

A-231-73

A-231-73

**Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. and Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. (Appellants)
(Plaintiffs)**

v.

The Queen (Respondent) (Defendant)

Court of Appeal, Jackett C.J., Pratte and Urié JJ.—Vancouver, March 3 and 4, 1977.

Excise tax — Appeal from judgment in action launched by way of petition of right — Precast septic tanks — Not manufactured on site — Partial fitting of parts on site — Whether included in words "other structure" to be exempt from sales tax — Meaning and intent of s. 26(4) of Excise Tax Act — Petition ambiguous — Whether proper case for declaratory judgment — Appeal dismissed — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 26(4) and 27(1).

APPEAL.

COUNSEL:

A. N. Patterson for appellants.
G. O. Eggertson for respondent.

SOLICITORS:

Kirchner & Patterson, Victoria, for appellants.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment delivered orally in English by

JACKETT C.J.: This is an appeal against a judgment of the Trial Division dismissing with costs an action, launched by way of petition of right in the Exchequer Court of Canada, for a "Declaration . . ." that the appellants "be deemed neither manufacturers nor producers of precast septic tanks as defined by Section 29(2b) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, chapter 100, and Amendments thereto."

The allegations in the petition of right are:

1. THAT the supplicants manufacture at their plants located in Nanaimo, British Columbia, and Lloydminster, Alberta, respectively, structures known as precast concrete septic tanks.

**Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. et Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. (Appelantes)
(Demandeuses)**

a
c.

La Reine (Intimée) (Défenderesse)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, les juges b Pratte et Urié—Vancouver, les 3 et 4 mars 1977.

Taxe d'accise — Appel d'un jugement rendu dans une action engagée par pétition de droit — Fosses septiques précoulées — Non manufacturées à pied d'œuvre — Montage partiel des pièces détachées à pied d'œuvre — Cet article est-il inclus dans l'expression «autre structure» et donc exempté de la taxe de vente? — Sens et intention de l'art. 26(4) de la Loi sur la taxe d'accise — Pétition ambiguë — Cette cause convient-elle à un jugement déclaratoire? — Appel rejeté — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c. E-13, art. 26(4) et 27(1).

d **APPEL.**

AVOCATS:

A. N. Patterson pour les appelantes.
G. O. Eggertson pour l'intimée.

e **PROCUREURS:**

Kirchner & Patterson, Victoria, pour les appelantes.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement prononcés à l'audience par

g LE JUGE EN CHEF JACKETT: Il s'agit de l'appel d'un jugement rendu par la Division de première instance, qui rejette avec dépens une action engagée par pétition de droit devant la Cour de l'Échiquier du Canada en vue d'obtenir «un jugement déclaratoire . . .» portant que les appelantes [TRADUCTION] «ne sont pas réputées être les fabricants ou les producteurs de fosses septiques précoulées, comme le définit l'article 29(2b) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, chapitre 100, et ses modifications.»

Les allégations figurant dans la pétition de droit sont:

j [TRADUCTION] 1. QUE les pétitionnaires fabriquent dans leurs usines situées respectivement à Nanaimo (Colombie-Britannique) et à Lloydminster (Alberta), des structures appelées fosses septiques précoulées en béton.

2. THAT the structures manufactured as aforesaid are manufactured by pouring concrete into already manufactured moulds in various sizes.

3. THAT the suppliants maintain at their respective plants supplies of manufactured precast septic tanks and these septic tanks are delivered and placed in position by the suppliants in accordance with the requirements of the purchaser.

4. The suppliants are in competition with individuals and Companies who construct similar structures on the site where they are to be used.

5. Section 30 of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, Chapter 100, and Amendments thereto, imposes a Sales Tax on the sale price of all goods produced or manufactured in Canada payable upon delivery or when the property and goods passes to the purchasers.

6. The provisions of the said *Excise Tax Act*, Section 29(2b)(a) provides that where a person manufactures or produces a structure otherwise than at the site of construction in competition with persons who construct them on site he shall be deemed not to be a manufacturer or producer thereof.

It is to be noted that the petition of right is, throughout, expressed in the present tense. It does not seek a declaration, in terms, with reference to the liability to pay tax in respect of septic tanks sold by the appellants during some period before the action was launched nor does it seek a declaration, in terms, with reference to septic tanks to be sold by the appellants after the action was launched. It is indeed, in my view, ambiguous as to whether what was sought was the former, the latter or a declaration applicable to septic tanks sold by the appellants during some period before the action was launched and septic tanks to be sold by the appellants after the action was launched.

