

[5] The dictionary meaning of the term “export” is “to take away or carry off” or “to send out [commodities] from one country to another” (*The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 3rd ed., 1990). Certainly diesel fuel purchased in Canada but consumed in the United States by commercial trucks transporting goods from Canada to the United States would fit within the dictionary definition of the term “export”. However, for taxation purposes, the Supreme Court of Canada has provided the authoritative interpretation of the term in the taxation context that is binding on this Court and must be applied. Interestingly, the interpretation appears to derive from an opinion given to the President of the United States, Chester A. Arthur, by the Solicitor General and Acting Attorney General of the United States, Samuel F. Phillips, in 1883. The words used in the Phillips opinion were adopted verbatim by the Supreme Court of the United States in *Swan and Finch Company v. United States*, 190 U.S. 143 (1903). At pages 144 and 145, Mr. Justice Brewer stated:

Whatever primary meaning may be indicated by its derivation, the word “export” as used in the Constitution and laws of the United States, generally means the transportation of goods from this to a foreign country. “As the legal notion of emigrating is a going abroad with an intention of not returning, so that of exportation is a severance of goods from the mass of things belonging to this country with an intention of uniting them to the mass of things belonging to some foreign country or other.” 17 Op. Attys. Gen. 583. [Emphasis added.]

[6] In *Swan and Finch*, it was found that rapeseed oil used and consumed in vessels bound for foreign ports was not “exportation” and was, therefore, not entitled to the drawback of duties paid on the rapeseed oil when it was originally imported.

[7] The words used by the Supreme Court of the United States in *Swan and Finch* were adopted almost

termes de l’alinéa 70(1)a) de la Loi. Seule la taxe d’accise pour les années 1991 et 1992 est donc en litige ici.

ANALYSE

[5] Selon le dictionnaire, le terme «exporter» veut dire [TRADUCTION] «envoyer ou emporter» ou «expédier [des marchandises] d’un pays à un autre». (*The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 3^e éd., 1990). Il est clair que le combustible diesel acheté au Canada mais consommé aux États-Unis par des camions transportant des marchandises entre le Canada et les États-Unis est visé par la définition que donne le dictionnaire du mot «exporter». La Cour suprême du Canada a toutefois donné une interprétation de ce terme qui fait autorité dans le domaine de la fiscalité et qui lie notre Cour; elle doit donc être appliquée. Il est intéressant de noter que cette interprétation semble provenir d’un avis qui a été donné en 1883 au président des États-Unis, M. Chester A. Arthur, par le solliciteur général et procureur général suppléant des États-Unis, M. Samuel F. Phillips. Les mots utilisés dans l’avis de Phillips ont été adoptés textuellement par la Cour suprême des États-Unis dans l’arrêt *Swan and Finch Company v. United States*, 190 U.S. 143 (1903). Aux pages 144 et 145, le juge Brewer a déclaré:

[TRADUCTION] Quel que puisse être le sens premier que peut avoir ce terme en se basant sur son étymologie, le mot «exporter» tel qu’il est utilisé dans la Constitution et dans les lois des États-Unis a généralement le sens de transporter des marchandises entre notre pays et un pays étranger. «Tout comme la notion juridique d’émigration veut dire se rendre dans un pays étranger sans intention de revenir dans son pays, celle d’exportation consiste à prélever des marchandises sur la masse des biens appartenant à notre pays avec l’intention de les fondre à la masse des biens appartenant à un pays étranger.» 17 Op. Attys. Gen. 583. [Non souligné dans l’original.]

[6] Dans *Swan and Finch*, la Cour a jugé que l’huile de colza utilisée et consommée sur les navires faisant route vers des ports étrangers n’était pas exportée et ne donnait donc pas droit au drawback des droits payés sur l’huile de colza au moment où elle avait été initialement importée.

[7] Les termes utilisés par la Cour suprême des États-Unis dans *Swan and Finch* ont été adoptés presque

verbatim by the Supreme Court of Canada in *The King v. Carling Export Brewing and Malting Co. Ltd.*, [1930] S.C.R. 361, at pages 371-372:

Generally speaking, export, no doubt, involves the idea of a severance of goods from the mass of things belonging to this country with the intention of uniting them with the mass of things belonging to some foreign country. It also involves the idea of transporting the thing exported beyond the boundaries of this country with the intention of effecting that. [Underlining added.]

The case involved the purported export of beer from Canada to the United States between 1924 and 1927. If the beer was exported, it would be exempt from sales tax and gallonage tax. This was the time of “Prohibition” in the United States. Duff J. stated at page 372:

As I shall point out, there are difficulties in reconciling with the ordinary notion of export, as commonly understood in commerce, and as contemplated by this statute, the kind of operation in which the respondents were engaged.

At page 374, he elaborated as follows:

The Crown argues that as the export alleged in this case involves, as already indicated, a deliberate violation of the United States laws to the extent pointed out, it cannot be treated as “export” within the meaning of the statute. I think there is a great deal to be said in favour of the view that “export” in the sense of the statute may be limited in such a way as to exclude export so entirely beyond the ordinary course of commerce. The considerations in favour of this view are so numerous and so obvious that they need not be dwelt upon.

The Supreme Court decision in *Carling Export Brewing* was reversed by the Privy Council, [1931] 2 D.L.R. 545, but not on this point.

[8] The *Swan and Finch* and *Carling Export Brewing* cases indicate that the dictionary definition of “export”, in its broadest sense, may not be apt in determining questions of taxation with regard to goods sent out of the country. We are not concerned with illegality as in *Carling Export Brewing*. However, the circumstances here are, in some respects, similar to the facts in *Swan and Finch*. Having regard to the Supreme Court’s interpretation of the term “export”, the question is

textuellement par la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *The King v. Carling Export Brewing and Malting Co. Ltd.*, [1930] R.C.S. 361, aux pages 371 et 372:

[TRADUCTION] De façon générale, exporter sous-entend sans aucun doute l’idée d’un prélèvement de marchandises sur la masse des biens appartenant à notre pays avec l’intention de les fondre à la masse des biens appartenant à un pays étranger. Ce terme sous-entend aussi l’idée de transporter les biens exportés au-delà des frontières de notre pays avec la réelle intention de ce faire. [Soulignement ajouté.]

Cette affaire concernait la prétendue exportation de bière par le Canada aux États-Unis entre 1924 et 1927. S’il y avait eu exportation de bière, celle-ci était exonérée de la taxe de vente et de la taxe d’accise sur la quantité de gallons. C’était à l’époque de la «prohibition» aux États-Unis. Le juge Duff a déclaré à la page 372:

[TRADUCTION] Comme je le signalerai plus loin, il n’est pas facile de concilier la notion ordinaire d’exporter, telle qu’elle est habituellement comprise dans le commerce, et telle qu’elle est envisagée par cette loi, avec le genre d’opérations auxquelles se livraient les intimées.

Il a poursuivi à la page 374:

[TRADUCTION] La Couronne soutient qu’étant donné que l’exportation alléguée dans cette affaire constitue, comme nous l’avons déjà signalé, une violation délibérée des lois des États-Unis, il est impossible de considérer cette opération comme une «exportation» au sens de la loi. Je suis très favorable au point de vue selon lequel le verbe «exporter» au sens de cette loi n’englobe pas un type d’exportation qui est tout à fait étranger aux activités commerciales habituelles. Les considérations qui militent en faveur de ce point de vue sont si nombreuses et si évidentes qu’il n’y a pas lieu de les préciser davantage.

L’arrêt *Carling Export Brewing* de la Cour suprême a été infirmé par le Conseil privé, [1931] 2 D.L.R. 545, mais sur un autre point.

[8] Les arrêts *Swan and Finch* et *Carling Export Brewing* montrent que la définition que donnent les dictionnaires du verbe «exporter», dans son sens le plus large, n’est peut-être pas celle qu’il faut retenir pour trancher les questions de fiscalité applicables aux marchandises expédiées à l’étranger. Il n’est pas question ici d’illégalité comme dans l’arrêt *Carling Export Brewing*. Les faits de la présente affaire sont toutefois similaires, sur certains points, à ceux de l’arrêt

whether the diesel fuel in question in this case was severed from the mass of things belonging to Canada with the intention of uniting it with the mass of things belonging to the United States.

[9] It must first be noted that the Supreme Court's words must be read having regard to context and cannot be read literally. The term "belonging to" does not mean state ownership by Canada or the United States. The rapeseed oil in *Swan and Finch* and the beer in *Carling Export Brewing* did not belong to the governments of the United States or Canada in the ownership sense. The terms "severance" and "uniting" also do not mean the physical parting or joining of goods.

[10] Having regard to context, I think what is contemplated is the removal of goods from one country with the intention that they be destined to, and remain to be used or sold in another country without being returned to the country of origin. This view is supported by the words of the United States Supreme Court in *Swan and Finch, supra*, at page 145.

Another country or State as the intended destination of the goods is essential to the idea of exportation.

[11] The agreed facts are that the appellants acquired diesel fuel in Canada for use in the operation of trucks whose destinations were in the United States. Their applications for rebates under subsection 68.1(1) were for the fuel consumed in the operation of the trucks in the United States. Therefore, the diesel fuel in question was not returned to Canada. Having regard to the Supreme Court's interpretation of the term "export", the diesel fuel was removed from Canada and was destined to the United States with the intention that it remain and be used in the United States and not be returned to Canada. In my view, that constitutes a severance of the diesel fuel from the mass of things belonging to Canada and a uniting of the fuel with the mass of things belonging to the United States. It, therefore, satisfies the Supreme Court's interpretation of goods "exported".

Swan and Finch. Compte tenu de l'interprétation qu'a donnée la Cour suprême au terme «exporter», il s'agit de savoir si le combustible diesel en question ici a été prélevé sur la masse des biens appartenant au Canada avec l'intention de le fondre à la masse des biens appartenant aux États-Unis.

[9] Il convient de noter tout d'abord qu'il faut interpréter les termes utilisés par la Cour suprême en tenant compte du contexte et non uniquement de leur sens littéral. L'expression «appartenant à» ne veut pas dire que le Canada ou les États-Unis sont propriétaires des biens en question. Les gouvernements des États-Unis ou du Canada n'étaient pas propriétaires, dans un sens littéral, de l'huile de colza dans *Swan and Finch*, ni de la bière dans *Carling Export Brewing*. Les mots «prélèvement» et «fusion» ne font pas non plus référence à la séparation ou à l'union physique des marchandises.

[10] Compte tenu du contexte, il me semble que cette notion fait référence à l'enlèvement de marchandises se trouvant dans un pays dans l'intention de les expédier dans un autre pays, où elles seront utilisées ou vendues, sans qu'elles reviennent dans leur pays d'origine. Ce point de vue est conforté par les termes utilisés par la Cour suprême des États-Unis dans l'arrêt *Swan and Finch*, précité, à la page 145.

[TRADUCTION] Pour qu'il y ait exportation, il est essentiel que la destination prévue pour les marchandises soit un autre pays ou un autre État.

[11] Il n'est pas contesté que les appelantes ont acquis le combustible diesel au Canada pour l'utiliser dans l'exploitation de camions qui devaient se rendre aux États-Unis. Les demandes de remboursement présentées aux termes du paragraphe 68.1(1) visaient le combustible que les camions avaient consommé pendant qu'ils se déplaçaient aux États-Unis. Le combustible diesel en question n'a donc pas été renvoyé au Canada. Du point de vue de l'interprétation qu'a donnée la Cour suprême au mot «exporter», on peut dire que le combustible diesel a été prélevé au Canada et expédié aux États-Unis dans l'intention qu'il demeure dans ce pays et qu'il y soit utilisé sans être rapporté au Canada. J'estime que cela constitue un prélèvement de combustible diesel sur la masse des biens appartenant au Canada et une fusion de ce combustible à la masse des

[12] Export might often be thought to relate to the movement of goods for sale in another country. Some definitions of export cited in the Court of Claims decision in *Swan and Finch Company* 37 Ct. Cls. R. 101 (1901), tend to this view. However, I do not think that the term “exported” is to be defined so narrowly as to require there to be a transaction in the United States involving the goods. The learned Trial Judge herself says, at paragraph 35, that export “usually involves some form of economic transaction” and I would think that would generally be true. But, her use of the word “usually” indicates that she, herself, was of the view that the term is not exclusively tied to sales or transactions of goods in the United States. I see no reason why the term “exported” should not also cover use in the United States by the person taking the goods out of Canada and into the United States.

[13] At paragraph 35, the Trial Judge refers to the *Excise Tax Act* as a taxation statute that is designed to generate revenues for the government. I agree with her. However, the Act also provides for rebates and the provisions pertaining to rebates must be given effect.

[14] I think the construction I have placed on the term “exported” in subsection 68.1(1) is supported by the words used by Parliament in subsection 252(1) [as am. by S.C. 1993, c. 27, s. 107; 1997, c. 10, s. 58] of the *Excise Tax Act* dealing with the Goods and Services Tax. I consider the use by Parliament of the words in subsection 252(1) to be pertinent because they appear in the same Act as subsection 68.1(1) and because they deal with the very circumstances with which we are concerned here. Subsection 252(1) provides:

biens appartenant aux États-Unis. Cette opération est donc conforme à l’interprétation qu’a donnée la Cour suprême à l’expression marchandises «exportées».

[12] On pourrait facilement penser que l’exportation est reliée au transport de marchandises destinées à être vendues dans un autre pays. Certaines définitions du mot exportation citées dans l’arrêt prononcé par la Court of Claims dans *Swan and Finch Company*, 37 Ct. Cls. R. 101 (1901), tendent à conforter cette opinion. Je ne pense toutefois pas que le mot «exportées» doive être défini si étroitement qu’il soit obligatoire que les marchandises en question fassent l’objet d’une transaction commerciale aux États-Unis. Le juge de première instance a elle-même déclaré, au paragraphe 35, que le mot «exportation» est associé à des échanges «qui constituent habituellement une forme d’opération économique» et je pense que cela est vrai en général. Mais le fait qu’elle ait utilisé le mot «habituellement» indique qu’elle estimait que ce mot n’était pas exclusivement relié à des ventes ou à des transactions portant sur ces marchandises aux États-Unis. Je ne vois pas pourquoi le terme «exportées» ne devrait pas également englober le fait d’utiliser aux États-Unis des marchandises transportées du Canada aux États-Unis.

[13] Au paragraphe 35, le juge de première instance souligne que la *Loi sur la taxe d’accise* est une loi fiscale qui vise à générer des revenus pour le gouvernement. Je suis d’accord avec elle. Cette Loi prévoit néanmoins des remboursements et il convient de donner effet aux dispositions accordant ces remboursements.

