

A-233-20
2022 FCA 154

A-233-20
2022 CAF 154

Contact Lens King Inc. (*Appellant*)

v.

His Majesty The King (*Respondent*)

INDEXED AS: CONTACT LENS KING INC. v. CANADA

Federal Court of Appeal, Boivin, Gleason and LeBlanc JJ.A.—Montréal, June 8 and September 15, 2022.

Customs and Excise — Excise Tax Act — Appeal from Tax Court of Canada (T.C.C. or Tax Court) decision finding that appellant's supply of contact lenses to customers residing in Canada was not zero-rated supply within meaning of Excise Tax Act (Act), more specifically s. 9 of Part II of Schedule VI of Act (s. 9) — Tax Court had to determine whether supply of such lenses to customers residing in Canada was zero-rated supply within meaning of Act — T.C.C. Judge ruled that in order to benefit from zero-rating, appellant had to obtain, keep copy of prescription (referred to in s. 9) or assessment record that was issued by health care professional — Held that such requirement was essential condition for supplies at issue to receive zero-rated status — Appellant, non-resident corporation in business of selling contact lenses online; makes most of its sales in U.S. but has had customers in Canada for several years; is GST registrant under Act — Minister of National Revenue initiated audit of appellant's business; of view that sales appellant made in Canada during period at issue not zero-rated supplies — Appellant allegedly failed to collect GST in amount of \$29,770.97 — On appeal, appellant argued in particular that Tax Court erred in interpretation of Act, ss. 9, 286(1), which, in appellant's view, do not impose duty on it to obtain and keep, from its Canadian customers, copy of prescription referred to in s. 9 — Whether T.C.C. judge erred in finding that appellant, in order for supply of contact lenses to its Canadian customers to be zero-rated, had to obtain, keep copy of prescription showing, for each customer, that said lenses had to be used for treatment or correction of vision defect; if he erred in so finding, whether T.C.C. judge also erred in holding that appellant had failed to provide reasonable evidence of existence of such prescriptions for supplies made during audit period at issue — Appellant not required by Act, as sine qua non of zero-rating, to obtain, keep copy of prescriptions for supplies at issue — T.C.C. judge correctly identified various components of s. 9 — However, T.C.C. judge erred when considered that supplier must obtain, keep copy of prescription — Wording of s. 9 not making any explicit reference to

Contact Lens King Inc. (*appelante*)

c.

Sa Majesté le Roi (*intimé*)

RÉPERTORIÉ : CONTACT LENS KING INC. c. CANADA

Cour d'appel fédérale, juges Boivin, Gleason et LeBlanc, J.C.A.—Montréal, 8 juin et 15 septembre 2022.

Douanes et Accise — Loi sur la taxe d'accise — Appel interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (la C.C.I. ou Cour de l'impôt) portant que la fourniture, par l'appelante, de lentilles cornéennes à des clients résidant au Canada ne constituait pas une fourniture détaxée au sens de la Loi sur la taxe d'accise (la Loi) et, plus particulièrement, de l'article 9 de la partie II de l'annexe VI de la Loi (l'article 9) — La Cour de l'impôt devait déterminer si la fourniture de telles lentilles à des clients résidant au Canada constituait une fourniture détaxée au sens de la Loi — Le juge de la C.C.I. a statué que pour bénéficier de la détaxation, l'appelante devait obtenir et conserver une copie de l'ordonnance ou du dossier d'évaluation (la prescription) émanant d'un professionnel de la santé, à laquelle réfère l'article 9 — Il a conclu que cette exigence s'imposait comme condition essentielle à la détaxation des fournitures en cause — L'appelante, une société non résidente, exploite une entreprise de vente de lentilles cornéennes en ligne; elle effectue la majorité de ses ventes aux États-Unis, mais compte, depuis quelques années, une clientèle au Canada et est inscrite, aux termes de la Loi, aux fichiers de la TPS — La ministre du Revenu national a entrepris une vérification des affaires de l'appelante; elle était d'avis que les ventes effectuées au Canada par l'appelante pendant cette période ne constituaient pas des fournitures détaxées — L'appelante aurait omis de percevoir un montant de TPS de l'ordre de 29 770,97 \$ — Lors de l'appel, l'appelante a soutenu notamment que le juge de la C.C.I. avait erré dans son interprétation du paragraphe 286(1) et de l'article 9 de la Loi, lesquels, selon l'appelante, ne lui imposent aucune obligation d'obtenir et conserver de sa clientèle canadienne une copie de la prescription dont fait état l'article 9 — Il s'agissait de savoir si le juge de la C.C.I. a commis une erreur en concluant que, pour que la fourniture de lentilles cornéennes à sa clientèle canadienne soit détaxée, l'appelante devait obtenir, et conserver, une copie de la prescription démontrant, pour chaque client, que lesdites lentilles devaient servir au traitement ou la correction d'un trouble visuel; et s'il a erré en concluant de la sorte, si

fact that contact lens supplier must obtain copy of prescription from its customers, then keep that copy — There was therefore risk in present case that interpretation adopted by T.C.C. judge supplemented text of s. 9, which courts must refrain from doing — Furthermore, contextual elements weighed against interpretation adopted by T.C.C. judge, namely, Parliament's objective in adopting Part II of Schedule VI of Act, internal structure of Act, 1999 amendment to text of s. 9 — There was no reason not to give provisions of Act, Part II of Schedule VI, given their underlying objective, broad, liberal interpretation insofar as text of these provisions allowed for it — In this case, T.C.C. judge overlooked this contextual element as he did not mention it at all in decision — T.C.C. could not, without erring in law, give interpretation to s. 9 that would require supplier to obtain, keep copy of prescription that customer received from optometrist or another eye specialist — It was matter of internal consistency of Act — Finally, 1999 amendment to text of s. 9 was another contextual element that weighed against interpretation T.C.C. judge adopted — Such amendment also unquestionably reflected Parliament's intention to adopt more flexible approach regarding conditions for zero-rating of contact lenses sold for purpose of treating or correcting vision defect, as well as regarding what is needed to demonstrate that these conditions have been met — Furthermore, Act, s. 286(1) regarding obligation to keep records not allowing Minister, when performing audit of supplies referred to in s. 9, to tax such supplies on sole basis that supplier or retailer did not require from its customers copy of prescriptions related to its supplies, did not keep this copy on file — Consequently, T.C.C. judge also erred in law insofar as he added into Act, s. 286(1) requirement that does not appear in that subsection — Despite these errors, T.C.C. not making any errors warranting Court's intervention herein — T.C.C. finding that appellant's evidence regarding reasonable proof that prescription issued was sparse, based on assumptions, deduction, without any verification — T.C.C. judge could not be criticized, in light of evidence in record, for having ruled as he did — Appeal dismissed.

le juge de la C.C.I. a par ailleurs également erré en jugeant que l'appelante n'avait pas réussi à fournir une preuve raisonnable de l'existence de telles prescriptions en lien avec les fournitures effectuées au cours de la période de vérification en cause — L'appelante n'était pas tenue par la Loi, comme condition sine qua non de la détaxation, d'obtenir et de conserver une copie des prescriptions liées aux fournitures en cause — Le juge de la C.C.I. a bien identifié les différentes composantes de l'article 9 — Il a cependant fait fausse route lorsqu'il a estimé que le fournisseur devait obtenir, et conserver, une copie de la prescription — Le texte de l'article 9 ne contient aucune référence explicite au fait que le fournisseur de lentilles cornéennes doit obtenir de ses clients, et par la suite conserver, une copie de la prescription — Il y avait donc un risque, ici, que l'interprétation retenue par le juge de la C.C.I. ajoute au texte de l'article 9, ce que les tribunaux doivent se garder de faire — De plus, quelques éléments de contexte militaient à l'encontre de l'interprétation retenue par le juge de la C.C.I., soit l'objectif poursuivi par le Parlement en adoptant la partie II de l'annexe VI de la Loi, la structure interne de la Loi et l'amendement apporté au texte de l'article 9 en 1999 — Il n'y avait pas de raison de ne pas interpréter les dispositions de la partie II de l'annexe VI de la Loi largement et libéralement, compte tenu de l'objectif qui les sous-tend, dans la mesure où leur texte le permet — En l'espèce, cet élément de contexte a échappé au juge de la C.C.I., qui n'en a fait aucunement mention dans la décision — La C.C.I. ne pouvait, sans errer en droit, interpréter l'article 9 de manière à faire peser sur le fournisseur l'obligation d'obtenir et de conserver une copie de la prescription obtenue par le client d'un optométriste ou autre spécialiste de la vue — Il en allait de la cohérence interne de la Loi — Finalement, l'amendement de 1999 apporté au texte de l'article 9 constituait un autre élément de contexte jouant en défaveur de l'interprétation retenue par le juge de la C.C.I. — Un tel amendement dénotait par ailleurs sans contredire une volonté de la part du Parlement d'adopter une approche plus souple eu égard aux conditions de détaxation des lentilles cornéennes vendues aux fins de traiter ou corriger un trouble de la vue, et ce qui est nécessaire en vue de démontrer que ces conditions ont été remplies — De plus, le paragraphe 286(1) de la Loi, lequel crée une obligation de tenir des registres, n'autorise pas la ministre, lorsqu'elle procède à une vérification portant sur des fournitures visées par l'article 9, à taxer de telles fournitures sur la seule base que le fournisseur ou détaillant n'a pas requis de ses clients, et n'a pas conservé, une copie des prescriptions liées à ses fournitures — En conséquence, dans la mesure où il est venu greffer au paragraphe 286(1) de la Loi une exigence qui n'y apparaît pas, le juge de la C.C.I. a également erré en droit — Malgré ces erreurs, la C.C.I. n'a commis aucune erreur justifiant l'intervention de la Cour en l'espèce — La C.C.I. a conclu que la preuve de l'appelante concernant la preuve raisonnable qu'une ordonnance avait été émise était lacunaire et basée sur des hypothèses et déduction, sans quelconque vérification — On ne pouvait reprocher au

This was an appeal from a Tax Court of Canada (T.C.C. or Tax Court) decision finding that the appellant's supply of contact lenses to customers residing in Canada was not a zero-rated supply within the meaning of the *Excise Tax Act* (Act) and more specifically section 9 of Part II of Schedule VI of the Act. The Tax Court had to determine whether the supply of such lenses to customers residing in Canada is a zero-rated supply within the meaning of the Act and more specifically, section 9 of Part II of Schedule VI of the Act (section 9). A zero-rated supply is a supply taxed at zero percent, meaning that the supplier that makes this supply does not have to collect goods and services tax (GST) on it. Otherwise, the supplier collects GST. In the case of a supplier outside Canada, this obligation, still in respect of taxable supplies, arises if, as provided for in paragraph 143(1)(b) of the Act, the supplier is GST "registered", which was the case for the appellant. The T.C.C. judge ruled that in order to benefit from zero-rating, the appellant had to obtain and keep a copy of the prescription or assessment record that was issued by a health care professional, which prescription is referred to in section 9 of the Act. He also ruled that obtaining and keeping a copy of the prescription or assessment record that was issued by a health care professional was the only way for the respondent, represented in this case by the Minister of National Revenue (the Minister), to find that the appellant's Canadian customers had a prescription for the treatment and correction of a defect of vision. He held that this requirement was an essential condition for the supplies at issue to receive zero-rated status. The T.C.C. arrived at this conclusion based on an analysis of the language, context and purpose of section 9 as well as of the duty to keep records, which also apparently stems from that section and, alternatively, from subsection 286(1) of the Act. On appeal, the appellant argued in particular that the Tax Court erred in its interpretation of these two provisions of the Act, which, in the appellant's view, do not impose on it a duty to obtain from its Canadian customers a copy of the prescription referred to in section 9 and keep that copy.

The appellant is a non-resident corporation that is in the business of selling contact lenses online. It makes most of its sales in the United States but has had customers in Canada for several years; it has been a GST registrant under the Act since 2013. In December 2014, the Minister initiated an audit of the appellant's business. Notices of assessment were issued for specific periods as a result of this audit, the Minister being of the opinion that the sales that the appellant had made in Canada during this period were not zero-rated supplies because the appellant, who does not require that its Canadian customers provide a copy of the prescription referred to in section 9,

juge de la C.C.I., à la lumière de la preuve au dossier, d'avoir conclu comme il l'a fait — Appel rejeté.

Il s'agissait d'un appel interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (la C.C.I. ou Cour de l'impôt) portant que la fourniture, par l'appelante, de lentilles cornéennes à des clients résidant au Canada ne constituait pas une fourniture détaxée au sens de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi) et, plus particulièrement, de l'article 9 de la partie II de l'annexe VI de la Loi. La Cour de l'impôt devait déterminer si la fourniture de telles lentilles à des clients résidant au Canada constitue une fourniture détaxée au sens de la Loi, et plus particulièrement, de l'article 9 de la partie II de l'annexe VI de la Loi (l'article 9). Une fourniture détaxée est une fourniture taxée à un taux nul, faisant en sorte que le fournisseur qui la délivre n'a pas à percevoir la taxe sur les produits et services (la TPS) sur cette fourniture. Au cas contraire, la TPS est percevable par le fournisseur. Dans le cas d'un fournisseur étranger, cette obligation, lorsqu'il est question de fournitures taxables toujours, s'impose si, comme le stipule l'alinéa 143(1)b) de la Loi, celui-ci est « inscrit » au fichier de la TPS, ce qui était le cas de l'appelante. Le juge de la C.C.I. a statué que pour bénéficier de la détaxation, l'appelante devait obtenir et conserver une copie de l'ordonnance ou du dossier d'évaluation émanant d'un professionnel de la santé, à laquelle réfère l'article 9 de la Loi. Il a également statué qu'obtenir et conserver une copie de l'ordonnance ou du dossier d'évaluation émanant d'un professionnel de la santé était la seule façon pour l'intimé, ici représenté par le ministre du Revenu national (la ministre), de conclure que les clients canadiens de l'appelante avaient en main une prescription pour le traitement et la correction d'un trouble visuel. Il a conclu que cette exigence s'imposait comme condition essentielle à la détaxation des fournitures en cause. La C.C.I. a tiré cette conclusion en raison d'un examen du texte, du contexte et de l'objet de l'article 9 de même que de l'obligation de maintenir des registres, laquelle découlerait aussi dudit article et, subsidiairement, du paragraphe 286(1) de la Loi. Lors de l'appel, l'appelante a soutenu notamment que la Cour de l'impôt avait erré dans son interprétation de ces deux dispositions de la Loi, lesquelles, selon elle, ne lui imposent aucune obligation d'obtenir et conserver de sa clientèle canadienne une copie de la prescription dont fait état l'article 9.

L'appelante est une société non résidente exploitant une entreprise de vente de lentilles cornéennes en ligne. Elle effectue la majorité de ses ventes aux États-Unis, mais compte, depuis quelques années, une clientèle au Canada; depuis 2013, elle est inscrite, aux termes de la Loi, aux fichiers de la TPS. En décembre 2014, la ministre a entrepris une vérification des affaires de l'appelante. Des avis de cotisation ont été émis pendant une période donnée à la suite de cette vérification, la ministre étant d'avis que les ventes effectuées au Canada par l'appelante pendant cette période ne constituaient pas des fournitures détaxées puisque l'appelante, qui ne requiert pas de sa clientèle

was unable to provide evidence in this regard. However, for the appellant to fill an order from a Canadian customer, this customer must be able to provide the appellant with the biometric information that is normally only found on a prescription or on the box of the contact lenses that the customer would like to reorder. The amount of GST that the appellant allegedly failed to collect for the audit period at issue was \$29,770.97.

The issues were whether the T.C.C. judge erred in finding that the appellant, in order for the supply of contact lenses to its Canadian customers to be zero-rated, had to obtain and keep a copy of the prescription showing, for each customer, that the said lenses had to be used for the treatment or correction of a defect of vision; and if he erred in so finding, whether the T.C.C. judge also erred in holding that the appellant had failed to provide reasonable evidence of the existence of such prescriptions for the supplies made during the audit period at issue.

Held, the appeal should be dismissed.

The appellant was not required by the Act, as a *sine qua non* of the zero-rating, to obtain and keep a copy of the prescriptions for the supplies at issue. The T.C.C. judge correctly identified the various components of section 9, including that the lenses must be supplied or be scheduled to be supplied under the authority of a prescription prepared; the consumer must be named in the prescription or assessment record; and the persons issuing the prescription must be authorized by the law of the province in which they practise to prescribe contact lenses, etc. There was no dispute herein that each of these elements must be present to zero-rate a supply of contact lenses. Rather, the issue raised in this appeal was what is required to demonstrate that these elements are present. The T.C.C. judge considered that the supplier must obtain and keep a copy of the prescription. According to him, this is an essential condition. The T.C.C. judge erred in extending the scope of section 9 in this way. The wording of section 9 does not make any explicit reference to the fact that the contact lens supplier must obtain a copy of the prescription from its customers and then keep that copy. There was therefore a risk in this case that the interpretation adopted by the T.C.C. judge supplements the text of section 9, which the courts must refrain from doing. Furthermore, a few contextual elements weighed against the interpretation adopted by the T.C.C. judge, namely, Parliament's objective in adopting Part II of Schedule VI of the Act, the internal structure of the Act, and the 1999 amendment to the text of section 9. Even if the Act sets out the rule that all supplies are taxable and that therefore, zero-rated status is an exception to this rule, Parliament's objective in adopting Part II of Schedule VI of the Act, which deals with the zero-rating of supplies of medical and assistive

canadienne une copie de la prescription visée par l'article 9, n'était pas en mesure d'en faire la preuve. En revanche, pour que l'appelante puisse donner suite à la commande d'un client canadien, cette personne doit pouvoir lui fournir l'information biométrique que l'on ne retrouve normalement que dans une prescription ou, à défaut, sur la boîte des lentilles cornéennes dont le renouvellement est souhaité. Le montant de TPS que l'appelante aurait omis de percevoir pour la période de vérification en cause se chiffrait à 29 770,97 \$.