The Trial Judge apparently read the prayer for relief as a request for a declaration in respect of septic tanks to be sold by the appellants after the action was launched and dismissed the action by the appellant Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. on the following reasoning:

The Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd., one of the co-plaintiffs, was incorporated in 1969 and carried on business for three years at Nanaimo, B.C. and then sold to another company and the co-plaintiff Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. is the only company of the two now operating. The action is therefore dismissed as to the Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. as the declaration asked is for merely academical or hypothetical questions. *Annual Practice* (1973) p. 212; *Tindall v. Wright* [1922] W.N. 124; *Re Barnato* [1949] Ch. 258 (C.A.).

2. QUE les susdites structures sont fabriquées en versant du béton dans des moules préfabriqués de différentes tailles.

3. QUE les pétitionnaires gardent dans leurs usines respectives des stocks de fosses septiques précoulées, qu'elles livrent et mettent en place selon les exigences de l'acheteur.

4. QUE les pétitionnaires sont en concurrence avec des particuliers et des sociétés, qui construisent des structures analogues à l'endroit où elles sont utilisées.

b 5. L'article 30 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, chapitre 100 et ses modifications, imposent une taxe de vente sur le prix de vente de toutes marchandises fabriquées ou produites au Canada, payable à l'époque où les marchandises sont livrées ou à l'époque où la propriété des marchandises est transmise à l'acheteur.

c 6. Les dispositions de ladite *Loi sur la taxe d'accise*, article 29(2b)a prévoient que lorsqu'une personne fabrique ou produit une structure ailleurs qu'à pied d'œuvre, en concurrence avec les personnes qui les construisent, elle est réputée ne pas en être le fabricant ou le producteur.

d Il convient de noter que la pétition de droit est rédigée d'un bout à l'autre au temps présent. Elle ne demande pas de jugement déclaratoire exprès concernant la responsabilité de payer la taxe sur les fosses septiques que les appelantes ont vendues

e au cours d'une certaine période précédant l'action ni de jugement déclaratoire exprès concernant les fosses septiques que les appelantes avaient à vendre après que l'action ait été introduite. A mon avis, la question n'est pas claire: les appelantes veulent-elles un jugement visant le premier ou le dernier point, ou les deux?

g De toute évidence, le juge de première instance a considéré la demande de redressement comme une requête visant à obtenir un jugement déclaratoire pour les fosses septiques que les appelantes avaient à vendre après que l'action ait été introduite et il a rejeté celle de l'appelante Superior

Pre-Kast Septic Tanks Ltd. pour les raisons suivantes:

Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd., l'une des codemandeuses, a été constituée en 1969 et a exercé ses activités pendant trois ans à Nanaimo (C.-B.). Elle a ensuite vendu son entreprise à une autre compagnie si bien que la codemandeuse Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. est maintenant la seule des deux compagnies qui exerce des activités. Je rejette donc l'action dans le cas de Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. car le jugement déclaratoire qu'elle demande ne porte que sur des questions théoriques ou hypothétiques. *Annual Practice* (1973) p. 212; *Tindall c. Wright* [1922] W.N. 124; *Re Barnato* [1949] Ch. 258 (C.A.).

In so far as the other appellant is concerned, the Trial Judge dismissed the action on the ground that the septic tanks that it sells do not fall within the word "structure" in the provision in question.

While the petition of right was launched before the Revised Statutes of Canada of 1970 came into force, the trial took place after that event, and the Trial Judge refers to the relevant provision in those statutes and the parties in this Court also refer to such provisions. There is no suggestion of any relevant change and I will refer to the same provisions.

Section 27(1) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, imposes a consumption or sales tax on the sale price of all goods "produced or manufactured in Canada" (subject to certain exemptions and modifications) payable, in the typical case, by the "producer or manufacturer". Section 26(4) provides *inter alia*, that where a person

manufactures or produces a building or other structure otherwise than at the site of construction or erection thereof, in competition with persons who construct or erect similar buildings or structures not so manufactured or produced,

he shall, . . . , be deemed not to be, in relation to any such . . . , structure, . . . so manufactured or produced by him, the manufacturer or producer thereof.

