

A-1227-88

A-1227-88

Saugeen Indian Band, as represented by its Chief, Vernon Roote, and by its Councillors, Arnold Solomon, Roy Wesley, Oliver Kahgee Sr., Chester Ritchie, Mildred Ritchie, Harriet Kewaquom, Marie Mason, and Franklin Shawbedees (*Appellant*) (*Plaintiff*)

v.

Her Majesty The Queen (*Respondent*) (*Defendant*)

INDEXED AS: SAUGEEN INDIAN BAND v. CANADA (C.A.)

Court of Appeal, Heald, Stone and MacGuigan J.J.A.—Ottawa, November 21, 22 and December 7, 1989.

Native peoples — Taxation — Excise Tax Act, s. 27(1) imposing tax on sale of goods manufactured in Canada — Indian Act, s. 87 exempting Indians and Indian bands from direct and indirect taxation, but not from incidence of indirect taxation such as federal sales tax — Band not entitled to refund of federal sales tax paid on goods purchased for use on reserve.

Customs and excise — Excise Tax Act — Indian Band seeking to recover s. 27 federal sales tax paid by others on goods purchased for use on reserve — John Stuart Mill's definition of direct and indirect taxation adopted — Appellant did not pay tax as such, but commodity prices which included tax — Sales taxes under Excise Tax Act not taxes on property, but on business transactions, levied at time of transaction — Indian Act, s. 87(1)(b) not applicable as tax paid by party earlier in commercial chain, therefore not imposed on personal property of Indian or band on reserve.

This was an appeal from the Trial Division judgment finding that section 87 of the *Indian Act* should not be interpreted so as to entitle the appellant to a refund of federal sales tax with respect to certain commodities it purchased for use on the reserve. Some of the transactions involved purchases directly from manufacturers, one from a licensed wholesaler, and the rest from vendors further down the distribution chain who never had direct responsibility for paying federal sales tax to the Crown. The Trial Judge reasoned that had "it been intended that the Indians and Indian bands were to be exempt from all incidence or burden of indirect taxes, as well as from direct liability for taxes, surely section 87 would have been more specifically worded to so provide".

Held, the appeal should be dismissed.

La bande indienne de Saugeen, représentée par son chef Vernon Roote et par ses conseillers Arnold Solomon, Roy Wesley, Oliver Kahgee père, Chester Ritchie, Mildred Ritchie, Harriet Kewaquom, Marie Mason et Franklin Shawbedees (*appelante*) (*demanderesse*)

c.

Sa Majesté la Reine (*intimée*) (*défenderesse*)

RÉPERTORIÉ: BANDE INDIENNE DE SAUGEEN c. CANADA (C.A.)

Cour d'appel, juges Heald, Stone et MacGuigan, J.C.A.—Ottawa, 21, 22 novembre et 7 décembre 1989.

Peuples autochtones — Taxation — L'art. 27(1) de la Loi sur la taxe d'accise impose une taxe sur la vente de marchandises fabriquées au Canada — L'art. 87 de la Loi sur les Indiens exempte les Indiens et les bandes indiennes d'une taxation directe et indirecte, mais non de l'incidence d'une taxation indirecte telle que la taxe de vente fédérale — La bande n'est pas en droit de se faire rembourser la taxe de vente fédérale payée sur les marchandises achetées pour être utilisées sur la réserve.

Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Une bande indienne cherche à recouvrer la taxe de vente fédérale prévue à l'art. 27 et payée par d'autres sur les marchandises achetées pour être utilisées sur la réserve — Adoption de la définition d'imposition directe et indirecte de John Stuart Mill — L'appelante n'a pas payé la taxe en tant que telle, mais le prix des biens qui comprenait la taxe — Les taxes de vente sous le régime de la Loi sur la taxe d'accise sont, non pas des impôts sur les biens, mais des taxes sur les opérations commerciales, lesquelles taxes sont perçues au moment de l'opération — L'art. 87(1)(b) de la Loi sur les Indiens ne s'applique pas puisque la taxe ayant été payée par quelqu'un d'autre à une phase antérieure de la chaîne commerciale, elle ne frappe donc pas les biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve.

Il s'agit d'un appel formé contre le jugement par lequel la Section de première instance a décidé que l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* ne devrait pas être interprété comme permettant à l'appelante de se faire rembourser la taxe de vente fédérale relative à certaines marchandises qu'elle a achetées pour être utilisées sur la réserve. Certaines des opérations consistaient en achats effectués directement auprès de fabricants, un achat chez un marchand en gros muni de licence, et le reste auprès de vendeurs situés au bas de la chaîne de distribution et qui n'avaient jamais eu la responsabilité directe de payer la taxe de vente fédérale à la Couronne. Selon le juge de première instance, «le législateur eût-il l'intention d'exonérer les Indiens et les bandes indiennes de toute incidence ou fardeau des impôts indirects, l'article 87 l'aurait prévu plus expressément».

Arrêt: l'appel devrait être rejeté.

John Stuart Mill's definition of direct and indirect taxation, adopted by the Judicial Committee of the Privy Council in *Bank of Toronto v. Lambe*, could not be disregarded. Thus, indirect taxes are "those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another". It is the burden of the tax which is transferred, not the tax itself. In other words, consumers can be considered as paying individual taxes, not as taxes, but as part of the market price of the commodities purchased.

This point was decided in *Price (Nfld.) Pulp & Paper Ltd. v. The Queen*. The Federal Court of Appeal held that the purchaser of machinery had no standing to claim from the Crown recovery of the sales tax which the Crown had received from the vendor and which had been included, by means of an equivalent increase, in the price of the machinery bought by the purchaser.

The appellant therefore could not be said to be taxed by the *Excise Tax Act*, even though the burden of the tax is undoubtedly passed on to it. The appellant did not pay tax as such, but commodity prices which included the tax. The appellant was, therefore, not the real taxpayer.

From the case law on the *Excise Tax Act*, it may be concluded that the fact that several provisions of the Act allow exemptions or refunds to certain end-users cannot be taken as a rule for the others, or a guide to the intention of the statute as a whole. As a result, sales taxes under the *Excise Tax Act* must be taken, not as taxes on property, but as taxes on business transactions, levied at the time of the transaction.

This interpretation of the *Excise Tax Act* excludes the application of paragraph 87(1)(b) of the *Indian Act* because, since the tax has been paid by a party earlier in the commercial chain than the band, it cannot be said to be imposed on "the personal property of an Indian or a band situated on a reserve". This also excludes the application of subsection 87(2) since it refers to "such property", that is, the same "personal property of an Indian or a band situated on a reserve". The appellant is therefore not entitled to any exemption with respect to any of the transactions nor to any refund of the sales tax remitted.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Constitution Act, 1867, 30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5], s. 92(2).

Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 27(1), 44(1), (2).

Indian Act, R.S.C. 1952, c. 149, s. 86.

Indian Act, R.S.C. 1970, c. I-6, ss. 83, 87 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 47, s. 25).

On ne saurait écarter la définition d'imposition directe et indirecte de John Stuart Mill, laquelle a été adoptée par le Comité judiciaire du Conseil privé dans *Bank of Toronto v. Lambe*. Ainsi donc, les impôts indirects sont «ceux qu'on exige d'une personne dans l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre». C'est le fardeau de la taxe qui est transféré et non la taxe elle-même. Autrement dit, les consommateurs peuvent être considérés comme payant des impôts individuels, non pas en tant que taxes, mais comme une partie du prix sur le marché des denrées achetées.

Ce point a été tranché dans l'arrêt *Price (Nfld.) Pulp & Paper Ltd. c. La Reine*. La Cour d'appel fédérale a statué que l'acheteuse de machines n'avait pas qualité pour réclamer à la Couronne le remboursement de la taxe de vente que la Couronne avait reçue de la vendeuse et qui avait été incluse, au moyen d'une augmentation équivalente, dans le prix des machines acquises par l'acheteuse.

On ne saurait donc dire que l'appelante est assujettie à une taxe sous le régime de la *La Loi sur la taxe d'accise*, quand bien même on lui ferait indubitablement supporter le fardeau de la taxe. L'appelante n'a pas payé la taxe comme telle, mais le prix des denrées qui comprenait la taxe. En conséquence, l'appelante n'était pas la véritable contribuable.