Il s'agissait de savoir si le juge de la C.C.I. a commis une erreur en concluant que, pour que la fourniture de lentilles cornéennes à sa clientèle canadienne soit détaxée, l'appelante devait obtenir, et conserver, une copie de la prescription démontrant, pour chaque client, que lesdites lentilles devaient servir au traitement ou la correction d'un trouble visuel; et s'il a erré en concluant de la sorte, si le juge de la C.C.I. a par ailleurs également erré en jugeant que l'appelante n'avait pas réussi à fournir une preuve raisonnable de l'existence de telles prescriptions en lien avec les fournitures effectuées au cours de la période de vérification en cause.

Arrêt : l'appel doit être rejeté.

L'appelante n'était pas tenue par la Loi, comme condition *sine qua non* de la détaxation, d'obtenir et de conserver une copie des prescriptions liées aux fournitures en cause. Le juge de la C.C.I. a bien identifié les différentes composantes de l'article 9, incluant le fait que les lentilles doivent être soit fournies sur l'ordonnance écrite d'une personne, ou soit destinées à l'être; le consommateur doit être nommé à l'ordonnance ou au dossier d'évaluation; les personnes délivrant l'ordonnance doivent être autorisées par les lois de la province où elles exercent à prescrire des lentilles cornéennes, etc. Personne en l'espèce ne contestait que la présence de chacun de ces éléments est nécessaire à la détaxation d'une fourniture de lentilles cornéennes. La question que posait cet appel était plutôt celle de savoir ce qui est requis pour en faire la démonstration. Le juge de la C.C.I. a estimé que le fournisseur doit obtenir, et conserver, une copie de la prescription. Il s'agissait là, selon lui, d'une condition essentielle. Le juge de la C.C.I. a fait fausse route en étendant la portée de l'article 9 de la sorte. Le texte de l'article 9 ne contient aucune référence explicite au fait que le fournisseur de lentilles cornéennes doit obtenir de ses clients, et par la suite conserver, une copie de la prescription. Il y avait donc un risque, ici, que l'interprétation retenue par le juge de la C.C.I. ajoute au texte de l'article 9, ce que les tribunaux doivent se garder de faire. De plus, quelques éléments de contexte militaient à l'encontre de l'interprétation retenue par le juge de la C.C.I., soit l'objectif poursuivi par le Parlement en adoptant la partie II de l'annexe VI de la Loi, la structure interne de la Loi et l'amendement apporté au texte de l'article 9 en 1999. Même si la Loi établit comme règle que toute fourniture est taxable et, donc, que la détaxation constitue une exception à cette règle,

devices, appears to have been to ease the economic burden of persons who have a disability or impairment and for whom these devices are a necessity—a social objective that supported a generous interpretation of section 9. There was no reason not to give the provisions of Part II of Schedule VI of the Act, given their underlying objective, a broad and liberal interpretation insofar as the text of these provisions allowed for it. In this case, the T.C.C. judge overlooked this contextual element as he did not mention it at all in the decision. This undermined his reading of section 9, which imposed such a stringent burden on the appellant to demonstrate the tax status of its supplies of contact lenses to its Canadian customers. As to the internal structure of the Act, if Parliament had intended to impose specific obligations on contact lens suppliers with respect to obtaining and keeping supporting documents, it could have said so expressly, as it did elsewhere in the Act. When Parliament requires suppliers to keep supporting documents to substantiate their entitlement to certain benefits under the Act (zero-rated status for certain supplies, input tax credits), it seems that it does so explicitly but did not do this in section 9. In light of the principle that it is presumed that the legislature avoids superfluous words and does not speak in vain and that what it says in one case but does not say in another is presumed to reveal its intention, the T.C.C. could not, without erring in law, give an interpretation to section 9 that would require the supplier to obtain and keep a copy of the prescription that the customer received from an optometrist or another eye specialist. It is a matter of the internal consistency of the Act.

Finally, the 1999 amendment to the text of section 9 was another contextual element that weighed against the interpretation adopted by the T.C.C. judge. It was at that time that the words “are supplied” in this text were expanded to “are, or are to be, supplied”. Thus, contact lenses prescribed for the treatment or correction of a defect of vision, instead of only being eligible for zero-rated status when they are supplied under the authority of a prescription prepared by a person entitled under the laws of the province in which that person practises to prescribe contact lenses, as was the case up until that time, became eligible for zero-rated status not only if they were supplied under the authority of a prescription prepared by such a person, but also if they were “to be ... supplied” under the authority of such a prescription. Parliament’s intention was to extend zero-rated status to the stages preceding the retail sale of contact lenses for the benefit of the various stakeholders in the supply chain—manufacturers, wholesalers and distributors—in order to “remove inconsistencies in treatment between different types of prescription eyewear and ease compliance burdens for suppliers. According to an opinion issued by the Minister

l’objectif poursuivi par le Parlement, en adoptant la partie II de l’annexe VI de la Loi, qui traite de la détaxation des fournitures d’appareils médicaux et d’appareils fonctionnels, semble avoir été d’alléger le fardeau économique de personnes souffrant d’un handicap ou d’une déficience et pour qui ces appareils sont une nécessité, un objectif à caractère social qui milite en faveur d’une interprétation généreuse de l’article 9. Il n’y avait pas de raison de ne pas interpréter les dispositions de la partie II de l’annexe VI de la Loi largement et libéralement, compte tenu de l’objectif qui les sous-tend, dans la mesure où leur texte le permet. En l’espèce, cet élément de contexte a échappé au juge de la C.C.I., qui n’en a fait aucunement mention dans la décision. Cela a fragilisé sa lecture de l’article 9 imposant à l’appelante un fardeau aussi strict de démonstration du statut fiscal de ses fournitures de lentilles cornéennes à sa clientèle canadienne. En ce qui concerne la structure interne de la Loi, si le Parlement avait voulu astreindre les fournisseurs de lentilles cornéennes à des obligations particulières en matière d’obtention et de rétention de pièces justificatives, il aurait pu le dire expressément, comme il l’a fait ailleurs dans la Loi. Lorsque le Parlement requiert des fournisseurs qu’ils conservent des pièces justificatives en vue d’étayer leur droit à certains avantages découlant de la Loi (détaxation de certaines fournitures, crédits de taxes pour intrants), il semble qu’il le fasse de manière explicite. Il ne l’a pas fait à l’article 9. À la lumière du principe voulant que le législateur est présumé ne pas utiliser de mots superflus ni s’exprimer en vain et que ce qu’il dit dans un cas, mais ne dit pas dans l’autre, est présumé révélateur de son intention, la C.C.I. ne pouvait, sans errer en droit, interpréter l’article 9 de manière à faire peser sur le fournisseur l’obligation d’obtenir et de conserver une copie de la prescription obtenue par le client d’un optométriste ou autre spécialiste de la vue. Il en va de la cohérence interne de la Loi.

Finalement, l’amendement de 1999 apporté au texte de l’article 9 constituait un autre élément de contexte jouant en défaveur de l’interprétation retenue par le juge de la C.C.I. C’est à ce moment qu’ont été ajoutés à ce texte les mots « destinés à être fournis ». Ainsi, au lieu d’être seulement éligibles à la détaxation lorsqu’elles sont fournies sur l’ordonnance écrite d’une personne autorisée par les lois de la province où elle exerce à prescrire des lentilles cornéennes, comme c’était le cas jusqu’à alors, les lentilles cornéennes prescrites pour le traitement ou la correction d’un trouble visuel devenaient éligibles à la détaxation si elles étaient non seulement fournies sur l’ordonnance écrite d’une telle personne, mais aussi si elles étaient « destinées à être fournies » sur une telle ordonnance. L’intention du Parlement était d’étendre la détaxation aux étapes précédant la vente au détail des lentilles cornéennes au bénéfice des divers intervenants de la chaîne d’approvisionnement — fabricants, grossistes et distributeurs — et ce de manière à éliminer les incohérences entre les régimes applicables aux divers types de lunettes et de lentilles cornéennes prescrites et d’alléger le fardeau d’observation des fournisseurs. Selon une opinion

via the Canada Revenue Agency on October 2, 2000 (the October 2000 Opinion), this meant that henceforth, supplies could be zero-rated without a prescription (at least for supplies made at the pre-retail level) provided that the contact lenses at issue were of the same type as those normally supplied under the authority of a prescription. The appellant's argument that Parliament therefore intended to make unconditional the zero-rating of contact lenses supplied for the treatment or correction of a defect of vision was rejected. The words "are supplied" were expanded to "are, or are to be, supplied" for the benefit of manufacturers, wholesalers and distributors and not for the benefit of retailers. This is how the October 2000 Opinion had to be construed, an opinion that clearly concerned "pre-retail level" sales and which best reflected the purpose of this amendment. This purpose was not to make the zero-rating of contact lenses unconditional, a position inconsistent with the text of section 9. That said, the 1999 amendment also unquestionably reflected Parliament's intention to adopt a more flexible approach with regard to the conditions for the zero-rating of contact lenses sold for the purpose of treating or correcting a defect of vision, as well as with regard to what is needed to demonstrate that these conditions have been met. Therefore, it cannot have been Parliament's intention to ease the compliance burden on manufacturers and distributors to this extent while requiring that retailers meet a burden as stringent as the one imposed on them pursuant to the T.C.C. judge's interpretation. Furthermore, subsection 286(1) of the Act, which creates an obligation for every person who is bound under the terms of Part IX of the Act to keep records, does not allow the Minister, when performing an audit of supplies referred to in Section 9, to tax such supplies on the sole basis that the supplier or retailer did not require from its customers a copy of the prescriptions related to its supplies and did not keep this copy on file. The Act does not dictate the specific contents of the records referred to in subsection 286(1). Consequently, the T.C.C. judge erred in law insofar as he added into subsection 286(1) of the Act a requirement that does not appear in that subsection, namely, the requirement that the appellant would have had to obtain and keep, within the records that it maintained under that subsection, a copy of the prescriptions issued to its Canadian customers by health care professionals. These records provided a way, but not the only possible way, to determine the tax status of the supplies at issue during the reporting periods referred to in the notices of assessment issued by the Minister. Therefore, the T.C.C. judge could not use subsection 286(1) to compensate for the silence of section 9 without erring.

In finding that the appellant had not provided reasonable evidence that the supplies at issue were zero-rated, the T.C.C. judge did not make any errors that would warrant the Court's intervention. In his analysis, the T.C.C. judge asserted that if he had erred in finding that section 9 requires that a copy of a valid prescription be obtained and kept as an essential condition for

émise par la ministre, via l'Agence du revenu du Canada, le 2 octobre 2000 (l'opinion d'octobre 2000), cela signifiait que dorénavant, la détaxation devenait possible en l'absence d'une prescription (du moins pour les fournitures précédant la vente au détail), pourvu que les lentilles cornéennes en cause soient du même type que celles normalement fournies sur prescription. L'argument de l'appelante selon lequel le Parlement entendait ainsi rendre inconditionnelle la détaxation des lentilles cornéennes fournies pour traiter ou corriger un trouble visuel a été rejeté. L'ajout des mots « destinées à être fournies » a été fait au bénéfice des fabricants, grossistes et distributeurs, et non au profit des détaillants. C'est de cette façon qu'il faut comprendre l'opinion d'octobre 2000, laquelle visait clairement les ventes précédant la vente au détail et traduit le mieux l'intention derrière cet amendement. Cette intention n'était pas de rendre la détaxation des fournitures de lentilles cornéennes inconditionnelle, une position qui est incompatible avec le texte de l'article 9. Ceci dit, l'amendement de 1999 dénotait par ailleurs sans contredit une volonté de la part du Parlement d'adopter une approche plus souple eu égard aux conditions de détaxation des lentilles cornéennes vendues aux fins de traiter ou corriger un trouble de la vue, et à ce qui est nécessaire en vue de démontrer que ces conditions ont été remplies. Il ne peut donc avoir été l'intention du Parlement d'alléger à ce point le fardeau d'observation des fabricants et distributeurs tout en imposant aux détaillants un fardeau aussi strict que celui auquel l'interprétation retenue par le juge de la C.C.I. les astreint. De plus, le paragraphe 286(1) de la Loi, lequel crée à l'égard de toute personne tenue, aux termes de la partie IX de la Loi, une obligation de tenir des registres, n'autorise pas la ministre, lorsqu'elle procède à une vérification portant sur des fournitures visées par l'article 9, à taxer de telles fournitures sur la seule base que le fournisseur ou détaillant n'a pas requis de ses clients, et n'a pas conservé, une copie des prescriptions liées à ses fournitures. La Loi ne dicte pas le contenu précis des registres auxquels le paragraphe 286(1) réfère. En conséquence, dans la mesure où il est venu greffer au paragraphe 286(1) de la Loi une exigence qui n'y apparaît pas, soit celle qui aurait obligé l'appelante à obtenir et conserver dans les registres qu'elle maintient par ailleurs aux termes dudit paragraphe, une copie des prescriptions délivrées à sa clientèle canadienne par des professionnels de la santé, le juge de la C.C.I. a erré en droit. Ces registres étaient un moyen, mais non pas le seul moyen possible, permettant de déterminer le statut fiscal des fournitures en cause pendant les périodes de déclaration visées par les avis de cotisation émis par la ministre. Par conséquent, le juge de la C.C.I. ne pouvait, sans erreur, se servir du paragraphe 286(1) pour pallier le silence de l'article 9.

Le juge de la C.C.I. n'a commis aucune erreur justifiant l'intervention de la Cour en concluant que l'appelante n'avait pas fourni une preuve raisonnable du caractère détaxé des fournitures en cause. Dans son analyse, le juge de la C.C.I. a affirmé que dans la mesure où il avait tort de conclure que l'article 9 exige que la copie d'une prescription valide soit obtenue

zero-rated status, the testimony provided did not support the conclusion that the appellant had reasonable proof that a prescription had been issued. The appellant's evidence was sparse and based on assumptions and deduction, without any verification. This is what led the Minister to state that the appellant had not discharged its burden of demonstrating, by means of reasonable evidence, that the supplies at issue in this case met the conditions of section 9. Even though the appellant was not required to obtain and keep a copy of the relevant prescriptions, the appellant, in order to demonstrate that it was entitled to zero-rating, was still required to provide sufficient and credible evidence of their existence. It could not be concluded in this case that the appellant was successful, especially since the evidence in the record showed that the appellant could do more to discharge its burden of meeting the conditions for section 9 to apply. It was this total lack of even the slightest amount of effort that led the T.C.C. judge to find, in the alternative, that the appellant had not met its burden of establishing, by means of sufficient and credible evidence, the existence of prescriptions for the supplies taxed by the Minister. Thus, the T.C.C. judge could not be criticized, in light of the evidence in the record, for having ruled as he did because there was some evidence upon which he relied to reach his conclusion on this point.

et conservée comme condition essentielle de détaxation, la preuve testimoniale ne permettait pas de confirmer que l'appelante avait une preuve raisonnable qu'une ordonnance avait été émise. La preuve de l'appelante était lacunaire et basée sur des hypothèses et déduction, sans quelconque vérification. C'est ce qui a fait dire à la ministre que l'appelante n'avait pas rencontré son fardeau de démontrer, par une preuve raisonnable, que les fournitures en cause en l'espèce rencontraient les conditions de l'article 9. Même si l'appelante n'était pas tenue d'obtenir et conserver une copie des prescriptions pertinentes, l'appelante se devait tout de même, afin d'établir son droit à la détaxation, de présenter une preuve suffisante et crédible de leur existence. Il ne pouvait pas être conclu en l'espèce que l'appelante avait présenté une preuve suffisante, d'autant plus que l'on savait, de la preuve au dossier, que l'appelante pouvait en faire davantage pour rencontrer le fardeau qui était le sien de satisfaire aux conditions d'application de l'article 9. C'était cette absence totale d'effort, même minimal, qui a amené le juge de la C.C.I. à conclure, à titre subsidiaire, que l'appelante n'avait pas rencontré son fardeau d'établir, par une preuve suffisante et crédible, l'existence des prescriptions liées aux fournitures taxées par la ministre. Ainsi, on ne pouvait reprocher au juge de la C.C.I., à la lumière de la preuve au dossier, d'avoir conclu comme il l'a fait puisqu'il existait des éléments de preuve qui étayaient sa décision sur ce point.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 2(1), 143(1)(b), 221(1), 286(1), 286(1.1); Sch. VI, Part I, s. 1 "prescription"; Part II, s. 9; Part V, ss. 1(e), 15.1(a)(v); Part VII, ss. 1 "continuous journey", 10.
Fairness to Contact Lens Consumers Act, 15 U.S.C. §§ 7601–7610.
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 118.2–118.4.
Input Tax Credit Information (GST/HST) Regulations, SOR/91-45.
Règlement sur les ordonnances verbales ou écrites d'un optométriste, CQLR, c. O-7, r. 15, ss. 1(6°), 5.
Regulation respecting the keeping of the optometrical record, CQLR, c. O-7, r. 20, s. 2.02.
Retail Sales Act, R.S.O. 1990, c. R.31.

CASES CITED

APPLIED:

Housen v. Nikolaisen, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235.

CONSIDERED:

Placer Dome Canada Ltd. v. Ontario (Minister of Finance), 2006 SCC 20, [2006] 1 S.C.R. 715; *Canada*

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Fairness to Contact Lens Consumers Act, 15 U.S.C. §§ 7601–7610.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 118.2–118.4.
Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 2(1), 143(1)(b), 221(1), 286(1), 286(1.1); ann. VI, partie I, art. 1 « ordonnance »; partie II, art. 9; partie V, art. 1e), 15.1a)(v); partie VII, art. 1 « voyage continu », 10.
Loi sur la taxe de vente au détail, L.R.O. 1990, ch. R.31.
Règlement sur la tenue du dossier optométrique, RLRQ, ch. O-7, règle 20, art. 2.02.
Règlement sur les ordonnances verbales ou écrites d'un optométriste, R.L.R.Q., ch. O-7, r. 15, art. 1(6°), 5.
Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les intrants, DORS/91-45.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISION APPLIQUÉE :

Housen c. Nikolaisen, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235.