[14] À mon avis, l’interprétation que j’ai donnée au terme «exportées», tel qu’il est utilisé dans le paragraphe 68.1(1), est conforté par les termes qu’a utilisés le législateur au paragraphe 252(1) [mod. par L.C. 1993, ch. 27 art. 107; 1997, ch. 10, art. 58] de la *Loi sur la taxe d’accise* qui traite de la taxe sur les produits et les services. J’estime qu’il est pertinent que le législateur ait utilisé ces mots-là au paragraphe 252(1) parce qu’ils se retrouvent dans la même Loi au paragraphe 68.1(1) et parce qu’ils traitent précisément des aspects qui nous concernent ici. Le paragraphe 252(1) énonce:

252. (1) Where a non-resident person is the recipient of a supply of tangible personal property acquired by the person for use primarily outside Canada, other than

(a) excisable goods,

(b) wine, and

(c) gasoline, diesel fuel or other motive fuel, other than such fuel that

(i) is being transported in a vehicle designed for transporting gasoline, diesel fuel or other motive fuel in bulk, and

(ii) is for use otherwise than in the vehicle in which or with which it is being transported,

and the person exports the property within sixty days after it is delivered to the person, the Minister shall, subject to section 252.2, pay a rebate to the person equal to the tax paid by the person in respect of the supply. [Emphasis added.]

[15] As I interpret subparagraph 252(1)(c)(ii), fuel acquired in Canada for use primarily in the United States in the vehicle in which it is being transported, is not entitled to a GST rebate. However, it is personal property which the provision describes as being exported. In other words, while it is denied the GST rebate, that does not mean the fuel is not exported. Rather, by reason of subparagraph 252(1)(c)(ii), the diesel fuel is exported but it is not entitled to the rebate.

[16] The respondent argues that it is significant that subsection 252(1) deals only with non-residents. I am unable to see the force of that argument. It is true that subsection 252(1) only applies to non-residents. But that does not, in my view, mean that something is exported in the hands of a non-resident but not exported in the hands of a resident. For example, if a person acquires wine in Canada, takes it to the United States and consumes it there, it seems to me that the wine must be considered to be exported whether the person is a resident or non-resident and even though the person is not entitled to a GST rebate on the wine.

252. (1) Dans le cas où une personne non-résidente est l'acquéreur d'une fourniture de biens meubles corporels qu'elle acquiert pour utilisation principale à l'étranger et qu'elle exporte dans les 60 jours suivant le jour où ils lui sont livrés, le ministre rembourse à la personne, sous réserve de l'article 252.2, un montant égal à la taxe qu'elle a payée relativement à la fourniture, sauf si la fourniture porte sur les biens suivants:

a) des produits soumis à l'accise;

b) le vin;

c) l'essence, le combustible diesel ou autre carburant, sauf le carburant qui:

(i) d'une part, est transporté dans un véhicule conçu pour le transport en vrac d'essence, de combustible diesel ou d'autre carburant,

(ii) d'autre part, est destiné à être utilisé autrement que dans ce véhicule. [Je souligne.]

[15] Selon mon interprétation du sous-alinéa 252(1)c)(ii), le combustible qui a été acquis au Canada pour être principalement utilisé aux États-Unis par le véhicule dans lequel il est transporté ne donne pas droit à un remboursement de la TPS. Cette disposition qualifie néanmoins d'exporté le bien corporel en question. Autrement dit, ce n'est pas parce que ce combustible ne donne pas droit au remboursement de la TPS qu'il n'a pas été exporté. En fait, selon le sous-alinéa 252(1)c)(ii), le combustible diesel est exporté mais ne donne pas droit à un remboursement.

[16] L'intimée soutient qu'il est important de noter que le paragraphe 252(1) traite uniquement des non-résidents. Je ne vois pas la valeur de cet argument. Il est vrai que le paragraphe 252(1) s'applique uniquement aux non-résidents. Mais cela ne veut pas dire, à mon avis, qu'un produit est exporté lorsqu'il se trouve en la possession d'un non-résident mais qu'il n'est pas exporté s'il se trouve en la possession d'un résident. Par exemple, si quelqu'un achète du vin au Canada, se rend aux États-Unis et le consomme dans ce pays, il me semble que l'on doit dire que le vin a été exporté, que cette personne soit résidente ou non résidente, même si celle-ci n'a pas le droit au remboursement de la TPS qu'elle a payée sur ce vin.

[17] Under subparagraph 252(1)(c)(ii), the diesel fuel used in the vehicle in which it has been transported is considered to be exported. I find it difficult to think that Parliament considered the term “exported” in subsection 68.1(1) to mean anything different. I think the diesel fuel used in the vehicle in which it has been transported must be treated as being exported for purposes of subsection 68.1(1). It is, therefore, entitled to rebate of excise tax pursuant to that provision.

[18] I have read the draft concurring reasons of Noël J.A. and I am in entire agreement with them.

CONCLUSION

[19] I would allow the appeal with costs here and in the Trial Division and remit the matter to the Minister of National Revenue for reassessment in accordance with these reasons. The parties have agreed that, at present, the refund claims are unaudited and that the Minister of National Revenue should now conduct an audit to determine the amount of taxes paid and the rebates to which the appellants are entitled and it is so ordered.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

SEXTON J.A. (dissenting):

Introduction

[20] The issue in this case is whether the mere consumption of fuel purchased in Canada but later used by trucks travelling in the United States constitutes an “export” within the meaning of the *Excise Tax Act*. My conclusion, based on the jurisprudence, is that the word “export” is used in the *Excise Tax Act* in a commercial sense such as to “carry out of the country” for purposes of a sale or transaction, or with the intention of seeking a foreign market for goods, or for the purpose of “landing” the goods in a foreign country.

[17] Selon le sous-alinéa 252(1)c)(ii), le combustible diesel qui a été utilisé par le véhicule dans lequel il a été transporté doit être considéré comme ayant été exporté. Il me paraît difficile de penser que le législateur ait pu considérer que le terme «exportées» qui figure au paragraphe 68.1(1) puisse avoir un sens différent. Je pense que le combustible diesel qui a été utilisé par le véhicule dans lequel il a été transporté doit être qualifié d’exporté aux fins du paragraphe 68.1(1). Il donne donc droit au remboursement de la taxe d’accise conformément à cette disposition.

[18] J’ai lu le projet de motifs concordants préparé par le juge Noël et je souscris entièrement à ses motifs.

CONCLUSION

[19] J’accueillerais l’appel avec dépens devant la Section de première instance et devant notre Cour et renverrais l’affaire devant le ministre du Revenu national pour qu’il établisse une nouvelle cotisation conformément aux présents motifs. Les parties ont convenu que les remboursements demandés n’ayant pas été vérifiés, le ministre du Revenu national procédera à une vérification en vue de déterminer le montant des taxes payées et celui des remboursements auxquels les appelantes ont droit et la Cour en ordonne ainsi.

* * *

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

LE JUGE SEXTON, J.C.A. (dissent):

Introduction

[20] La question en litige en l’espèce est de savoir si le seul fait de consommer du carburant acheté au Canada mais utilisé par la suite par des camions voyageant aux États-Unis permet de qualifier ce carburant de «marchandise exportée» au sens de la *Loi sur la taxe d’accise*. Ma conclusion est que, d’après la jurisprudence, le verbe «exporter» est utilisé dans la *Loi sur la taxe d’accise* dans un sens commercial, à savoir dans le sens d’«expédier à l’étranger» aux fins d’effectuer une vente ou une transaction, ou dans l’intention de rechercher un acheteur étranger pour les marchandises ou dans le but de «débarquer» les marchandises dans un pays étranger.

Analysis

[21] With regret, I cannot agree with Rothstein J.A.'s interpretation of the meaning of the term "export". I agree that the test for export appears to derive from an opinion given to the President of the United States by the Solicitor General and Acting Attorney General, Samuel F. Phillips, in 1883, which was adopted verbatim by the United States Supreme Court in *Swan and Finch Company v. United States*, 190 U.S. 143 (1903) (*Swan*) which was, in turn, adopted by the Supreme Court of Canada in *The King v. Carling Export Brewing and Malting Co. Ltd.*, [1930] S.C.R. 361 (*Carling*). However, I cannot accept that the mere consumption of a commodity in a foreign country satisfies this test. I cannot interpret the term "export" in such a broad manner.

[22] In *Swan*, the United States Supreme Court quoted the following statement at page 145, which has since been adopted as the test to apply to the question of whether or not an exportation has occurred:

"As the legal notion of emigrating is a going abroad with an intention of not returning, so that of exportation is a severance of goods from the mass of things belonging to this country with an intention of uniting them to the mass of things belonging to some foreign country or other."

[23] The Supreme Court in *Swan* held that the consumed rapeseed oil, in contrast to the rapeseed oil transported for sale, did not constitute an export. The Court refused to allow the appeal from the decision of the United States Court of Claims regarding the consumed oil, which had concluded that only the oil which was "shipped to foreign countries and there landed" (in Japan) was exported and thus eligible for a drawback (at page 144).

[24] The appellants cite at page 8, point 10, of their factum that the Supreme Court decision in *Swan* provides authority for the following proposition:

It is interesting to note that in the American context, while the goods were in international waters, the goods were not deemed to be exported until they actually arrived within the territorial waters of the country to which they were destined, in this case, Japan. Once the goods were within the territorial waters of Japan the consumption of those goods in the process

Analyse

[21] Je ne peux malheureusement pas souscrire à l'interprétation qu'a donnée le juge Rothstein au mot «exporter». Je reconnais que le critère applicable en matière d'exportation semble venir d'un avis fourni, en 1883, au président des États-Unis par le solliciteur général et procureur général suppléant, Samuel F. Phillips, qui a été repris textuellement par la Cour suprême des États-Unis dans l'arrêt *Swan and Finch Company v. United States*, 190 U.S. 143 (1903) (*Swan*) et qui a été adopté, à son tour, par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *The King v. Carling Export Brewing and Malting Co. Ltd.*, [1930] R.C.S. 361 (*Carling*). Je ne peux toutefois accepter que le seul fait de consommer un bien dans un pays étranger réponde à ce critère. Je ne puis donner au mot «exporter» un sens aussi large.

[22] Dans l'arrêt *Swan*, la Cour suprême des États-Unis a cité à la page 145 le passage suivant qui a été par la suite adopté comme formulation du critère applicable à la question de savoir s'il y a eu exportation:

[TRADUCTION] «Tout comme la notion juridique d'émigration veut dire se rendre dans un pays étranger sans intention de revenir dans son pays, celle d'exportation consiste à prélever des marchandises sur la masse des biens appartenant à notre pays avec l'intention de les fonder à la masse des biens appartenant à un pays étranger.»

[23] Dans l'arrêt *Swan*, la Cour suprême a jugé que l'huile de colza qui avait été consommée, à la différence de celle qui avait été transportée en vue d'être vendue, n'avait pas été exportée. La Cour a refusé d'infirmer la décision de la United States Court of Claims à l'égard de l'huile consommée, qui avait conclu que seule l'huile ayant été «expédiée vers des pays étrangers et qui y avait été débarquée» (au Japon) avait été exportée et donnait donc droit à un drawback (à la page 144).

[24] Les appelantes affirment à la page 8, point 10, de leur mémoire que l'arrêt *Swan* de la Cour suprême permet d'affirmer ce qui suit:

[TRADUCTION] Il est intéressant de noter que, dans le contexte américain, les marchandises se trouvant dans les eaux internationales n'ont été qualifiées d'exportées qu'au moment où elles sont effectivement arrivées dans les eaux territoriales du pays auquel elles étaient destinées, le Japon en l'espèce. Une fois les marchandises arrivées dans les eaux territoriales

of lubricating the engine, was considered uniting them to the mass of things belonging to a foreign country.

[25] I do not agree with the appellants' submission. It should be noted that some of the rapeseed oil, though it entered into the territorial waters of Japan and was consumed therein, was obviously not considered an export because the Court held that only the oil which was landed was exported. The Court refused to hold that the consumed rapeseed oil constituted an export, and, thus, obviously the consumed oil was not united with the mass of things in Japan. Arguably, then, something more than mere consumption is required to satisfy the common law test of uniting goods with the mass of things in a foreign country. In *Swan* it was the "landing" of the oil that met this test.

[26] The common law test derived from *Swan* is really a two-part test, such that both parts need to be met in order for a legal exportation to occur: (1) a severance of goods from the mass of things belonging to this country; (2) with an intention of uniting them with the mass of things belonging to some foreign country or other. Therefore, the question is whether the diesel fuel in question in this case was severed from the mass of things belonging to Canada with the intention of uniting them with the mass of things belonging to the United States.

[27] The Supreme Court of Canada adopted this test in *Carling*, and stated [at pages 371-372]:

Generally speaking, export, no doubt, involves the idea of a severance of goods from the mass of things belonging to this country with the intention of uniting them with the mass of things belonging to some foreign country. It also involves the idea of transporting the thing exported beyond the boundaries of this country with the intention of effecting that.

Therefore, the jurisprudence relating to the interpretation of the word "export", particularly the test of severance and unification, was adopted into Canadian law through the *Carling* decision in 1930. There is little other Canadian jurisprudence dealing specifically with this interpretation of "exportation" as the severing and

du Japon, le tribunal a estimé que la consommation de ces marchandises pour la lubrification des moteurs a eu pour effet de les fondre à la masse des biens appartenant à un pays étranger.

[25] Je ne peux accepter l'argument des appelantes. Il y a lieu de noter que la Cour a clairement jugé que la partie de l'huile de colza qui était entrée dans les eaux territoriales du Japon et y avait été consommée ne constituait pas une marchandise exportée, étant donné qu'elle a déclaré que seule l'huile qui avait été débarquée avait été exportée. La Cour a refusé de juger que l'huile de colza qui avait été consommée constituait une marchandise exportée, et, par conséquent, que l'huile consommée n'avait pas été fondue dans la masse des biens au Japon. Il est donc possible de soutenir que le seul fait de consommer un bien ne répond pas au critère de common law de la fusion des marchandises à la masse des biens d'un pays étranger. Dans *Swan*, c'est le «débarquement» de l'huile qui répondait à ce critère.

[26] Le critère de common law découlant de l'arrêt *Swan* est en fait un critère à deux volets, dont les deux conditions doivent être remplies pour qu'il y ait juridiquement exportation: 1) le prélèvement de marchandises sur la masse des biens appartenant à notre pays et 2) l'intention de les fondre à la masse des biens appartenant à un pays étranger. Par conséquent, la question est de savoir si le combustible diesel en question ici a été prélevé de la masse des biens appartenant au Canada dans l'intention de le fondre à la masse des biens appartenant aux États-Unis.

[27] La Cour suprême du Canada a adopté ce critère dans l'arrêt *Carling* et a déclaré [aux pages 371 et 372]:

[TRADUCTION] De façon générale, exporter sous-entend sans aucun doute l'idée d'un prélèvement de marchandises sur la masse des biens appartenant à notre pays avec l'intention de les fondre à la masse des biens appartenant à un pays étranger. Ce terme sous-entend aussi l'idée de transporter les biens exportés au-delà des frontières de notre pays avec la réelle intention de ce faire.

La jurisprudence concernant l'interprétation du mot «exporter», en particulier le critère du prélèvement et de la fusion, a donc été introduite dans le droit canadien par l'arrêt *Carling* en 1930. Il n'existe pas beaucoup d'autres décisions canadiennes qui traitent précisément de l'interprétation du mot «exportation» en tant que

uniting of goods with the mass of things belonging to some foreign country. However, one such case was the Ontario High Court decision of *Rex v. Gooderham & Worts Ltd.* (1928), 62 O.L.R. 218 (*Gooderham*), which involved the imposition of a sales tax on liquor. *Gooderham* was decided prior to the Supreme Court's decision in *Carling*.