Compte tenu de la jurisprudence sur la *Loi sur la taxe d'accise*, on peut conclure que le fait que plusieurs dispositions de la Loi accordent des exemptions ou remboursements à certains utilisateurs finals ne saurait être interprété comme une règle pour les autres, ni comme une indication de l'intention de l'ensemble de la Loi. En conséquence, les taxes de vente prévues à la *Loi sur la taxe d'accise* doivent être considérées, non pas comme des impôts sur les biens, mais comme des taxes sur les opérations commerciales, lesquelles taxes sont perçues au moment de l'opération.

Cette interprétation de la *Loi sur la taxe d'accise* écarte l'application de l'alinéa 87(1)(b) de la *Loi sur les Indiens* puisque, la taxe ayant été payée à une phase antérieure de la chaîne commerciale par une partie autre que la bande, on ne peut dire qu'elle frappe «les biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve». L'application du paragraphe 87(2) se trouve également écartée parce que celui-ci parle de «l'un de ces biens», c'est-à-dire les mêmes «biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve». L'appelante n'a donc pas droit à une exemption à l'égard de l'une quelconque des opérations, ni à un remboursement des taxes de vente remises.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi constitutionnelle de 1867, 30 & 31 Vict., chap. 3 (R.-U.) (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, chap. 11 (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1) [L.R.C. (1985), Appendice II, n° 5], art. 92(2).

Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 27(1), 44(1), (2).

Loi sur les Indiens, S.R.C. 1952, chap. 149, art. 86.

Loi sur les Indiens, S.R.C. 1970, chap. I-6, art. 83, 87 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 47, art. 25).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

AFFIRMED:

Saugeen Indian Band v. Canada, [1989] 3 F.C. 186 (T.D.).

APPLIED:

Bank of Toronto v. Lambe (1887), 12 App. Cas. 575 (P.C.); *C.P.R. v. A.G. for Saskatchewan*, [1952] 2 S.C.R. 231; [1952] 4 D.L.R. 11; *Délisle v. Shawinigan Water & Power Co.* (1941), 79 C.S. 353; [1941] 4 D.L.R. 556 (Que. S.C.); *The Queen v. M. Geller Inc.*, [1963] S.C.R. 629; *Price (Nfld.) Pulp & Paper Ltd. v. The Queen*, [1974] 2 F.C. 436 (C.A.), affd on another ground, [1977] 2 S.C.R. 36.

DISTINGUISHED:

The Queen v. Stevenson Construction Co. Ltd., [1979] CTC 86; (1978), 79 DTC 5044; 24 N.R. 390 (F.C.A.); *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41; *Re: Exported Natural Gas Tax*, [1982] 1 S.C.R. 1004; (1982), 37 A.R. 541; 42 N.R. 361; *Brown v. R. in Right of B.C.* (1979), 20 B.C.L.R. 64; 107 D.L.R. (3d) 705; [1980] 3 W.W.R. 360 (C.A.).

CONSIDERED:

Francis v. The Queen, [1956] S.C.R. 618; (1956), 3 D.L.R. (2d) 641; 56 DTC 1077.

REFERRED TO:

Air Canada v. British Columbia, [1989] 1 S.C.R. 1161; (1989), 59 D.L.R. (4th) 161; [1989] 4 W.W.R. 97; *Dominion Distillery Products Co. Ltd. v. The King*, [1938] S.C.R. 458; [1938] 4 D.L.R. 289.

COUNSEL:

Maureen M. Gregory for appellant (plaintiff).

Dogan D. Akman for respondent (defendant).

SOLICITORS:

Tweedy, Ross, Charlottetown, for appellant (plaintiff).

Deputy Attorney General of Canada for respondent (defendant).

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MACGUIGAN J.A.: The principal issue in this case is whether section 87 of the *Indian Act*,

JURISPRUDENCE

DÉCISION CONFIRMÉE:

Bande indienne de Saugeen c. Canada, [1989] 3 C.F. 186 (1^{re} inst.).

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Bank of Toronto v. Lambe (1887), 12 App. Cas. 575 (P.C.); *C.P.R. v. A.G. for Saskatchewan*, [1952] 2 R.C.S. 231; [1952] 4 D.L.R. 11; *Délisle v. Shawinigan Water & Power Co.* (1941), 79 C.S. 353; [1941] 4 D.L.R. 556 (C.S. Qc); *The Queen v. M. Geller Inc.*, [1963] R.C.S. 629; *Price (Nfld.) Pulp & Paper Ltd. c. La Reine*, [1974] 2 C.F. 436 (C.A.), confirmée pour un autre motif, [1977] 2 R.C.S. 36.

DISTINCTION FAITE AVEC:

La Reine c. Stevenson Construction Co. Ltd., [1979] CTC 86; (1978), 79 DTC 5044; 24 N.R. 390 (C.A.F.); *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41; *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004; (1982), 37 A.R. 541; 42 N.R. 361; *Brown v. R. in Right of B.C.* (1979), 20 B.C.L.R. 64; 107 D.L.R. (3d) 705; [1980] 3 W.W.R. 360 (C.A.).

DÉCISION EXAMINÉE:

Francis v. The Queen, [1956] R.C.S. 618; (1956), 3 D.L.R. (2d) 641; 56 DTC 1077.

DÉCISIONS CITÉES:

Air Canada c. Colombie-Britannique, [1989] 1 R.C.S. 1161; (1989), 59 D.L.R. (4th) 161; [1989] 4 W.W.R. 97; *Dominion Distillery Products Co. Ltd. v. The King*, [1938] R.C.S. 458; [1938] 4 D.L.R. 289.

AVOCATS:

Maureen M. Gregory pour l'appelante (demanderesse).

Dogan D. Akman pour l'intimée (défenderesse).

PROCUREURS:

Tweedy, Ross, Charlottetown, pour l'appelante (demanderesse).

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée (défenderesse).

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

LE JUGE MACGUIGAN, J.C.A.: En l'espèce, il s'agit principalement de savoir si l'article 87 de la

R.S.C. 1970, c. I-6, as amended by S.C. 1980-81-82-83, c. 47 [s. 25], should be interpreted to entitle the appellant to a refund of federal sales tax with respect to certain commodities it purchased. The relevant part of section 87 reads as follows:

87. Notwithstanding any other Act of the Parliament of Canada or any Act of the legislature of a province, but subject to section 83, the following property is exempt from taxation, namely:

- (a) the interest of an Indian or a band in reserve or surrendered lands; and
- (b) the personal property of an Indian or band situated on a reserve;

and no Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph (a) or (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property; . . .

Section 83 relates to the raising of money by a band itself, and is not relevant to the case at bar.

In the 1985 Revised Statutes of Canada the *Indian Act* appears as Chapter I-5. Section 87 is divided into subsections as follows, but is otherwise identical:

87. (1) Notwithstanding any other Act of Parliament or any Act of the legislature of a province, but subject to section 83, the following property is exempt from taxation, namely,

- (a) the interest of an Indian or a band in reserve lands or surrendered lands; and
- (b) the personal property of an Indian or a band situated on a reserve.

(2) No Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph (1)(a) or (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property.

Because of the greater ease in identifying different parts of the section, I shall employ the 1985 version of the statute.

The taxes were paid pursuant to subsection 27(1) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, the relevant part of which is as follows:

27. (1) There shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax . . . on the sale price of all goods

- a) produced or manufactured in Canada . . .
- b) imported into Canada . . .
- c) sold by a licensed wholesaler . . .
- d) retained by a licensed wholesaler for his own use or for rental by him to others . . .

Loi sur les Indiens, S.R.C. 1970, chap. I-6, modifié par S.C. 1980-81-82-83, chap. 47 [art. 25], devrait être interprété comme permettant à l'appelante de se faire rembourser la taxe de vente fédérale relative à certaines marchandises qu'elle a achetées. La partie applicable de l'article 87 est ainsi conçue:

87. Nonobstant toute autre loi du Parlement du Canada ou toute loi de la législature d'une province, mais sous réserve de l'article 83, les biens suivants sont exemptés de taxation, à savoir:

- a) l'intérêt d'un Indien ou d'une bande dans une réserve ou des terres cédées; et
- b) les biens personnels d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve;

et nul Indien ou bande n'est assujéti à une taxation concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage d'un bien mentionné aux alinéas a) ou b) ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens . . .