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances), 2006 CSC 20, [2006] 1 R.C.S. 715; *Canada*

v. Villa Ste-Rose Inc., 2021 FCA 35, [2021] 3 F.C.R. 89, [2021] F.C.J. No. 174 (QL); *1882320 Ontario Inc. v. The Queen*, 2019 TCC 81, 2019 D.T.C. 1077; *Nwaukoni v. The Queen*, 2018 TCC 252, 300 A.C.W.S. (3d) 212; *Canada v. South Yukon Forest Corp.*, 2012 FCA 165, 431 N.R. 286, [2012] F.C.J. No. 669 (QL).

REFERRED TO:

Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; *Canada v. Cheema*, 2018 FCA 45, [2018] 4 F.C.R. 328; *Wilson v. British Columbia (Superintendent of Motor Vehicles)*, 2015 SCC 47, [2015] 3 S.C.R. 300; *R. v. McIntosh*, [1995] 1 S.C.R. 686, [1995] S.C.J. No. 16 (QL); *Johnston v. Canada* (1998), 98 D.T.C. 6169, [1998] F.C.J. No. 169 (QL) (C.A.); *Toronto Transit Commission v. Ontario (Finance)*, 2008 CanLII 67910, [2009] 5 C.T.C. 211, [2008] O.J. No. 5251 (QL) (Ont. S.C.J.), affd 2009 ONCA 658, [2009] O.J. No. 3771 (QL); *Canada v. Canada North Group Inc.*, 2021 SCC 30, [2021] 2 S.C.R. 571, 2021 D.T.C. 5080; *McDiarmid Lumber Ltd. v. God's Lake First Nation*, 2006 SCC 58, [2006] 2 S.C.R. 846; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, 83 D.T.C. 5041; *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, 90 D.T.C. 6243; *Chandan v. The Queen*, 2005 TCC 685, 59 D.T.C. 1563; *Rotondi v. The Queen*, 2010 TCC 378, 2010 D.T.C. 1240, 192 A.C.W.S. (3d) 668; *P.R. Investments Inc. v. The Queen*, 2006 TCC 686, [2006] G.S.T.C. 160; *Atlantic Mini & Modular Homes (Truro) v. The Queen*, [1999] T.C.J. No. 431 (QL), 99 G.T.C. 3197 (T.C.C.); *Tiger-Vac International inc. c. Mambro*, 2021 QCCA 53, [2021] J.Q. No. 129 (QL); *Underwood v. Ocean City Realty Ltd.* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 199, [1987] B.C.J. No. 470 (QL) (C.A.).

AUTHORS CITED

Canada Revenue Agency. *Keeping Records*, RC4409. Ottawa: CRA, 2013.
Côté, Pierre-André and Mathieu Devinat. *Interprétation des lois*, 5th ed. Montréal: Thémis, 2021.
Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
Department of Finance. "Secretary of State Announces Sales Tax Measures Including a Change in the Effective Date Of Previously Proposed Passenger Transportation Measures", 1999-086 news release (October 8, 1999).
GST Headquarters Letters. *30920 GST/HST Interpretation Proposed Law*, "Application of GST/HST to Frame and Clip-on Sets: Specifically Designed for Prescription Eyeglasses" (October 2, 2000), online.

c. Villa Ste-Rose Inc., 2021 CAF 35, [2021] 3 R.C.F. 89, [2021] A.C.F. n° 174 (QL); *1882320 Ontario Inc. c. La Reine*, 2019 CCI 81; *Nwaukoni c. La Reine*, 2018 CCI 252; *Canada c. South Yukon Forest Corp.*, 2012 CAF 165, [2012] A.C.F. n° 669 (QL).

DÉCISIONS MENTIONNÉES :

Hypothèques Trustco Canada c. Canada, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601; *Canada c. Cheema*, 2018 CAF 45, [2018] 4 R.C.F. 328; *Wilson c. Colombie-Britannique (Superintendent of Motor Vehicles)*, 2015 CSC 47, [2015] 3 R.C.S. 300; *R. c. McIntosh*, [1995] 1 R.C.S. 686, [1995] A.C.S. n° 16 (QL); *Johnston c. Canada*, [1998] A.C.F. n° 169 (QL) (C.A.); *Toronto Transit Commission v. Ontario (Finance)*, 2008 CanLII 67910, [2009] 5 C.T.C. 211, [2008] O.J. n° 5251 (QL) (C. sup. Ont.), conf. par 2009 ONCA 658, [2009] O.J. n° 3771 (QL); *Canada c. Canada North Group Inc.*, 2021 CSC 30, [2021] 2 R.C.S. 571; *McDiarmid Lumber Ltd. c. Première Nation de God's Lake*, 2006 CSC 58, [2006] 2 R.C.S. 846; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; *Chandan v. The Queen*, 2005 CCI 685; *Rotondi c. La Reine*, 2010 CCI 378; *P.R. Investments Inc. c. La Reine*, 2006 CCI 686; *Atlantic Mini & Modular Homes (Truro) c. La Reine*, [1999] A.C.I. n° 431 (QL) (C.C.I.); *Tiger-Vac International inc. c. Mambro*, 2021 QCCA 53, [2021] J.Q. n° 129 (QL); *Underwood v. Ocean City Realty Ltd.* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 199, [1987] B.C.J. n° 470 (QL) (C.A.).

DOCTRINE CITÉE

Agence du revenu du Canada. *Conservation de registres (Guide)*, RC4409. Ottawa : ARC, 2013.
Côté, Pierre-André et Mathieu Devinat. *Interprétation des lois*, 5^e éd. Montréal : Thémis, 2021.
Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2^e éd. Toronto : Butterworths, 1983.
GST Headquarters Letters. *30920 GST/HST Interpretation Proposed Law*, « Application of GST/HST to Frame and Clip-on Sets: Specifically Designed for Prescription Eyeglasses » (2 octobre 2000), en ligne.
Ministère des Finances. « Le secrétaire d'État annonce des mesures concernant la taxe de vente, y compris le changement de la date d'application des mesures sur les services de transport de passagers déjà proposées », communiqué 1999-086 (8 octobre 1999).

Sherman, David M. “Division VIII: 286 – Keeping Books and Records” in *Canada GST Service: Analysis/Commentary*. Toronto: Thomson Reuters, 1990.

Sherman, David M. “Sch. VI – Part II – Medical and Assistive Devices: C. Liberal Interpretation Required” in *Canada GST Service: Analysis/Commentary*. Toronto: Thomson Reuters, 1990.

Sullivan, Ruth. *Sullivan on the Construction of Statutes*, 7th ed. Toronto: LexisNexis, 2022.

APPEAL from a Tax Court of Canada decision (2020 TCC 71, [2020] G.S.T.C. 30) finding that the appellant’s supply of lenses to customers residing in Canada was not a zero-rated supply within the meaning of the *Excise Tax Act* and more specifically section 9 of Part II of Schedule VI of the Act. Appeal dismissed.

APPEARANCES

Guillaume Rochon and Marie Arcand
for appellant.

Pavol PJ Janura and Charles Junior Jean
for respondent.

SOLICITORS OF RECORD

Ravinsky Ryan Lemoine, s.e.n.c.r.l., Montréal,
for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for
respondent.

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

[1] LEBLANC J.A.: The appellant, a non-resident corporation that is in the business of selling contact lenses online, is challenging a judgment that was rendered by Justice Guy R. Smith of the Tax Court of Canada (T.C.C.) on July 28, 2020 (reasons amended on July 31, 2020) and that is cited as 2020 TCC 71, [2020] G.S.T.C. 30 (the Decision). The issue before Justice Smith (or the T.C.C. judge) essentially concerned whether the supply of such lenses to customers residing in Canada is a zero-rated supply within the meaning of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15 (the Act), and more specifically, Section 9 of Part II of Schedule VI of the Act (Section 9).

Sherman, David M. « Division VIII : 286 – Keeping Books and Records » dans *Canada GST Service: Analysis/Commentary*. Toronto : Thomson Reuters, 1990.

Sherman, David M. « Sch. VI – Part II – Medical and Assistive Devices: C. Liberal Interpretation Required » dans *Canada GST Service: Analysis/Commentary*. Toronto : Thomson Reuters, 1990.

Sullivan, Ruth. *Sullivan on the Construction of Statutes*, 7^e éd. Toronto : LexisNexis, 2022.

APPEL interjeté à l’encontre d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt (2020 CCI 71, [2020] G.S.T.C. 30) portant que la fourniture, par l’appelante, de lentilles à des clients résidant au Canada constituait une fourniture détaxée au sens de la *Loi sur la taxe d’accise* et, plus particulièrement, de l’article 9 de la partie II de l’annexe VI de la Loi. Appel rejeté.

ONT COMPARU :

Guillaume Rochon et Marie Arcand pour
l’appelante.

Pavol PJ Janura et Charles Junior Jean
pour l’intimé.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Ravinsky Ryan Lemoine, s.e.n.c.r.l., Montréal, pour
l’appelante.

Le sous-procureur général du Canada pour
l’intimé.

Voici les motifs du jugement rendus en français par

[1] LE JUGE LEBLANC, J.C.A. : L’appelante, une société non résidente exploitant une entreprise de vente de lentilles cornéennes en ligne, conteste un jugement du juge Guy R. Smith de la Cour canadienne de l’impôt (la C.C.I.) rendu en date du 28 juillet 2020 (motifs modifiés le 31 juillet 2020) et répertorié à 2020 CCI 71 (la Décision). Le débat devant le juge Smith (ou le juge de la C.C.I.) portait essentiellement sur la question de savoir si la fourniture de telles lentilles à des clients résidant au Canada constitue une fourniture détaxée au sens de la *Loi sur la taxe d’accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (la Loi), et plus particulièrement, de l’article 9 de la partie II de l’annexe VI de la Loi (l’Article 9).

[2] A zero-rated supply is a supply taxed at zero percent, meaning that the supplier that makes this supply does not have to collect goods and services tax (GST) on it. Otherwise, the supplier collects GST, as set out in subsection 221(1) of the Act. In the case of a supplier outside Canada, this obligation, still in respect of taxable supplies, arises if, as provided for in paragraph 143(1)(b) of the Act, the supplier is GST “registered”, which is the case for the appellant.

[3] Section 9 reads as follows:

SCHEDULE VI

...

PART II

...

9 A supply of eyeglasses or contact lenses if the eyeglasses or contact lenses are, or are to be, supplied under the authority of a prescription prepared, or an assessment record produced, by a person for the treatment or correction of a defect of vision of a consumer named in the prescription or assessment record and the person is entitled under the laws of the province in which the person practises to prescribe eyeglasses or contact lenses, or to produce an assessment record to be used for the dispensing of eyeglasses or contact lenses, for the treatment or correction of the defect of vision of the consumer.

[4] The T.C.C. judge ruled that in order to benefit from zero-rating, the appellant had to obtain and keep a copy of the prescription or assessment record (the Prescription) that was issued by a health care professional; this prescription is referred to in Section 9. According to the T.C.C. judge, it was the only way for the respondent, represented here by the Minister of National Revenue (the Minister), to find that the appellant’s Canadian customers had a Prescription for the treatment and correction of a defect of vision. The T.C.C. judge held that this requirement was an essential condition for the supplies at issue to receive zero-rated status; he arrived at this conclusion based on an analysis of the language, context and purpose of Section 9 as well as of the duty to keep records, which also apparently stems from that section and, alternatively, from subsection 286(1) of the Act.

[2] Une fourniture détaxée est une fourniture taxée à un taux nul, faisant en sorte que le fournisseur qui la délivre n’a pas à percevoir la taxe sur les produits et services (la TPS) sur cette fourniture. Au cas contraire, la TPS est percevable par le fournisseur, comme le prévoit le paragraphe 221(1) de la Loi. Dans le cas d’un fournisseur étranger, cette obligation, lorsqu’il est question de fournitures taxables toujours, s’impose si, comme le stipule l’alinéa 143(1)b) de la Loi, celui-ci est « inscrit » au fichier de la TPS, ce qui est le cas de l’appelante.

[3] L’Article 9 se lit comme suit :

ANNEXE VI

[...]

PARTIE II

[...]

9 La fourniture de lunettes ou de lentilles cornéennes, lorsqu’elles sont fournies ou destinées à être fournies sur l’ordonnance écrite d’une personne, ou conformément au dossier d’évaluation établi par une personne, pour le traitement ou la correction d’un trouble visuel du consommateur qui y est nommé et que la personne est autorisée par les lois de la province où elle exerce à prescrire des lunettes ou des lentilles cornéennes, ou à établir un dossier d’évaluation devant servir à délivrer des lunettes ou des lentilles cornéennes, pour le traitement ou la correction du trouble visuel du consommateur.

[4] Le juge de la C.C.I. a statué que pour bénéficier de la détaxation, l’appelante devait obtenir et conserver une copie de l’ordonnance ou du dossier d’évaluation (la Prescription) émanant d’un professionnel de la santé, à laquelle réfère l’Article 9, seule façon, selon lui, pour l’intimé, ici représenté par la ministre du Revenu national (la Ministre), de conclure que les clients canadiens de l’appelante ont en main une Prescription pour le traitement et la correction d’un trouble visuel. Le juge de la C.C.I. a conclu que cette exigence s’imposait comme condition essentielle à la détaxation des fournitures en cause, d’un examen du texte, du contexte et de l’objet de l’Article 9 de même que de l’obligation de maintenir des registres, laquelle découlerait aussi dudit Article et, subsidiairement, du paragraphe 286(1) de la Loi.

[5] The appellant argues that the T.C.C. judge erred in his interpretation of these two provisions of the Act, which, in the appellant's view, do not impose on it a duty to obtain from its Canadian customers a copy of the Prescription referred to in Section 9 and keep that copy. The appellant further claims that the interpretation adopted by the T.C.C. judge runs counter to the tax policy underlying the general zero-rating of supplies of contact lenses. Finally, the appellant criticizes the T.C.C. judge for not having taken into consideration the evidence in the record showing that the appellant's Canadian customers, to be able to submit an order to the appellant for contact lenses for the treatment or correction of a defect of vision, must have a Prescription because those customers must provide the appellant with specialized biometric information that can normally only be found on a Prescription.

[6] For her part, the Minister conceded at the hearing that Section 9 does not go as far as stating that the supplier must absolutely obtain and keep a copy of the Prescription; however, she submits that this provision requires, at the very least, that reasonable evidence be provided of the Prescription's existence, which, according to the Minister, the appellant failed to do because the evidence that it submitted in this regard was strictly speculative. The Minister contends that there is therefore no reason to interfere with the decision of the T.C.C. judge.

[7] For the reasons set out below, I am of the view that the appellant was not required under the Act to obtain and keep a copy of the Prescriptions relating to the supplies at issue, but that it still had to prove that the Prescriptions existed by providing sufficient and credible evidence. On this latter point, however, I consider that in finding that the appellant had not met this burden, the T.C.C. judge did not commit any error that would justify this Court's intervention.

I. Background

[8] The facts relevant to this case are relatively straightforward and are, for all intents and purposes, undisputed. They are set out, in part, in an agreement filed by the parties before the T.C.C. judge and are based in particular on the information posted on the website that the appellant

[5] L'appelante soutient que le juge de la C.C.I. a erré dans son interprétation de ces deux dispositions de la Loi, lesquelles, selon elle, ne lui imposent aucune obligation d'obtenir et conserver de sa clientèle canadienne une copie de la Prescription dont fait état l'Article 9. Elle prétend également que l'interprétation retenue par le juge de la C.C.I. est contraire à la politique fiscale sous-jacente à la détaxation générale des fournitures de lentilles cornéennes. Enfin, l'appelante reproche au juge de la C.C.I. de ne pas avoir pris en considération la preuve au dossier démontrant que sa clientèle canadienne, pour être en mesure de passer auprès d'elle une commande de lentilles cornéennes pour le traitement ou la correction d'un trouble visuel, doit nécessairement être en possession d'une Prescription, puisqu'elle doit fournir à l'appelante des informations biométriques pointues que l'on ne peut normalement trouver ailleurs que dans une Prescription.

[6] Pour sa part, la Ministre, bien qu'elle ait concédé à l'audience que l'Article 9 ne va pas jusqu'à dire que le fournisseur doit absolument obtenir et conserver une copie de la Prescription, soutient que cette disposition requiert, à tout le moins, une preuve raisonnable de son existence, ce que l'appelante, selon elle, n'a pas réussi à faire, la preuve qu'elle a présentée à cet égard étant purement conjecturale. Il n'y a dès lors pas lieu, plaide la Ministre, d'interférer avec la décision du juge de la C.C.I.

[7] Pour les motifs exposés ci-après, je suis d'avis que l'appelante n'était pas tenue par la Loi d'obtenir et conserver une copie des Prescriptions liées aux fournitures en cause, mais qu'elle se devait tout de même d'en prouver l'existence au moyen d'une preuve suffisante et crédible. À ce dernier égard, j'estime, en revanche, qu'en concluant que l'appelante n'avait pas rencontré ce fardeau, le juge de la C.C.I. n'a commis aucune erreur justifiant l'intervention de notre Cour.

I. Contexte

[8] Les faits pertinents à la présente affaire sont relativement simples et ne sont, à toutes fins utiles, pas contestés. Ils sont consignés, en partie, dans une entente déposée par les parties devant le juge de la C.C.I. et sont notamment fondés sur l'information contenue au site Web opéré

runs for the purposes of its business (the Transaction Site) and on the testimony of the appellant's president, Samir Gad, who was the only witness heard at the trial.