[28] It is my contention that diesel fuel being used or consumed by trucks destined for the United States is not sufficient to meet the test outlined in *Swan*. I am not sure that the first part of the test regarding severance has been met. While the diesel fuel was physically carried out of the country in the fuel tanks of the trucks, it was purchased in Canada and some of the fuel was consumed in Canada. I will, however, return to this matter later.

[29] However, even if there was a severance of the fuel from the mass of things belonging to Canada, the fact of its being consumed in the United States does not necessarily mean that there was an immediate uniting of fuel with the mass of things belonging to the United States. Closer analysis of the definition of exportation as involving a severance and a unification needs to be undertaken. Such a close analysis reveals that the intent of uniting goods with the mass of things in the foreign country means something more than mere consumption. A review of the American jurisprudence suggests that "uniting the goods with the mass of things" in a foreign country can be done in, at least, the following three ways: through sale; through the intent to seek foreign markets; or through the unloading or landing of goods in a foreign country. All of these methods suggest that in order for there to be an exportation of goods, there must be a unification of the goods with the commerce of the foreign country. This commerce aspect was noted by the Supreme Court of Canada in the *Carling* case where the Court stated, at page 374:

The Crown argues that as the export alleged in this case involves, as already indicated, a deliberate violation of the United States laws to the extent pointed out, it cannot be treated as "export" within the meaning of the statute. I think there is a great deal to be said in favour of the view that "export" in the sense of the statute may be limited in such a way as to exclude export so entirely beyond the ordinary

prélèvement et fusion de marchandises à la masse des biens appartenant à un pays étranger. L'arrêt *Rex v. Gooderham & Worts Ltd.* (1928), 62 O.L.R. 218 (*Gooderham*) de la Haute Cour de l'Ontario, qui portait sur l'imposition d'une taxe de vente sur les boissons alcoolisées, est néanmoins une de ces décisions. Cet arrêt est toutefois antérieur à l'arrêt *Carling* de la Cour suprême.

[28] J'estime que le combustible diesel utilisé ou consommé par des camions se rendant aux États-Unis n'est pas une marchandise qui répond au critère exposé dans l'arrêt *Swan*. Je ne suis pas certain que le premier volet du critère concernant le prélèvement soit respecté. Si le combustible diesel a physiquement été emporté à l'extérieur du pays dans les réservoirs des camions, il a néanmoins été acheté au Canada et une partie de ce combustible a été consommé au Canada. Je reviendrai toutefois plus loin sur cet aspect.

[29] Même en supposant qu'il y ait eu prélèvement du combustible sur la masse des biens appartenant au Canada, le fait qu'il a été consommé aux États-Unis ne veut pas nécessairement dire qu'il y ait eu immédiatement fusion du combustible à la masse des biens appartenant aux États-Unis. Il y a lieu d'analyser de façon plus approfondie la définition de l'exportation considérée comme un prélèvement et une fusion. Cette analyse révèle que l'intention de fondre les marchandises à la masse des biens du pays étranger ne peut se déduire de la seule consommation. L'examen de la jurisprudence américaine indique que «la fusion des marchandises à la masse des biens» d'un pays étranger peut s'effectuer d'au moins trois façons différentes: par la vente, par la recherche d'un acheteur étranger ou par le débarquement des marchandises dans un pays étranger. Toutes ces méthodes indiquent que, pour qu'il y ait exportation de marchandises, il faut qu'il y ait fusion des marchandises aux activités commerciales d'un pays étranger. La Cour suprême du Canada a noté cet aspect commercial dans l'arrêt *Carling*, lorsqu'elle a déclaré à la page 374:

[TRADUCTION] La Couronne soutient qu'étant donné que l'exportation alléguée dans cette affaire constitue, comme nous l'avons déjà signalé, une violation délibérée des lois des États-Unis, il est impossible de considérer cette opération comme une «exportation» au sens de la loi. Je suis très favorable au point de vue selon lequel le verbe «exporter» au sens de cette loi n'englobe pas un type d'exportation qui est

course of commerce. The considerations in favour of this view are so numerous and so obvious that they need not be dwelt upon. [My emphasis.]

[30] Likewise, in *Gooderham*, a case involving the imposition of sales taxes on intoxicating liquors and the penalties of *The Ontario Temperance Act* [S.O. 1916, c. 50], the Ontario Court stated at page 227 that the word “exported” is used in a commercial sense:

Sales of goods form the basis for the imposition of the tax, and it seems to me that the word is here used in its commercial sense. Murray’s English Dictionary gives the meaning of “to export” in commercial usage, as “to send out commodities of any kind from one country to another”. This interpretation would be in accord with the obvious purpose of the exemption provision, as already mentioned. It is also the meaning given to the word in its ordinary acceptance in commercial matters (in this country).

Therefore, the Court accepts the commercial meaning of the word “export”.

[31] The Court of Claims decision of *Swan and Finch Company*, 37 Ct. Cls. R. 101 (1901), which was approved by the United States Supreme Court, further reveals that “export” must be interpreted in a commercial sense. At page 104, the Court stated:

Restricted to the general definition, the etymological meaning of which is “to carry out of” or “away,” the contention [that the shipment of oil upon steamers and its consumption on such vessels constituted an exportation] would cover this case. Lexicons, however, go farther. The words “to export” have a specific meaning. They mean “to send to a distant point, as commodities; send for sale or exchange to other countries or places.” Exports refer to merchandise or commodities in the way of commerce shipped to foreign countries. An exporter is one who ships goods, wares, or merchandise of any kind to a foreign country or distant place for sale. An exportation is the act or practice of exporting or of sending out commodities from one country to another for traffic or sale. These specific definitions from standard lexicons show that the mere carrying out is not the only essential to an export. Commercially, the commodities must go somewhere beyond the sea in shipments made from home ports.

tout à fait étranger aux activités commerciales habituelles. Les considérations qui militent en faveur de ce point de vue sont si nombreuses et si évidentes qu’il n’y a pas lieu de les préciser davantage. [Non souligné dans l’original.]

[30] De la même façon, dans *Gooderham*, une affaire touchant l’imposition d’une taxe de vente sur les boissons alcoolisées et les amendes prévues par *The Ontario Temperance Act* [S.O. 1916, ch. 50], la Cour de l’Ontario a déclaré à la page 227 que le mot «exporté» est utilisé dans un sens commercial:

[TRADUCTION] La vente de marchandises déclenche l’imposition de la taxe et il me semble que ce mot est utilisé ici dans son sens commercial. Le Murray’s English Dictionary décrit ainsi le sens du mot «exporter» dans son utilisation commerciale, «envoyer des marchandises quelles qu’elles soient d’un pays à un autre». Une telle interprétation serait conforme à l’objectif évident de la disposition accordant une exemption, comme nous l’avons déjà noté. C’est également le sens que l’on donne à ce mot dans son acception habituelle dans les activités commerciales (dans notre pays).

La Cour a donc retenu le sens commercial du mot «exporter».

[31] L’arrêt *Swan and Finch Company* prononcé par la Court of Claims, 37 Ct. Cls. R. 101 (1901), qui a été approuvé par la Cour suprême des États-Unis, indique également qu’il y a lieu de donner au mot «exporter» un sens commercial. À la page 104, la Cour a déclaré:

[TRADUCTION] Si on se limite à la définition générale de ce terme, dont le sens étymologique est celui «d’expédier à l’extérieur de», l’argument [selon lequel l’expédition d’huile sur des bateaux à vapeur et la consommation de cette huile par ces bateaux constitue une exportation] permettrait de régler la présente affaire. Les dictionnaires vont toutefois plus loin. Le mot «exporter» a un sens précis. Il veut dire «envoyer au loin, en tant que marchandises, expédier en vue de la vente ou d’un échange dans un autre lieu ou pays». Les exportations désignent les marchandises expédiées commercialement vers des pays étrangers. L’exportateur est celui qui expédie des marchandises, des biens, de différentes sortes, vers un pays étranger ou vers un lieu éloigné en vue de les vendre. L’exportation est le fait d’exporter ou d’expédier des marchandises d’un pays vers un autre en vue d’en faire le commerce ou la vente. Ces définitions tirées de dictionnaires courants montrent que le seul fait de transporter des marchandises à l’étranger n’est pas le seul élément essentiel de l’exportation. Sur le plan commercial, les marchandises doivent être expédiées à l’étranger à partir d’un port d’origine.

Also, the Court of Claims in *Swan* stated, at page 107:

But an importation does not merely mean a bringing in. It takes place when the vessel arrives at a port of entry, intending there to discharge her cargo. The intent characterizes the act and determines its legal complexion.

Finally, at page 111, the Court went on to quote the following statement:

“The words ‘imports’ and ‘exports’ are frequently used in the Constitution. They have a necessary correlation. * * * It is not too much to say that, so far as our research has extended, neither the word ‘export,’ ‘import,’ or ‘impost’ is to be found in the discussions on this subject, as they have come down to us from that time, in reference to any other than foreign commerce, without some special form of words to show that foreign commerce is not meant.”

Therefore, the Court of Claims decision of *Swan*, affirmed by the Supreme Court, repeatedly maintains that the term “export” is to be used or interpreted in a commercial sense.

[32] In the Federal Court, Trial Decision of *Flavell v. Deputy M.N.R., Customs and Excise*, [1997] 1 F.C. 640, the Court held that the term “export” should be interpreted in a commercial sense. Mr. Flavell appealed from the decision of the Canadian International Trade Tribunal (CITT) [(1992), 8 T.T.R. 197]. The Federal Court allowed Mr. Flavell’s appeal. When discussing the CITT’s misinterpretation of Justice Strayer’s reasons in *Old HW-GW Ltd. v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 460 (F.C.T.D.) (*Old HW-GW*), the Court in *Flavell* stated as follows [at paragraphs 23-24]:

The error is that the majority [of the CITT] finds from Strayer J.’s words [in *Old HW-GW*] the meaning of “export” to be the downgraded notion of mere mechanical movement from one country to another. The words used by Strayer J. [in *Old HW-GW*] as authority state much more; a “transfer” of goods from one country to another or “a sending” within a commercial context.

The question is, what would [Pierre-André] Côté more properly stated “average person on the street” understand by the words “export” and “import” used in an Act administering the collection of customs. Within my understanding of what

Comme la Court of Claims l’a également déclaré dans *Swan* à la page 107:

[TRADUCTION] L’importation ne désigne pas simplement le fait d’introduire des marchandises. Elle s’effectue au moment où le navire arrive dans un port d’entrée, dans l’intention d’y débarquer son chargement. Cette intention qualifie l’acte et en détermine la nature juridique.

Enfin, à la page 111, la Cour cite le passage suivant:

«Les mots “importations” et “exportations” sont souvent utilisés dans la Constitution. Il existe un lien entre ces deux mots. Il est possible d’affirmer, d’après nos recherches, que chaque fois que les mots “exportation”, “importation” ou “impôt” sont utilisés dans des analyses traitant de cette question, telles que nous les avons retrouvées, ils font toujours référence au commerce international, et ils sont toujours accompagnés de certains termes qui indiquent que l’on parle de commerce international.»

Par conséquent, dans l’arrêt *Swan*, confirmé par la Cour suprême, la Court of Claims a répété à plusieurs reprises que le mot «exporter» devait être utilisé ou interprété dans un sens commercial.

[32] Dans l’arrêt *Flavell c. Sous-ministre M.R.N., Douanes et accise*, [1997] 1 C.F. 640 de la Section de première instance de la Cour fédérale, la Cour a déclaré qu’il fallait donner au mot «exporter» un sens commercial. M. Flavell interjetait appel de la décision du Tribunal canadien du commerce extérieur (TCCE). La Cour fédérale a fait droit à l’appel de M. Flavell. Dans *Flavell*, la Cour a analysé de la façon suivante l’interprétation erronée qu’a donnée le TCCE des motifs du juge Strayer dans l’arrêt *Old HW-GW Ltd. c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 460 (C.F. 1^{re} inst.) (*Old HW-GW*) [aux paragraphes 23 et 24]:

L’erreur commise par la majorité [du TCCE] est d’avoir conclu, en s’appuyant sur le raisonnement du juge Strayer [*Old HW-GW*], que le sens du mot «exporter» n’était qu’une simple notion de mouvement mécanique d’un pays à un autre. Pourtant, le raisonnement du juge Strayer en dit beaucoup plus, c’est-à-dire qu’il mentionne un «transfert» de marchandises d’un pays à un autre ou un «envoi» dans un contexte commercial.

En fait, la question est de savoir comment «monsieur Tout-le-monde», comme l’appelle à juste titre [Pierre-André] Côté, interpréterait les mots «exporter» et «importer» utilisés dans une loi régissant la perception des droits de douane.

generally informed people think, there is no doubt that international trade comes to mind with trucks and ships transporting goods to and from Canada and nations around the world. Thus, the words should be interpreted within this clearly commercial context. [My emphasis.]

[33] The connection with commerce, trade, and the economy must be stronger than the mere consumption of a Canadian product across the United States border. In *U.S. v. Ehsan*, 163 F.3d 855 (4th Cir. 1998) (*Ehsan*), the Maryland Court of Appeals for the Fourth Circuit held, at page 858 that “export” is a clear term. Citing the *Random House Dictionary of the English Language*, the Court noted that “exportation” is defined as “the act of exporting; the sending of commodities out of a country, typically in trade”, and as “a severance of goods from [the] mass of things belonging to [the] United States with [the] intention of uniting them to [the] mass of things belonging to some foreign country”. Also, the Court noted that the verb “export” is defined in *Black’s Law Dictionary* (6th ed., 1990) as the following: “to send, take, or carry an article of trade or commerce out of the country”. The Court held at page 858 that “all” these definitions, including that of severance and unification, “make [it] clear that exportation involves the transit of goods from one country to another for the purpose of trade”:

Throughout this history ‘exportation’ has consistently meant the shipment of goods to a foreign country with the intent to join those goods with the commerce of that country. “The intent characterizes the act, and determines its legal complexion.” [My emphasis.]

[34] Further support for these trade-associated definitions of “export” can be found in the *Canadian Dictionary of the English Language: An Encyclopaedic Reference* (Toronto: ITP Nelson, 1996), where the verb “export” means “to send or transport (as a commodity) abroad, esp. for trade” or “to export merchandise, esp. for trade”. Also, in *Webster’s Third New International Dictionary of the English Language* (Springfield, Massachusetts: Merriam—Webster Inc. Publishers, 1986), the noun “export” means “something that is

D’après ce que je sais des personnes moyennement informées, il ne fait aucun doute que le commerce international suscite immédiatement à leur esprit des images de camions et de navires transportant des marchandises à destination et en provenance du Canada et d’autres pays du monde entier. Donc, ces mots doivent être interprétés dans ce contexte commercial manifeste. [Non souligné dans l’original.]