L'article 83 porte sur la réunion de fonds par la bande elle-même et ne s'applique pas à l'espèce.

Dans les Lois révisées du Canada (1985), la *Loi sur les Indiens* y figure sous le titre de Chapitre I-5. L'article 87 est divisé en paragraphes, mais il est à d'autres égards identique:

87. (1) Nonobstant toute autre loi fédérale ou provinciale, mais sous réserve de l'article 83, les biens suivants sont exemptés de taxation:

- a) le droit d'un Indien ou d'une bande sur une réserve ou des terres cédées;
- b) les biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve.

(2) Nul Indien ou bande n'est assujéti à une taxation concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage d'un bien mentionné aux alinéas (1)a) ou b) ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens.

Parce qu'il est plus facile de relever les différentes parties de l'article, je vais employer la version 1985 de la loi.

Les taxes ont été payées en vertu du paragraphe 27(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13; la partie pertinente de ce paragraphe est ainsi rédigée:

27. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente . . . sur le prix de vente de toutes marchandises,

- a) produites ou fabriquées au Canada . . .
- b) importées au Canada . . .
- c) vendues par un marchand en gros muni de licence . . .
- d) retenues par un marchand en gros muni de licence pour son propre usage ou pour être par lui louées à d'autres . . .

The appellant seeks declaratory relief against the sales tax but not against the consumption tax. It is common ground that in every case where the sales tax is paid the actual payment is made by a manufacturer, wholesaler or licensed retailer, as the case may be. It is also common ground that the tax is usually passed on to the consumer. The issue is whether this passing on of the tax to the end-user of a commodity, when it occurs, is a matter of contract or of law.

The parties filed an agreed statement of facts, using nine transactions to illustrate the types of situations that occur. The goods dealt with in these transactions, all purchased for use on the reserve, were as follows: (1) nuts and bolts; (2) solid calcium chloride; (3) liquid calcium chloride; (4) road signs and hazard markers; (5) service tubes used in plumbing; (6) fluorescent lights; (7) diesel fuel; (8) thrust washers; and (9) machine plugs. Transactions 1, 3, 5 and 7 involved sales where the property in the goods passed to the Indian band on the reserve. Some of the transactions involved purchases directly from manufacturers (2, 3, 4, 8 and 9), one from a licensed wholesaler (1), and the rest from vendors further down the distribution chain who never had direct responsibility for paying federal sales tax to the Crown (5, 6 and 7). In all nine cases the appellant knew the amount of federal sales tax, and in transactions 2 and 3 the amount was shown on the invoices.

At trial [[1989] 3 F.C. 186], Reed J. concluded on the principal issue as follows [at page 203]:

In my view then, the words of section 87 stating that no Indian band "is subject to taxation in respect of . . ." must be read as meaning that such bands are not to be taxed as taxpayers. Had it been intended that the Indians and Indian bands were to be exempt from all incidence or burden of indirect taxes, as well as from direct liability for taxes, surely section 87 would have been more specifically worded to so provide.

* * *

L'appelante conclut à un jugement déclaratoire à l'encontre de la taxe de vente et non de la taxe de consommation. Il est constant que, dans chaque cas, lorsque la taxe de vente est payée, le paiement réel est effectué par un fabricant, un marchand en gros ou un détaillant muni de licence, selon le cas. Il est également constant que la taxe est habituellement repassée au consommateur. Il s'agit de savoir si le fait de repasser la taxe à l'utilisateur final d'un produit, lorsque cela se produit, est une question de contrat ou une question de droit.

L'exposé conjoint des faits déposé par les parties contient neuf opérations représentatives des situations qui peuvent se produire. Les marchandises faisant l'objet de ces opérations ont toutes été achetées pour être utilisées sur la réserve: 1) boulons et écrous; 2) chlorure de calcium à l'état solide; 3) chlorure de calcium à l'état liquide; 4) panneaux de signalisation routière et balises d'avertissement; 5) canalisations de plomberie; 6) tubes fluorescents; 7) huile diesel; 8) rondelles de butée; et 9) bougies d'allumage. Les opérations 1, 3, 5 et 7 représentaient des ventes où la propriété du bien était transférée à la bande indienne à l'intérieur de la réserve. Certaines des opérations consistaient en achats effectués directement auprès du fabricant (opérations 2, 3, 4, 8 et 9), un achat chez un marchand en gros muni de licence (opération 1), et le reste auprès de vendeurs situés au bas de la chaîne de distribution et qui n'avaient jamais eu pour responsabilité directe de payer la taxe de vente fédérale à la Couronne (opérations 5, 6 et 7). Dans toutes les neuf opérations, la demanderesse connaissait le montant de la taxe de vente fédérale et, pour ce qui est des opérations 2 et 3, le montant figurait sur les factures.

Au procès [[1989] 3 C.F. 186], le juge Reed a tiré la conclusion suivante sur la principal point litigieux [à la page 203]:

J'en conclus que la disposition de l'article 87 qui prévoit que nulle bande indienne «n'est assujetti[e] à une taxation concernant . . .» doit être interprétée comme signifiant que les bandes indiennes ne doivent pas être imposées à titre de contribuables. Le législateur eût-il l'intention d'exonérer les Indiens et les bandes indiennes de toute incidence ou fardeau des impôts indirects, l'article 87 l'aurait prévu plus expressément.

* * *

The appellant argued that the Trial Judge erred in her interpretation of both the *Excise Tax Act* and the *Indian Act*.

With respect first to the *Excise Tax Act*, the appellant's case in a nutshell is that federal sales tax is a commodity tax, based on a percentage of the selling price, which, although normally paid by a vendor, is in reality paid by the end-user of the commodity to whom it is passed on by law as a tax.

The appellant contended that the Trial Judge failed to appreciate the legal significance of her own finding that federal sales tax is an indirect tax. It was said that, although federal sales tax is demanded of the manufacturer, it is not with the intention that the manufacturer should pay the tax, for that would make it a direct tax. It is not a mere matter of contract that the excise tax is passed on to the end-user of a commodity, but a matter of law, for it is inherent in the legal nature of an indirect tax that it clings as a burden to the commodity and is passed on to subsequent purchasers in the chain of title as a tax and not simply as an enhancement of the purchase price of the goods.

The appellant urged on us the famous definition of direct and indirect taxation of John Stuart Mill that was adopted by the Judicial Committee of the Privy Council in *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575 (P.C.), at page 582:

"Taxes are either direct or indirect. A direct tax is one which is demanded from the very persons who it is intended or desired should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another; such are the excise or customs."

"The producer or importer of a commodity is called upon to pay a tax on it, not with the intention to levy a peculiar contribution upon him, but to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed that he will recover the amount by means of an advance in price."

This distinction has become a classic one in Canadian constitutional law, because of the limitation on provincial taxing power in subsection 92(2) of the *Constitution Act, 1867* [30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982, 1982, c. 11 (U.K.)*, Schedule to the *Constitution Act, 1982*

L'appelante soutient que le juge de première instance a mal interprété tant la *Loi sur la taxe d'accise* que la *Loi sur les Indiens*.

Pour ce qui est de la *Loi sur la taxe d'accise*, l'argument de l'appelante peut se résumer en deux mots: la taxe de vente fédérale est une taxe de consommation, fondée sur un pourcentage du prix de vente et qui, bien que normalement payée par un vendeur, est en réalité payée par l'utilisateur final du produit auquel elle est repassée par la loi en tant que taxe.

L'appelante prétend que le juge de première instance ne s'est pas rendu compte de la portée juridique de sa propre conclusion selon laquelle la taxe de vente fédérale est un impôt indirect. Il est dit que, bien que la taxe de vente fédérale soit exigée du fabricant, cette mesure ne vise pas à faire payer la taxe par celui-ci car, autrement, elle deviendrait alors un impôt direct. Le fait que la taxe d'accise soit repassée à l'utilisateur final d'un produit constitue, non pas une simple question de contrat, mais une question de droit, car un impôt indirect, de par sa nature juridique, s'attache comme un fardeau à la marchandise et est repassé aux acheteurs subséquents dans les titres successifs en tant que taxe et non simplement en tant qu'accroissement du prix d'achat des marchandises.