[9] These facts can be summarized as follows:

- (a) The appellant is a company incorporated in the United States; it has been in business since the early 2000s; it is an authorized reseller of four major brands of contact lenses; its customers are people who wish to replenish their supply of contact lenses at an attractive price;
- (b) The appellant makes most of its sales in the United States but has had customers in Canada for several years; it has been a GST registrant under the Act since 2013; as such, it submits quarterly reports to the Minister on its Canadian sales; these reports show that it does not collect GST on the said sales; it does not collect it because it considers these sales to be zero-rated supplies;
- (c) In December 2014, the Minister initiated an audit of the appellant's business, which covered the first three quarters of 2014; notices of assessment were issued as a result of this audit, the Minister being of the opinion that the sales that the appellant had made in Canada during this period were not zero-rated supplies because the appellant, who does not require that its Canadian customers provide a copy of the Prescription referred to in Section 9, was unable to provide evidence in this regard;
- (d) Indeed, when the appellant sells contact lenses to a customer who is in Canada, that person is not required to seek to have his or her Prescription verified by a health care professional—this is contrary to what is done in the United States, where there is a legal requirement to do so under the *Fairness to Contact Lens Consumers Act* [15 U.S.C. §§ 7601–7610]; the appellant does not make this a requirement either, in particular for reasons related to competitiveness, and does not check whether the

par l'appelante aux fins de ses activités commerciales (le Site transactionnel) et sur le témoignage du président de cette dernière, M. Samir Gad, seul témoin entendu au procès.

[9] Ces faits peuvent se résumer comme suit :

- a) L'appelante est une compagnie incorporée aux États-Unis; elle est en activité depuis le début des années 2000; elle est revendeuse autorisée de quatre grandes marques de lentilles cornéennes; ses clients sont des gens qui souhaitent renouveler leur provision de lentilles cornéennes à un prix avantageux;
- b) L'appelante effectue la majorité de ses ventes aux États-Unis, mais compte, depuis quelques années, une clientèle au Canada; depuis 2013, elle est inscrite, aux termes de la Loi, aux fichiers de la TPS; à ce titre, elle produit auprès de la Ministre des rapports trimestriels sur ses ventes canadiennes; ces rapports montrent qu'elle ne perçoit pas la TPS sur lesdites ventes; elle ne la perçoit pas parce qu'elle considère qu'il s'agit là de fournitures détaxées;
- c) En décembre 2014, la Ministre entreprend une vérification des affaires de l'appelante, laquelle vise les trois premiers trimestres de 2014; cette vérification mène à l'émission d'avis de cotisation, la Ministre étant d'avis que les ventes effectuées au Canada par l'appelante pendant cette période ne constituent pas des fournitures détaxées puisque l'appelante, qui ne requiert pas de sa clientèle canadienne une copie de la Prescription visée par l'Article 9, n'est pas en mesure d'en faire la preuve;
- d) Effectivement, lorsque l'appelante vend des lentilles cornéennes à un client se trouvant au Canada, cette personne — contrairement à ce qui est le cas aux États-Unis, où la loi, le *Fairness to Contact Lens Consumers Act* [15 U.S.C. §§ 7601–7610], en fait une obligation — n'a pas à chercher à faire valider sa Prescription par un professionnel de la santé; l'appelante ne le requiert pas non plus, notamment pour des raisons de compétitivité, et ne vérifie pas si l'information biométrique consignée au

biometric information recorded on the order form matches the information on the Prescription or even whether the Prescription is still valid;

- (e) However, for the appellant to fill an order from a Canadian customer, this customer must be able to provide the appellant with the biometric information—such as the base curve, diameter and strength for each eye—that is normally only found on a Prescription or, if one is not available, on the box of the contact lenses that the customer would like to reorder.

[10] The amount of GST that the appellant allegedly failed to collect for the audit period at issue is \$29,770.97.

II. Decision

[11] Noting that Section 9 had never been the subject of judicial interpretation before, the T.C.C. judge proceeded to analyze this provision by applying the well-known principle of statutory interpretation according to which “the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament” (Decision, at paragraph 32, citing Elmer A. Driedger, *Construction of Statutes*, 2nd ed., (Toronto: Butterworths, 1983) (Driedger), at page 87). However, he pointed out, this time citing the Supreme Court of Canada in *Placer Dome Canada Ltd. v. Ontario (Minister of Finance)*, 2006 SCC 20, [2006] 1 S.C.R. 715 (*Placer Dome*), at paragraph 21, that because of the degree of precision and detail characteristic of many tax provisions, “a greater emphasis has often been placed on textual interpretation” (Decision, at paragraph 33).

[12] After listing what the T.C.C. judge considered to be the five conditions for zero-rating set out in Section 9, the T.C.C. judge determined that the appellant, in order to benefit from zero-rating, had to establish that each criterion had been met and could therefore not take these criteria for granted. According to the T.C.C. judge, a textual analysis of the provision also shows that if a supplier does not obtain from its customer, as was the case for the appellant, evidence that a Prescription was prepared for

bon de commande correspond à celle apparaissant à la Prescription ou encore si celle-ci est toujours valide;

- e) En revanche, pour que l’appelante puisse donner suite à la commande d’un client canadien, cette personne doit pouvoir lui fournir l’information biométrique — telle que la courbure de base, le diamètre et la puissance pour chaque œil — que l’on ne retrouve normalement que dans une Prescription ou, à défaut, sur la boîte des lentilles cornéennes dont le renouvellement est souhaité.

[10] Le montant de TPS que l’appelante aurait omis de percevoir pour la période de vérification en cause se chiffre à 29 770,97 \$.

II. La Décision

[11] Notant que l’Article 9 n’avait jamais fait l’objet d’une interprétation judiciaire auparavant, le juge de la C.C.I. a procédé à l’analyse de cette disposition en appliquant le principe d’interprétation des lois bien connu suivant lequel « il faut lire les termes d’une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s’harmonise avec l’esprit de la loi, l’objet de la loi et l’intention du législateur » (Décision, au paragraphe 32, citant Elmer A. Driedger, *Construction of Statutes*, 2^e éd., (Toronto : Butterworths, 1983) (Driedger), à la page 87). Il a toutefois souligné, citant cette fois l’arrêt de la Cour suprême du Canada dans *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des finances)*, 2006 CSC 20, [2006] 1 R.C.S. 715 (*Placer Dome*), au paragraphe 21, que le caractère détaillé et précis de nombreuses dispositions fiscales « a souvent incité à mettre davantage l’accent sur l’interprétation textuelle » (Décision, au paragraphe 33).

[12] Après avoir dressé la liste de ce qu’elle considérait être les cinq conditions de détaxation prévues à l’Article 9, le juge de la C.C.I. a déterminé que l’appelante, pour pouvoir en bénéficier, devait faire la preuve de chaque composante et ne pouvait, par conséquent, les tenir pour acquises. Une analyse textuelle de la disposition démontre d’ailleurs, selon le juge de la C.C.I., que si un fournisseur n’obtient pas de son client, comme c’est le cas de l’appelante, la preuve qu’une Prescription a été établie pour ce

this customer, the supplier is not in a position to verify whether (i) the lens order matches the Prescription; (ii) the Prescription was issued by an authorized person; (iii) the Prescription was issued for the customer who is named in that Prescription; and (iv) the lenses that were ordered will be used for the treatment or correction of a defect of vision (Decision, at paragraph 36). The T.C.C. judge also noted that Section 9 does not apply differently because the appellant only provides a contact lens replacement service (Decision, at paragraph 40).

[13] The T.C.C. judge then determined that this reading of the wording of Section 9 was perfectly consistent with the objective of Part II of Schedule VI of the Act, which, in his view, is to provide zero-rated status to the supply of medical devices—unlike the supply of devices sold for cosmetic, aesthetic or non-medical purposes—provided that the medical devices are supplied by, or under the supervision of, a health care professional (Decision, at paragraphs 42–43). According to the T.C.C. judge, this presupposes the existence of a Prescription prepared by a health care professional (Decision, at paragraph 46). For a supplier who cannot provide evidence that this Prescription exists, the supply of such devices is taxable (Decision, at paragraph 47).

[14] In so finding, the T.C.C. judge rejected the appellant's argument that Parliament intended to provide zero-rated status to the supply of contact lenses regardless of how they are sold in Canada because simply dispensing such lenses in Canada is not an act that provincial law reserves for health care professionals. In doing so, the T.C.C. judge departed from provincial appellate court rulings establishing that the mere sale of contact lenses by a business operating in one province to a customer residing in another province was neither a violation of legislation governing the field of optometry nor an illegal practice of the profession. Indeed, according to the T.C.C. judge, whether or not contact lenses sold in Canada by the appellant should be taxed does not depend on whether the appellant's commercial activities comply with applicable provincial regulations; it depends solely on the interpretation of Section 9 (Decision, at paragraph 56).

client, il n'est pas en mesure de vérifier si (i) la commande de lentilles y est conforme, (ii) la Prescription est émise par une personne autorisée, (iii) qu'elle l'est pour le client qui y est nommé, et que (iv) les lentilles commandées vont servir au traitement ou à la correction d'un trouble de la vue (Décision, au paragraphe 36). L'Article 9, ajoute-t-il, ne s'applique pas différemment parce que l'appelante n'offre qu'un service de remplacement de lentilles cornéennes (Décision, au paragraphe 40).

[13] Le juge de la C.C.I. a ensuite déterminé que cette lecture du texte de l'Article 9 était en parfaite harmonie avec l'objet de la partie II de l'annexe VI de la Loi, qui, selon lui, contrairement aux appareils vendus pour des fins cosmétiques, esthétiques ou non médicales, est de détaxer la fourniture d'appareils médicaux, à la condition que ceux-ci soient fournis par, ou sous la supervision, d'un professionnel de la santé (Décision, aux paragraphes 42–43). Cela suppose, selon le juge de la C.C.I., l'existence d'une Prescription établie par un professionnel de la santé (Décision, au paragraphe 46). Pour le fournisseur qui n'est pas en mesure de faire la preuve de l'existence de cette Prescription, la fourniture de tels appareils est taxable (Décision, au paragraphe 47).

[14] En concluant de la sorte, le juge de la C.C.I. a rejeté l'argument de l'appelante suivant lequel l'intention du législateur était de détaxer la fourniture de lentilles cornéennes peu importe la manière dont celles-ci sont vendues au Canada, puisque la simple livraison de telles lentilles au Canada n'est pas un acte réservé aux professionnels de la santé par les lois provinciales. Ce faisant, il a écarté des décisions de cours d'appel provinciales établissant que la simple vente de lentilles cornéennes d'une entreprise ayant pignon sur rue dans une province à un client résidant dans une autre province ne constituait ni une contravention aux lois régissant le domaine de l'optométrie, ni un exercice illégal de cette discipline. En effet, selon le juge de la C.C.I., le caractère taxable ou non des lentilles cornéennes vendues au Canada par l'appelante ne dépend pas de la conformité de ses activités commerciales à la réglementation provinciale applicable; il ne dépend que de l'interprétation de l'Article 9 (Décision, au paragraphe 56).

[15] Finally, the T.C.C. judge stated that he was of the opinion that the need to obtain and keep a copy of the Prescription relating to the dispensing of contact lenses to a Canadian customer also flowed from the appellant's duty to keep records; according to the T.C.C. judge, this duty arose not only from the wording of Section 9, but also from the wording of subsection 286(1) of the Act, as evidenced by the T.C.C. case law, which has repeatedly recognized the duty to keep records for zero-rated supplies (Decision, at paragraphs 62–66).

[16] The T.C.C. judge was of the view that his finding would not have been different even if he had accepted the appellant's submission that it was reasonable to assume that when customers place an order, they have a Prescription in their possession, because in such a scenario, the appellant would not be able to verify whether the Prescription had expired. The T.C.C. judge found that nevertheless, the testimonial evidence in the record did not make it possible to establish that the appellant had provided reasonable evidence that its Canadian customers had a Prescription in their possession within the meaning of Section 9 when they ordered contact lenses (Decision, at paragraphs 61–62).

[17] In short, according to the T.C.C. judge, it is not sufficient for "the appellant's website to inform consumers that they need a valid [P]rescription." For the supplies at issue to be zero-rated, the appellant must obtain and keep a copy of the Prescription; in his view, it is the only way to be able to conclude "that a consumer has a [P]rescription on hand 'for the treatment or correction of a defect of vision'" (Decision, at paragraph 69).

III. Issues and standard of review

[18] The appellant submits that five issues arise in this appeal; the Minister is of the opinion that two issues arise in this appeal. In my view, the following two issues arise in this matter:

- (a) Did the T.C.C. judge err in finding that the appellant, in order for the supply of contact lenses to its Canadian customers to be zero-rated, had to obtain

[15] Finalement, le juge de la C.C.I. s'est dit d'avis que la nécessité d'obtenir et de conserver une copie de la Prescription liée à la livraison de lentilles cornéennes à un client canadien découlait aussi de l'obligation de l'appelante de maintenir des registres, obligation trouvant également sa source, selon lui, dans le texte de l'Article 9, mais aussi dans celui du paragraphe 286(1) de la Loi, tel qu'en fait foi la jurisprudence de la C.C.I. qui a reconnu à maintes reprises l'obligation de maintenir des registres en lien avec des fournitures détaxées (Décision, aux paragraphes 62–66).

[16] Sa conclusion n'aurait pas été différente, estime le juge de la C.C.I., même en acceptant la prétention de l'appelante voulant qu'il soit raisonnable de tenir pour acquis qu'un client, lorsque la commande est passée, a en sa possession une Prescription, puisque dans un tel scénario, il lui serait impossible de vérifier si la Prescription est périmée. Quoi qu'il en soit, conclut le juge de la C.C.I., la preuve testimoniale au dossier ne permet pas d'établir que l'appelante a fourni une preuve raisonnable que ses clients canadiens étaient en possession d'une Prescription au sens de l'Article 9 au moment de passer leur commande de lentilles cornéennes (Décision, aux paragraphes 61–62).

[17] En somme, il ne suffit pas, suivant le juge de la C.C.I., que « le site internet de l'appelante informe le consommateur de la nécessité d'avoir une [Prescription] valide ». Encore faut-il, pour que les fournitures en cause soient détaxées, que l'appelante en obtienne et en conserve elle-même une copie, seule façon, selon lui, permettant de conclure « que le consommateur a en main une [Prescription] "pour le traitement ou la correction d'un trouble visuel" » (Décision, au paragraphe 69).

III. Questions en litige et norme de contrôle

[18] L'appelante estime que le présent appel soulève cinq questions; la Ministre, deux. À mon sens, cette affaire soulève les deux questions suivantes :

- a) Le juge de la C.C.I. a-t-il commis une erreur en concluant que, pour que la fourniture de lentilles cornéennes à sa clientèle canadienne soit détaxée,

and keep a copy of the Prescription showing, for each customer, that the said lenses had to be used for the treatment or correction of a defect of vision?

- (b) If he erred in so finding, did the T.C.C. judge also err in holding that the appellant had failed to provide reasonable evidence of the existence of such Prescriptions for the supplies made during the audit period at issue?

[19] It is now settled law that the applicable standard of review on appeal with respect to the first issue—an issue of statutory interpretation—is that of correctness (*Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235 (*Housen*), at paragraph 8; *Canada v. Villa Ste-Rose Inc.*, 2021 FCA 35, [2021] 3 F.C.R. 89, [2021] F.C.J. No. 174 (QL) (*Villa Ste-Rose*), at paragraph 27). As for the second issue, which is a question of fact or of mixed fact and law, it is, also according to *Housen*, only reviewable if there is a palpable and overriding error (*Housen*, at paragraph 28).

IV. Analysis

A. *The appellant was not required by the Act, as a sine qua non of the zero-rating, to obtain and keep a copy of the Prescriptions for the supplies at issue*

- (a) It was not required to do so under Section 9

[20] The T.C.C. judge correctly identified the various components of Section 9. Thus, to be zero-rated, the supply of contact lenses must have the following characteristics:

- (a) The lenses must be supplied, or be scheduled to be supplied, under the authority of a prescription prepared, or an assessment record produced, by a person;
- (b) The persons issuing the prescription, or those producing the assessment record, must be authorized by the laws of the province in which they practise

l'appelante devait obtenir, et conserver, une copie de la Prescription démontrant, pour chaque client, que lesdites lentilles doivent servir au traitement ou la correction d'un trouble visuel?

- b) Si le juge de la C.C.I. a erré en concluant de la sorte, le juge de la C.C.I. a-t-il par ailleurs erré en jugeant que l'appelante n'avait pas réussi à fournir une preuve raisonnable de l'existence de telles Prescriptions en lien avec les fournitures effectuées au cours de la période de vérification en cause?

[19] Il est désormais bien établi que la norme de contrôle applicable en appel à la première question en litige — une question d'interprétation législative — est celle de la décision correcte (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235 (*Housen*), au paragraphe 8; *Canada c. Villa Ste-Rose Inc.*, 2021 CAF 35, [2021] 3 R.C.F. 89, [2021] A.C.F. n° 174 (QL) (*Villa Ste-Rose*), au paragraphe 27). Quant à la seconde question, une question de fait — ou mixte de fait et de droit, elle n'est révisable, toujours suivant l'arrêt *Housen*, qu'en présence d'une erreur manifeste et dominante (*Housen*, au paragraphe 28).

IV. Analyse

A. *L'appelante n'était pas tenue par la Loi, comme condition sine qua non de la détaxation, d'obtenir et de conserver une copie des Prescriptions liées aux fournitures en cause*

- a) Elle n'y était pas tenue aux termes de l'Article 9

[20] Le juge de la C.C.I. a bien identifié les différentes composantes de l'Article 9. C'est ainsi que pour être détaxée, la fourniture de lentilles cornéennes doit répondre aux caractéristiques suivantes :

- a) Les lentilles doivent être soit fournies sur l'ordonnance écrite d'une personne, ou conformément au dossier d'évaluation établi par une personne, soit destinées à l'être;
- b) Les personnes délivrant l'ordonnance, ou celles établissant le dossier d'évaluation, doivent être autorisées par les lois de la province où elles exercent

to prescribe contact lenses or to produce an assessment record to be used for the dispensing of contact lenses;

- (c) The consumer must be named in the prescription or assessment record; and
- (d) The prescription—or assessment record—must be prepared for the treatment or correction of a defect of vision.