[33] Le lien avec le commerce et l’économie doit être plus étroit que le simple fait de consommer un produit canadien de l’autre côté de la frontière avec les États-Unis. Dans l’arrêt *U.S. v. Ehsan*, 163 F.3d 855 (4th Cir. 1998) (*Ehsan*), la Maryland Court of Appeals for the Fourth Circuit a déclaré à la page 858 que le sens du mot «exportation» était clair. La Cour a cité le *Random House Dictionary of the English Language* et noté que «exportation» y est défini comme étant [TRADUCTION] «le fait d’exporter, le fait d’envoyer des marchandises à l’extérieur du pays, habituellement pour en faire le commerce» et «le prélèvement de marchandises de la masse générale des biens appartenant aux États-Unis dans l’intention de les fondre dans la masse des biens appartenant à un pays étranger». La Cour a également noté que le verbe «exporter» est défini de la façon suivante dans le *Blacks Law Dictionary* (6^e éd., 1990): [TRADUCTION] «envoyer, expédier un article commercial à l’étranger». La Cour a jugé à la page 858 que «toutes» ces définitions, y compris celle qui est basée sur le prélèvement et la fusion, «indiquent clairement que l’exportation fait référence à l’expédition de marchandises d’un pays à un autre dans un but commercial»:

[TRADUCTION] Tout au long de cette histoire, «exportation» a toujours voulu dire l’expédition de marchandises vers un pays étranger dans l’intention de fondre ces marchandises dans les activités commerciales de ce pays. «L’intention qualifie l’acte et en détermine la nature juridique». [Non souligné dans l’original.]

[34] Il est possible de trouver d’autres définitions du mot «exportation» qui confirment son association à la notion de commerce, notamment dans le *Canadian Dictionary of the English Language: An Encyclopaedic Reference* (Toronto: ITP Nelson, 1996), selon lequel le verbe «exporter» veut dire [TRADUCTION] «envoyer ou transporter (à titre de marchandises) à l’étranger, en particulier pour le commerce» ou «exporter des marchandises, en particulier pour le commerce». Également, dans le *Websters’ Third New International*

exported: a commodity conveyed from one country or region to another for purposes of trade”, and “exporter” means specifically “a wholesaler who sells to merchants or industrial consumers in foreign countries”.

[35] In interpreting the *Trade-marks Act* [R.S.C., 1985, c. T-13], the Court adopted the commercial sense or meaning of “export”. If the term “export” is so used in that statute, then it only makes logical sense to use the term “export” in a commercial sense in the *Excise Tax Act*. In the Federal Court, Trial Division case of *Molson Companies Ltd. v. Moosehead Breweries Ltd.* (1990), 32 C.P.R. (3d) 363, the Court stated at pages 372-373 the following, having regard to the legislative purpose of the *Trade-marks Act*:

That purpose is clearly to provide for registration and regulation of trade marks used in commercial transactions, whether those be in domestic or international trade. That purpose, in my view, is met by construing the word “exported” in s. 4(3) as having a meaning beyond that based on the Latin derivation of the word “export” meaning to take away, carry off, or send out. In the context of the *Trade-marks Act* as a whole the words “exported from Canada” must be taken to mean “sent from Canada to another country in the way of commerce”, or “transported from Canada to another country in the course of trade”. [My emphasis.]

Thus, so should “export” be taken to mean in the *Excise Tax Act*, as a whole, sent from Canada to another country in the way of commerce, or transported from Canada to another country in the course of trade. It should be used in a commercial sense.

[36] Analogous reasoning was applied by the Supreme Court of Canada in the decision of *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. v. Canada*, [2000] 1 S.C.R. 915, which dealt with the meaning of the word “sale” in the *Income Tax Act*. The Court stated at paragraphs 30-31 that the term “sale” should be used in the broader sense of commercial law:

Dictionary of the English Language (Springfield, Massachusetts: Merriam—Webster Inc. Publishers, 1986), le mot «exportation» est défini ainsi: [TRADUCTION] «ce qui est exporté: marchandise expédiée d’un pays ou d’une région à une autre à des fins commerciales» et «exportateur» veut dire précisément «grossiste qui vend des marchandises à des commerçants ou à des consommateurs industriels dans des pays étrangers».

[35] La Cour a adopté le sens commercial du mot «exporter» lorsqu’elle a interprété la *Loi sur les marques de commerce* [L.R.C. (1985), ch. T-13]. Si le mot «exporter» est utilisé de cette façon dans cette Loi, il serait logique que le mot «exporter» soit également utilisé dans le sens commercial dans la *Loi sur la taxe d’accise*. Dans la décision *Molson Companies Ltd. c. Moosehead Breweries Ltd.* (1990), 32 C.P.R. (3d) 363, de la Section de première instance de la Cour fédérale, la Cour a déclaré ce qui suit aux pages 372 et 373, au sujet de l’objectif législatif de la *Loi sur les marques de commerce*:

Ce but est manifestement de permettre l’enregistrement et d’assurer le contrôle des marques de commerce utilisées dans le commerce, qu’il s’agisse de commerce intérieur ou international. À mon sens, on atteint ce but en interprétant le mot «exportées» du paragraphe 4(3) comme ayant un sens dépassant celui qui est fondé sur la dérivation latine du mot «exporter», qui signifie porter au dehors, emporter ou envoyer à l’extérieur. Dans le contexte de l’ensemble de la *Loi sur les marques de commerce*, il faut interpréter les mots «exportées du Canada» comme signifiant «envoyées du Canada à un autre pays dans la pratique du commerce» ou «transporter du Canada à un autre pays dans la pratique du commerce». [Non souligné dans l’original.]

Ainsi, le mot «exporter» utilisé dans la *Loi sur la taxe d’accise* devrait également vouloir dire envoyer du Canada vers un autre pays dans la pratique du commerce ou transporter du Canada à un autre pays dans la pratique du commerce. Il doit être utilisé dans un sens commercial.

[36] La Cour suprême du Canada a utilisé un raisonnement analogue dans l’arrêt *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, [2000] 1 R.C.S. 915, qui traitait du sens du mot «vente» dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*. La Cour a déclaré aux paragraphes 30 et 31 que le mot «vente» devait être utilisé dans le sens plus général du droit commercial:

Absent express direction that an interpretation other than that ascribed by settled commercial law be applied, it would be inappropriate to do so.

To apply a “plain meaning” interpretation of the concept of a sale in the case at bar would assume that the Act operates in a vacuum, oblivious to the legal characterization of the broader commercial relationships it affects. It is not a commercial code in addition to a taxation statute. Previous jurisprudence of this Court has assumed that reference must be given to the broader commercial law to give meaning to words that, outside of the Act, are well-defined.

[37] Outside of the *Excise Tax Act*, the meaning of “export” is associated with trade and commerce, and interpreted in a commercial sense. Absent any express direction by the Legislature that the interpretation of “export” in the *Excise Tax Act* should mean otherwise than settled commercial law, the term “export” should be used in this commercial sense.

[38] Thus, by examining the lexicons (the vocabulary of a branch of knowledge, such as that involving trade and commerce) of “exports” and “exportation”, and the commercial interpretation of “export” in the jurisprudence, it is clear that to be categorized as an export requires more than a mere consumption of the goods. I would not go so far as to say that a transaction, such as a sale or exchange of goods, is necessary to constitute an exportation, although that would certainly satisfy the requirement of commerciality. However, there must exist some purpose to the carrying of the fuel, beyond mere consumption. The cases have suggested what such purposes might entail. One such possible purpose is the selling of the goods in the foreign country. Another is the intent to seek a foreign market for the goods for which the party is seeking export status. Another is the intention to unload the goods with the intent to join those goods with the commerce of the foreign country.

Sale of Goods

[39] Because of the shortage of Canadian jurisprudence on the interpretation of “export”, it is helpful to turn to American case law for input regarding the severance and unification test. In fact, American

Sauf indication contraire expresse, il y a lieu de recourir à l’interprétation qui découle des règles bien établies du droit commercial.

Interpréter en l’espèce le mot vente selon son «sens ordinaire» supposerait que la Loi s’applique en vase clos sans tenir aucun compte de la qualification juridique des rapports commerciaux plus généraux qu’elle vise. Il ne s’agit pas d’un code du commerce qui s’ajoute à une loi fiscale. Notre Cour a tenu pour acquis, dans des arrêts antérieurs, qu’il faut s’en remettre aux règles plus générales du droit commercial pour attribuer un sens à des mots qui, indépendamment de la Loi, sont bien définis.

[37] En dehors de la *Loi sur la taxe d’accise*, le mot «exporter» est associé au commerce et interprété dans un sens commercial. En l’absence de directive expresse du législateur indiquant que le mot «exporter» utilisé dans la *Loi sur la taxe d’accise* doit être interprété autrement que selon les règles bien établies du droit commercial, il y a lieu d’utiliser le mot «exporter» dans son sens commercial.

[38] Ainsi, si l’on examine le sens que donnent les lexiques (qui contiennent le vocabulaire d’une branche de connaissances, notamment le commerce) aux termes «marchandise exportée» et «exportation», ainsi que le sens commercial donné au mot «exporter» par la jurisprudence, il est évident qu’il ne suffit pas que des marchandises soient consommées pour qu’il y ait exportation. Je n’irais pas jusqu’à dire qu’il faut procéder à une transaction, comme la vente ou l’échange de marchandises, pour qu’il y ait exportation, même si une telle opération répondrait à l’exigence d’un aspect commercial. Le transport de combustible doit néanmoins avoir un autre but que la simple consommation. Les décisions indiquent quels peuvent être ces buts. Un de ces buts peut être la vente de marchandises dans un pays étranger. Un autre est l’intention de rechercher un acheteur étranger pour les marchandises dont le propriétaire revendique le statut de marchandises exportées. Un autre encore est l’intention de débarquer des marchandises dans l’intention de les fusionner aux activités commerciales du pays étranger.

La vente de biens

[39] Étant donné l’absence de jurisprudence canadienne sur le sens des mots «marchandise exportée», il est utile d’examiner la jurisprudence américaine pour étudier l’application du critère du

case law has been used by the Supreme Court of Canada to help interpret statutes dealing with exports and imports (*Canada (Deputy Minister of National Revenue) v. Mattel Canada Inc.*, [2001] 2 S.C.R. 100).

[40] A sale of goods transported across the boundary of a foreign country obviously satisfies the requirement of a “commercial purpose”. Goods transported to a foreign country for the purpose of sale are certainly goods exported, as they, through the sale, are physically severed from the goods held by the exporter and united with other goods of their kind in the United States. When a country’s commodities are sold to parties in a foreign country, they are exchanged for money or other consideration from that foreign country, and, as such, obviously participate in the commerce of that foreign country. For instance in *Richfield Oil Corp. v. State Board*, 329 U.S. 69 (1946) (*Richfield*), the Supreme Court held, at page 78:

The questions remain whether we have here an export within the meaning of the constitutional provision and, if so, whether this tax was a prohibited impost upon it.

The requirement that foreign commerce be involved . . . is met, for concededly the oil was sold for shipment abroad.

Intent to Look for a Foreign Market

[41] The intention of shipping goods with the intention of looking for a foreign market has been held to satisfy the test of commerciality.

[42] In *Ehsan, supra*, the Court seemed to imply that “united with the mass of goods belonging to some foreign country or other” means the intent to look for a foreign market. In *Ehsan*, then President Clinton banned the importation, exportation, and re-exportation of goods between the United States and Iran, and it was alleged that the defendant, Ehsan, had shipped equipment in violation of the ban. In order to avoid the ban, Ehsan planned to ship the equipment to the United Arab Emirates (U.A.E.) and later to have it shipped to

prélèvement et de la fusion. En fait, la Cour suprême du Canada a eu recours à la jurisprudence américaine pour interpréter des lois traitant d’exportations et d’importations (*Canada (Sous-ministre du Revenu national) c. Mattel Canada Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 100).

[40] La vente de marchandises expédiées dans un pays étranger répond manifestement à l’exigence d’un «but commercial». Les marchandises exportées vers un pays étranger dans le but d’y être vendues constituent certainement des marchandises exportées, puisque, par l’effet de la vente, elles sont physiquement prélevées sur les marchandises détenues par l’exportateur et fusionnées aux autres marchandises comparables se trouvant aux États-Unis. Lorsque les biens d’un pays sont vendus à des parties se trouvant dans un pays étranger, ils sont échangés pour de l’argent ou pour une contrepartie provenant de ce pays étranger et ils font donc manifestement partie des activités commerciales de ce pays étranger. Par exemple, dans *Richfield Oil Corp. v. State Board*, 329 U.S. 69 (1946) (*Richfield*), la Cour suprême a déclaré à la page 78:

[TRADUCTION] Demeurent les questions de savoir s’il s’agit ici d’une exportation au sens de la disposition constitutionnelle et, dans ce cas, si cette taxe a été imposée à tort sur ces marchandises.

La condition selon laquelle il doit s’agir de commerce international [. . .] est remplie, parce qu’il est admis que le pétrole a été vendu pour qu’il soit expédié à l’étranger.

L’intention de rechercher un acheteur étranger

[41] Les tribunaux ont jugé que l’intention d’expédier les marchandises combinée à l’intention de rechercher un acheteur étranger répondait au critère de l’aspect commercial.

[42] Dans *Ehsan*, précité, la Cour a semblé laisser entendre que «la fusion à la masse des biens appartenant à un pays étranger» voulait dire avoir l’intention de rechercher un acheteur étranger. Dans *Ehsan*, le président Clinton, au pouvoir à l’époque, avait interdit l’importation, l’exportation et la réexportation de marchandises entre les États-Unis et l’Iran, et il était allégué que le défendeur, Ehsan, avait expédié du matériel en violation de cet embargo. Pour contourner l’embargo, Ehsan avait projeté d’expédier le matériel

Iran. Ehsan argued for the dismissal of the indictments by maintaining that the shipment was a permissible export to the U.A.E. and was only re-exported to Iran. However, the Court held that the indictments of Ehsan should stand, as “re-export” simply meant “to export again”. At pages 858-859, the Court determined the issue of whether the equipment had actually been exported to Iran by looking at whether Ehsan’s *bona fide* purpose was to seek a market in Iran; the Court stated that if this was Ehsan’s purpose, then the shipment would be consistent with the plain meaning of an “exportation”:

If Ehsan’s *bona fide* purpose was to seek a market in Dubai, then this was an exportation to the U.A.E. . . . If, however, he intended to seek a market in Iran, then the shipment fits the plain meaning of an “exportation” to Iran.

The meaning of “exportation” was associated with seeking a foreign market. It is clear, then, that merely sending the goods to the U.A.E. did not constitute an export because there was no intent to seek a foreign market there. However, because there was an intent to seek a foreign market in Iran, the Court concluded that an exportation to Iran, contrary to the ban, had occurred.

[43] Further cases reveal the importance of the intention to seek a foreign market. In *Nassau Distributing Co., Inc. v. United States*, 29 Cust. Ct. 151 (1952) (*Nassau Distributing*), the Customs Court, Third Division stated at page 153 that the controlling factor of the *Swan* test has been held to be the intention of the parties at the time of shipment. The Court stated at page 154 that the *Nassau Distributing Co.* had the requisite intent: there was an immediate *bona fide* purpose to seek a foreign market.