Devant la Cour, l'appelante insiste sur la fameuse définition d'imposition directe et indirecte de John Stuart Mill, laquelle a été adoptée par le Comité judiciaire du Conseil privé dans *Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575 (P.C.), à la page 582:

[TRADUCTION] «L'impôt est ou bien direct ou bien indirect. L'impôt direct est celui qu'on exige des personnes mêmes qui doivent l'assumer. Les impôts indirects sont ceux qu'on exige d'une personne dans l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre: c'est le cas des taxes d'accise et des droits de douane.»

«Le producteur ou l'importateur d'une denrée doit payer un impôt sur celle-ci non pas parce qu'on veut lui imposer une contribution particulière, mais afin d'imposer par son entremise les consommateurs de ladite denrée, en supposant qu'il va leur faire supporter le fardeau de l'impôt en augmentant ses prix.»

Cette distinction est devenue une distinction classique dans le droit constitutionnel canadien, en raison de la limitation du pouvoir d'imposition des provinces prévu au paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* [30 & 31 Vict., chap. 3 (R.-U.) (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada*,

Item 1) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5]] to “Direct Taxation within the Province,” and I entirely agree with the appellant that it cannot be disregarded in a case such as this either on the basis that it is valid only for constitutional law or for the reasons that it is not now, and never was, satisfactory to economists.

However, to apply the distinction for non-constitutional purposes requires great precision in concept. Not even Mill himself asserted that an indirect tax is literally passed on: “indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another”, and again, “to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed he will recover the amount by means of an advance in price” [emphasis added]. Even an indirect tax is still truly paid by the vendor. What he passes on to the purchaser is the burden or incidence of the tax, by indemnifying himself through an advance in price. This is in fact how Lord Hobhouse in *Lambe* introduced the distinction, before quoting Mill *supra*, when he stated (at page 581): “the economists are always seeking to trace the effect of taxation throughout the community, and are apt to use the words ‘direct,’ and ‘indirect,’ according as they find that the burden of a tax abides more or less with the person who first pays it” [emphasis added]. Although Lord Hobhouse was not prepared to leave the legal definition to the economists, I believe he nevertheless accepted that the purpose of the distinction was to locate the incidence of taxation.

The appellant greatly relied upon the dictum of Rand J. in his concurring reasons for judgment in *C.P.R. v. A.G. for Saskatchewan*, [1952] 2 S.C.R. 231, at pages 251-252; [1952] 4 D.L.R. 11:

Lord Greene in the same case [*British Columbia v. Esquimalt & Nanaimo Railway Company*, [1950] A.C. 87] speaks of the “fundamental difference” between the “economic tendency” of an owner to try to shift the incidence of a tax and the “passing on” of the tax regarded as the hallmark of an

1982, chap. 11 (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1) [L.R.C. (1985), Appendice II, n° 5]] à «la taxation directe dans les limites de la province», et je suis entièrement d'accord avec l'appelante sur le fait qu'on ne saurait l'écarter dans un cas comme l'espèce soit parce qu'elle est valide seulement pour les fins du droit constitutionnel, soit parce qu'elle n'est pas maintenant, et ne l'a jamais été, satisfaisante aux yeux des économistes.

Toutefois, appliquer cette distinction pour des fins non constitutionnelles exige une grande précision dans le concept. Même Mill lui-même n'a pas affirmé que l'impôt indirect est réellement repassé: «les impôts indirects sont ceux qu'on exige d'une personne dans l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre» et de nouveau: «afin d'imposer par son entremise les consommateurs de ladite denrée, en supposant qu'il va leur faire supporter le fardeau de l'impôt en augmentant ses prix» [c'est moi qui souligne]. Même un impôt indirect est quand même réellement payé par le vendeur. Ce qu'il repasse à l'acheteur est le fardeau ou l'incidence de la taxe, en se faisant indemniser au moyen d'une augmentation de prix. C'est, en fait, la façon dont lord Hobhouse a, dans l'arrêt *Lambe*, introduit la distinction, avant de citer Mill *supra*, lorsqu'il a tenu les propos suivants (à la page 581): [TRADUCTION] «les économistes cherchent toujours à relever la conséquence de la taxation dans la collectivité, et pour utiliser les mots «direct» et «indirect», ils se fondent sur le fait que, selon eux, le fardeau d'une taxe incombe plus ou moins à la personne qui la paye en premier lieu» [c'est moi qui souligne]. Bien que lord Hobhouse n'ait pas voulu laisser aux économistes le soin de s'occuper de la définition juridique, j'estime qu'il a néanmoins accepté que la définition visait à relever l'incidence de la taxation.

L'appelante s'appuie largement sur l'opinion incidente figurant dans les motifs de jugement concourants prononcés par le juge Rand dans l'arrêt *C.P.R. v. A.G. for Saskatchewan*, [1952] 2 R.C.S. 231, aux pages 251 et 252; [1952] 4 D.L.R. 11:

[TRADUCTION] Lord Greene dans la même affaire [*British Columbia v. Esquimalt & Nanaimo Railway Company*, [1950] A.C. 87] parle de la «différence fondamentale» entre la «tendance économique» qu'a un propriétaire à faire supporter par quelqu'un d'autre l'incidence d'une taxe et le fait de «repasser»

indirect tax . . . If the tax is related or relateable, directly or indirectly, to a unit of the commodity or its price, imposed when the commodity is in course of being manufactured or marketed, then the tax tends to cling as a burden to the unit or the transaction presented to the market.

The key words relied upon by the appellant, "the tax tends to cling as a burden," are, it seems to me, clearly a metaphor, and connote the transfer, not of the tax itself, but of its burden. I do not find anything contrary to this view in the other case on which the appellant relied, *Air Canada v. British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1161; (1989), 59 D.L.R. (4th) 161; [1989] 4 W.W.R. 97 at pages 1186-1187 S.C.R.:

The question 'Who pays the tax?', as opposed to 'Who bears the burden of the tax?' is in fact not addressed by the constitutional cases at all, and therefore seems to me to fall to be decided by a different line of cases, one which deals directly with issues as to payment and recovery.

In *Dominion Distillery Products Co. Ltd. v. The King*, [1938] S.C.R. 458; [1938] 4 D.L.R. 289 where the suppliant under a petition of right sought recovery of moneys paid to the Crown as sales taxes and excise duties upon liquors which it purchased at prices which it alleged included such taxes, Davis J. said for the majority of the Court (at page 462 S.C.R.):

We should find it difficult to decide, if it were necessary to do so, that some one other than the manufacturer or producer, upon whom the duties and taxes were imposed and by whom they were actually paid to the Crown, could recover the payments from the Crown.

Although *obiter*, this observation forecast the attitude of the Courts in cases to come.

The issue avoided in *Dominion Distillery* arose in *Délisle v. Shawinigan Water & Power Co.* (1941), 79 C.S. 353; [1941] 4 D.L.R. 556 (Que. S.C.), where a wartime order-in-council allowed suppliers of electricity to charge their customers an additional amount equal to a wartime sales tax. Demers J. held that this applied as well to Indians resident upon a reserve in respect of electricity

la taxe considérée comme portant la marque d'un «impôt indirect» . . . Si la taxe est reliée ou peut être reliée, directement ou indirectement à une unité de la marchandise ou de son prix, imposée lorsque la denrée est en voie d'être fabriquée ou commercialisée, alors la taxe tend à s'attacher comme un fardeau à l'unité ou à l'opération qui se présente au marché.

Les mots clés sur lesquels s'appuie l'appelante, «la taxe tend à s'attacher comme un fardeau» constituent clairement, à mon avis, une métaphore, et connotent l'idée d'un transfert, non pas de la taxe elle-même, mais de son fardeau. Je ne trouve rien de contraire à ce point de vue dans l'autre affaire invoquée par l'appelante, savoir l'affaire *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161; (1989), 59 D.L.R. (4th) 161; [1989] 4 W.W.R. 97 aux pages 1186 et 1187 R.C.S.:

La question «Qui paye la taxe?», par opposition à la question «Qui porte le fardeau de la taxe?» n'est, en fait, nullement abordée dans les affaires constitutionnelles, et elle doit donc, à mon avis, être tranchée par une différente jurisprudence, celle qui porte directement sur les questions de paiement et de recouvrement.