à prescrire des lentilles cornéennes, ou à établir un dossier d'évaluation devant servir à délivrer des lentilles cornéennes;

- c) Le consommateur doit être nommé à l'ordonnance ou au dossier d'évaluation; et
- d) L'ordonnance — ou le dossier d'évaluation — doit être établi pour le traitement ou la correction d'un trouble visuel.

[21] There is no dispute that each of these elements must be present to zero-rate a supply of contact lenses. Rather, the issue raised in this appeal is what is required to demonstrate that these elements are present. As we have seen, the T.C.C. judge considered that the supplier must obtain and keep a copy of the Prescription. According to him, this is an essential condition. In other words, without this documentation, there is no way around it: the supply is taxable.

[21] Personne ne conteste que la présence de chacun de ces éléments est nécessaire à la détaxation d'une fourniture de lentilles cornéennes. La question que pose le présent pourvoi est plutôt celle de savoir ce qui est requis pour en faire la démonstration. Le juge de la C.C.I. estime, comme nous l'avons vu, que le fournisseur doit obtenir, et conserver, une copie de la Prescription. Il s'agit là, selon lui, d'une condition essentielle. En d'autres termes, sans cette documentation, point de salut : la fourniture est taxable.

[22] Does Section 9 contain this requirement, without which zero-rated status cannot be demonstrated? The appellant does not think so because, in particular, that would be reading words into this provision, and as we have seen, the Minister concedes, as it were, that Section 9 does not go as far as to make it a *sine qua non* that the supplier obtain and keep a copy of the Prescription. At most, according to the Minister's arguments at the hearing, keeping the Prescription allows the supplier to provide the [TRANSLATION] "best evidence" that the conditions for zero-rated status to apply have been met.

[22] L'Article 9 contient-il cette exigence, sans laquelle la détaxation ne serait pas démontrable? L'appelante estime que non puisque, notamment, ce serait là ajouter au texte de cette disposition, et la Ministre, comme on l'a vu, concède, en quelque sorte, que l'Article 9 ne va pas jusqu'à exiger, comme condition *sine qua non*, que le fournisseur obtienne et conserve une copie de la Prescription. Tout au plus, selon ce que la Ministre a plaidé à l'audience, la conservation de la Prescription permet au fournisseur d'offrir la « meilleure preuve » que les conditions d'ouverture à la détaxation sont satisfaites.

[23] With respect, in my opinion, the T.C.C. judge erred in extending the scope of Section 9 in this way.

[23] À mon avis, et ceci dit avec égards, le juge de la C.C.I. a fait fausse route en étendant la portée de l'Article 9 de la sorte.

[24] As required by the modern approach to statutory interpretation, the words of Section 9 are to be read "in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament" (Driedger, at page 87, cited at paragraph 32 of the Decision).

[24] Comme l'exige la méthode moderne d'interprétation des lois, il nous faut lire les termes de l'Article 9 « dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la [L]oi, l'objet de la [L]oi et l'intention du législateur » (Driedger, à la page 87, cité au paragraphe 32 de la Décision).

[25] As this Court recently noted in *Villa Ste-Rose*, a case that also concerned the Act, this approach to interpretation “now applies to taxation statutes no less than it does to other statutes” (*Villa Ste-Rose*, at paragraph 39, citing *Placer Dome*, at paragraph 21 and referring to *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601, at paragraphs 10–11; *Canada v. Cheema*, 2018 FCA 45, [2018] 4 F.C.R. 328, at paragraph 73; see also Pierre-André Côté and Mathieu Devinat, *Interprétation des lois*, 5th ed., (Montreal: Thémis, 2021) (Côté & Devinat), at pages 541–544).

[26] More particularly with respect to the role that the words of a taxation statute play in this interpretative process, the Court also noted that although they can play a dominant role in this process when they are “precise and unequivocal”, the analysis of the context and purpose of the Act “is also useful in all circumstances as it can reveal or resolve latent ambiguities in a provision that may appear to be unambiguous at first glance” (*Villa Ste-Rose*, at paragraph 40, citing *Placer Dome*, at paragraphs 21–22).

[27] As the appellant points out, the wording of Section 9 does not make any explicit reference to the fact that the contact lens supplier must obtain a copy of the Prescription from its customers and then keep that copy. There is therefore a risk in this case that the interpretation adopted by the T.C.C. judge supplements the text of Section 9, which the courts must refrain from doing. In other words, the courts cannot, under the guise of interpreting legislation, read in words that are not there. This is the role of Parliament and not of the courts (*Wilson v. British Columbia (Superintendent of Motor Vehicles)*, 2015 SCC 47, [2015] 3 S.C.R. 300, at paragraph 27, citing *R. v. McIntosh*, [1995] 1 S.C.R. 686, at page 701, [1995] S.C.J. No. 16 (QL)). It is therefore appropriate to exercise considerable caution when dealing with an interpretation that, as is the case here, appears to supplement the legislation.

[28] Be that as it may, I am of the view that a few contextual elements weigh against the interpretation adopted by the T.C.C. judge, namely, Parliament’s objective in adopting Part II of Schedule VI of the Act, the internal structure of the Act, and—although it does not, in my

[25] Comme cette Cour le rappelait récemment dans *Villa Ste-Rose*, une affaire mettant également en cause la Loi, ce mode d’interprétation « s’applique maintenant tout autant aux lois fiscales qu’aux autres lois » (*Villa Ste-Rose*, au paragraphe 39, citant *Placer Dome*, au paragraphe 21, et référant à *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, aux paragraphes 10–11; *Canada c. Cheema*, 2018 CAF 45, [2018] 4 R.C.F. 328, au paragraphe 73; voir aussi Pierre-André Côté et Mathieu Devinat, *Interprétation des lois*, 5^e éd., (Montréal : Thémis, 2021) (Côté & Devinat), aux pages 541–544).

[26] Concernant plus particulièrement le rôle du texte d’une loi fiscale dans ce processus d’interprétation, la Cour rappelait aussi que bien qu’il puisse y jouer un rôle primordial lorsqu’il est « précis et non équivoque », l’analyse du contexte et de l’objet de la loi « demeure par ailleurs utile en toute circonstance puisqu’elle peut permettre de révéler ou de dissiper une ambiguïté latente dans un texte qui peut sembler non ambigu à première vue » (*Villa Ste-Rose*, au paragraphe 40, citant *Placer Dome*, aux paragraphes 21–22).

[27] Comme le souligne l’appelante, le texte de l’Article 9 ne contient aucune référence explicite au fait que le fournisseur de lentilles cornéennes doive obtenir de ses clients, et par la suite conserver, une copie de la Prescription. Il y a donc un risque, ici, que l’interprétation retenue par le juge de la C.C.I. ajoute au texte de l’Article 9, ce que les tribunaux doivent se garder de faire. En d’autres termes, ceux-ci, sous prétexte de l’interpréter, ne peuvent insérer au texte de la loi des termes qui ne s’y trouvent pas. C’est là le rôle du législateur, et non celui des tribunaux (*Wilson c. Colombie-Britannique (Superintendent of Motor Vehicles)*, 2015 CSC 47, [2015] 3 R.C.S. 300, au paragraphe 27, citant *R. c. McIntosh*, [1995] 1 R.C.S. 686, à la page 701, [1995] A.C.S. n° 16 (QL)). Il y a donc lieu de redoubler de prudence face à une interprétation qui, comme ici, paraît ajouter au texte de loi.

[28] Mais quoi qu’il en soit, quelques éléments de contexte militent, à mon sens, à l’encontre de l’interprétation retenue par le juge de la C.C.I., soit l’objectif poursuivi par le législateur en adoptant la partie II de l’annexe VI de la Loi, la structure interne de la Loi et, bien qu’il n’ait pas,

opinion, have the scope that the appellant claims it has—the 1999 amendment to the text of Section 9.

(b) Objective of Part II of Schedule VI

[29] Even if the Act sets out the rule that all supplies are taxable and that therefore, zero-rated status is, as the Minister argues, an exception to this rule, Parliament's objective in adopting Part II of Schedule VI of the Act, which deals with the zero-rating of supplies of medical and assistive devices, appears to have been to ease the economic burden of persons who have a disability or impairment and for whom these devices are a necessity—a social objective that supports a generous interpretation of Section 9.

[30] At least, that is the opinion of tax expert and author David Sherman, who has stated that there is no reason to treat the provisions of Part II of Schedule VI of the Act differently, in terms of their interpretation, from the provisions of sections 118.2 to 118.4 of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, which deal with medical expense credits and credits for mental and physical impairments; according to a principle endorsed by this Court in *Johnston v. Canada*, [1998] F.C.J. No. 169 (QL), 98 D.T.C. 6169, these provisions must be given a broad and liberal interpretation and not a narrow and technical one (David M. Sherman, “Sch. VI – Part II – Medical and Assistive Devices: C. Liberal Interpretation Required” in *Canada GST Service: Analysis/Commentary* (Toronto: Thomson Reuters, 1990) (Sherman, “Sch. VI – Part II”), at page VI-173).

[31] As David Sherman pointed out, Ontario courts have also endorsed this same principle in the context of tax exemptions provided for in the *Retail Sales Act*, R.S.O. 1990, c. R.31, and related to the purchase of medical equipment designed for the use of persons who have chronic issues or who have a disability or impairment. These courts held that these exemptions reflect important social values that justify that they be interpreted generously (*Toronto Transit Commission v. Ontario (Finance)*, 2008 CanLII 67910, [2009] 5 C.T.C. 211, [2008] O.J. No. 5251 (QL) (Ont. S.C.J.), at paragraph 68, aff'd 2009 ONCA 658, [2009] O.J. No. 3771

selon moi, la portée que lui donne l'appelante, l'amendement apporté au texte de l'Article 9 en 1999.

b) L'objectif de la partie II de l'annexe VI

[29] Même si la Loi établit comme règle que toute fourniture est taxable et, donc, que la détaxation constitue, comme le plaide la Ministre, une exception à cette règle, l'objectif poursuivi par le Parlement, en adoptant la partie II de l'annexe VI de la Loi, qui traite de la détaxation des fournitures d'appareils médicaux et d'appareils fonctionnels, semble avoir été d'alléger le fardeau économique de personnes souffrant d'un handicap ou d'une déficience et pour qui ces appareils sont une nécessité, un objectif à caractère social qui milite en faveur d'une interprétation généreuse de l'Article 9.

[30] C'est du moins l'avis de l'expert en fiscalité et auteur David Sherman, selon qui il n'y a pas de raison de traiter différemment, sur le plan de leur interprétation, les dispositions de la partie II de l'annexe VI de la Loi et des articles 118.2 à 118.4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, portant sur les crédits d'impôt pour frais médicaux et pour déficience mentale et physique, lesquels doivent, selon un principe entériné par cette Cour dans l'affaire *Johnston c. Canada*, [1998] A.C.F. n° 169 (QL), recevoir une interprétation large et libérale, et non étroite et technique (David M. Sherman, «Sch. VI – Part II – Medical and Assistive Devices: C. Liberal Interpretation Required» dans *Canada GST Service : Analysis/Commentary*, (Toronto : Thomson Reuters, 1990) (Sherman, «Sch. VI – Part II»), à la page VI-173).

[31] Comme le souligne David Sherman, ce même principe a été aussi entériné par les tribunaux ontariens dans le contexte d'exemptions de taxation prévues à la *Loi sur la taxe de vente au détail*, L.R.O. 1990, ch. R.31, et lié à l'achat d'équipement médical au bénéfice de personnes souffrant d'un handicap, d'une déficience ou d'un problème chronique. On y a jugé que ces exemptions reflétaient des valeurs sociales importantes qui justifiaient qu'elles soient interprétées généreusement (*Toronto Transit Commission v. Ontario (Finance)*, 2008 CanLII 67910, [2009] 5 C.T.C. 211, [2008] O.J. n° 5251 (QL) (C. sup. Ont.), au paragraphe 68, conf. par 2009 ONCA 658, [2009] O.J. n° 3771

(QL); Sherman, “Sch. VI – Part II”, at pages VI-173 and VI-174).

[32] I also fail to see why the provisions of Part II of Schedule VI of the Act should not, given their underlying objective, also be given a broad and liberal interpretation insofar as the text of these provisions allows for it. In this case, the T.C.C. judge seems to have overlooked this contextual element as he did not mention it at all in the Decision. In my view, this undermines his reading of Section 9, which imposed such a stringent burden on the appellant to demonstrate the tax status of its supplies of contact lenses to its Canadian customers.

(c) Internal structure of the Act

[33] As the appellant points out, if Parliament had intended to impose specific obligations on contact lens suppliers with respect to obtaining and keeping supporting documents, it could have said so expressly, as it did elsewhere in the Act.

[34] As an example, the appellant cites what the Act requires of “registered” suppliers who claim input tax credits, which includes information prescribed by regulations, namely, the *Input Tax Credit Information (GST/HST) Regulations*, SOR/91-45. With respect to certain other zero-rated supplies, Schedule VI of the Act also contains specific provisions as regards obtaining and keeping supporting documents that may satisfy the Minister that the conditions for zero-rated status have been met. This is the case, in particular, for paragraph 1(e) and subparagraph 15.1(a)(v) of Part V, which concern the zero-rating of supplies of goods for export; these provisions require that the supplier concerned maintain evidence satisfactory to the Minister that some or all of the conditions for zero-rated status have been met. This is also the case for the definition of “continuous journey” in section 1, as well as for section 10 of Part VII, which deals with the zero-rating of supplies related to certain transportation services. These two provisions also require that the supplier obtain and keep supporting documents, deemed satisfactory by the Minister, to establish that all or at least some of the applicable conditions for zero-rated status have been met.

(QL); Sherman, «Sch. VI – Part II », aux pages VI-173 et VI-174).

[32] Je ne vois pas, moi non plus, en quoi les dispositions de la partie II de l’annexe VI de la Loi ne devraient pas, compte tenu de l’objectif qui les sous-tend, être interprétées elles aussi, dans la mesure où leur texte le permet, largement et libéralement. En l’espèce, cet élément de contexte semble avoir échappé au juge de la C.C.I., qui n’en fait aucunement mention dans la Décision. Cela, à mon sens, fragilise sa lecture de l’Article 9 imposant à l’appelante un fardeau aussi strict de démonstration du statut fiscal de ses fournitures de lentilles cornéennes à sa clientèle canadienne.

c) La structure interne de la Loi

[33] Comme le souligne l’appelante, si le Parlement avait voulu astreindre les fournisseurs de lentilles cornéennes à des obligations particulières en matière d’obtention et de rétention de pièces justificatives, il aurait pu le dire expressément, comme il l’a fait ailleurs dans la Loi.

[34] Elle donne en exemple ce que la Loi exige des fournisseurs « inscrits » qui font une réclamation de crédits de taxe sur intrants, ce qui comprend des renseignements précisés par règlement, en l’occurrence le *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les intrants*, DORS/91-45. L’annexe VI de la Loi contient aussi, à l’égard de certaines autres fournitures détaxées, des dispositions particulières en matière d’obtention et de rétention de pièces justificatives susceptibles de convaincre la Ministre que les conditions de détaxation sont remplies. C’est le cas, notamment, due à l’alinéa 1e) et de sous-alinéa 15.1a)(v) de la partie V portant sur la détaxation de fournitures de biens destinés à l’exportation, lesquels exigent que le fournisseur concerné possède des preuves, acceptables par la Ministre, que les conditions de détaxation — ou certaines d’entre elles — sont satisfaites. C’est le cas également de l’article 1, sous la définition de « voyage continu », et de l’article 10 de la partie VII, qui traite de détaxation de fournitures liées à certains services de transports. Ces deux dispositions exigent elles aussi, du fournisseur, l’obtention et la rétention de pièces justificatives, jugées satisfaisantes par la Ministre, permettant d’établir que les conditions de détaxation applicables — ou certaines d’entre elles du moins — sont remplies.

[35] I am of the opinion that the definition of the term “prescription” in Part I of Schedule VI, which deals with the zero-rating of prescription drugs, is another example of more specific and compelling wording than the wording in Section 9 because it specifies that for supplies to be zero-rated, the prescription must, among other things, have been given to a pharmacist by a medical practitioner. Section 9 contains no such wording, which in my view made it risky, as the appellant argues, for the T.C.C. judge to have relied on the definition of the term “prescription” in Part I of Schedule VI as a contextual element supporting his interpretation of Section 9.

[36] In short, when Parliament requires suppliers to keep supporting documents to substantiate their entitlement to certain benefits under the Act (zero-rated status for certain supplies, input tax credits), it seems that it does so explicitly. It did not do this in Section 9.

[37] In light of the principle that it is presumed that the legislature avoids superfluous words and does not speak in vain and that what it says in one case but does not say in another is presumed to reveal its intention (*Canada v. Canada North Group Inc.*, 2021 SCC 30, [2021] 2 S.C.R. 571, 2021 D.T.C. 5080, at paragraph 64, quoting *McDiarmid Lumber Ltd. v. God’s Lake First Nation*, 2006 SCC 58, [2006] 2 S.C.R. 846, at paragraph 36; Côté & Devinat, at pages 316–317; Ruth Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 7th ed., (Toronto: LexisNexis, 2022), at page 211), I believe that the T.C.C. judge could not, without erring in law, give an interpretation to Section 9 that would require the supplier to obtain and keep a copy of the Prescription that the customer received from an optometrist or another eye specialist. It is a matter of the internal consistency of the Act. Again, the Minister does not seem—or at least no longer seems, according to the arguments made at the hearing—to disagree with this point of view.