This appeal has been argued on the basis that it is common ground that a septic tank manufactured by an appellant is not a "building" within the meaning of the word in section 26(4)(a). The only serious question between the parties arises from the appellants' contention, which the respondent contests, that such a septic tank is a "structure" within the meaning of the provision.

The facts as stated by the appellants in their memorandum in this Court are as follows:

1. The Appellant Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. is now and both Appellants were manufacturers licenced under the provisions of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, Chapter E-13.
2. At all material times the Appellant Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. manufactured pre-cast concrete septic tanks by pouring concrete into molds and then delivering the finished tank in pieces to the site of use.

Quant à l'autre appelante, le juge de première instance a rejeté l'action pour le motif que les fosses septiques qu'elle vend ne peuvent pas être qualifiées de «structures» au sens où la Loi entend ce terme.

La pétition de droit a été lancée avant l'entrée en vigueur des Statuts revisés du Canada de 1970, mais l'audience a été tenue après. Le juge de première instance se réfère aux dits statuts et il en va de même des parties à l'action dont cette cour est saisie. Vu qu'on ne parle d'aucun changement pertinent, je m'y référerais également.

^c L'article 27(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13, impose une taxe de consommation ou de vente sur le prix de vente de toutes les marchandises «produites ou fabriquées au Canada» (sous réserve de certaines exemptions et modifications) payable, dans le cas qui nous intéresse, par le «producteur ou fabricant». L'article 26(4) prévoit, entre autres, que lorsqu'une personne

^e fabrique ou produit un bâtiment ou une autre structure, ailleurs qu'à pied d'œuvre, en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou structures analogues non ainsi fabriqués ou produits,

^f elle est réputée, . . . relativement à tous semblables . . . , structures, . . . qu'elle a ainsi fabriqués ou produits, ne pas en être le fabricant ou le producteur.

On a interjeté cet appel en se fondant sur l'opinion communément admise que les fosses septiques fabriquées par les appelantes ne sont pas des «bâtiments» au sens que l'article 26(4)a) donne à ce terme. La seule question sérieuse sur laquelle les parties s'opposent provient de la prétention des appelantes, que l'intimée conteste, à savoir qu'une fosse septique est une «structure» au sens où l'entend ledit article.

Dans le mémoire produit devant cette cour, les appelantes ont énoncé les faits suivants:

ⁱ [TRADUCTION] 1. L'appelante Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. est (et il en était de même de l'autre appelante) un fabricant muni de permis, en vertu des dispositions de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chapitre E-13.

^j 2. A toutes les époques pertinentes, l'appelante Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. a fabriqué des fosses septiques précoulées en béton, en versant le béton dans des moules et en livrant ensuite les fosses terminées en morceaux aux endroits où elles étaient utilisées.

3. The Appellant Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. used to manufacture pre-cast concrete septic tanks in an identical manner.

4. At the site where the tank is to be used the parts of the pre-kast tank are lowered into a hole in the ground dug especially for the purpose and assembled. After assembly the septic tank is connected to the sewer pipe servicing the building and to a disposal field.

5. After assembly and connection the septic tank is covered by up to 6 feet of earth.

6. Provision is made in the tank for a manhole in the top for cleanout purposes.

7. The construction of the tank is of reinforced concrete using steel reinforcing rods.

8. The shape of the tank is rectangular rather than square.

9. Sales by the Appellants were made in two ways:

(a) directly to the user who installed them or paid for their installation or;

(b) to a backhoe operator who in turn would contract to install the tanks for the consumer.

10. At all times the Appellants paid all required sales tax with respect to the materials, e.g. steel reinforcing used in the construction of the tanks.

11. The Appellant Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. sold its assets in or about the month of August, 1971 but prior to that time had been assessed for sales tax on the selling price of the complete septic tank including delivery costs, cement, steel, gravel and labour as had the Appellant, Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd.

12. Both Appellants claim exemption from tax by reason of Section 25 of the *Excise Tax Act* and particularly Section 26(4) thereof.

13. The Appellant, Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. has a plant at Lloydminster, Alberta and a trading area surrounding that location in which it competes with septic tank builders who construct concrete septic tanks of a similar design and function at the place of use.

14. The Appellant, Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. used to have a plant at Nanaimo, British Columbia and a trading area surrounding that location in which it competed with septic tank builders who construct concrete septic tanks of a similar design and function at the place of use.

15. The weight of the septic tanks manufactured by the Appellants is in excess of two tons and they are transported by vehicles with special cranes mounted on them.