Dans l'arrêt *Dominion Distillery Products Co. Ltd. v. The King*, [1938] R.C.S. 458; [1938] 4 D.L.R. 289, où le pétitionnaire, au moyen d'une pétition de droit, a demandé le remboursement des sommes d'argent payées à la Couronne à titre de taxe de vente et de droits d'accise sur les spiritueux qu'il a achetés à des prix qui, selon lui, comprenaient ces taxes, le juge Davis s'est prononcé en ces termes au nom de la majorité de la Cour (à la page 462 R.C.S.):

[TRADUCTION] Il nous serait difficile de décider, s'il fallait le faire, que quelqu'un autre que le fabricant ou le producteur, qui étaient tenus aux droits et aux taxes et qui les ont réellement payés à la Couronne, pourrait recouvrer les paiements de celle-ci.

Bien qu'il s'agisse là d'une opinion incidente, cette observation prévoit l'attitude des tribunaux dans les affaires à venir.

La question évitée dans l'affaire *Dominion Distillery* a refait surface dans l'affaire *Délisle v. Shawinigan Water & Power Co.* (1941), 79 C.S. 353; [1941] 4 D.L.R. 556 (C.S. Qc), où un décret en temps de guerre a permis aux fournisseurs d'électricité de faire payer à leurs clients une somme additionnelle égale à une taxe de vente en temps de guerre. Le juge Demers a statué que

supplied to them for use in their dwellings, despite the provision of the *Indian Act* that “No Indian or non-treaty Indian shall be liable to be taxed for any real or personal property.” He stated his reason as follows (at pages 356-357 C.S.):

I maintain that there is no tax imposed on the [Indian] plaintiff. The essential characteristics of a tax, says Thomas M. Cooley, *Taxation* (1924) 4th ed., vol. 1, § 3, p. 68, are that it is not a voluntary payment or donation, but an enforced contribution.

The plaintiff is not bound to take electricity. People may illumine their homes by other means. The party who is taxed by the Order-in-Council and the law is the defendant;—nobody else.

Then, as we see, this tax, which evidently is an indirect tax, is imposed on the defendant, not on the plaintiff. That is what Cooley, *Taxation* (1924) 4th ed., vol. 1, § 50, p. 141, says:

Indirect taxes are levied upon commodities before they reach the consumer, and are paid by those upon whom they ultimately fall, *not as taxes*, but as part of the market price of the commodity.”

It is of that tax, of the Customs Taxes or Excise Taxes—all those indirect taxes are imposed on the importer or on the manufacturer. In the end, it is the consumer or buyer who must pay for the increase of the cost of the goods imported or manufactured. Indians, when they buy imported goods subject to Customs or Excise duties, must, like the others, pay higher prices; so they must do for this indirect tax on their electricity, and they cannot pretend that any tax is being imposed on their “real or personal property”.

I find particularly significant the view endorsed by Demers J. that the consumer pays individual taxes, not as taxes, but as part of the market price of the commodities purchased.

In *Francis v. The Queen*, [1956] S.C.R. 618; (1956), 3 D.L.R. (2d) 641; 56 DTC 1077, an Indian resident on a reserve in Québec adjoining one in New York brought articles from the United States into Canada. He paid the customs duty under protest and by his petition of right claimed the return of the money. The Supreme Court, after holding that rights under the Jay Treaty were unenforceable without implementing legislation in Canada, also held that then section 86 [the present

cette mesure s’appliquait aussi aux Indiens résidents d’une réserve à l’égard de l’électricité qu’ou leur avait fournie pour être utilisée dans leur demeure, malgré la disposition de la *Loi sur les Indiens* selon laquelle «Les biens meubles ou immeubles d’un Indien ou d’un Indien non soumis au régime d’un traité ne peuvent être taxés». Il a invoqué les motifs suivants (aux pages 356 et 357 C.S.):

[TRADUCTION] Je maintiens qu’aucune taxe n’est imposée au demandeur [Indien]. Selon Thomas M. Cooley, *Taxation* (1924) 4^e éd., vol. 1, § 3, p. 68, les caractéristiques essentielles d’une taxe résident dans le fait qu’il ne s’agit pas d’un paiement ou donation volontaire, mais d’une contribution forcée.

Le demandeur n’est pas tenu d’utiliser l’électricité. On peut éclairer sa maison par d’autres moyens. La partie qui fait l’objet d’une taxe imposée par le décret et la loi est la défenderesse; personne d’autre.

Nous voyons donc que cette taxe, qui est à l’évidence un impôt indirect, est imposée, non pas au demandeur, mais à la défenderesse. C’est ce que dit Cooley, *Taxation* (1924) 4^e éd., vol. 1, § 50, p. 141:

Les impôt indirects sont perçus sur les denrées avant qu’elles ne parviennent au consommateur, et sont payés par ceux à qui ils incombent en fin de compte, *non pas en tant que taxes*, mais comme une partie du prix de la denrée sur le marché.

Il en est de cette taxe comme des droits de douanes, et de la taxe d’accise—tous ces impôts indirects sont imposés à l’importateur ou au fabricant. En fin de compte, c’est le consommateur ou l’acheteur qui doit payer l’augmentation du coût des marchandises importées ou fabriquées. Les Indiens, lorsqu’ils achètent des marchandises importées passibles de droits de douanes ou d’accise doivent, comme les autres, payer des prix plus élevés; ils sont ainsi tenus à cet impôt indirect sur leur électricité, et ils ne sauraient prétendre qu’une taxe est imposée sur leurs «biens immeubles ou meubles».

Je trouve particulièrement révélateur le point de vue adopté par le juge Demers selon lequel le consommateur paye des impôts individuels, non pas en tant que taxes, mais comme une partie du prix sur le marché des denrées achetées.

Dans l’affaire *Francis v. The Queen*, [1956] R.C.S. 618; (1956), 3 D.L.R. (2d) 641; 56 DTC 1077, un indien, résident d’une réserve au Québec adjacente à une réserve de New York, a introduit au Canada des articles provenant des États-Unis. Il a payé contre son gré les droits de douane et, au moyen d’une pétition de droit, il a réclamé le remboursement de son argent. La Cour suprême, après avoir statué que les droits prévus au traité Jay ne pouvaient être appliqués en l’absence de

section 87] of the *Indian Act* [R.S.C. 1952, c. 149] did not apply “because customs duties are not taxes upon the personal property of an Indian situated on a Reserve but are imposed upon the importation of goods into Canada” (*per* Kerwin C.J., at page 662). Kellock J. put it this way (at page 630): “Before the property here in question could become situated on a reserve, it had become liable to customs duty at the border.” I agree with the appellant’s contention that this case cannot be taken as the last word as to the effect of section 87 of the *Indian Act*.

Then, in *The Queen v. M. Geller Inc.*, [1963] S.C.R. 629, where the vendor of dressed sheepskins had paid excise tax which was admitted to be not legally owing but was itself barred from recovery by a two-year limitation period and the purchaser also sought recovery, Taschereau J. held for the Court (at page 631):

The person obliged to pay the tax is the dresser, and the person entitled to a refund is the dresser if the tax has been paid through mistake of law or fact. In the present case, the tax was paid by the dresser Nu-Way and it was the sole person entitled to a refund. This was denied by the Exchequer Court, and rightly in view of the terms of s. 105, para. 6.

The respondent has no legal right to claim. It is true that M. Geller Inc. reimbursed Nu-Way, but this payment does not give a right of action to the former, which the law denies.

The arrangements made between Geller and Nu-Way are of no concern to the appellant. They are “*res inter alios acta*” and cannot affect the rights of the Crown.