[44] The Court in *Nassau Distributing* cited *United States v. National Sugar Refining Co.*, 39 C.C.P.A. 96 (1951) (*National Sugar*) with approval. In *National Sugar*, the Customs Court noted at page 100 that the

aux Émirats arabes unis et de les réexpédier ensuite vers l’Iran. Ehsan demandait le renvoi des accusations en invoquant le fait que l’expédition de cet équipement vers les Émirats arabes unis était autorisée et que cet équipement avait été seulement réexporté vers l’Iran. La Cour a néanmoins jugé qu’il y avait lieu de maintenir les accusations portées contre Ehsan, étant donné que «réexporter» voulait simplement dire «exporter à nouveau». Aux pages 858 et 859, la Cour a tranché la question de savoir si l’équipement avait effectivement été exporté en Iran en examinant si Ehsan avait véritablement eu l’intention de chercher à le vendre en Iran; la Cour a déclaré que, si tel était le but recherché par Ehsan, le matériel expédié constituait une «exportation» dans le sens courant de ce terme:

[TRADUCTION] Si Ehsan avait véritablement l’intention de vendre cet équipement à Dubai, il s’agissait alors d’une exportation vers les Émirats arabes unis [. . .] Cependant, s’il avait l’intention de vendre ces marchandises en Iran, l’expédition du matériel constituait une «exportation», au sens courant de ce terme, vers l’Iran.

Le mot «exportation» a été ainsi associé au fait de rechercher un acheteur étranger. Il est donc évident que le seul fait d’expédier les marchandises aux Émirats arabes unis ne constituait pas une exportation parce que l’expéditeur n’avait pas l’intention de chercher un acheteur étranger. Cependant, étant donné que celui-ci avait l’intention de rechercher un acheteur étranger en Iran, la Cour a conclu qu’il y avait eu exportation vers l’Iran, en violation de l’embargo.

[43] D’autres affaires font ressortir l’importance de l’intention de rechercher un acheteur étranger. Dans *Nassau Distributing Co., Inc. v. United States*, 29 Cust. Ct. 151 (1952) (*Nassau Distributing*), la Customs Court, Third Division a déclaré à la page 153 que l’élément déterminant du critère de l’arrêt *Swan* était, d’après la jurisprudence, l’intention des parties au moment de l’expédition des marchandises. La Cour a jugé à la page 154 que *Nassau Distributing Co.* avait l’intention exigée: elle avait agi de bonne foi dans le but immédiat de chercher un acheteur étranger.

[44] Dans *Nassau Distributing*, la Cour a cité *United States v. National Sugar Refining Co.*, 39 C.C.P.A. 96 (1951) (*National Sugar*) en l’approuvant. Dans *National Sugar*, la Customs Court a noté à la

requisite intent to export by severance and unification would be satisfied “so long as a *bona fide* purpose to seek a foreign market coincide[s] with a *bona fide* act of shipment.” Therefore, since intent has been cited as characterizing the act and determining its legal complexion, and since the intent to sever and unify has been often cited or defined as the *bona fide* purpose to seek a foreign market, the diesel fuel in question in our case does not satisfy this test for severance and unification. There was no *bona fide* intent by the appellants to seek a foreign market for the fuel in question, separate and distinct from the goods being transported by the consumption of that fuel.

Goods Intended to be Landed

[45] Another method of unifying goods with the mass of goods belonging to a foreign country has often been cited as the following: the goods must be intended to be landed, or unloaded or discharged, with the intent that they be joined with the commerce in that foreign country. I do not believe that this test has been satisfied with respect to the diesel fuel in question in this case. For instance, in *United States v. Ten Thousand Cigars*, 28 Fed. Cas. 38 (1867), the Court cited Justice Marshall’s decision for the Supreme Court in *United States v. Vowell and M’Clean*, 9 U.S. 368 (1809) (*Vowell*) for the following proposition: “An importation is complete when the goods are brought within the limits of a port of entry, with the intention of unloading them there”. According to the *Concise Oxford Dictionary of Current English* (10th ed., 2001), “unladen” means “not carrying a load”. Therefore, “unloading” implies discharging or unloading one’s cargo. Thus, unloading, or the discharging of one’s cargo, is essential to the completion of importation in this test. Also, since importation is the equal opposite of exportation, the definitions and interpretations that apply to importation also apply to exportation. Thus, I believe that one of the ways of uniting the goods with the mass of goods belonging to the foreign country is the unloading or discharge of those goods in that foreign country. This suggests a commercial purpose.

page 100 que l’intention exigée pour qu’il y ait exportation par prélèvement et fusion est présente [TRADUCTION] «dès que l’objectif véritable de rechercher un acheteur à l’étranger coïncide avec une expédition faite de bonne foi». Par conséquent, étant donné que l’intention est, d’après les tribunaux, ce qui qualifie l’acte et en détermine la nature juridique, et que l’intention de prélever et de fusionner a souvent été citée pour indiquer l’existence d’un objectif véritable de rechercher un acheteur étranger, le combustible en question dans l’affaire qui nous occupe ne répond pas au critère du prélèvement et de la fusion. Les appelantes n’avaient pas véritablement l’intention de chercher un acheteur étranger pour le combustible en question, un acheteur distinct de celui des marchandises transportées grâce à la consommation de ce combustible.

L’intention de débarquer les marchandises

[45] Une autre méthode visant à fondre les marchandises avec la masse des biens appartenant à un pays étranger a souvent été citée, la voici: il faut qu’il y ait l’intention de débarquer les marchandises, ou de les décharger, dans l’intention de les fusionner aux activités commerciales du pays étranger. Je ne pense pas que ce critère soit rempli dans le cas du combustible diesel en question ici. Par exemple, dans *United States v. Ten Thousand Cigars*, 28 Fed. Cas. 38 (1867), la Cour a cité le jugement du juge Marshall de la Cour suprême dans l’arrêt *United States v. Vowell and M’Clean*, 9 U.S. 368 (1809) (*Vowell*) pour formuler la proposition suivante: [TRADUCTION] «Il y a importation lorsque les marchandises sont introduites à l’intérieur des limites d’un port d’entrée, dans l’intention de les y débarquer». D’après le *Concise Oxford Dictionary of Current English* (10^e éd., 2001), «déchargé» (*unladen*) désigne [TRADUCTION] «le fait de ne pas transporter une cargaison». Par conséquent, «débarquement» (*unloading*) implique le déchargement d’une cargaison. Le débarquement ou le déchargement d’une cargaison est donc un élément essentiel de l’importation selon ce critère. En outre, l’importation étant le contraire exact de l’exportation, les définitions et les interprétations qui s’appliquent à l’importation s’appliquent également à l’exportation. C’est la raison pour laquelle j’estime qu’une des façons de fusionner les marchandises avec la masse des biens appartenant au pays étranger est de

[46] Likewise, in *The Mary*, 16 Fed. Cas. 932 (1812), Justice Story of the Circuit Court of Massachusetts stated that landing and unloading the goods was necessary for their exportation. At page 933, Justice Story stated that he was “satisfied that an actual landing of the goods was not intended to be made in any port of the United States . . . and that the goods of course were not put on board with that intent”. While citing *Vowell*, *supra* Justice Story stated at page 934 that an intention to unload the goods was necessary to constitute an importation. The attorney for the United States argued that the term “import” meant merely “bringing into” a country, but Justice Story responded at page 933 by stating:

Perhaps the argument of the attorney on this head may be perfectly consistent with the laws of nations, but as to revenue laws, I am well satisfied that an importation into the United States, means not merely a bringing within our jurisdictional limits, but also a bringing into some port, harbor, or haven, with an intent to land the goods there.

In our fact situation, the diesel fuel in question was not unloaded or discharged in the United States. The appellants admitted as much in their factum at page 2, point four:

The fuel was carried out of Canada in the fuel tanks of the trucks. It was consumed by the trucks during their operations. It was not unloaded at the destination outside of Canada. It was not destined, apart from the delivery of goods on hand, for supply or sale to any foreign customer.

[47] Another case that supports the importance of unloading one’s goods in the foreign country when discussing exportation is *Canton Railroad Co. v. Rogan*, 340 U.S. 511 (1951) (*Canton Railroad*). This case involved a franchise tax imposed by Maryland on railroads, measured by gross receipts and apportioned to the length of their lines within the State. The railroad company claimed that a portion of its gross receipts were exempt from taxation because they were derived from operations in foreign commerce and constituted the

débarquer ou de décharger ces marchandises dans le pays étranger. Cela implique un but commercial.

[46] De la même façon, dans *The Mary*, 16 Fed. Cas. 932 (1812), le juge Story de la Circuit Court of Massachusetts a déclaré que le débarquement et le déchargement des marchandises étaient un élément essentiel de l’exportation. À la page 933, le juge Story a déclaré qu’il était [TRADUCTION] «convaincu qu’il n’avait pas été projeté que les marchandises seraient débarquées dans un des ports des États-Unis [. . .] et que les marchandises n’avaient donc pas été placées à bord dans ce but». Tout en citant l’arrêt *Vowell*, précité, le juge Story a déclaré à la page 934 que l’intention de décharger les marchandises était un élément constitutif de l’importation. Les procureurs des États-Unis soutenaient que le mot «importer» voulait simplement dire «introduire» dans un pays mais le juge Story a répondu à cet argument à la page 933 en déclarant:

[TRADUCTION] Il est possible que l’argument qu’a présenté le procureur soit tout à fait conforme au *jus gentium*, mais pour ce qui est des lois fiscales, je suis tout à fait convaincu que, pour qu’il y ait importation aux États-Unis, il ne suffit pas d’introduire des marchandises à l’intérieur de nos frontières. Il faut également les introduire dans un port, ou havre, dans l’intention d’y débarquer les marchandises.

En l’espèce, le combustible diesel en question n’a pas été débarqué ni déchargé aux États-Unis. Les appelantes reconnaissent ce fait à la page 2, point quatre, de leur mémoire:

[TRADUCTION] Le combustible a été transporté à l’extérieur du Canada dans les réservoirs des camions. Il a été consommé par les camions au cours de leurs opérations. Il n’a pas été déchargé dans un lieu situé à l’extérieur du Canada. Ce combustible n’était pas destiné, outre la livraison des marchandises expédiées, à être vendu ou fourni à un client étranger.

[47] L’affaire *Canton Railroad Co. v. Rogan*, 340 U.S. 511 (1951) (*Canton Railroad*) est une autre affaire qui fait ressortir l’importance du débarquement des marchandises dans le pays étranger pour qu’il y ait exportation. Il s’agissait dans cette affaire d’un impôt de franchise exigé par le Maryland des compagnies de chemin de fer, et qui était calculé en fonction de leurs recettes brutes et de la longueur de leurs voies dans cet État. La compagnie de chemin de fer soutenait qu’une partie de ses recettes brutes était exonérée d’impôt parce

handling of goods destined for export. The Court rejected the exemption and imposed the tax, finding the tax constitutional within the Import-Export Clause of the United States Constitution. The Import-Export clause states as follows [at page 513]:

“No state shall, without the Consent of the Congress, lay any Imposts or Duties on Imports or Exports, except what may be absolutely necessary for executing its inspection laws. . . .”

The tax in question was not on the goods but on the handling of the goods at the port. The United States Supreme Court concluded at page 515 that:

. . . any activity more remote than that [loading for export and unloading for import] does not commence the movement of the commodities abroad nor end their arrival, and therefore is not a part of the export or import process.

By analogy, the mere consumption of fuel is not sufficient to be considered part of the export process, let alone an “export”. In my opinion, filling a fuel tank in Canada, consuming that fuel across the border into the United States in order to transport other goods, and never unloading or discharging that fuel is more remote than loading for export and unloading for import, and not part of the export/import process.

[48] Also, in *Clarke et al. v. Clarke et al.*, 5 Fed. Cas. 943 (1877), a case involving the exportation of timber logs, the Georgian Court held that [at page 945]:

. . . goods imported do not lose their character as imports and become incorporated into the mass of the property of the state until they have passed from the control of the importer or been broken up by him from their original cases. [My emphasis.]

In our case, the fuel was consumed by the trucks. It was not separated out for commercial use in the United States.

qu'elle provenait d'activités liées au commerce international sous la forme de manutention de marchandises destinées à l'exportation. La Cour a refusé d'exonérer la société et exigé l'impôt, en déclarant que celui-ci était constitutionnel parce que conforme à la clause de la Constitution des États-Unis en matière d'importation et d'exportation. Cet article relatif aux importations et aux exportations énonce ce qui suit [à la page 513]:

[TRADUCTION] «Aucun État ne pourra, sans le consentement du Congrès, lever des impôts ou des droits sur les importations ou les exportations autres que ceux qui seront absolument nécessaires pour l'exécution de ses lois d'inspection [. . .]»

L'impôt en question ne visait pas les marchandises mais la manutention des marchandises dans le port. La Cour suprême des États-Unis a conclu à la page 515:

[TRADUCTION] [. . .] toute activité plus éloignée que celle-ci [l'embarquement pour l'exportation et le débarquement pour l'importation] ne marque pas l'expédition des marchandises vers l'étranger ni ne constitue leur arrivée, et par conséquent, ne fait pas partie du processus d'exportation ou d'importation.

Par analogie, la simple consommation du carburant ne peut être considérée comme faisant partie du processus d'exportation, et encore moins, constituer une «exportation». J'estime que le fait de remplir un réservoir au Canada, de consommer ce combustible en traversant la frontière des États-Unis pour y transporter d'autres marchandises, sans jamais débarquer ou décharger ce combustible est plus éloigné que l'embarquement l'est pour l'exportation ou le débarquement pour l'importation, et ne fait pas partie du processus d'exportation et d'importation.

[48] De même, dans *Clarke et al. v. Clarke et al.*, 5 Fed. Cas. 943 (1877), une affaire concernant l'exportation de bois de sciage, la Cour de l'État de la Géorgie a jugé [à la page 945]:

[TRADUCTION] [. . .] les marchandises ne perdent pas leur nature d'importation et ne sont pas incorporées à la masse des biens de l'État tant qu'elles n'ont pas quitté la garde de l'importateur ou que celui-ci ne les a pas sorties de leurs caisses. [Non souligné dans l'original.]

En l'espèce, le combustible a été consommé par les camions. Il n'a pas été mis de côté pour être utilisé commercialement aux États-Unis.

[49] Likewise, in *Brown v. The State of Maryland*, 25 U.S. 419 (1827), a case which involved the unconstitutional exercise of taxing power with regards to the Import-Export Clause of the U.S. Constitution, the Supreme Court stated, at pages 441-442:

It is sufficient for the present to say, generally, that when the importer has so acted upon the thing imported, that it has become incorporated and mixed up with the mass of property in the country, it has, perhaps lost its distinctive character as an import, and has become subject to the taxing power of the State; but while remaining the property of the importer, in his warehouse, in the original form or package in which it was imported, a tax upon it is too plainly a duty on imports to escape the prohibition in the constitution. [My emphasis.]