16. The septic tanks which are in competition with those manufactured by the Appellants are constructed or erected at the site of use in the following manner:

(a) an excavation is dug in the ground.

(b) forms are placed in the excavation in a rectangular shape.

(c) concrete is poured into the forms with reinforcing steel placed in the concrete for strength.

(d) when concrete walls have hardened the forms are removed.

3. L'appelante Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. fabriquait de la même manière des fosses septiques précoulées en béton.

4. A l'endroit où on l'utilise, les composants de la fosse précoulée sont placés dans un trou creusé spécialement à cet effet, puis assemblés. Après l'assemblage, la fosse septique est raccordée au tuyau d'égout, qui dessert l'immeuble, et à un champ de dispersion des déchets.

5. Après l'assemblage et le raccordement, la fosse septique est recouverte d'environ 6 pieds de terre.

b 6. Au sommet de la fosse, se trouve un trou d'homme aux fins de nettoyage.

7. La fosse est en béton renforcé et comporte des tringles de renforcement en acier.

8. La fosse est plus rectangulaire que carrée.

c 9. Les appelantes procèdent à leurs ventes de deux façons:

a) directement à l'usager qui les a installées ou a payé pour leur installation;

b) par l'intermédiaire d'un entrepreneur, qui passe ensuite un contrat pour installer la fosse à l'usage du consommateur.

d 10. A toutes les époques, les appelantes ont payé toutes les taxes de vente sur les matériaux, et en particulier sur l'acier qui sert à renforcer le béton utilisé dans la construction des fosses.

e 11. L'appelante Superior Pré-Kast Septic Tanks Ltd. a vendu son actif en août 1971, ou vers cette époque, mais auparavant elle a été cotisée, ainsi que l'appelante Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd., pour les taxes de vente afférentes aux prix de vente de la fosse septique complète, y compris les frais de livraison, le ciment, l'acier, le gravier et la main-d'œuvre.

f 12. Les deux appelantes réclament une exemption de taxes en vertu de l'article 25 et surtout de l'article 26(4) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

g 13. L'appelante Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. a une usine à Lloydminster (Alberta) et elle exerce ses activités commerciales dans la région autour de cette localité, où elle est en concurrence avec des entreprises qui construisent des fosses septiques en béton d'un modèle analogue et opèrent à l'endroit où elles sont utilisées.

h 14. L'appelante Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. avait une usine à Nanaimo (Colombie-Britannique) et exerçait ses activités commerciales dans la région autour de cette localité, où elle était en concurrence avec des entreprises qui construisent des fosses septiques en béton d'un modèle analogue et opèrent à l'endroit où elles sont utilisées.

i 15. Les fosses septiques fabriquées par les appelantes pèsent plus de deux tonnes et sont transportées sur des véhicules munis de grues spéciales.

j 16. Les fosses septiques, qui font concurrence à celles fabriquées par les appelantes sont construites ou montées à l'endroit où elles sont utilisées de la manière suivante:

a) une excavation est creusée dans le sol,

b) un coffrage rectangulaire est placé dans l'excavation,

c) du béton est versé dans le coffrage, qui comporte de l'acier pour lui donner plus de force,

d) quand les murs de béton ont durci, le coffrage est retiré,

- (e) then a top with a manhole is constructed and placed on top.
 - (f) the tank is then connected to a building and buried in a similar manner to the pre-cast septic tanks.
 - (g) builders of these septic tanks pay tax only on material, i. e. cement and steel only.
17. Once the septic tanks are connected to the house or other building and the disposal field they are seldom, if ever, removed, and remain buried in the ground permanently. Therefore they form part of the realty.

The respondent agrees with paragraphs 1 to 14 inclusive and paragraph 17 of the appellants' memorandum. The respondent also agrees with paras. 15 and 16 but with the following qualifications:

re: para. 15: The weight of the standard septic tank manufactured by the Plaintiff is just under 3 tons. At Lloydminster a 1,000 gallon tank is manufactured which weighs just under 4 tons.

re: para. 16: The Respondent denies that the septic tanks made by competitors of the Appellants are "erected" at the site of use.

The respondent also states by its memo certain additional facts and makes certain comments with regard to the facts as stated by the appellants, *viz*:

A. The septic tanks manufactured or produced by the Appellant are made in two sections. When put together they form what is in effect a hollow box. One section is the lower part of the tank, the other section is the upper part of the tank.