The appellant attempted to cast doubt on these cases in the light of developments in the law of restitution, as summarized in *Air Canada*, *supra*. But the restitution cases deal with unjust enrichment following a mistake of law or fact by an admitted taxpayer, and raise no issue as to a claimant’s status as a taxpayer. In my view they are therefore of no assistance on the issue of who paid the tax.

mesures d’application au Canada, a également décidé que l’article 86 à l’époque [l’actuel article 87] de la *Loi sur les Indiens* [S.R.C. 1952, chap. 149] ne s’appliquait pas [TRADUCTION] «parce que les droits de douane ne sont pas des impôts sur les biens meubles d’un Indien situés sur une réserve, mais ils sont imposés sur l’importation de marchandises au Canada» (le juge en chef Kerwin, à la page 662). À cet égard, le juge Kellock a tenu les propos suivants (à la page 630): [TRADUCTION] «Avant que les biens en question en l’espèce ne se trouvent à être situés sur une réserve, ils étaient devenus passibles de droits de douanes à la frontière.» Je conviens avec l’appelante que cette affaire ne saurait être considérée comme le dernier mot pour ce qui est de l’effet de l’article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

Puis, dans l’affaire *The Queen v. M. Geller Inc.*, [1963] R.C.S. 629, où le vendeur de peaux de mouton apprêtées avait payé une taxe d’accise dont on a admis qu’elle n’était pas légalement due mais qui ne pouvait être recouvrée en raison d’une prescription de deux ans, et l’acheteur a également demandé le recouvrement, le juge Taschereau s’est, au nom de la Cour, prononcé en ces termes (à la page 631):

[TRADUCTION] La personne tenue de payer est l’apprêteur et, si la taxe a été payée par erreur de droit ou de fait, la personne fondée à toucher un remboursement est l’apprêteur. En l’espèce, la taxe a été payée par l’apprêteur, qui était la Nu-Way, et cette dernière seule a droit au remboursement. La pétition de droit a été rejetée à bon droit par la Cour de l’Échiquier, vu ce que stipule l’article 105(6).

L’intimée n’est pas fondée en droit à faire une réclamation. Il est vrai que la M. Geller Inc. a remboursé la Nu-Way, mais ce paiement ne donne pas à la M. Geller Inc. un droit d’action que la loi lui refuse.

L’appelante n’a pas à tenir compte des accords intervenus entre les deux compagnies susdites. Ces accords sont *res inter alios acta* et ne peuvent porter préjudice aux droits de la Couronne.

L’appelante a tenté d’émettre des doutes sur ces affaires compte tenu de l’évolution du droit de la restitution telle qu’elle a été résumée dans l’arrêt *Air Canada* précité. Mais ces décisions sur la restitution portent sur l’enrichissement sans cause par suite d’une erreur de droit ou de fait de la part d’un contribuable reconnu, et ne soulèvent aucune question quant au statut d’un plaideur en tant que contribuable. J’estime qu’elles n’aident nullement à résoudre la question de savoir qui a payé la taxe.

The very point at issue in the case at bar, it seems to me, has already been decided by this Court in *Price (Nfld.) Pulp & Paper Ltd. v. The Queen*, [1974] 2 F.C. 436 (C.A.). There the appellant/purchaser had already made nine of twelve instalment payments, which by the contract included payment by the purchaser to the vendor of the sums paid by the vendor to the Crown for sales tax, before the machinery under purchase was exempted from sales tax by a statutory amendment. On a petition of right by the purchaser it was held that the amendment had no retroactive effect upon the payments already made. However, the Court held as a second ground that the purchaser had no standing to claim recovery. Thurlow J. (as he then was) wrote for the Court (at pages 441-442):

[T]he appellant in my opinion has established no right against the Crown to recover the amount claimed. The fact as asserted by counsel that the appellant was the only person interested in obtaining reimbursement of the money is not in my opinion, sufficient to afford the appellant a right of action therefor against the Crown because no tax was imposed upon or received from the appellant, and in my view it cannot be affirmed that as against the Crown the appellant was ever the owner of the money which the Crown received from Dominion Engineering Works Limited as payments of the tax.

The Supreme Court, [1977] 2 S.C.R. 36, affirmed the decision on the first ground alone, leaving the second open, but the decision by this Court on the second ground is nonetheless binding on us.

I would therefore conclude on this point that the appellant cannot be said to be taxed by the *Excise Tax Act*, even though the burden of the tax is undoubtedly passed on to it, as several of the invoices made explicit. What the appellant paid was not the tax as such, but commodity prices which included the tax. This is sufficient, for constitutional purposes, to make the tax indirect. But it is not enough, for tax purposes, to establish the appellant as the real taxpayer.

It is true that by the *Excise Tax Act* some items are exempt from tax unconditionally (e.g. food-stuffs) and others are exempt conditionally, either

Le véritable point litigieux en l'espèce a, à mon avis, déjà été tranché par cette Cour dans l'affaire *Price (Nfld.) Pulp & Paper Ltd. c. La Reine*, [1974] 2 C.F. 436 (C.A.). Dans cette affaire-là, l'appelante/acheteuse avait déjà effectué neuf des douze acomptes, qui, en vertu du contrat, comprendraient le paiement par l'acheteuse à la vendeuse des sommes versées par celle-ci à la Couronne à titre de taxe de vente, avant que les machines achetées ne fussent exemptées de taxe de vente par une modification législative. Par suite d'une pétition de droit de l'acheteuse, il a été décidé que la modification n'avait aucun effet rétroactif sur les paiements déjà effectués. Toutefois, la Cour a statué sur le second moyen en décidant que l'acheteuse n'avait pas qualité pour demander le recouvrement. Le juge Thurlow (tel était alors son titre) s'est exprimé en ces termes au nom de la Cour (aux pages 441 et 442):

[L']appelante n'a pas su établir, à mon avis, qu'elle était fondée à réclamer à la Couronne le recouvrement du montant en cause. Le fait que l'appelante, comme l'a affirmé l'avocat, soit la seule personne intéressée à obtenir le remboursement de ces sommes ne suffit pas à mon avis à lui conférer un droit d'action à cet égard à l'encontre de la Couronne puisqu'elle n'a été assujettie à aucune taxe et n'en a pas payé; j'estime en outre qu'on ne peut affirmer que l'appelante, et non la Couronne, ait jamais été propriétaire des sommes versées à la Couronne par la Dominion Engineering Works Limited à titre de paiement de la taxe.

La Cour suprême, [1977] 2 R.C.S. 36, a confirmé cette décision sur le premier moyen seulement, mais elle n'a pas statué sur le second. Néanmoins, la décision de la présente Cour sur le deuxième moyen nous lie.

En conséquence, je suis d'avis de conclure sur ce point qu'on ne saurait dire que l'appelante est assujettie à une taxe sous le régime de la *Loi sur la taxe d'accise* quand bien même on lui ferait indubitablement supporter le fardeau de la taxe, comme le montrent plusieurs des factures. Ce que l'appelante a payé n'était pas la taxe comme telle, mais le prix des denrées qui comprenait la taxe. Cela suffit, aux fins constitutionnelles, à faire de la taxe un impôt indirect. Mais cela ne suffit pas, aux fins fiscales, à établir que l'appelante est la véritable contribuable.

Il est vrai que, en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, certains articles jouissent de l'exemption absolue (par exemple les denrées alimentaires) et

on the basis of the status of the purchaser (e.g. diplomats, hospitals, municipalities) or on the basis of the use to which the item is put (e.g., pollution control, municipal transportation systems). If there is no legal obligation on the licensee to pass on the tax and if end-users are not in law taxed, the appellant asked why would the Act allow refunds and exemptions based upon the status of, or the intended use by, the end-user of the goods? On this basis the appellant submitted that the very scheme of the Act itself illustrates that the tax is legally passed on to the end-user.

The authority principally relied upon for this interpretation is *The Queen v. Stevenson Construction Co. Ltd.*, [1979] CTC 86; (1978), 79 DTC 5044; 24 N.R. 390 (F.C.A.), a decision of this Court. In that case the federal sales tax on construction materials which were integrated or otherwise consumed into ferry terminals had been paid by predecessors in title to the respondents but passed on to them in the price they paid. Because the ferry terminals were being built and repaired by the Government of British Columbia, the refund provisions of subsection 44(2) of the *Excise Tax Act* [R.S.C., 1985, c. E-15, subsection 68(3)] applied, and the only question was whether the respondents, whose contracts with the provincial government provided that the federal sales tax should not be included in the cost of the works to the government, could claim the refund. Subsection 44(2) (for sake of simplicity as it appears in R.S.C. 1970, c. E-13) reads as follows:

44. ...