(d) The 1999 Amendment

[38] In my opinion, the 1999 amendment to the text of Section 9 is another contextual element that weighs against the interpretation adopted by the T.C.C. judge. It was at that time that the words “are supplied” in this

[35] La définition du terme « ordonnance » à la partie I de l’annexe VI, laquelle porte sur la détaxation des médicaments sur ordonnance, constitue, je pense, un autre exemple de langage plus précis et contraignant que ce que l’on retrouve à l’Article 9 puisqu’on y précise que pour qu’il y ait détaxation, l’ordonnance doit, entre autres, avoir été donnée par le médecin au pharmacien. L’Article 9 ne contient rien de tel, ce qui rendait hasardeux à mon avis, comme le plaide l’appelante, le recours, par le juge de la C.C.I., à la définition du terme « ordonnance » de la partie I de l’annexe VI comme élément de contexte appuyant son interprétation de l’Article 9.

[36] En somme, lorsqu’il requiert des fournisseurs qu’ils conservent des pièces justificatives en vue d’étayer leur droit à certains avantages découlant de la Loi (détaxation de certaines fournitures, crédits de taxes pour intrants), il semble que le Parlement le fasse de manière explicite. Il ne l’a pas fait à l’Article 9.

[37] À la lumière du principe voulant que le législateur est présumé ne pas utiliser de mots superflus ni s’exprimer en vain et que ce qu’il dit dans un cas, mais ne dit pas dans l’autre, est présumé révélateur de son intention (*Canada c. Canada North Group Inc.*, 2021 CSC 30, [2021] 2 R.C.S. 571, au paragraphe 64, citant *McDiarmid Lumber Ltd. c. Première Nation de God’s Lake*, 2006 CSC 58, [2006] 2 R.C.S. 846, au paragraphe 36; Côté & Devinat, aux pages 316–317; Ruth Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 7^e éd., (Toronto : LexisNexis, 2022), à la page 211), le juge de la C.C.I. ne pouvait, à mon avis, sans errer en droit, interpréter l’Article 9 de manière à faire peser sur le fournisseur l’obligation d’obtenir et de conserver une copie de la Prescription obtenue par le client d’un optométriste ou autre spécialiste de la vue. Il en va de la cohérence interne de la Loi. Encore une fois, la Ministre ne semble pas, ou du moins, ne semble plus, suivant ce qui a été plaidé à l’audience, en désaccord avec ce point de vue.

d) L’amendement de 1999

[38] L’amendement apporté au texte de l’Article 9 en 1999 constitue, à mon avis, un autre élément de contexte jouant en défaveur de l’interprétation retenue par le juge de la C.C.I. C’est à ce moment qu’ont été ajoutés à ce texte

text were expanded to “are, or are to be, supplied”. Thus, contact lenses prescribed for the treatment or correction of a defect of vision, instead of only being eligible for zero-rated status when they are supplied under the authority of a prescription prepared by a person entitled under the laws of the province in which that person practises to prescribe contact lenses, as was the case up until that time, became eligible for zero-rated status not only if they were supplied under the authority of a prescription prepared by such a person, but also if they were “to be ... supplied” under the authority of such a prescription.

[39] According to the material entered in the record in this case, Parliament’s intention was to extend zero-rated status to the stages preceding the retail sale of contact lenses for the benefit of the various stakeholders in the supply chain—manufacturers, wholesalers and distributors—in order to “remove inconsistencies in treatment between different types of prescription eyewear and ease compliance burdens for suppliers, who currently must distinguish between those pre-retail supplies that are zero-rated and those that are not” (Department of Finance, “Secretary of State Announces Sales Tax Measures Including a Change in the Effective Date Of Previously Proposed Passenger Transportation Measures”, 1999-086 news release (October 8, 1999), at paragraph 5).

[40] According to an opinion issued by the Minister via the Canada Revenue Agency on October 2, 2000 (the October 2000 Opinion), this meant that henceforth, supplies could be zero-rated without a Prescription (at least for supplies made at the pre-retail level) provided that the contact lenses at issue were of the same type as those normally supplied under the authority of a Prescription (GST Headquarters Letters (online), 30920 *GST/HST Interpretation Proposed Law*, “Application of GST/HST to Frame and Clip-on Sets: Specifically Designed for Prescription Eyeglasses” (October 2, 2000)).

[41] The appellant submits that the objective of the 1999 amendment was to ensure the zero-rating of the supply of contact lenses throughout the supply chain, namely, from the manufacturer to the consumer, provided

les mots « destinés à être fournis ». Ainsi, au lieu d’être seulement éligibles à la détaxation lorsqu’elles sont fournies sur l’ordonnance écrite d’une personne autorisée par les lois de la province où elle exerce à prescrire des lentilles cornéennes, comme c’était le cas jusqu’à alors, les lentilles cornéennes prescrites pour le traitement ou la correction d’un trouble visuel devenaient éligibles à la détaxation si elles étaient non seulement fournies sur l’ordonnance écrite d’une telle personne, mais aussi si elles étaient « destinées à être fournies » sur une telle ordonnance.

[39] Suivant le matériel produit au présent dossier, l’intention du Parlement était d’étendre la détaxation aux étapes précédant la vente au détail des lentilles cornéennes au bénéfice des divers intervenants de la chaîne d’approvisionnement — fabricants, grossistes et distributeurs — et ce de manière à « éliminer les incohérences entre les régimes applicables aux divers types de lunettes et de lentilles cornéennes prescrites et d’alléger le fardeau d’observation des fournisseurs qui doivent actuellement distinguer, aux étapes précédant la vente au détail, entre les fournitures qui sont détaxées et celles qui ne le sont pas » (Ministère des finances, « Le secrétaire d’État annonce des mesures concernant la taxe de vente, y compris le changement de la date d’application des mesures sur les services de transport de passagers déjà proposées », communiqué 1999-086 (8 octobre 1999), au paragraphe 5).

[40] Selon une opinion émise par la Ministre, via l’Agence du revenu du Canada, le 2 octobre 2000 (l’Opinion d’octobre 2000), cela signifiait que dorénavant, la détaxation devenait possible en l’absence d’une Prescription (du moins pour les fournitures précédant la vente au détail), pourvu que les lentilles cornéennes en cause soient du même type que celles normalement fournies sur Prescription (GST Headquarters Letters (en ligne), 30920 *GST/HST Interpretation Proposed Law*, « Application of GST/HST to Frame and Clip-on Sets: Specifically Designed for Prescription Eyeglasses » (2 octobre 2000)).

[41] L’appelante soutient que l’objectif poursuivi par l’amendement de 1999 était d’assurer la détaxation de la fourniture de lentilles cornéennes tout au long de la chaîne d’approvisionnement, soit du fabricant jusqu’au

that the lenses are used for the treatment or correction of a defect of vision. The appellant added that according to the October 2000 Opinion, this amendment meant that for a supplier to benefit from zero-rating, even at the stage of the sale to the consumer, it was no longer necessary to obtain a physical copy of the Prescription at each stage of the supply chain. It was sufficient for the Minister to be satisfied that the contact lenses at issue were of the same type as those that are normally supplied under the authority of a Prescription.

[42] The appellant goes on to argue that Parliament therefore intended to make unconditional the zero-rating of contact lenses supplied for the treatment or correction of a defect of vision.

[43] The T.C.C. judge briefly discussed the 1999 amendment. He expressed the view that its objective was to provide zero-rated status to the sale of contact lenses before the final sale to the consumer (Decision, at paragraph 39). However, he refused to give the expression “are to be ... supplied” a meaning that would make the requirement to obtain a copy of the Prescription an optional step, therefore refusing to mitigate the imperative aspect of the word “supplied” (Decision, at paragraph 37). From this, I understand that the T.C.C. judge meant that the 1999 amendment did not have the effect of making the obligation to obtain a copy of the Prescription an optional step at the stage of the sale to the consumer by the retailer because otherwise, it would be virtually impossible for the contact lens manufacturers or distributors to fulfill this obligation given that it is impossible to associate a sale of lenses with a Prescription at these stages of the supply chain.

[44] The appellant claims that the T.C.C. judge’s position on this issue has the effect of imposing on the supplier—or the retailer—a heavier burden than the burden imposed on stakeholders in the contact lens industry who are involved earlier on in the supply chain, which would run counter to Parliament’s intention. It also criticizes the Minister for doing an about-face by taking a position in this case that is contrary to the October 2000 Opinion; in the appellant’s view, this opinion clearly shows that obtaining and keeping a copy of a Prescription are no longer required for zero-rating. This opinion reads as follows:

consommateur, pourvu qu’elles servent à traiter ou à corriger un trouble visuel. Selon l’Opinion d’octobre 2000, ajoute l’appelante, cet amendement signifiait qu’il n’était plus nécessaire, pour qu’un fournisseur puisse bénéficier de la détaxation, même pour l’étape de la vente au consommateur, d’obtenir une copie physique de la Prescription à chaque étape de la chaîne d’approvisionnement. Il suffisait que la Ministre soit satisfaite que les lentilles cornéennes en cause soient du même type que celles normalement fournies sur Prescription.

[42] Le Parlement entendait ainsi, poursuit l’appelante, rendre inconditionnelle la détaxation des lentilles cornéennes fournies pour traiter ou corriger un trouble visuel.

[43] Le juge de la C.C.I. a traité brièvement de l’amendement de 1999. Il s’est dit d’avis que son objectif était de détaxer la vente de lentilles cornéennes avant la vente ferme au consommateur (Décision, au paragraphe 39). Toutefois, il a refusé de donner à l’expression « destinées à être fournies » un sens qui aurait pour effet de rendre facultative l’exigence d’obtenir une copie de la Prescription et, donc, d’atténuer la dimension impérative du mot « fournies » (Décision, au paragraphe 37). J’en comprends que le juge de la C.C.I. voulait dire que l’amendement de 1999 n’avait pas eu pour effet de rendre facultative l’obligation d’obtenir une copie de la Prescription à l’étape de la vente au consommateur par le détaillant puisqu’au cas contraire, le respect de cette obligation par le fabricant ou le distributeur de lentilles cornéennes s’avèrerait à toutes fins utiles impossible à rencontrer, vu l’impossibilité d’associer une vente de lentilles à une Prescription à ces étapes de la chaîne d’approvisionnement.

[44] L’appelante soutient que la position du juge de la C.C.I. sur cette question a pour effet d’imposer au fournisseur — ou détaillant — un fardeau plus lourd que celui qui s’impose aux joueurs de l’industrie de la lentille cornéenne qui interviennent plus tôt dans la chaîne d’approvisionnement, ce qui serait contraire à ce que le Parlement entendait faire. Elle reproche d’ailleurs à la Ministre d’avoir fait volte-face en prenant une position, dans le présent dossier, qui est contraire à celle de l’Opinion d’octobre 2000, laquelle fait clairement ressortir, à son avis, que la détaxation devenait permise sans la nécessité de

An amendment has been proposed to section 9 of Part II of Schedule VI to the [*Excise Tax Act*] which will include in that provision corrective eyeglasses that are, or are intended to be, supplied under the written order of an eye-care professional for a consumer named in the order. The proposed amendment, which will apply to supplies made after October 8, 1999, will extend zero-rated status to supplies of corrective eyeglasses made at the pre-retail level, i.e., from manufacturer or distributor to the retailer. The proposed amendment has the effect of providing zero-rated status to a supply made in the absence of a written prescription from an eye-care professional issued to a consumer. The eyeglasses must still be of the type that are supplied under a written order by an eye-care professional for the treatment or correction of a defect of vision of a consumer named in the order, i.e., prescription eyeglasses....

[45] Therefore, according to the appellant, the determining factor in establishing whether a supply of contact lenses is taxable or zero-rated has not been, since 1999, the way in which these lenses are sold; rather, this factor is the requirement that the lenses be of the same type as those supplied to a consumer under the authority of a Prescription. The appellant submits that this is the understanding of all those in the business of selling contact lenses online in Canada. However, there is no evidence to this effect in the record.

[46] It is settled law that an administrative practice that is based on an administrator's interpretation of a statutory provision that the administrator is responsible for applying is not binding on the courts but can nevertheless be an "important factor" to be considered in case of doubt about the meaning of this provision (*Placer Dome*, at paragraph 40, citing *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at page 37, 83 D.T.C. 5041).

[47] In this case, I find that the appellant is going too far and that the words "are supplied" were expanded to "are, or are to be, supplied" for the benefit of manufacturers, wholesalers and distributors and not for the benefit

devoir obtenir et conserver la copie d'une Prescription. Cette opinion se lit comme suit :

[TRADUCTION] Une modification a été proposée à l'article 9 de la partie II de l'annexe VI de la [*Loi sur la taxe d'accise*] qui inclura dans cette disposition les lunettes correctrices qui sont, ou sont destinées à être, fournies sur l'ordonnance écrite d'un professionnel des soins de la vue pour un consommateur nommé dans l'ordonnance. La modification proposée, qui s'appliquera aux fournitures effectuées après le 8 octobre 1999, étendra la détaxation aux fournitures de lunettes correctrices effectuées avant la vente au détail, c'est-à-dire du fabricant ou du distributeur au détaillant. La modification proposée a pour effet de détaxer une fourniture effectuée en l'absence d'une ordonnance écrite d'un professionnel des soins de la vue délivrée à un consommateur. Les lunettes doivent quand même être du type fourni en vertu d'une ordonnance écrite d'un professionnel de la vue pour le traitement ou la correction d'un défaut de vision d'un consommateur nommé dans l'ordonnance, c.-à-d. des lunettes d'ordonnance....

[45] Ainsi, suivant l'appelante, l'élément déterminant dans l'établissement du caractère taxable ou détaxable d'une fourniture de lentilles cornéennes ne serait plus, depuis 1999, la façon dont les lentilles sont vendues, mais l'exigence qu'elles soient du même type que celles qui sont fournies à un consommateur en vertu d'une Prescription. Elle soutient que c'est là la compréhension qu'en ont tous ceux qui œuvrent dans le commerce de la vente en ligne de lentilles cornéennes et qui font des affaires au Canada. Toutefois, il n'y a pas de preuve à cet effet au dossier.

[46] Il est bien établi qu'une pratique administrative basée sur l'interprétation que fait un administrateur d'une disposition législative qu'il est chargé d'appliquer ne lie pas le tribunal, mais peut néanmoins constituer un « facteur important » à considérer en cas de doute sur le sens de cette disposition (*Placer Dome*, au paragraphe 40, citant *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la page 37).

[47] Ici, j'estime que l'appelante va trop loin et que l'ajout des mots « destinées à être fournies » a été fait au bénéfice des fabricants, grossistes et distributeurs, et non au profit des détaillants, c'est-à-dire, de ceux qui

of retailers, i.e., those who do business directly with the consumer who pays the tax. I am of the view that this is how the October 2000 Opinion should be construed; this opinion clearly concerns “pre-retail level” sales and, in my opinion, best reflects the purpose of this amendment.

[48] In my view, this purpose was not to make the zero-rating of contact lenses unconditional; this position appears to me to be inconsistent with the text of Section 9. Otherwise, it would be appropriate to consider why Parliament did not amend the rest of the text of Section 9, which retained the requirement that, in order to be zero-rated, the lenses must have been supplied under the authority of a Prescription for the treatment or correction of a defect of vision of a consumer named in the Prescription prepared by a person entitled under the laws of the province in which the person practises to prescribe contact lenses for the treatment or correction of the defect of vision of the consumer. It seems to me that if Parliament had wanted to make the zero-rating of contact lenses unconditional, it would have taken a different approach. On this point, I agree with the T.C.C. judge that the term “supplied” continues to have meaning and remains fully relevant.

[49] That said, the 1999 amendment also unquestionably reflects Parliament’s intention to adopt a more flexible approach with regard to the conditions for the zero-rating of contact lenses sold for the purpose of treating or correcting a defect of vision, as well as with regard to what is needed to demonstrate that these conditions have been met.

[50] Therefore, in my opinion, it cannot have been Parliament’s intention to ease the compliance burden on manufacturers and distributors to this extent while requiring that retailers meet a burden as stringent as the one imposed on them pursuant to the T.C.C. judge’s interpretation. It must be recalled that retailers are involved at the stage of the supply chain that has the most direct impact on the consumer who is supposed to benefit from the zero-rated status. As we have seen, a generous interpretation is warranted.

[51] In short, I am of the opinion that Section 9, both by its wording as amended in 1999 as well as by its underlying objective and the internal structure of the Act,

font affaire directement avec le consommateur payeur de taxes. C’est de cette façon, je pense, qu’il faut comprendre l’Opinion d’octobre 2000, laquelle visait clairement les ventes faites au « *pre-retail level* » et traduit le mieux, à mon avis, l’intention derrière cet amendement.

[48] Cette intention n’était pas, selon moi, de rendre la détaxation des fournitures de lentilles cornéennes inconditionnelle, une position qui me semble incompatible avec le texte de l’Article 9. Sinon, il y a lieu de se demander pourquoi le législateur n’a pas modifier le reste du texte de l’Article 9, qui a maintenu l’exigence selon laquelle, pour être détaxables, les lentilles doivent avoir été fournies sur Prescription pour le traitement ou la correction d’un trouble visuel du consommateur qui y est nommé établie par une personne autorisée par les lois de la province où elle exerce à prescrire des lentilles cornéennes pour le traitement ou la correction du trouble visuel du consommateur. Il me semble que si le Parlement avait voulu déconditionner la détaxation des lentilles cornéennes, il s’y serait pris autrement. Sur ce point, je suis d’accord avec le juge de la C.C.I. que le terme « fournies » continue à avoir un sens et a conservé toute sa pertinence.

[49] Ceci dit, l’amendement de 1999 dénote par ailleurs sans contredit une volonté de la part du Parlement d’adopter une approche plus souple eu égard aux conditions de détaxation des lentilles cornéennes vendues aux fins de traiter ou corriger un trouble de la vue, et à ce qui est nécessaire en vue de démontrer que ces conditions ont été remplies.