Thus, from this statement it can be implied that the incorporation or mixing of a good with the mass of things in a country involves having acted upon the good such that it has changed from the original form or package in which it was imported. This implies some active component in the unloading or discharge of goods. The fuel in question never changed from its original package in that it was never unloaded or broken up. It was merely consumed. Mere consumption is inconsistent with this idea of incorporation or unification.

[50] In my opinion, the appellants have not met the relevant two-part test. Specifically, they have not shown that the fuel in question was united with the mass of goods in the United States by showing a sale or transaction, or by showing an intent to seek a foreign market for the fuel in question, or by unloading, discharging, or otherwise landing the fuel in the United States. Shortly put, there was no intent to unite the fuel with the commerce of the United States. As stated in the Court of Claims decision of *Swan*, *supra*, at pages 108 and 109:

Especially ought the departmental construction to be given weight since no decision has been disclosed in the course of the century succeeding the act of 1799 which shows that the Department viewed the term "export" as relating to anything

[49] De la même façon, dans *Brown v. The State of Maryland*, 25 U.S. 419 (1827), une affaire concernant l'inconstitutionnalité de l'exercice d'un pouvoir de taxation par rapport à l'article de la Constitution des États-Unis relatif aux importations et aux exportations, la Cour suprême a déclaré aux pages 441 et 442:

[TRADUCTION] Il suffit de dire pour l'affaire qui nous occupe que, d'une façon générale, lorsque l'importateur a manipulé la chose importée pour qu'elle s'incorpore et se mélange à la masse des biens du pays, cette chose a peut-être perdu son caractère distinctif d'objet importé et est devenue sujette au pouvoir de taxation de l'État; mais tant qu'elle demeure la propriété de l'importateur, dans son entrepôt, sous sa forme ou dans son emballage original dans lequel elle a été importée, une taxe prélevée sur elle constitue de toute évidence un droit sur des importations et ne peut échapper à l'interdiction énoncée dans la Constitution. [Non souligné dans l'original.]

Il est donc possible de déduire de cette affirmation que l'incorporation ou le mélange d'une marchandise dans la masse des biens d'un pays exige que cette marchandise ait perdu la forme ou l'emballage initial dans lequel elle a été importée. Cela implique un acte positif au moment du débarquement ou du déchargement des marchandises. Le combustible en question n'a jamais quitté son emballage initial dans la mesure où il n'a pas été déchargé ou extrait de son emballage. Il a simplement été consommé. La seule consommation n'est pas compatible avec la notion d'incorporation ou de fusion.

[50] À mon avis, les appelantes n'ont pas établi que les deux conditions du critère applicable étaient remplies. Plus précisément, elles n'ont pas établi que le combustible en question avait été fusionné avec la masse des biens des États-Unis en prouvant qu'il y avait eu une vente ou une opération, ou en établissant l'intention de rechercher un acheteur étranger pour le combustible en question, ou en déchargeant ou débarquant le combustible aux États-Unis. Bref, elles n'ont jamais eu l'intention de fusionner le combustible aux activités commerciales des États-Unis. Comme la Court of Claims l'a déclaré dans l'arrêt *Swan*, précité, aux pages 108 et 109:

[TRADUCTION] Il convient de donner une valeur probante spéciale à l'interprétation du ministère pour tenir compte du fait qu'aucune décision n'a été prise au cours du siècle qui a suivi la loi de 1799 indiquant que le ministère ait considéré

but foreign commerce.

Mere Consumption is Insufficient

[51] When one steps beyond the specific two-part test, one finds that the more recent American case law reveals that the consumption of fuel, itself, cannot be classified as an “export”. One of the reasons for this refusal to classify the consumption of fuel as an act of exportation is that fuel is just one of the many provisions or items which are used by vessels transporting goods to foreign countries. It would be inconsistent to classify fuel as an export. For instance, the Court of Claims decision of *Swan, supra*, which was approved by the Supreme Court decision in 1903, *supra*, held at page 112 that such items cannot be considered exported:

Therefore, oil taken from this country and consumed on a voyage does not constitute an exportation of that article. We might as well say that provisions which go out on the same ship for use on the outward passage are exported.

[52] In *Hess Oil Virgin Islands Corp. v. Quinn*, 16 V.I. 380 (1979) (*Hess Oil*), the Court was called upon to determine whether or not Hess was liable to the Government of the Virgin Islands for gross receipts taxes on sales of bunker fuel oil. Hess had made an agreement with the government of the Virgin Islands, which granted Hess and its affiliates an exemption from all gross receipts taxes on exports. The grant did not extend to sales to unrelated third parties. After signing this agreement, Hess began selling bunker fuel to ships involved in transporting petroleum products to and from its refinery on St. Croix. The bunker oil was used by those vessels as fuel to propel them to their various destinations. The bunker fuel oil was also sold to unrelated third parties, other than to Hess or an affiliate of Hess, for use on ships at sea. The issue was whether these latter sales of bunker fuel to third parties were “exports”. The Court found at pages 386-387 that the bunker fuel oil in question was not an export, as the sales were essentially local business transactions. The fuel oil purchased by the ships was only one item of the many ships’ stores purchased in port to sustain those ships on their outgoing voyages.

que le mot «exportation» faisait référence à autre chose qu’au commerce international.

Insuffisance du seul fait de consommer

[51] Lorsqu’on va au-delà du critère à deux volets, on constate que la jurisprudence américaine plus récente indique que le seul fait de consommer un combustible ne montre pas, à lui seul, qu’il y a eu «exportation». Ce refus de qualifier d’exportation la consommation de combustible s’explique notamment par le fait que le combustible est une des provisions ou des fournitures qu’utilisent les navires qui transportent des marchandises vers des pays étrangers. Il serait illogique de qualifier le combustible de marchandise exportée. Par exemple, dans *Swan*, précité, décision qui a été approuvée par l’arrêt de 1903 de la Cour suprême, la Court of Claims a jugé à la page 112 qu’on ne pouvait dire que ces produits avaient été exportés:

[TRADUCTION] Par conséquent, l’huile chargée dans notre pays et consommée au cours d’une expédition maritime n’a pas été exportée. Nous pourrions aussi bien dire que les provisions qui ont été embarquées sur le même navire pour qu’elles soient utilisées au cours du voyage sont exportées.

[52] Dans *Hess Oil Virgin Islands Corp. v. Quinn*, 16 V.I. 380 (1979) (*Hess Oil*), la Cour devait déterminer si Hess devait au gouvernement des îles Vierges des impôts sur ses recettes brutes provenant de la vente de diesel-navire. Hess avait conclu une entente avec le gouvernement des îles Vierges qui accordait à Hess et ses sociétés affiliées une exonération de toutes les taxes sur les recettes brutes provenant de marchandises exportées. Cette exonération ne visait pas les ventes à des tiers indépendants. Après avoir signé cet accord, Hess a commencé à vendre du diesel-navire aux navires faisant le transport de produits pétroliers à destination de sa raffinerie de Sainte-Croix et en provenance de cette raffinerie. Ces navires utilisaient le diesel-navire comme combustible pour se rendre à leurs destinations. Ce combustible était également vendu à des tiers indépendants, autres que Hess ou des sociétés affiliées de Hess, pour alimenter en carburant leurs navires en mer. Il s’agissait de savoir si ces ventes de diesel-navire à des tiers constituaient des «exportations». La Cour a jugé aux pages 386 et 387 que le diesel-navire en question n’était pas une marchandise exportée, étant donné que les ventes représentaient principalement des

[53] Similarly, the diesel fuel in question in our fact situation was only one item of many that sustained the trucks on its voyage across the United States border, and was not an export. Other similar items in the trucks would have included such things as oil and windshield washer fluid, which are consumed on the journey. If they are all items of export, then presumably also parts which wear out after crossing the border would also be exports. Such parts might include engines and tires.

[54] In making this determination that bunker fuel oil was not an export, the Court in *Hess Oil* followed *Shell Oil Company v. State Board of Equalization*, 64 Cal. 2d 713 (1966) (*Shell Oil*), a case which involved taxes collected on the sales of bunker fuel oil to vessels engaged in interstate and foreign commerce. The California Court in *Shell Oil* held that fuel oil sold to be consumed by ships as “they ply the oceans to foreign ports” was not an article of “export” within the meaning of the Import-Export Clause of the United States Constitution, and, thus, could be taxed (at pages 718 and 729).

[55] Specifically, in *Shell Oil*, the Court held at pages 718-719 that it would seem unlikely that fuel or other consumables utilized during the voyage from the United States to foreign shores could be classified as exports. At pages 721-722, the Court stated that invalidating a tax on any product, process or service somehow related to and necessary for exportation would:

... lead back to every forest, mine, and factory in the land and create a zone of tax immunity never before imagined. Such a broad and all-embrasive interpretation of the export clause has never been accepted.

opérations commerciales locales. Le combustible diesel qu’achetaient les navires n’était qu’un des produits emmagasinés dans les navires et achetés au port pour répondre aux besoins de ces navires au cours de leurs voyages en mer.

[53] De la même façon, le combustible diesel en question ici n’était qu’un des produits qu’utilisaient les camions pour traverser la frontière des États-Unis et n’était donc pas une marchandise exportée. Parmi les produits semblables se trouvant dans le camion, il y avait des produits comme l’huile et le liquide de lave-glace, qui sont consommés en route. Si l’on devait considérer tous ces produits comme des exportations, il faudrait alors logiquement considérer de la même façon les pièces qui s’usent après avoir traversé la frontière. Ces pièces pourraient comprendre les moteurs et les pneus.

[54] La Cour a jugé que le diesel-navire n’était pas une exportation dans *Hess Oil*, en appliquant l’arrêt *Shell Oil Company v. State Board of Equalization*, 64 Cal. 2d 713 (1966) (*Shell Oil*), une affaire qui concernait les droits perçus sur la vente de diesel-navire aux navires faisant du commerce interétatique et international. Dans *Shell Oil*, la juridiction californienne a jugé que le combustible diesel vendu pour être consommé par des navires «en haute mer pour atteindre des ports étrangers» n’était pas un bien d’«exportation» au sens de l’article de la Constitution des États-Unis relatif aux importations et aux exportations et par conséquent pouvait être taxé (aux pages 718 et 729).

[55] Plus précisément, dans *Shell Oil*, le tribunal a jugé aux pages 718 et 719 qu’il semblait peu probable que le combustible et les autres biens fongibles utilisés pendant la traversée entre les États-Unis et les rivages étrangers pouvaient être qualifiés d’exportations. Aux pages 721 et 722, le tribunal a déclaré qu’annuler une taxe touchant les produits, processus et services reliés et nécessaires à l’exportation aurait pour effet:

[TRADUCTION] [. . .] de viser toutes les forêts, mines et usines du pays et de créer une zone d’immunité fiscale inimaginable jusqu’ici. Une interprétation aussi large et extensive de l’article relatif aux exportations n’a jamais été retenue.

Rather, the Court determined that a sales tax levied against bunker fuel oil sold to a carrier vessel is not related in any manner to the articles of export which the vessel may carry. The tax is not on the goods shipped as exports, but on the fuel used to further the transportation of such goods, which is a “distinct or separable subject” which may be taxed. Thus, the Court held that the tax imposed did not infringe the Import-Export Clause in the Constitution, as the goods being exported were not the items (fuel) being taxed. Fuel consumed during the transportation of other goods is not an export. Likewise, in *Canton Railroad, supra*, the Supreme Court held at page 515 that, when the tax is on activities connected with export or import, the range of immunity cannot be so wide. Thus, the fuel consumed by the appellants in question, though aiding the exportation process, must not be considered exempt from tax due to a supposed “export” status.

Le tribunal a décidé que la taxe de vente perçue sur le diesel-navire vendu à un navire de transport n’est aucunement reliée aux produits d’exportation que ce navire peut contenir. La taxe ne vise pas les marchandises expédiées à titre d’exportation mais le combustible utilisé pour effectuer le transport de ces marchandises, c’est-à-dire un «bien distinct et différent» qui peut être assujéti à une taxe. Le tribunal a ainsi jugé que la taxe imposée ne violait pas l’article de la Constitution relatif aux importations et aux exportations, étant donné que les marchandises exportées n’étaient pas les biens (le combustible) qui étaient taxés. Le combustible utilisé pour transporter d’autres marchandises n’est pas une marchandise exportée. De la même façon, dans *Canton Railroad*, précité, la Cour suprême a jugé à la page 515 que lorsque la taxe vise des activités reliées à l’exportation et à l’importation, l’exonération accordée ne peut avoir une portée aussi large. Ainsi, le combustible consommé par les appelantes en question, s’il facilitait les activités d’exportation, ne doit pas être considéré comme étant exonéré de taxe en vertu d’un prétendu statut de «marchandise exportée».

[56] Also, in the case of *Rice Growers’ Association of California v. County of Yolo*, 17 Cal. App. 3d 227 (1971), at page 241, which involved the constitutionality of a tax with respect to the Import-Export Clause of the U.S. Constitution, the Court of Appeal of California summarized what the case law had so far established, and stated at page 239 that:

[56] De plus, dans l’affaire *Rice Growers’ Association of California v. County of Yolo*, 17 Cal. App. 3d 227 (1971), à la page 241, qui concernait la constitutionnalité d’une taxe par rapport à l’article de la Constitution des États-Unis relatif aux importations et aux exportations, la Cour d’appel de la Californie a résumé ce qui était établi par la jurisprudence et déclaré ceci à la page 239:

To summarize: The cases establish:

[TRADUCTION] Pour résumer: il est de jurisprudence constante que:

...

[. . .]

(9) Goods do not become “exports” by the mere fact of leaving the country. Hence, oil delivered to a ship for use as bunker fuel on its voyage is not an export.

(9) Les marchandises ne deviennent pas des «marchandises exportées» du seul fait qu’elles quittent le pays. Par conséquent, le diesel livré à un navire pour qu’il soit utilisé par celui-ci pour se propulser ne constitue pas une marchandise exportée.

[57] More specifically with reference to the general use of fuel to cross an international border, the case of *Ammex, Inc. v. Department of Treasury*, 237 Mich. App. 455 (1999) (*Ammex*) is helpful. In *Ammex*, the plaintiff, a gasoline retailer, sought relief from the retail sales

[57] Plus précisément, pour ce qui est de l’utilisation en général d’un combustible pour traverser une frontière internationale, il est utile d’examiner l’affaire *Ammex, Inc. v. Department of Treasury*, 237 Mich. App. 455 (1999) (*Ammex*). Dans cette affaire, la demanderesse,

taxes and motor fuels taxes it paid under protest. A discussion of the background of the statutes which dealt with the taxes in question is necessary to understand the basis of the case. The Motor Fuel Tax Act in question imposed a tax at a specific rate per gallon on all gasoline and diesel fuel sold in Michigan or used in propelling motor vehicles on the public roads and highways of Michigan. The purpose of the act was to “prescribe a privilege tax for the use of the public highways by owners and drivers of motor vehicles”. The tax was collected by the supplier at the time of distribution, and is intended to be imposed on the ultimate consumer of gasoline or diesel fuel. In this case, the plaintiff paid the motor fuel taxes when it purchased the gasoline and diesel fuel from its suppliers. However, the Motor Fuel Tax Act provided that the “purchaser” of gasoline or diesel fuel used for a purpose other than the operation of a motor vehicle on Michigan’s public roads and highways may file a claim for a refund of the taxes paid. (at pages 459-460). The General Sales Tax Act in question imposed a tax on the seller for the privilege of engaging in the business of making retail sales of tangible personal property in Michigan. When the property sold at retail was gasoline, the sales tax was collected from the retailer before the sale, in much the same manner as motor fuel taxes were collected. The plaintiff in *Ammex* argued that the state’s imposition of the two taxes in issue constituted a violation of the Import-Export clause of the United States Constitution.