B. The sections are so made that the upper or male section of the tank fits into the lower or female portion of the tank.

C. There is a ridge around the upper portion of the lower or female portion of the tank which is designed to allow a seal to be formed with a sealant or caulking compound where the two sections meet.

D. The caulking compound is smeared on the top part of the bottom section before the section is lowered into the hole made ready for it, but sometimes applied in the hole.

E. The lower section is lowered into the hole by a hydraulic rigging on a truck.

F. The upper section is then lowered onto the lower section. The weight of the top section squeezes the sealant. Workers go inside and smooth off the excess sealant with a trowel. The sealant on the outside will be smoothed also if it can be reached. In Alberta because of danger of frost the tanks are set deeper than in British Columbia. In these instances a manhole pipe with cover would be set into the manhole on top of the tank. These manhole pipes could be in the range of 5 feet in length. Positive drainage of sewage from the building into the tank is required.

G. The appellants where they supply a tank do not dig the hole for the tank. They put the tank down the hole for the customer, seal it, put the baffles in and sometimes put the manhole

- e) un couvercle comportant un trou d'homme est alors construit et mis en place;
 - f) la fosse est raccordée au bâtiment et enterrée de la même manière que les fosses septiques préexistantes,
 - g) les constructeurs de fosses septiques ne paient des taxes que sur les matériaux, c.-à-d. seulement sur le ciment et l'acier.
17. Une fois que les fosses septiques sont raccordées à la maison, ou à un autre bâtiment, et au champ de dispersion elles sont rarement (pour ne pas dire jamais) enlevées et restent enterrées dans le sol en permanence. Elles font donc partie du bien immobilier.

L'intimée est d'accord sur les paragraphes 1 à 14 inclus et le paragraphe 17 du mémoire des apppellantes. Pour les paragraphes 15 et 16, elle fait c les réserves suivantes:

[TRADUCTION] re: par. 15: La fosse septique courante fabriquée par l'appelante pèse un peu moins de 3 tonnes. A son usine de Lloydminster, elle en fabrique une de 1,000 gallons, qui pèse un peu moins de 4 tonnes.

re: par. 16: L'intimée nie que les fosses septiques fabriquées par les concurrents des apppellantes sont «montées» à l'endroit où elles sont utilisées.

Dans son mémoire, elle ajoute aussi des faits et e des commentaires sur la déclaration des apppellantes, à savoir:

[TRADUCTION] A. Les fosses septiques fabriquées ou produites par les apppellantes comportent deux sections qui, une fois rassemblées, forment une boîte creuse. Une section constitue la partie inférieure de la fosse et l'autre, sa partie supérieure.

B. Les sections sont fabriquées de manière que la section supérieure ou mâle de la fosse s'emboîte dans la section inférieure ou femelle.

C. Il existe une arête autour de la partie supérieure de la section inférieure ou femelle de la fosse grâce à laquelle un joint étanche avec un composé obturateur ou de colmatage se forme lorsque les deux sections se rencontrent.

D. Le composé de colmatage est appliqué sur la partie supérieure de la section inférieure avant de la descendre dans le trou creusé exprès pour elle, et il est parfois appliqué dans le trou.

E. La section inférieure est descendue dans le trou par un câblage hydraulique installé sur un camion.

F. La section supérieure est alors descendue sur la section inférieure. Son poids presse le joint étanche. Des ouvriers y pénètrent et polissent l'excès de composé obturateur avec une truelle. Ils font de même pour le joint étanche extérieur lorsqu'ils peuvent l'atteindre. En Alberta, à cause du gel, les fosses sont enfouies plus profondément qu'en Colombie-Britannique. On place alors au sommet de la fosse, un tuyau de regard avec couvercle dans le trou d'homme. Ces tuyaux de regard ont environ 5 pieds de long. Il est indispensable de drainer dans la fosse, les égouts provenant de l'immeuble.

G. Lorsque les apppellantes livrent une fosse septique, elles ne creusent pas de trou. Elles descendent la fosse dans le trou, la ferme hermétiquement, y installent les cloisons et parfois des

extensions on. The customer is responsible for connecting the sewage pipes and outlet pipes to the tank, finishing the job and backfilling.

H. There are two plastic baffles supplied with the tank. Sometimes these are bolted on at the plant and in any event they are bolted on before the tank sections are lowered.