[50] Il ne peut donc, à mon sens, avoir été l’intention du Parlement d’alléger à ce point le fardeau d’observation des fabricants et distributeurs tout en imposant aux détaillants un fardeau aussi strict que celui auquel l’interprétation retenue par le juge de la C.C.I. les astreint. Il faut se rappeler que les détaillants interviennent à l’étape de la chaîne d’approvisionnement qui a l’impact le plus direct sur le consommateur à qui la détaxation est censée profiter. Comme on l’a vu, une interprétation généreuse s’impose.

[51] En somme, je suis d’avis que l’Article 9, tant par son texte, tel qu’amendé en 1999, que par l’objectif qui le sous-tend et la structure interne de la Loi, n’imposait pas

did not impose on the appellant, as a *sine qua non* for the zero-rating of its Canadian supplies, the burden of obtaining and keeping the Prescriptions of its Canadian customers.

[52] However, this did not relieve the appellant of the burden of demonstrating, by means of reasonable or [TRANSLATION] “sufficient and credible” evidence, that its supplies to its Canadian customers qualified as zero-rated supplies. In my opinion, to hold otherwise would drain Section 9 of its substance.

[53] Therefore, the interpretation upon which I prefer to rely in no way affects, within the limits that it imposes, the auditing power conferred on the Minister under the Act. What this interpretation essentially implies is that the Minister, when performing an audit of supplies referred to in Section 9, cannot decide to tax such supplies on the sole basis that the supplier or retailer did not require from its customers a copy of the Prescriptions related to its supplies and did not keep this copy on file.

[54] Now, does subsection 286(1) of the Act allow the Minister to do so? In my view, it does not.

(e) Subsection 286(1) of the Act is of no assistance to the Minister

[55] The T.C.C. judge ruled that if there was any doubt as to the obligations imposed on a registered retailer for a supply to receive zero-rated status under Section 9, including the obligation to obtain and keep a copy of the Prescription, this doubt was removed by subsection 286(1) of the Act, pursuant to which any person required to file a return under the Act shall keep “records”. The T.C.C. judge further stated that on the basis of the settled case law of the T.C.C., this obligation would apply to zero-rated supplies (Decision, at paragraphs 64–65).

[56] The appellant essentially argues that subsection 286(1) of the Act only requires that records be kept of the accounting and financial documentation needed to determine the amount of tax to be collected and remitted, and that by ruling that this provision requires that

à l’appelante, comme condition *sine qua non* de la détaxation de ses fournitures canadiennes, le fardeau d’obtenir et conserver les Prescriptions de ses clients canadiens.

[52] Cela ne la libérerait pas pour autant du fardeau de démontrer, par une preuve raisonnable ou « suffisante et crédible », que ses fournitures à sa clientèle canadienne se qualifient au titre de fournitures détaxées. Conclure autrement, à mon sens, viderait l’Article 9 de sa substance.

[53] Ainsi, l’interprétation que je privilégie n’affecte en rien, dans les limites qu’elle impose, le pouvoir de vérification dévolu à la Ministre aux termes de la Loi. Ce qu’elle implique, pour l’essentiel, c’est que la Ministre, lorsqu’elle procède à une vérification portant sur des fournitures visées par l’Article 9, ne peut décider de taxer de telles fournitures sur la seule base que le fournisseur ou détaillant n’a pas requis de ses clients, et n’a pas conservé, une copie des Prescriptions liées à ses fournitures.

[54] Maintenant, le paragraphe 286(1) de la Loi permet-il à la Ministre d’arriver aux mêmes fins? J’estime que non.

e) Le paragraphe 286(1) de la Loi n’est d’aucun secours à la Ministre

[55] Le juge de la C.C.I. a statué que s’il y avait un doute quant aux obligations qui s’imposent sur un détaillant inscrit pour qu’une fourniture soit détaxée aux termes de l’Article 9, y compris celle d’obtenir et de conserver une copie de la Prescription, ce doute était écarté par le paragraphe 286(1) de la Loi, lequel oblige toute personne tenue en vertu de la Loi de produire une déclaration, de maintenir des « registres ». Suivant une jurisprudence constante de la C.C.I., poursuit le juge de la C.C.I., cette obligation s’imposerait en contexte de fournitures détaxées (Décision, aux paragraphes 64–65).

[56] L’appelante soutient, pour l’essentiel, que le paragraphe 286(1) de la Loi n’oblige qu’au maintien, dans un registre, de la documentation comptable et financière requise afin de déterminer le quantum de taxe à percevoir et à remettre et qu’en statuant que cette disposition oblige

Prescriptions be obtained and kept, the T.C.C. judge gave it a scope of application that it does not have.

[57] The appellant adds that the two decisions cited by the T.C.C. judge—namely, *1882320 Ontario Inc. v. The Queen*, 2019 TCC 81, 2019 D.T.C. 1077 (*1882320 Ontario*) and *Nwaukoni v. The Queen*, 2018 TCC 252, 300 A.C.W.S. (3d) 212 (*Nwaukoni*)—in support of his assertion that the T.C.C. has repeatedly applied subsection 286(1) to zero-rated supplies did not support his finding that the duty to keep records extends to documents other than accounting or financial documents, such as the Prescriptions referred to in Section 9.

[58] The Minister did not address this issue in her memorandum; she was of the opinion that it was superfluous because in her view, even assuming that the appellant had not been required to obtain and keep a copy of the Prescriptions for the supplies at issue, the evidence in the record did not support the conclusion that the appellant had met, for the reporting periods at issue, the substantive conditions for zero-rated status to apply pursuant to Section 9.

[59] Subsection 286(1) is in Subdivision C, entitled “General”, of Division VIII of the Act, which relates to the administration and enforcement of the Act. This subsection reads as follows:

Keeping books and records

286 (1) Every person that carries on a business or is engaged in a commercial activity in Canada, every person that is required under this Part to file a return and every person that makes an application for a rebate or refund shall keep all records that are necessary to enable the determination of the person’s liabilities and obligations under this Part or the amount of any rebate or refund to which the person is entitled.

[60] As is clear from its wording, this provision creates an obligation for every person who is bound under the terms of Part IX of the Act, which concerns GST, to keep records. This obligation is important because the Canadian tax system, it should be recalled, is based on the principles of self-assessment and self-reporting; this is why the Minister has been given broad powers to ensure

à l’obtention et à la conservation de Prescriptions, le juge de la C.C.I. lui a donné une portée qu’elle n’a pas.

[57] Elle ajoute que les deux décisions invoquées par le juge de la C.C.I. au soutien de son affirmation voulant que la C.C.I. ait à maintes reprises appliqué le paragraphe 286(1) en lien avec des fournitures détaxées, soit les décisions rendues dans les affaires *1882320 Ontario Inc. c. La Reine*, 2019 CCI 81 (*1882320 Ontario*), et *Nwaukoni c. La Reine*, 2018 CCI 252 (*Nwaukoni*), n’appuient pas sa conclusion suivant laquelle l’obligation de maintenir des registres s’étend à des documents de nature autre que comptable ou financière, comme les Prescriptions visées par l’Article 9.

[58] La Ministre n’a pas abordé cette question dans son mémoire, étant d’avis qu’elle est superflète, la preuve versée au dossier ne permettant pas de conclure, selon elle, même en tenant pour acquis qu’elle n’était pas tenue d’obtenir et de conserver une copie des Prescriptions liées aux fournitures en cause, que l’appelante rencontrait, pour les périodes de déclaration en cause, les conditions de fond ouvrant droit à la détaxation aux termes de l’Article 9.

[59] Le paragraphe 286(1) se trouve dans la sous-section C, intitulée « Généralités », de la section VIII de la Loi portant sur l’application et l’exécution de celle-ci. Il se lit comme suit :

Obligation de tenir des registres

286 (1) Toute personne qui exploite une entreprise au Canada ou y exerce une activité commerciale, toute personne qui est tenue, en application de la présente partie, de produire une déclaration ainsi que toute personne qui présente une demande de remboursement doit tenir les registres permettant d’établir ses obligations et responsabilités aux termes de la présente partie ou de déterminer le remboursement auquel elle a droit.

[60] Tel qu’il apparaît clairement de son libellé, cette disposition crée à l’égard de toute personne tenue, aux termes de la partie IX de la Loi, portant sur la taxe sur les produits et services, une obligation de tenir des registres. Cette obligation est importante puisque le régime fiscal canadien, rappelons-le, est fondé sur des principes d’autocotisation et d’autodéclaration, d’où les pouvoirs

compliance (*R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, at page 648, 90 D.T.C. 6243).

[61] Subsection 2(1) of the Act defines the documents and information that “are included in the records”. Pursuant to subsection 286(1.1), the Minister may always specify the form a record is to take and any information that the record shall contain. In 2013, the Minister published a guide that aims to use “plain language to explain the most common requirements for keeping records” (Canada Revenue Agency, *Keeping Records* (Guide), RC4409, (Ottawa: CRA, 2013) (*Keeping Records Guide*), at page 2).

[62] According to this guide, records are “accounting and other financial documents that should be kept in an organized way” and that are “generally substantiated by supporting documents”, namely, documents that provide “evidence of transactions”. Ultimately, records “summarize the information contained in the supporting documents” (*Keeping Records Guide*, at page 4).

[63] As the appellant points out, it is true that the documents listed in the *Keeping Records Guide* as examples of supporting documents are accounting or financial in nature and that, unlike prescriptions that health care professionals issue to their patients, these documents generally attest to transactions in which the taxpayer concerned is a party. However, this guide specifies that the list of these examples is not exhaustive (*Keeping Records Guide*, at page 4). This reflects the fact that the list of documents and information in the definition of the term “record” in the Act is itself not exhaustive, as evidenced by the introductory words of the said definition: “**record** includes ...” / “**registre** Sont compris parmi les registres ...”. Therefore, efforts should be made not to use the *Keeping Records Guide* to draw firm conclusions on the specific meaning to be given to the term “records”.

[64] Be that as it may, in my opinion, the problem that lies in the T.C.C. judge’s position on subsection 286(1) of the Act is that it has long been recognized that the

étendus conférés à la Ministre pour en vérifier l’application (*R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, à la page 648).

[61] La Loi définit, à son paragraphe 2(1), les documents et renseignements qui « sont compris dans les registres ». Suivant le paragraphe 286(1.1), la Ministre peut toujours en préciser la forme et les renseignements devant s’y trouver. En 2013, elle a publié un guide visant à expliquer « les exigences de base en matière de conservation de registres, dans un langage accessible » (Agence du revenu du Canada, *Conservation de registres* (Guide), RC4409, Ottawa : ARC, 2013 (*Guide sur la conservation de registres*), à la page 2).

[62] Suivant ce guide, les registres se veulent « des documents comptables et d’autres documents financiers qui doivent être conservés de façon organisée » et qui sont « généralement appuyés par des pièces justificatives », soit des documents fournissant « une preuve de transaction ». Ils se veulent, ultimement, un « résumé des renseignements qui apparaissent sur les pièces justificatives » (*Guide sur la conservation de registres*, à la page 4).

[63] Il est vrai, comme le souligne l’appelante, que les documents énumérés au *Guide sur la conservation des registres* au titre d’exemples de pièces justificatives ont une connotation comptable ou financière et que, contrairement à ce qui est le cas des prescriptions délivrées par un professionnel de la santé à ses patients, ils reflètent généralement des transactions auxquelles est partie le contribuable visé. Toutefois, il s’agit là d’exemples dont la liste, comme le précise d’ailleurs ce guide, n’est pas exhaustive (*Guide sur la conservation de registres*, à la page 4). Cela reflète le fait que la liste de documents et renseignements que l’on retrouve à la définition du terme « registre » dans la Loi n’est elle-même pas exhaustive, tel qu’en fait foi les mots introductifs de ladite définition : « **registre** Sont compris parmi les registres... » / « **record** includes ... ». Il faut donc se garder de tirer du *Guide sur la conservation de registres* des conclusions fermes sur le sens précis à donner au terme « registres ».

[64] Quoi qu’il en soit, là où le bât blesse, à mon sens, avec la position prise par le juge de la C.C.I. à l’égard du paragraphe 286(1) de la Loi, c’est qu’il est admis depuis

concepts of “records” and of their sufficiency, for the purposes of determining whether a taxpayer has complied with this provision, are vague and subjective and are more a question of fact than a question of law, subject to express statutory requirements that the taxpayer must satisfy. Therefore, each case must be assessed on its merits, including by means of testimonial evidence, provided that it is credible (David M. Sherman, “Division VIII: 286 – Keeping Books and Records” in *Canada GST Service: Analysis/Commentary*, (Toronto: Thomson Reuters, 1990), at pages 286-103-104 and 108.2-111; *Chandan v. The Queen*, 2005 TCC 685, D.T.C. 1563, at paragraphs 34 and 59; *Rotondi v. The Queen*, 2010 TCC 378, 2010 D.T.C. 1240, 192 A.C.W.S. (3d) 668, at paragraphs 16–17).

[65] Ultimately, records, to satisfy the obligation created by subsection 286(1), must be “proper” (*P.R. Investments Inc. v. The Queen*, 2006 TCC 686, [2006] G.S.T.C. 160, at paragraph 4), and the fact that they do not contain everything that the Minister would have liked them to contain is not necessarily fatal (*Atlantic Mini & Modular Homes (Truro) v. The Queen*, [1999] T.C.J. No. 431 (QL), 99 G.T.C. 3197 (T.C.C.), at paragraph 25).

[66] *1882320 Ontario* and *Nwaukoni*, which were cited by the T.C.C. judge in support of his interpretation of subsection 286(1), do not state otherwise. While these decisions emphasize the importance of keeping records in accordance with subsection 286(1) of the Act, they note that it is ultimately the sufficient and reliable evidence test, which may include testimonial evidence, that must be met by taxpayers defending themselves against a notice of assessment issued by the Minister (*Nwaukoni*, at paragraph 14; *1882320 Ontario*, at paragraph 28).

[67] Both cases involved taxpayers who claimed that the supplies at issue—motor vehicles—were zero-rated supplies because they were sold abroad and were therefore intended for export. It is important to note that under paragraph 1(e) of Part V of Schedule VI of the Act, these taxpayers were expressly required to maintain “evidence satisfactory to the Minister” of the exportation of the supplies at issue. As we have seen, Section 9 does not contain any such requirement. In this sense, these two cases certainly do not have the effect sought by the T.C.C. judge.

longtemps que la notion de « registres » et celle de leur suffisance, lorsqu’il est question de déterminer si un contribuable s’est conformé à cette disposition, sont vagues et subjectives et se veulent davantage, sous réserve d’exigences statutaires expresses auxquelles le contribuable doit satisfaire, une question de fait qu’une question de droit. Ainsi, chaque cas doit être apprécié à son mérite, y compris au moyen d’une preuve testimoniale, pourvu qu’elle soit crédible (David M. Sherman, « Division VIII : 286 – Keeping Books and Records » dans *Canada GST Service: Analysis/Commentary*, Toronto : Thomson Reuters, 1990, aux pages 286-103-104 et 108.2-111; *Chandan c. La Reine*, 2005 CCI 685, aux paragraphes 34 et 59; *Rotondi c. La Reine*, 2010 CCI 378, aux paragraphes 16–17).

[65] Ultimement, les registres, pour satisfaire à l’obligation créée par le paragraphe 286(1), doivent être « convenables » (*P.R. Investments Inc. c. La Reine*, 2006 CCI 686, au paragraphe 4) et le fait qu’on n’y retrouve pas tout ce que la Ministre aurait souhaité y retrouver n’est pas nécessairement fatal (*Atlantic Mini & Modular Homes (Truro) c. La Reine*, [1999] A.C.I. n° 431 (QL) (C.C.I.), au paragraphe 25).

[66] Les affaires *1882320 Ontario* et *Nwaukoni*, citées par le juge de la C.C.I. au soutien de son interprétation du paragraphe 286(1) ne disent d’ailleurs pas le contraire. Si elles soulignent l’importance de tenir des registres aux termes du paragraphe 286(1) de la Loi, c’est ultimement, notent-elles, le test de la preuve suffisante et fiable, laquelle peut comprendre une preuve testimoniale, qui s’impose au contribuable qui se défend à l’encontre d’un avis de cotisation émis par la Ministre (*Nwaukoni*, au paragraphe 14; *1882320 Ontario*, au paragraphe 28).

[67] Dans ces deux cas, il s’agissait de contribuables qui soutenaient que les fournitures en cause — des véhicules automobiles — étaient des fournitures détaxées parce qu’elles étaient vendues à l’étranger et, donc, destinées à l’exportation. Il importe de souligner que ces contribuables étaient expressément tenus, en vertu due à l’alinéa 1e) de la partie V de l’annexe VI de la Loi de posséder « des preuves, que l[a] ministre juge acceptables » de l’exportation des fournitures en cause. Comme on l’a vu, l’Article 9 ne contient aucune telle exigence. En ce sens,

[68] In short, the Act does not dictate the specific contents of the records referred to in subsection 286(1). Whether a person referred to in this provision kept proper records is a question of fact. In the Minister's view, an incomplete record is not in itself fatal because ultimately, taxpayers can provide sufficient and credible evidence to establish the merits of their claims against the notice of assessment that they are challenging. This includes testimonial evidence.

[69] Consequently, I am of the opinion that the T.C.C. judge erred in law insofar as he added into subsection 286(1) of the Act a requirement that does not appear in that subsection, namely, the requirement that the appellant would have had to obtain and keep, within the records that it maintained under that subsection, a copy of the Prescriptions issued to its Canadian customers by health care professionals. These records, however important they may have been, provided a way, but not the only possible way, to determine the tax status of the supplies at issue during the reporting periods referred to in the notices of assessment issued by the Minister.