[58] The Court in *Ammex* concluded, however, that the gasoline and diesel fuel purchased at the plaintiff’s facility did not constitute exports within the meaning of the Import-Export clause. The plaintiff’s facility sold a variety of goods in “personal use” quantities, including gasoline and diesel fuel dispensed directly into the fuel tanks of its customers’ vehicles. Every customer entering the plaintiff’s facility had to exit the facility over the Ambassador Bridge into Canada, which was less than two miles from the facility. Thus, the Court found that it was clear that the end-use consumers who

un distributeur d’essence, demandait le remboursement des taxes sur la vente au détail et sur les carburants qu’elle avait payés en faisant opposition. Il est nécessaire d’examiner les lois qui prévoyaient les taxes en question pour comprendre la décision prononcée. La Loi relative à la taxe sur les carburants en question établissait une taxe à un taux fixe sur chaque gallon de carburant et d’essence vendu au Michigan ou utilisé pour propulser les véhicules à moteur sur les voies et les chemins publics du Michigan. L’objectif de la loi était [TRADUCTION] «de taxer l’utilisation des voies publiques par les propriétaires et les conducteurs de véhicules à moteur». Cette taxe était perçue par le fournisseur au moment de la distribution et devait être imposée au consommateur final de l’essence ou du combustible diesel. Dans cette affaire, la demanderesse avait payé la taxe sur le carburant au moment où elle avait acheté l’essence et le carburant diesel auprès de ses fournisseurs. Cette loi prévoyait cependant que «l’acheteur» de l’essence ou du diesel utilisé dans un but autre que l’exploitation d’un véhicule à moteur sur les voies et les chemins publics du Michigan pouvait demander le remboursement de la taxe payée. (Aux pages 459 et 460) La Loi sur la taxe générale de vente en question obligeait le vendeur à payer une taxe pour le privilège d’exercer des activités de vente au détail de biens meubles corporels au Michigan. Lorsque le bien vendu au détail était de l’essence, le détaillant versait la taxe de vente avant d’effectuer la vente, de façon très semblable à celle utilisée pour la perception de la taxe sur le carburant. Dans *Ammex*, la demanderesse soutenait que l’imposition par l’État des deux taxes constituait une violation de l’article de la Constitution des États-Unis relatif aux importations et aux exportations.

[58] Dans cet arrêt, la Cour a néanmoins conclu que l’essence et le carburant diesel acheté à la demanderesse n’étaient pas des exportations au sens de l’article relatif aux importations et aux exportations. La demanderesse vendait dans son établissement diverses marchandises en quantités adaptées à un «usage personnel», notamment de l’essence et du carburant diesel qu’elle versait directement dans le réservoir des véhicules de ses clients. Chaque client qui pénétrait dans l’établissement de la demanderesse devait en sortir en empruntant le pont Ambassador et entrer au Canada, qui se trouvait à

purchased fuel at the plaintiff's facility in Michigan necessarily were required to use a portion of that fuel within the United States before entering Canada, and, therefore, the gasoline and diesel fuel purchased at the plaintiff's facility did not constitute "exports" within the meaning of the Import-Export Clause. The Court stated at pages 464 and 465:

... we conclude that the gasoline and diesel fuel purchased at plaintiff's facility did not constitute "exports" within the meaning of the Import-Export Clause. It is clear that the end-use consumers who purchased fuel at plaintiff's facility in Michigan necessarily were required to use a portion of that fuel for its designed purpose within the United States before entering Canada. Accordingly, *Richfield Oil* is not directly applicable to the facts in this case. As Justice Scalia noted in his concurring opinion in *Itel Containers, supra* at 82, no portion of the "export" in *Richfield Oil* was ever "used or consumed in the United States" and there was no probability that it would be "diverted to domestic use." Because a portion of the fuel purchased by each of plaintiff's customers was necessarily used within the United States, the transactions at issue in this case did not involve exportation. To the contrary, they were merely domestic transactions occurring at a location near the international border.

In our case, the appellants must have used a portion of the fuel in Canada and to cross the U.S. border. The purchase of the fuel was a domestic transaction, and, thus, according to *Ammex*, it does not constitute an export.

[59] In *Richfield, supra*, the appellant entered into a contract for the sale of oil to the New Zealand Government. The oil was delivered by the appellant from dockside tanks into a vessel owned by the New Zealand Government and transported to New Zealand. None of the oil was used or consumed in the United States. The Supreme Court held that the tax levied upon the transaction was a tax upon an export, within the meaning of the Import-Export Clause of the U.S. Constitution, and was, therefore, unconstitutional. In the course of its decision, however, the Court said, at page 83 that:

moins de deux milles de l'établissement. La Cour a ainsi conclu que le consommateur final qui achetait du carburant dans l'établissement de la demanderesse au Michigan devait nécessairement utiliser une partie de ce carburant aux États-Unis avant d'entrer au Canada et que, par conséquent, l'essence et le carburant diesel achetés auprès de la demanderesse ne constituaient pas une «exportation» au sens de l'article relatif aux importations et aux exportations. La Cour a déclaré aux pages 464 et 465:

[TRADUCTION] [. . .] nous concluons que l'essence et le carburant diesel achetés à la demanderesse n'étaient pas des «exportations» au sens de l'article relatif aux importations et aux exportations. Il est clair que le consommateur final qui achetait du carburant à la demanderesse dans son établissement situé au Michigan devait nécessairement consommer une partie de ce carburant aux États-Unis avant d'entrer au Canada. Par conséquent, *Richfield Oil* ne s'applique pas directement aux faits de l'espèce. Comme le juge Scalia l'a noté dans son opinion concordante dans *Itel Containers, précitée*, à la page 82, dans *Richfield Oil*, aucune quantité de la marchandise «exportée» n'avait été «utilisée ou consommée aux États-Unis» et il n'existait aucune possibilité qu'elle soit «détournée pour un usage intérieur». Étant donné qu'une certaine quantité du carburant achetée par les clients à la demanderesse était nécessairement utilisée aux États-Unis, les opérations en question ne constituaient pas des exportations. Bien au contraire, il s'agissait de simples opérations intérieures qui s'effectuaient dans un lieu situé près de la frontière internationale.

En l'espèce, les appelantes ont été obligées d'utiliser une partie du carburant au Canada avant de franchir la frontière des États-Unis. L'achat du carburant constituait donc une opération intérieure et, selon *Ammex*, ne constituait donc pas une exportation.

[59] Dans *Richfield, précité*, l'appelante avait conclu un contrat de vente de pétrole avec le gouvernement de la Nouvelle-Zélande. L'appelante avait livré le pétrole dans la soute d'un navire appartenant au gouvernement de la Nouvelle-Zélande à partir de réservoirs situés à quai, et le pétrole avait ensuite été expédié en Nouvelle-Zélande. Ce pétrole n'avait pas été utilisé ou consommé aux États-Unis. La Cour suprême a jugé que l'impôt perçu sur l'opération était une taxe sur une marchandise exportée, au sens de l'article de la Constitution américaine relatif aux importations et aux exportations et était donc par conséquent

. . .when the oil was pumped into the hold of the vessel, it passed into the control of a foreign purchaser and there was nothing equivocal in the transaction which created even a probability that the oil would be diverted to domestic use. It would not be clearer that the oil had started upon its export journey had it been delivered to a common carrier at an inland point.

The fuel in question in our fact situation never passed into the control of a foreign purchaser; it also was used in Canada prior to entering the United States. Thus, there was a certainty that some of the fuel would be diverted to domestic use, and the possibility that all of the fuel would be so diverted. Therefore, it is not clear that there has been a severance of the fuel from the mass of goods in Canada.

[60] In *Itel Containers International Corp. v. Huddleston*, 507 U.S. 60 (1993), the United States Supreme Court distinguished *Richfield*, and sustained the validity of the state sales tax paid by Itel Containers, a domestic company that leased cargo containers for use exclusively in international shipping. Itel unsuccessfully challenged the tax's constitutionality under the Import-Export Clause of the U.S. Constitution. The Court held, at pages 64 and 78, that the tax was neither a tax on importation or imported goods, nor a direct tax on imports and exports in transit within the meaning of the *Richfield* case. It was not a direct tax on the value of goods destined for export. The "taxation falls upon a service distinct from [import] goods and their value". In a concurring judgment, Justice Scalia stated, at page 82:

I do not think a good can be an export when it will be used in this country, for its designed purpose, before being shipped abroad. . . . The *Richfield* Court noted not only that no portion of the oil was "used or consumed in the United States", . . . but also that "there was nothing equivocal in the transaction which created even a probability that the oil would be diverted to domestic use". . . . With respect to the containers at issue in the present case, by contrast, it was entirely certain that after

inconstitutionnel. Dans son jugement, la Cour a néanmoins déclaré à la page 83:

[TRADUCTION] [. . .] au moment où le pétrole a été pompé dans la soute du navire, il est passé sous la garde de l'acheteur étranger et cette opération ne comportait aucun élément ambigu susceptible de rendre, ne serait-ce que probable, le détournement du pétrole en vue d'un usage intérieur. Il n'aurait pas été plus évident que le pétrole avait été expédié en vue de son exportation s'il avait été livré à un transporteur en un lieu situé à l'intérieur du pays.

Le carburant en question en l'espèce n'est jamais passé sous la garde d'un acheteur étranger; il a également été utilisé au Canada avant d'entrer aux États-Unis. Il était donc certain qu'une partie du carburant serait détournée pour un usage intérieur et il existait la possibilité que ce carburant soit entièrement détourné pour un tel usage. Il n'est donc pas clair que ce carburant ait été prélevé sur la masse des biens se trouvant au Canada.

[60] Dans *Itel Containers International Corp. v. Huddleston*, 507 U.S. 60 (1993), la Cour suprême des États-Unis a établi une distinction avec l'arrêt *Richfield* et confirmé la validité de la taxe de vente étatique payée par Itel Containers, une société nationale qui faisait la location de conteneurs destinés à être utilisés exclusivement pour les expéditions maritimes internationales. Itel a contesté en vain la constitutionnalité de la taxe en invoquant l'article de la Constitution des États-Unis relatif aux importations et aux exportations. La Cour a jugé aux pages 64 et 78 que cette taxe n'était ni une taxe sur l'importation ou sur les marchandises importées, ni une taxe directe sur les importations et les exportations en transit au sens de l'arrêt *Richfield*. Il ne s'agissait pas non plus d'une taxe directe sur la valeur des marchandises destinées à l'exportation. Le [TRADUCTION] «prélèvement fiscal frappe un service distinct des marchandises [importées] et de leur valeur». Dans un jugement concordant, le juge Scalia a déclaré à la page 82:

[TRADUCTION] Je ne pense pas que l'on puisse dire qu'une marchandise a été exportée lorsqu'elle est destinée à être utilisée dans ce pays, pour la fin à laquelle elle est destinée, avant d'être expédiée à l'étranger [. . .] Dans *Richfield*, la Cour a noté non seulement qu'aucune partie du pétrole n'était «utilisée ou consommée aux États-Unis» [. . .] mais également que «cette opération ne comportait aucun élément ambigu susceptible de rendre, ne serait-ce que probable, le

the time at which the tax accrued (viz., upon delivery of the empty containers to the lessee) they would be used in this country, to be loaded with goods for export. . . . It could not be said, when the tax attached, that “the process of [their] exportation ha[d] started”.

Therefore, since the fuel in question in our fact situation obviously had to be used, for its designed purpose, domestically in Canada, prior to crossing the United States border, it cannot be considered an export. No process of exportation of the fuel had commenced at the time the tax attached to the fuel.

Section 252 and its Implications

[61] Rothstein J.A. cites subsection 252(1) of the *Excise Tax Act* as support for his opinion that the term “export” includes diesel fuel consumed during the transportation of goods en route to the United States. According to Rothstein J.A., subparagraph 252(1)(c)(ii) outlines that fuel acquired in Canada for use primarily in the United States in the vehicle in which it is being transported is not entitled to the rebate, but is personal property which the provision describes as being exported.

[62] With respect, I cannot agree that an examination of the GST provision is helpful. The definition of export as a good being severed from the mass of goods in one country and then united with the mass of goods belonging to a foreign country was established in the *Carling* case in 1930. It simply cannot be assumed that Parliament would have intended to change the established commercial definition of “export” with respect to an excise tax by amending the portion of the *Excise Tax Act* in 1990 to deal with a wholly separate tax (the Goods and Services Tax). It cannot be assumed that Parliament would amend the definition of “export” in such a roundabout fashion; rather, it would have done so directly. Consequently, until Parliament does so amend the definition directly with respect to the excise tax portion of the *Excise Tax Act*, I cannot interpret the term “export” as including diesel fuel being consumed

détournement du pétrole en vue d’un usage intérieur». [. . .] Pour ce qui est des conteneurs dont il s’agit ici, il était, par contre, tout à fait certain qu’après le moment auquel la taxe devenait exigible (c.-à-d., au moment de la livraison des conteneurs vides au preneur) ils seraient utilisés dans ce pays, dans le but d’être remplis de marchandises destinées à l’exportation [. . .] Il n’était pas possible d’affirmer, au moment où la taxe est devenue exigible, que «le processus de [leur] exportation avait commencé».

Par conséquent, étant donné que le carburant en question ici devait nécessairement être utilisé, pour la fin à laquelle il était destiné, à l’intérieur du Canada, avant de traverser la frontière des États-Unis, il ne peut être qualifié de marchandise exportée. L’exportation du carburant n’avait pas commencé au moment où la taxe sur le carburant est devenue exigible.

L’article 252 et ses répercussions

[61] Le juge Rothstein, J.C.A. cite le paragraphe 252(1) de la *Loi sur la taxe d’accise* pour appuyer son opinion selon laquelle le mot «exportation» comprend le combustible diesel consommé pendant le transport des marchandises en route vers les États-Unis. D’après le juge Rothstein, le sous-alinéa 252(1)(c)(ii) énonce que le combustible acquis au Canada pour être utilisé principalement aux États-Unis par le véhicule dans lequel il est transporté ne donne pas lieu à un remboursement mais constitue un bien meuble qui est, selon cette disposition, exporté.