I. The Respondent takes exception to the use of the word "assembled" and "assembly" to describe, in paragraphs 4 and 5 of the Appellant's Statement of Facts, how the top half of the septic tanks in question are lowered into place to rest on the inner lip of the lower half which has already been lowered into place.

J. The Respondent denies there is any "assembly" or that anything is "assembled" at site of use of the tanks.

K. The process of placing the two sections of the tank into their position of final use is more correctly described as "installing" the septic tank, in the sense of putting its constituent parts in position for use.

The appellants did not by their argument in this Court take issue with the respondent's qualifications in respect of paragraphs 15 and 16 or with the additional facts stated by the respondent. The size of a typical tank manufactured by the appellants is, according to counsel, shown by the record to be $8'2\frac{1}{4}'' \times 3'6'' \times 5'7''$.

Without describing such machinery in detail, I think it is worthy of note that there is machinery in the *Excise Tax Act* whereby the appellants may, if they cannot utilize section 26(4), obtain the materials from which they make their septic tanks free of sales tax, which machinery could not be utilized in the case of the same materials if they were used to construct such a tank in the hole. Similarly such machinery will not be available to the appellants if they are entitled to take advantage of section 26(4). The result is, as I see it, that the difference between section 26(4) applying and not applying is the difference between

(a) sales tax on the materials going into the making of a septic tank, and

(b) sales tax on a manufactured tank which would include, in addition to the sales tax on the materials, sales tax on the labour, overhead and profits, etc.

This difference represents the amount by which the sales tax burden of the appellants exceeds that of builders on site if the appellants cannot take advantage of section 26(4).

It is also worthy of note that, when all of section 26(4) is read it is found that it applies to

prolongements de regard. Mais c'est au client qu'il incombe de raccorder les tuyaux d'égout et les tuyaux de sortie à la fosse, ainsi que de finir le travail et de remplir le trou.

H. Deux cloisons de plastique sont fournies avec la fosse. Parfois, elles sont chevillées à l'usine; en tous cas, elles le sont toujours avant de descendre les sections de la fosse.

I. L'intimée soulève une objection contre l'emploi des mots «assemblé» et «assemblage» pour décrire, dans les paragraphes 4 et 5 de la déclaration des apppellantes, la manière dont la moitié supérieure des fosses septiques en question est descendue afin de reposer sur la lèvre intérieure de la moitié inférieure, qui a déjà été descendue en place.

J. L'intimée nie qu'il y ait «assemblage» ou que quelque chose soit «assemblé» à l'endroit où les fosses sont utilisées.

K. Il vaut mieux décrire le procédé qui consiste à placer les deux sections de la fosse dans leur position d'utilisation finale comme l'«installation» de la fosse septique, c'est-à-dire la mise en place de ses composants aux fins d'utilisation.

Dans leurs arguments devant cette cour, les apppellantes ne semblent pas s'inscrire en faux contre les réserves de l'intimée sur les paragraphes 15 et 16 ou sur les faits complémentaires qu'elle énonce. Selon l'avocat, le dossier indique que la taille d'une fosse typique fabriquée par les apppellantes est: $8'2\frac{1}{4}'' \times 3'6'' \times 5'7''$.

e Je pense qu'il convient de noter que la *Loi sur la taxe d'accise* prévoit un mécanisme, que je ne décrirai pas en détail, grâce auquel les apppellantes, si elles ne peuvent pas recourir à l'article 26(4), obtiendront une exemption de taxe pour les matériaux avec lesquels elles fabriquent leurs fosses septiques. Or, ce mécanisme ne pourrait pas être utilisé si ces mêmes matériaux servaient à construire ladite fosse dans le trou. De même, les apppellantes n'en disposeront pas si elles ont le droit de se prévaloir dudit article. D'où, selon moi, il s'ensuit que la différence entre l'application et la non-application de l'article 26(4) revient en fait à la différence entre:

h a) la taxe de vente sur les matériaux dans la fabrication d'une fosse septique et,
b) la taxe de vente sur une fosse fabriquée qui incluerait, outre la taxe de vente sur les matériaux, celle sur la main-d'œuvre, les frais généraux et les profits, etc.