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

(a) resale,

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

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

d'autres sont exemptés en raison du statut de l'acheteur (par exemple diplomates, hôpitaux, municipalités) ou de leur destination (par exemple lutte contre la pollution, services de transport en commun). Si le concessionnaire n'est pas légalement tenu de repasser la taxe et si les utilisateurs finals ne sont pas assujettis à des taxes, l'appelante demande pourquoi la Loi accorderait des remboursements et des exemptions en raison du statut des utilisateurs finals des marchandises ou de l'usage voulu par ceux-ci? Forte de cet argument, l'appelante soutient donc que l'idée que la taxe est légalement repassée à l'utilisateur final se dégage de l'économie même de la Loi.

Cette interprétation repose principalement sur l'arrêt de cette Cour qui fait autorité: *La Reine c. Stevenson Construction Co. Ltd.*, [1979] CTC 86; (1978), 79 DTC 5044; 24 N.R. 390 (C.A.F.). Dans cette affaire, la taxe de vente fédérale sur les matériaux de construction qui ont été intégrés ou autrement consommés aux fins des travaux sur des débarcadères de bacs avait été payée par les vendeurs mais repassée aux intimées dans le prix qu'elles avaient payé. Parce que les débarcadères de bacs ont été construits et réparés par le gouvernement de la Colombie-Britannique, les dispositions relatives au remboursement du paragraphe 44(2) de la *Loi sur la taxe d'accise* [L.R.C. (1985), chap. E-15, paragraphe 68(3)] s'appliquaient, et la seule question était de savoir si les intimées, dont les contrats avec le gouvernement provincial prévoyaient que les taxes de vente fédérales ne devraient pas être comprises dans le coût des travaux exécutés pour le gouvernement, pouvaient réclamer le remboursement. Le paragraphe 44(2) (tel qu'il figure dans S.R.C. 1970, chap. E-13, par souci de simplicité) est ainsi conçu:

44. ...

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

a) la revente;

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

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

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

This Court held that the respondents should succeed. Le Dain J., for the Court, said as follows (at page 91 CTC):

With respect to the fourth point—whether the respondents do not qualify for a refund because they did not initially pay the tax—I agree with the conclusion of the Trial Judge that subsection 44(2) does not impose as a condition of refund that the person who seeks the refund must have paid the tax initially, but rather contemplates that a refund may be made to one to whom the tax has been passed on. This, I think, is indicated by the words “as the case may require” in subsection 44(2). [Emphasis added.]

He added (at page 91 CTC):

... the word “dealer” in subsection 44(2) appears to me to be broad enough in that particular context to include persons who have dealt with the goods in the manner of the respondents. The purpose of the description of the persons to whom a refund may be made is not so much to limit such persons to specific categories but to encompass anyone who has borne the ultimate burden of the tax in dealing with the goods.

It seems clear to me that the Court was in no way purporting to make a general pronouncement upon the scheme of the *Excise Tax Act* but merely interpreting a particular refund provision. I believe this is emphasized by the words I have highlighted in the first passage quoted, viz., that subsection 44(2) “does not impose as a condition of refund that the person who seeks the refund, must have paid the tax initially” but may be “one to whom the tax has been passed on.” This is not a reversal of the *Price* decision, but rather an exception to it, in the sense that the particular refund provision is generous in its terms. It is, in short, a subsection 44(2) decision, not one interpreting subsection 44(1), which deals generally with deductions and refunds.

In my view the fact that several provisions of the Act allow exemptions or refunds to certain end-users cannot be taken as a rule for the others, or a guide to the intention of the statute as a whole. That intention has already been established by this Court in *Price*. As a result, sales taxes under the

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

a Cette Cour a statué que les intimées devraient avoir gain de cause. Le juge Le Dain, a déclaré au nom de la Cour (à la page 91 CTC):

En ce qui concerne le quatrième point, à savoir si les intimées n'ont pas droit au remboursement parce qu'elles n'ont pas payé elles-mêmes les taxes, je souscris à la conclusion du juge de première instance, à savoir que le paragraphe 44(2) ne prévoit pas, comme condition de remboursement, que la personne réclamant ce remboursement doit avoir payé la taxe elle-même, mais que selon ce paragraphe, le remboursement peut être fait à celui qui doit la supporter en fin de compte. C'est ce qui, à mon avis, ressort de l'expression «selon le cas» figurant au paragraphe 44(2). [C'est moi qui souligne.]

Il a ajouté (à la page 91 CTC):

[L]e mot «commerçant» figurant au paragraphe 44(2) est suffisamment large, dans ce contexte, pour englober ceux qui d font un usage commercial de ces marchandises comme l'ont fait les intimées. L'énumération des personnes ayant droit au remboursement ne vise pas à limiter ce dernier à certaines catégories expressément prévues, mais plutôt à embrasser tous ceux qui, du fait de l'usage commercial de ces marchandises, doivent supporter la taxe en dernière analyse.

e Il me semble clair que la Cour n'a nullement voulu se prononcer de façon générale sur l'économie de la *Loi sur la taxe d'accise*, mais qu'elle n'a fait qu'interpréter la disposition relative au remboursement. À mon avis, cette idée se détache des mots que j'ai soulignés dans le premier passage cité, savoir que le paragraphe 44(2) «ne prévoit pas, comme condition de remboursement, que la personne réclamant ce remboursement doit avoir payé la taxe elle-même», mais que selon ce paragraphe, le remboursement peut être fait à «celui qui doit la supporter en fin de compte». Il ne s'agit pas d'un renversement de la décision *Price*, mais d'une exception à celle-ci, en ce sens que la disposition particulière relative au remboursement est g h généreuse dans ses conditions. Il s'agit, en bref d'une décision sur le paragraphe 44(2) et non d'une décision interprétant le paragraphe 44(1), qui traite généralement de déductions et de i remises.

À mon avis, le fait que plusieurs dispositions de la Loi accordent des exemptions ou remboursements à certains utilisateurs finals ne saurait être interprété comme une règle pour les autres, ni comme une indication de l'intention de l'ensemble de la Loi. Dans l'arrêt *Price*, cette Cour a déjà

Excise Tax Act must be taken, not as taxes on property, but as taxes on business transactions, levied at the time of the transaction.

The next question, then, is as to the effect of subsection 87(2) of the *Indian Act*. In my view, the interpretation I have given to the *Excise Tax Act* excludes the application of paragraph 87(1)(b) because, since the tax has been paid by a party earlier in the commercial chain than the band, it cannot be said to be imposed on "the personal property of an Indian or a band situated on a reserve." The appellant, however, invoked the protection of subsection 87(2), and particularly the words "or is otherwise subject to taxation," arguing that the burden of an indirect tax is such that the band may be said to be "otherwise subject" to it. In support of this contention, the appellant referred to the "notwithstanding clause" with which section 87 begins and the recent decision of the Supreme Court of Canada in *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41. *Re: Exported Natural Gas Tax*, [1982] 1 S.C.R. 1004; (1982), 37 A.R. 541; 42 N.R. 361, at pages 1078-1079 S.C.R., was also cited to support the argument that immunities from taxation (in that case of provincial governments) should not be rendered illusory by purely formalistic devices.

In *Nowegijick* an Indian living on a reserve claimed that income earned through employment by an Indian corporation with its head office on the reserve and which was paid to him on the reserve was exempt from income tax under section 87, even though the actual work was done off the reserve. In the course of allowing the exemption for the reason that section 87 should be read as creating an exemption for persons, as well as for their personal property, Dickson J. (as he then was) laid down this principle in relation to section 87 (at page 36 S.C.R.):

It is legal lore that, to be valid, exemptions to tax laws should be clearly expressed. It seems to me, however, that treaties and statutes relating to Indians should be liberally construed and

établi cette intention. En conséquence, les taxes de vente prévues à la *Loi sur la taxe d'accise* doivent être considérées, non pas comme des impôts sur les biens, mais comme des taxes sur les opérations commerciales, lesquelles taxes sont perçues au moment de l'opération.