[62] Je ne peux convenir, comme le fait le juge Rothstein, de l’utilité d’une analyse fondée sur une disposition relative à la TPS. L’exportation a été définie comme étant le fait de prélever une marchandise de la masse des biens d’un pays pour le fusionner avec la masse des biens appartenant à un pays étranger dans l’affaire *Carling* en 1930. Il n’y a pas lieu de supposer que le législateur a eu l’intention de modifier la définition commerciale d’«exportation» applicable à la taxe d’accise en modifiant la partie de la *Loi sur la taxe d’accise* en 1990 pour imposer une taxe complètement différente (la taxe sur les produits et services). Il est impossible de supposer que le législateur aurait modifié la définition d’«exportation» d’une façon aussi détournée; il l’aurait fait directement. Par conséquent, tant que le législateur n’aura pas modifié directement cette définition qui concerne la partie de la *Loi sur la*

while transporting other goods to a foreign country.

Policy Implications

[63] Finally, if this Court were to decide that the consumption of diesel fuel constitutes an export, negative policy implications would result. A pragmatic interpretation of the *Excise Tax Act* must be employed, such that consideration is given to the effects of a given interpretation. Statutes should be constructed so as to avoid irrationality. When the issue is one of clarifying ambiguous wording, as it is here with regards to the vague definition of “export” in the *Excise Tax Act*, the absurdity of results can be a factor to consider in the interpretation of that wording (*R. v. McIntosh*, [1995] 1 S.C.R. 686, at page 704):

Thus, only where a statutory provision is ambiguous, and therefore reasonably open to two interpretations, will the absurd results flowing from one of the available interpretations justify rejecting it in favour of the other. Absurdity is a factor to consider in the interpretation of ambiguous statutory provisions, but there is no distinct “absurdity approach”.

In this case, the inclusion of the consumption of fuel in the definition of an “exported” good would lead to an absurd or illogical result. If the mere consumption of fuel is sufficient to constitute a severing of that fuel from the mass of goods in one country and the uniting of that fuel with the mass of goods in a foreign country, then every automobile that consumes fuel when crossing the United States border would be exporting that fuel, and would qualify for a refund. Such a result is incongruous with what is commonly thought of as “exportation”, and would result in administrative chaos. Such an absurdity cannot have been intended by this legislation. It should be left to the Legislature to extend the application of exempt “export” status that far.

taxe d'accise relative à cette dernière taxe, il m'est impossible de donner au mot «exportation» un sens qui permettrait de qualifier ainsi le combustible diesel consommé au cours du transport d'autres marchandises vers un pays étranger.

Répercussions sur le plan des politiques

[63] Enfin, si notre Cour devait décider que la consommation de combustible diesel constitue une exportation, cela entraînerait des répercussions négatives sur le plan des politiques. Il y a lieu d'interpréter de façon pragmatique la *Loi sur la taxe d'accise*, de sorte qu'il faut s'interroger sur les effets que pourrait avoir l'interprétation retenue. Les lois doivent être interprétées de façon à éviter les résultats illogiques. Lorsqu'il s'agit de préciser une formulation ambiguë, comme c'est le cas ici à l'égard de la définition imprécise que donne la *Loi sur la taxe d'accise* du mot «exportation», l'absurdité des résultats peut être un facteur dont il y a lieu de tenir compte pour interpréter cette expression (*R. c. McIntosh*, [1995] 1 R.C.S. 686, à la page 704):

En conséquence, ce n'est que lorsqu'un texte législatif est ambigu, et peut donc raisonnablement donner lieu à deux interprétations, que les résultats absurdes susceptibles de découler de l'une de ces interprétations justifieront de la rejeter ou de préférer l'autre. L'absurdité est un facteur dont il faut tenir compte dans l'interprétation de dispositions législatives ambiguës; cependant, il n'existe pas de méthode distincte d'«analyse fondée sur l'absurdité».

En l'espèce, qualifier de marchandise «exportée» le combustible consommé entraînerait un résultat absurde et illogique. Si le seul fait de consommer le carburant suffisait à prélever ce carburant de la masse des biens d'un pays et de le fusionner avec la masse des biens d'un pays étranger, alors chaque automobile qui consomme du carburant au moment où elle traverse la frontière des États-Unis exporterait ce carburant et aurait droit à un remboursement. Un tel résultat serait incongru par rapport à ce que l'on considère couramment comme étant une «exportation» et entraînerait un chaos administratif. Il est impossible que cette mesure législative ait un effet aussi absurde. Il convient de laisser au législateur le soin d'étendre de cette façon la portée de l'exonération accordée aux marchandises «exportées».

[64] Consequently, because it cannot be said that there was an intention to unite the fuel with the mass of goods in the United States in a commercial sense, and because the cases establish that, in general, the consumption of fuel does not constitute an act of exportation, the diesel fuel in question does not constitute an export and should not be exempted from the application of excise tax.

[65] I would, therefore, dismiss the appeal with costs.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[66] NOËL J.A. (concurring): I have had the benefit of reading the draft reasons of Rothstein J.A. and Sexton J.A. In my respectful view, Rothstein J.A. has arrived at the correct conclusion for the reasons that he gave. I merely wish to add the following brief comments which arise from the reasons of Sexton J.A.

[67] With respect to the decision of the United States Supreme Court in *Swan*, *supra*, there is no mention in that case about the territorial waters of Japan (reasons of Rothstein J.A., at paragraph 25). The consumption of rapeseed oil in Japanese territorial waters undoubtedly would be *de minimis* and was not in issue in that case. What was at issue was whether rapeseed oil consumed on the high seas was exported. Because that rapeseed oil was consumed before it reached another country, the requirement that “Another country or state as the intended destination of the goods is essential to the idea of exportation” was not met and the rapeseed oil was not considered to be exported. The same analysis applies to the decision of the U.S. District Court in *Hess Oil*, *supra*, (reasons of Sexton J.A., at paragraph 54), the decision of the California Court in *Shell Oil*, *supra* (*ibid*) and the decision of the California Court of Appeal in *Rice Growers’ Association of California*, *supra* (reasons of Sexton J.A., at paragraph 56). In the case before this Court, there is no question but that the United States was the destination of the diesel fuel in question.

[64] Par conséquent, étant donné qu’il n’est pas possible d’affirmer qu’il y avait en l’espèce l’intention de fusionner le combustible avec la masse des biens des États-Unis dans un sens commercial, et que la jurisprudence établit, d’une façon générale, que la consommation de carburant ne constitue pas une exportation, le combustible diesel en question ne constitue pas une marchandise exportée et n’est donc pas exonéré de la taxe d’accise.

[65] Je serais donc d’avis de rejeter l’appel avec dépens.

* * *

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

[66] LE JUGE NOËL, J.C.A. (motifs concordants): J’ai eu la possibilité de lire le projet de motifs des juges Rothstein et Sexton. J’estime que le juge Rothstein en est arrivé à la conclusion correcte pour les motifs qu’il a fournis. Je tiens uniquement à ajouter quelques brefs commentaires au sujet des motifs du juge Sexton.

[67] Dans l’arrêt *Swan* de la Cour suprême des États-Unis, il n’est aucunement fait mention des eaux territoriales du Japon (motifs du juge Rothstein, au paragraphe 25). La consommation de l’huile de colza dans les eaux territoriales du Japon aurait certainement été interprétée comme un simple détail qui n’était pas en litige dans cette affaire. La question en litige était celle de savoir si l’huile de colza consommée en haute mer avait été exportée. Étant donné que cette huile avait été consommée avant d’entrer dans un autre pays, la condition selon laquelle les marchandises doivent être destinées à un autre pays ou État pour qu’il y ait exportation n’était pas remplie et la Cour a jugé que l’huile de colza n’avait pas été exportée. Le même commentaire s’applique à l’arrêt *Hess Oil* (précité, au paragraphe 54 des motifs du juge Sexton) de la U.S. District Court, à l’arrêt *Shell Oil* (précité, *ibid*) de la California Court et à l’arrêt *Rice Growers’ Association of California* (précité, paragraphe 56 des motifs du juge Sexton) de la California Court of Appeal. En l’espèce, il n’est pas contesté que la destination du combustible diesel en question était les États-Unis.

[68] The majority reasons do not restrict the meaning of “exported” for the purposes of subsection 68.1(1) solely to the commercial context. I need not elaborate on the soundness of this view. However, even if the meaning of “exported” was so limited, as my colleague maintains (reasons of Sexton J.A., at paragraph 37), the diesel fuel in this case was taken out of the country in a clearly commercial context. Indeed, it was taken out of Canada with the view that it be consumed in the United States in the course of the business of transporting goods. It follows that the fuel in question was taken out and used “in the course of trade” (compare *Moosehead Breweries, supra*, reasons of Sexton J.A., at paragraph 35) and in a “commercial context” (see *Old HW-GW Ltd. v. Canada, supra*, reasons of Sexton J.A., at paragraph 32).

[69] The position of my colleague appears to be that “export” requires a sale, an intended sale, or at least a landing of goods in the country of destination. I agree that the diesel fuel in this case was not sold or intended to be sold. However, it was “unladen” in the United States in every sense of that word (reasons of Sexton J.A., at paragraph 45). It is common ground that the fuel in issue was consumed in the United States, with the result that the fuel tanks were emptied or discharged of their contents in that country. It is also common ground that by reason of bringing into the United States fuel purchased in Canada, the appellants did not, to the extent of the fuel so brought, purchase fuel in the United States. It follows, in my respectful view that the Canadian-sourced fuel was “unladen” in the United States whether reference is made to the dictionary meaning of this word, or the meaning attributed to it by the case law (reasons of Sexton J.A., at paragraphs 46 - 50).

[70] With respect to my colleague’s remarks at paragraphs 59 and 60 of his reasons, *The Richfield and Itel Containers* cases do not deal with the facts as agreed in this appeal. The diesel fuel in question in this appeal was used solely in the operation of commercial trucks in the United States. There is no issue here of diversion to

[68] Les motifs majoritaires ne limitent pas la notion de marchandises «exportées» aux fins du paragraphe 68.1(1) au seul contexte commercial. Il n’est pas nécessaire d’en dire davantage au sujet de la justesse de ce point de vue. Mais même au cas où le sens de l’adjectif «exportées» aurait le sens limité que lui attribue mon collègue (motifs du juge Sexton, au paragraphe 37), il est clair que le combustible diesel a été transporté à l’extérieur du pays dans un contexte commercial. En fait, il a été envoyé à l’extérieur du Canada dans l’intention qu’il soit consommé aux États-Unis dans l’exercice de l’activité commerciale consistant à transporter des marchandises. Il en résulte que le combustible en question a été expédié et utilisé «dans la pratique du commerce» (voir *Moosehead Breweries*, précité, au paragraphe 35 des motifs du juge Sexton) et dans un «contexte commercial» (voir *Old HW-GW Ltd. c. Canada*, précité, au paragraphe 32 des motifs du juge Sexton).

[69] Mon collègue semble considérer que, pour qu’il y ait «exportation» il faut qu’il y ait une vente, l’intention de vendre, ou à tout le moins, que les marchandises soient débarquées dans le pays de destination. Je reconnais qu’en l’espèce le combustible diesel n’a pas été vendu et que telle n’était pas l’intention des appelantes. Ce combustible a néanmoins été «déchargé» aux États-Unis dans tous les sens de ce mot (motifs du juge Sexton, au paragraphe 45). Il est constant que le combustible en question a été consommé aux États-Unis, et que les réservoirs des camions ont été vidés ou déchargés de leur contenu dans ce pays. Il est également constant qu’en introduisant aux États-Unis du combustible acheté au Canada, les appelantes n’ont pas, dans cette mesure, acheté de combustible aux États-Unis. Il s’ensuit que le combustible d’origine canadienne a été «déchargé» aux États-Unis que l’on donne à ce mot le sens que lui donne le dictionnaire ou celui que lui attribue la jurisprudence (motifs du juge Sexton, aux paragraphes 46 à 50).

[70] Pour ce qui est des commentaires que fait mon collègue aux paragraphes 59 et 60 de ses motifs, les arrêts *Richfield* et *Itel Containers* ne concernent pas des faits semblables à ceux du présent appel. Le combustible diesel en question ici a uniquement été utilisé aux États-Unis pour faire fonctionner les camions d’une

domestic use. The rebates only apply to diesel fuel used in the United States and, by agreement, that will be subject to audit.

[71] With respect to my colleague's comments pertaining to policy (reasons of Sexton J.A., at paragraphs 63 and 64), I find nothing absurd with the notion that the fuel in the tank of a vehicle leaving the country can be said to be "exported" within the meaning of the Act. Indeed, subsection 252(1) was drafted on the basis that, when the other requirements are present, the fuel in the tank of a vehicle which crosses the border is thereby exported. I do not believe that it would be open to us to disregard this provision on the basis that the legislator acted irrationally in so providing (compare *Grey v. Pearson* (1857), 29 L.T.O.S. 67 (H.L.), at page 71; 10 E.R. 1216).

[72] Finally, there is no basis for the suggestion that a decision favourable to the appellants in this case would give rise to administrative chaos. In this respect, I stress that according to the agreed statement of fact, the fuel in issue was taken out of the country in the context of a commercial operation (not by a private car operator) and that, irrespective of the circumstances, it is the taxpayer filing a refund claim who bears the burden of establishing the actual amount of fuel exported. In any event, it is not the role of the Court to curb the meaning of the legislation so as to accommodate the administration.

[73] I would dispose of the appeal as suggested by Rothstein J.A.

entreprise. Il n'est pas question ici d'un détournement de combustible pour une utilisation intérieure. Les remboursements visent uniquement le combustible utilisé aux États-Unis et, selon l'entente conclue par les parties, ils feront l'objet d'une vérification.

[71] Pour ce qui est des commentaires de mon collègue au sujet des politiques (motifs du juge Sexton, aux paragraphes 63 et 64), je ne pense pas que l'idée que le combustible contenu dans le réservoir d'un véhicule qui quitte le pays soit qualifié d'«exporté» au sens de la loi soit absurde. En fait, le paragraphe 252(1) a été rédigé de façon à ce que, lorsque les autres conditions sont réunies, le combustible se trouvant dans le réservoir d'un véhicule qui traverse la frontière est du fait même exporté. Je ne pense pas qu'il nous appartient d'écarter cette disposition pour le motif que le législateur aurait agi de façon irrationnelle en l'adoptant (comparer *Grey v. Pearson* (1857), 29 L.T.O.S. 67 (H.L.), à la page 71; 10 E.R. 1216).

[72] Enfin, rien ne permet de penser qu'une décision favorable aux appelantes en l'espèce entraînerait un chaos administratif. Sur ce point, j'insiste sur le fait que, d'après l'exposé conjoint des faits, le combustible en question a été envoyé à l'extérieur du pays dans le cadre d'une opération commerciale (et non par le conducteur d'un véhicule privé) et que, quelles que soient les circonstances, il incombe au contribuable qui demande un remboursement d'établir la quantité réelle du combustible qui a été exportée. De toute façon, il n'appartient pas à la Cour de restreindre le sens d'une disposition législative dans le but de faciliter le travail des autorités administratives.

[73] Je disposerais de l'appel comme l'a suggéré le juge Rothstein.