Cette différence représente l'excédent des taxes de vente que les apppellantes paient par rapport aux constructeurs à pied d'œuvre si elles ne peuvent pas se prévaloir de l'article 26(4).

j Il convient aussi de noter qu'en lisant à fond l'article 26(4), on s'aperçoit qu'il s'applique à:

- (a) a building or structure manufactured or produced otherwise than at the site in competition with persons who construct or erect on the site,
- (b) structural building sections for incorporation into such building or structure, in competition with persons who construct or erect on the site,
- (c) concrete or cinder building blocks, and
- (d) prefabricated structural steel for buildings.

Section 26(4) would appear therefore, to be an attempt to define in a more or less arbitrary fashion, the principal articles that may give rise to sales tax discrimination as a result of being manufactured off the eventual site of a building or structure. There is no attempt to eliminate all such discrimination by some general provision.

After considering the various authorities referred to by the learned Trial Judge and the parties concerning the meaning of the word "structure" when used in other statutes, I have concluded that it is not possible to substitute any definition for the word itself as found in the statute. In my view, a septic tank used as part of the sanitary system of a residence that is not on a sewer line is not a "structure" within the words "building or other structure" any more than a furnace or other similar fixture inside a building and forming a part thereof essential for its efficient use is such a structure. As I see it, all such equipment is essentially part of the building or an accessory to the building and in the phrase "building or structure", as used in section 26(4)(a), the word "structure" is something other than a "building", a part of a building or an accessory to a building.

For the above reasons, I am of the view that the appeal should be dismissed with costs. In so concluding, I must not be taken as expressing any opinion as to whether, if I had come to the opposite conclusion, I could have found it possible to agree that this was a proper case for a declaratory judgment. This question was not argued by the parties. Having regard to the difficulty of framing a declaration if the appellants were right, and the ease with which the question at issue could have been solved in the traditional way by a test case on a set of actual facts, I cannot refrain from express-

- a) des bâtiments ou structures fabriqués ou produits ailleurs qu'à pied d'œuvre, en concurrence avec des personnes qui les construisent ou les montent à pied d'œuvre,
- b) des éléments porteurs destinés à être incorporés à un bâtiment ou à une structure semblable, en concurrence avec des personnes qui les construisent ou les montent à pied d'œuvre,
- c) des parpaings en béton ou des agglomérés, et
- d) de l'acier de construction ouvré pour bâtiments.

L'article 26(4) tente de définir de façon plus ou moins arbitraire les principaux articles qui peuvent donner lieu à une discrimination en matière de taxe de vente lorsqu'ils sont fabriqués ailleurs que sur l'emplacement d'un bâtiment ou d'une structure. Aucune disposition générale ne vient éliminer cette discrimination.

Après avoir examiné la jurisprudence à laquelle le juge de première instance se réfère et l'emploi du terme «structure» dans les autres lois, je conclus qu'il est impossible de lui donner un sens particulier dans celle-ci. A mon sens, une fosse septique, qui fait partie du système sanitaire d'une résidence et n'est pas sur une ligne d'égout, ne constitue pas une structure au sens qu'a ce terme dans l'expression «un bâtiment ou une autre structure», pas plus que ne l'est un appareil de chauffage ou une autre installation fixe semblable située à l'intérieur d'un bâtiment et qui en est une partie essentielle. Selon moi, tout cet équipement fait partie du bâtiment ou lui est accessoire et dans l'expression «un bâtiment ou une structure», qui figure dans l'article 26(4)a), le mot «structure» désigne quelque chose d'autre qu'un «bâtiment», une partie de bâtiment ou un accessoire à un bâtiment.

Pour ces raisons, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens. Ce faisant, il ne faut pas en déduire qu'au cas où je serais arrivé à la conclusion contraire, j'aurais considéré qu'un jugement déclaratoire convient à la présente action. Les parties n'ont pas débattu cette question. Compte tenu de la difficulté d'élaborer un jugement déclaratoire si les appelantes avaient raison et la facilité avec laquelle la question en litige pourrait être résolue de façon traditionnelle par un procès-type sur une série de faits réels, je ne peux pas m'empêcher d'exprimer des réserves sur l'opportunité pour la

ing my reservations as to whether the Court should, in such a case, exercise its discretion to grant a declaration.

* * *

PRATTE J. concurred.

* * *

URIE J. concurred.

Cour, en l'espèce, d'exercer sa discrétion en vue d'accorder un jugement déclaratoire.

* * *

a LE JUGE PRATTE y a souscrit.

* * *

LE JUGE URIE y a souscrit.