L'autre question porte sur l'effet du paragraphe 87(2) de la *Loi sur les Indiens*. À mon avis, l'interprétation que j'ai donnée à la *Loi sur la taxe d'accise* écarte l'application de l'alinéa 87(1)(b) puisque, la taxe ayant été payée à une phase antérieure de la chaîne commerciale par une partie autre que la bande, on ne peut dire qu'elle frappe «des biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve». L'appelante se retranche toutefois derrière le paragraphe 87(2) et invoque particulièrement les mots «ni autrement soumis à une taxation» pour prétendre que le fardeau d'un impôt indirect est tel qu'on peut dire que la bande y est «autrement soumise». À l'appui de cette prétention, l'appelante fait état de la «clause nonobstant» qui figure au début de l'article 87, et de l'arrêt récent de la Cour suprême du Canada *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41. L'arrêt *Renvoi relatif à la taxe sur le gaz naturel exporté*, [1982] 1 R.C.S. 1004; (1982), 37 A.R. 541; 42 N.R. 361, aux pages 1078 et 1079 R.C.S., a également été cité pour étayer l'argument selon lequel les immunités contre la taxation (en l'occurrence celles des gouvernements provinciaux) ne devraient pas être rendues illusoire par des moyens purement formalistes.

Dans l'affaire *Nowegijick*, un Indien habitant une réserve a prétendu que le revenu qui lui était versé sur la réserve et qu'il tirait d'un emploi chez une société indienne, qui avait son siège social sur la réserve, était exempt d'impôt sur le revenu en vertu de l'article 87, bien que le lieu de travail fût en réalité à l'extérieur de la réserve. Accordant l'exemption pour le motif que l'article 87 devrait être interprété comme créant une exemption à l'égard des personnes, ainsi qu'à l'égard de leurs biens personnels, le juge Dickson (tel était alors son titre) a posé le principe suivant relatif à l'article 87 (à la page 36 R.C.S.):

Selon un principe bien établi, pour être valide, toute exemption d'impôts doit être clairement exprimée. Il me semble toutefois que les traités et les lois visant les Indiens doivent

doubtful expressions resolved in favour of the Indians. If the statute contains language which can reasonably be construed to confer tax exemption that construction, in my view, is to be favoured over a more technical construction which might be available to deny exemption. In *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1 (1899), it was held that Indian treaties "must . . . be construed, not according to the technical meaning of [their] words . . . but in the sense in which they would naturally be understood by the Indians".

He also said (at page 39 S.C.R.):

The words "in respect of" are, in my opinion, words of the widest possible scope. They import such meanings as "in relation to", "with reference to" or "in connection with". The phrase "in respect of" is probably the widest of any expression intended to convey some connection between two related subject matters.

The respondent argued that this general principle of liberal construction for Indian treaties and statutes should have application only when the statute is doubtful or ambiguous, but my own view is that it should be applied whenever the statutory language is reasonably open to a liberal construction. The language was thus open in *Nowegijick* since taxable income is after all personal property, and was paid to an Indian on a reserve. As Dickson J. put it (at page 38 S.C.R.):

A tax on income is in reality a tax on property itself. If income can be said to be property I cannot think that taxable income is any less so.

But in the case at bar I find a legal barrier in the way of a liberal construction to subsection 87(2), essentially the same as that to subsection 87(1). The concluding phrase of the subsection is "in respect of any such property," that is, the same "personal property of an Indian or a band situated on a reserve." The tax was not, however, paid on the personal property of a band on a reserve, because it was not paid by the band at all, but by a licensed manufacturer, importer, or wholesaler. Thus, even where as in transactions 1, 3, 5 and 7 the goods passed to the appellant on the reserve, that is immaterial, because the tax was levied on the vendor with respect to his sale of the goods, and not on the Band as purchaser or on the property of the Band. *Brown v. R. in Right of B.C.* (1979), 20 B.C.L.R. 64; 107 D.L.R. (3d) 705; [1980] 3 W.W.R. 360 (C.A.), is distinguishable as

recevoir une interprétation libérale et que toute ambiguïté doit profiter aux Indiens. Si la loi contient des dispositions qui, suivant une interprétation raisonnable, peuvent conférer une exemption d'impôts, il faut, selon moi, préférer cette interprétation à une interprétation plus stricte qui pourrait être utilisée pour refuser l'exemption. Dans l'affaire *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1 (1899), on a conclu que les traités avec les Indiens [TRADUCTION] «doivent . . . être interprétés non pas selon le sens strict de [leur] langage . . . mais selon ce qui serait, pour les Indiens, le sens naturel de ce langage».

b Il a ajouté (à la page 39 R.C.S.):

À mon avis, les mots «quant à» ont la portée la plus large possible. Ils signifient, entre autres, «concernant», «relativement à» ou «par rapport à». Parmi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement l'expression «quant à» qui est la plus large.

L'intimée fait valoir que ce principe général d'interprétation libérale des traités et lois visant les Indiens devrait s'appliquer seulement lorsque la loi est discutable ou ambiguë, mais j'estime qu'il devrait s'appliquer toutes les fois que le texte législatif se prête raisonnablement à une interprétation libérale. Tel est le cas dans l'affaire *Nowegijick* puisqu'un revenu imposable est après tout un bien personnel, et qu'un tel revenu a été payé à un Indien habitant une réserve. Ainsi que le juge Dickson l'a dit (à la page 38 R.C.S.):

Un impôt sur le revenu est en réalité un impôt sur un bien. Si on peut dire qu'un revenu est un bien, je conçois mal qu'un revenu imposable ne le soit pas.

Mais, en l'espèce, un motif juridique s'oppose à une interprétation libérale du paragraphe 87(2), essentiellement le même que dans le cas du paragraphe 87(1). L'expression finale du paragraphe est «quant à l'un ces biens» c'est-à-dire les mêmes «biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve». La taxe n'a toutefois pas été payée sur les biens meubles d'une bande sur une réserve, parce qu'elle n'a pas du tout été payée par la bande, mais par un fabricant muni de licence, par un importateur ou par un marchand en gros. Ainsi donc, même lorsque, comme dans les opérations 1, 3, 5 et 7, les marchandises ont été transmises à l'appelante sur la réserve, cela importe peu parce que la taxe a été imposée au vendeur relativement à la vente des marchandises qu'il a effectuée, et non à la bande en tant qu'acheteur ou sur les biens de celle-ci. Les faits en cause dans l'arrêt

the provincial tax in question was a direct tax paid by a reserve Indian on personal property (electricity) delivered on the reserve.

I find the conclusion inevitable that subsection 87(2) does not assist the appellant in the case at bar. The appellant is therefore, not entitled to any exemption with respect to any of the nine transactions set out in the agreed statement of facts, and consequently cannot be entitled to any refund of the sales taxes remitted.

Since the other matters argued before us were dependent upon the favourable resolution of this first issue for the appellant, it becomes unnecessary to decide them.

The appeal should therefore be dismissed with costs.

HEALD J.A.: I concur.

STONE J.A.: I agree.

Brown v. R. in Right of B.C. (1979), 20 B.C.L.R. 64; 107 D.L.R. (3d) 705; [1980] 3 W.W.R. 360 (C.A.), se distinguent des faits en l'espèce parce que la taxe provinciale en question dans cette affaire était un impôt direct payé par un Indien d'une réserve sur un bien meuble (électricité) livré sur la réserve.

Je me vois dans l'obligation de conclure que le paragraphe 87(2) n'est d'aucune utilité à l'appelante à l'instance. L'appelante n'a donc pas droit à une exemption à l'égard de l'une quelconque des neuf opérations énumérées dans l'exposé conjoint des faits, et ne saurait, par conséquent, se faire rembourser les taxes de vente remises.

Puisque les autres questions débattues devant la Cour dépendaient d'une décision favorable à l'appelante sur la première question, il est inutile de les trancher.

L'appel devrait donc être rejeté avec dépens.

LE JUGE HEALD, J.C.A.: Je souscris aux motifs ci-dessus.

LE JUGE STONE, J.C.A.: Je souscris aux motifs ci-dessus.