[70] Having determined that Section 9 does not impose such a requirement, I am of the opinion that the T.C.C. judge could not use subsection 286(1) to compensate for this silence without erring. Under the circumstances, the question that he had to ask himself was whether the appellant had submitted sufficient and credible, or reasonable, evidence making it possible to conclude that the supplies at issue in this case were zero-rated supplies within the meaning of Section 9; the T.C.C. judge asked himself this question in the alternative.

[71] This brings me to the second part of this appeal.

B. *In finding that the appellant had not provided reasonable evidence that the supplies at issue were zero-rated, the T.C.C. judge did not make any errors that would warrant this Court's intervention*

[72] The evidence in the record is rather succinct. The T.C.C. judge, in paragraphs 11 to 15 of the Decision,

ces deux affaires n'ont certes pas l'effet escompté par le juge de la C.C.I.

[68] En somme, la Loi ne dicte pas le contenu précis des registres auxquels le paragraphe 286(1) réfère. La question de savoir si une personne visée par cette disposition a tenu des registres convenables est une question de fait. En soi, un registre incomplet aux yeux de la Ministre n'est pas fatal, puisque le contribuable peut, ultimement, au moyen d'une preuve suffisante et crédible, établir le bien-fondé de ses prétentions à l'encontre de l'avis de cotisation qu'il conteste. Cela comprend une preuve testimoniale.

[69] En conséquence, dans la mesure où il est venu greffer au paragraphe 286(1) de la Loi une exigence qui n'y apparaît pas, soit celle qui aurait obligé l'appelante à obtenir et conserver dans les registres qu'elle maintient par ailleurs aux termes dudit paragraphe, une copie des Prescriptions délivrées à sa clientèle canadienne par des professionnels de la santé, le juge de la C.C.I. a, à mon avis, erré en droit. Ces registres, si importants soient-ils, étaient un moyen, mais non pas le seul moyen possible, permettant de déterminer le statut fiscal des fournitures en cause pendant les périodes de déclaration visées par les avis de cotisation émis par la Ministre.

[70] Ayant déterminé que l'Article 9 n'impose pas une telle exigence, j'estime que le juge de la C.C.I. ne pouvait, sans errer, se servir du paragraphe 286(1) pour pallier ce silence. La question qu'il devait se poser, dans les circonstances, est celle de savoir si l'appelante avait présenté une preuve suffisante et crédible, ou raisonnable, permettant de conclure que les fournitures en cause en l'espèce, sont des fournitures détaxées au sens de l'Article 9; une question que le juge de la C.C.I. s'est posé, à titre subsidiaire.

[71] Ceci m'amène au second volet du présent appel.

B. *Le juge de la C.C.I. n'a commis aucune erreur justifiant l'intervention de la Cour en concluant que l'appelante n'avait pas fourni une preuve raisonnable du caractère détaxé des fournitures en cause*

[72] La preuve au dossier est plutôt succincte. Dans son sommaire des faits, consigné aux paragraphes 11 à 15 de

which are in the summary of the facts section, referred to two excerpts from the Transaction Site and gave a brief overview of the testimony of the appellant's main representative, Mr. Gad. Essentially, the excerpts in question indicate that:

- (a) it is important for U.S. residents to have the validity of the prescription referred to on an order verified;
- (b) orders from outside the United States are not verified; and
- (c) customers who do not have a Prescription on hand can "[t]ake a look at one of [their] contact lens boxes" to see "the brand name and prescription parameters ... indicated on the box";

[73] On the basis of Mr. Gad's testimony, which he found "candid and honest", the T.C.C. judge noted that (i) Canadian consumers are not required to provide a Prescription and that (ii) it is assumed that they have a valid Prescription and that the information entered on the order form is indeed the information shown on the Prescription.

[74] In his analysis, the T.C.C. judge asserted that if he had erred in finding that Section 9 requires that a copy of a valid Prescription be obtained and kept as an essential condition for zero-rated status, the "testimony does not support the conclusion that the appellant had 'reasonable proof' that a prescription had been issued" (Decision, at paragraph 62). I understand that this assertion is based on Mr. Gad's explanations that it is assumed that when Canadian customers place an order, they have a valid Prescription in their possession and that the information that they enter on the order form reflects the information shown on the Prescription.

[75] The appellant's evidence was sparse and based on assumptions and deduction, without any verification. This is what led the Minister to state that the appellant had not discharged its burden of demonstrating, by means of

la Décision, le juge de la C.C.I. réfère à deux extraits du Site transactionnel et résume à grands traits le témoignage du principal représentant de l'appelante, M. Gad. Les extraits en question soulignent, pour l'essentiel :

- a) Qu'il est important, pour les résidents américains, de faire vérifier la validité de la prescription à laquelle fait référence une commande;
- b) Que les commandes provenant de l'extérieur des États-Unis ne font l'objet d'aucune vérification; et
- c) Que les clients qui n'ont pas en main une Prescription, peuvent toujours « [j]ete[r] un coup d'œil à l'une des boîtes de [leurs] lentilles corréennes » pour y voir « le nom de la marque et les paramètres de l'ordonnance indiqués sur la boîte » ;

[73] Du témoignage de M. Gad, qu'il a jugé « candid et honnête », le juge de la C.C.I. retient que (i) les consommateurs canadiens ne sont pas tenus de fournir une Prescription et que (ii) il est pris pour acquis qu'ils sont en possession d'une Prescription valide, et que les informations entrées au bon de commande sont bien celles apparaissant à la Prescription.

[74] Dans son analyse, le juge de la C.C.I. affirme que dans la mesure où il a tort de conclure que l'Article 9 exige que la copie d'une Prescription valide soit obtenue et conservée comme condition essentielle de détaxation, la « preuve testimoniale ne permet pas de confirmer que l'appelante avait une — preuve raisonnable — qu'une ordonnance avait été émise » (Décision, au paragraphe 62). J'en comprends que cette affirmation découle des explications de M. Gad voulant qu'il soit tenu pour acquis que le client canadien, lorsqu'il passe une commande, est en possession d'une Prescription valide et que les informations qu'il consigne au bon de commande reflètent celles apparaissant à la Prescription.

[75] C'est ce qui fait dire à la Ministre que l'appelante n'a pas rencontré son fardeau de démontrer, par une preuve raisonnable, que les fournitures en cause en l'espèce rencontraient les conditions de l'Article 9, la preuve

reasonable evidence, that the supplies at issue in this case met the conditions of Section 9.

[76] I would point out that the error is palpable if it is plain to see and that it is overriding if it also leads to a wrong result (*Housen*, at paragraphs 4–5). This standard requires that I, as an appellate judge, accord a high degree of deference to the T.C.C. judge’s findings of fact and inferences of fact (*Housen*, at paragraphs 10–21) and to any findings of mixed fact and law that he may have made (*Housen*, at paragraph 36).

[77] As I have already mentioned, the appellant submits that given the specific and specialized nature of some of the information required to place an order, Canadian customers must have a Prescription in their possession because the consumer cannot reasonably be expected to know this information without such a document. As evidence, the appellant provided the list of this information, which is posted on the transaction page of the appellant’s website (appeal book, at page 83).

[78] The appellant also argues that the T.C.C. judge should have taken into account the legislative framework governing the practice of optometrists and opticians. It submits that he would thus have found that in Quebec, for example, these health care professionals must maintain and keep, at the place where they practise their profession, a record for each of their patients; that an expiration date is not information that must be entered in patient records (*Regulation respecting the keeping of the optometrical record*, C.Q.L.R., c. O-7, r. 20, s. 2.02); that an optometrist is authorized to give a prescription verbally (*Règlement sur les ordonnances verbales ou écrites d’un optométriste*, C.Q.L.R., c. O-7, r. 15, s. 5); and that such a prescription is only required to state a period of validity if warranted by the patient’s condition (C.Q.L.R., c. O-7, r. 15, s. 1(6°)).

[79] In light of the evidence in the record and this legislative framework, the only finding that the T.C.C. judge had to make, according to the appellant, is that this evidence [TRANSLATION] “attests to the existence, for each consumer who acquired contact lenses from the appellant,

de l’appelante étant lacunaire et basée sur des hypothèses et déduction, sans quelconque vérification.

[76] Je rappelle que l’erreur est manifeste si elle est évidente et qu’elle est dominante si elle conduit par ailleurs à un résultat erroné (*Housen*, aux paragraphes 4–5). Cette norme m’impose, en tant que juge d’appel, un degré de retenue élevé à l’égard des conclusions et inférences de fait tirées par le juge de la C.C.I. (*Housen*, aux paragraphes 10–21), et des conclusions mixtes de fait et de droit auxquelles il a pu en arriver (*Housen*, au paragraphe 36).

[77] Tel que j’en ai déjà fait état, l’appelante soutient que compte tenu de la nature spécifique et pointue de certains des renseignements requis pour passer une commande, la clientèle canadienne doit nécessairement être en possession d’une Prescription puisque ces informations ne peuvent raisonnablement être connues du consommateur en l’absence d’un tel document. L’appelante en donne pour preuve la liste de ces renseignements, que l’on retrouve sur la page transactionnelle du site internet de l’appelante (dossier d’appel, à la page 83).

[78] L’appelante soutient également que le juge de la C.C.I. aurait dû tenir compte du cadre législatif régissant la pratique des optométristes et opticiens. Il aurait ainsi constaté, plaide-t-elle, qu’au Québec, par exemple, ces professionnels de la santé doivent, pour chacun de leur patient, tenir et conserver un dossier là où ils exercent leur profession; qu’une date d’expiration n’est pas une information devant être consignée aux dossiers des patients (*Règlement sur la tenue du dossier optométrique*, R.L.R.Q., ch. O-7, r. 20, article 2.02); qu’un optométriste est autorisé à communiquer verbalement une ordonnance (*Règlement sur les ordonnances verbales ou écrites d’un optométriste*, R.L.R.Q., ch. O-7, r. 15, article 5); et qu’une telle ordonnance n’a à prévoir une période de validité que si la condition du patient le justifie (R.L.R.Q., ch. O-7, r. 15, au paragraphe 1(6°)).

[79] À la lumière de la preuve au dossier et de ce cadre législatif, la seule conclusion qui s’imposait au juge de la C.C.I., selon l’appelante, est que cette preuve « atteste de l’existence, pour chaque consommateur ayant acquis des lentilles cornéennes de l’appelante, d’une ordonnance

of a prescription or an assessment record that has been kept by a person entitled, under the laws of the province in which the person practises, to prescribe contact lenses for the treatment or correction of the defect of vision of any such consumer” (appellant’s memorandum of fact and law, at paragraph 76). In its view, this evidence was sufficient, on a balance of probabilities, to rebut the presumption that the notices of assessment at issue in this case were valid.

[80] Is the fact that the T.C.C. judge did not accept these arguments a palpable and overriding error? In my view, it is not.

[81] The T.C.C. judge was asked to make inferences of unknown facts (the existence of a Prescription) based on known facts (the information that must accompany an order form) against the backdrop of the regulatory framework governing the practice of optometrists and opticians in Quebec. He was asked to do so when he also had Mr. Gad’s candid testimony before him indicating that the appellant does not perform any verification of the validity of the Prescription, which is assumed to exist, or of the information entered on the order form. This testimony put into perspective the information posted on the Transaction Site regarding the supplies that the appellant made in Canada.

[82] I would point out that even though the appellant was not required to obtain and keep a copy of the relevant Prescriptions, the appellant, in order to demonstrate that it was entitled to zero-rating, was still required to provide [TRANSLATION] “sufficient and credible” evidence of their existence.

[83] However, the task of whether or not to make inferences or presumptions of fact is a core function of the trier of fact. As we have seen, an appellate court can only overturn the resulting conclusions in the presence of a palpable and overriding error (*Housen*, at paragraph 21; see also *Tiger-Vac International inc. c. Mambro*, 2021 QCCA 53, [2021] J.Q. No. 129 (QL), at paragraph 18). Furthermore, however tempting it may be, an appellate court “must not retry a case and must not substitute its views for the views of the trial judge according to what the appellate court thinks the evidence establishes on its

écrite ou d’un dossier d’évaluation tenu par une personne autorisée à prescrire, par les lois de la province où elle exerce, des lentilles cornéennes aux fins de traiter ou corriger le trouble visuel de tout tel consommateur » (mémoire des faits et du droit de l’appelante, au paragraphe 76). Cette preuve était suffisante, à son avis, pour écarter, selon la prépondérance des probabilités, la présomption de validité des avis de cotisation en cause en l’espèce.

[80] Le fait que le juge de la C.C.I. n’ait pas retenu ces arguments relève-t-il de l’erreur manifeste et dominante? J’estime que non.

[81] Le juge de la C.C.I. était invité à tirer des inférences de faits connus (l’information qui doit accompagner un bon de commande), sur fond du cadre réglementaire régissant la pratique des optométristes et opticiens au Québec, vers des faits inconnus (l’existence d’une Prescription). Il était invité à le faire alors qu’il avait aussi devant lui le témoignage candide de M. Gad, à l’effet que l’appelante ne procède à aucune vérification de la validité de la Prescription dont l’existence est présumée ou encore des informations consignées au bon de commande. Ce témoignage mettait en perspective les informations contenues au Site transactionnel en ce qui a trait aux fournitures effectuées au Canada par l’appelante.

[82] Je rappelle que même si elle n’était pas tenue d’obtenir et conserver une copie des Prescriptions pertinentes, l’appelante se devait tout de même, afin d’établir son droit à la détaxation, de présenter une preuve « suffisante et crédible » de leur existence.

[83] Or, la tâche de tirer ou non des inférences ou présomptions de fait est une fonction centrale du juge des faits. Les conclusions qui en découlent, comme on l’a vu, ne peuvent être renversées par une cour d’appel qu’en présence d’une erreur manifeste et dominante (*Housen*, au paragraphe 21; voir aussi *Tiger-Vac International inc. c. Mambro*, 2021 QCCA 53, [2021] J.Q. n° 129 (QL), au paragraphe 18). En outre, une cour d’appel, aussi tentant soit-il, « ne doit pas juger l’affaire de nouveau, ni substituer son opinion à celle du juge de première instance en fonction de ce qu’elle pense que la preuve démontre,

view of the balance of probabilities” (*Housen*, at paragraph 3, citing *Underwood v. Ocean City Realty Ltd.* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 199, at page 204, [1987] B.C.J. No. 470 (QL) (C.A.)).

[84] To use the well-known metaphor, when arguing palpable and overriding error, it is not enough “to pull at leaves and branches and leave the tree standing. The entire tree must fall” (*Canada v. South Yukon Forest Corp.*, 2012 FCA 165, 431 N.R. 286, [2012] F.C.J. No. 669 (QL), at paragraph 46).

[85] Here, I cannot conclude that the appellant was successful, especially since the evidence in the record shows that the appellant can do more to discharge its burden of meeting the conditions for Section 9 to apply. Indeed, Mr. Gad testified that since its disputes with the Minister over the notices of assessment at issue in this case, the appellant now requires that Canadian customers who place an order with it attest that they have a Prescription in their possession. This requirement did not exist at the material time, and in this context, it is not for this Court to assess its impact on the burden that the appellant must meet. The issue is bound to arise at some point.

[86] Nor is there any evidence that the appellant performs random checks or that it asks, but does not require, customers who are willing to do so to send it a copy of their Prescription. Although the appellant is not required to provide them to the Minister, nothing is preventing it from doing so of its own volition in keeping with the best evidence rule.

[87] It is this total lack of even the slightest amount of effort that, I think, led the T.C.C. judge to find, in the alternative, that the appellant had not met its burden of establishing, by means of sufficient and credible evidence, the existence of Prescriptions for the supplies taxed by the Minister. Given the little leeway that I have, I cannot criticize the T.C.C. judge, in light of the evidence in the record, for having ruled as he did because there was some evidence upon which he relied to reach his conclusion on this point (*Housen*, at paragraph 1).

selon son opinion de la prépondérance des probabilités » (*Housen*, au paragraphe 3, citant l’arrêt *Underwood v. Ocean City Realty Ltd.* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 199, à la page 204, [1987] B.C.J. n° 470 (QL) (C.A.)).

[84] Pour reprendre la métaphore bien connue, il ne suffit pas, pour conclure à l’erreur manifeste et dominante, de « se contenter de tirer sur les feuilles et les branches et laisser l’arbre debout. On doit faire tomber l’arbre tout entier » (*Canada c. South Yukon Forest Corp.*, 2012 CAF 165, [2012] A.C.F. n° 669 (QL), au paragraphe 46).

[85] Ici, j’en suis incapable, d’autant plus que l’on sait, de la preuve au dossier, que l’appelante peut en faire davantage pour rencontrer le fardeau qui est le sien de satisfaire aux conditions d’application de l’Article 9. En effet, M. Gad a témoigné que depuis ses démêlées avec la Ministre au sujet des avis de cotisation en cause en l’espèce, l’appelante exige désormais de ses clients canadiens qui passent une commande auprès d’elle, qu’ils attestent être en possession d’une Prescription. Cette exigence n’existait pas au moment des faits de la présente affaire et il n’appartient pas à cette Cour, dans ce contexte-ci, d’en mesurer l’impact sur le fardeau qui s’impose à l’appelante. La question se posera sûrement, éventuellement.

[86] Il n’y a aucune preuve non plus que l’appelante procède à des vérifications aléatoires ou encore qu’elle invite ceux de ses clients qui sont disposés à le faire, mais sans les y obliger, à lui transmettre une copie de leur Prescription. Si elle n’est pas tenue de les fournir à la Ministre, rien n’interdit qu’elle le fasse de son propre gré au nom du principe de la meilleure preuve.

[87] C’est cette absence totale d’effort, même minimal, qui, je pense, a amené le juge de la C.C.I. à conclure, à titre subsidiaire, que l’appelante n’avait pas rencontré son fardeau d’établir, par une preuve suffisante et crédible, l’existence des Prescriptions liées aux fournitures taxées par la Ministre. Compte tenu du peu de marge de manœuvre dont je dispose, je ne peux reprocher au juge de la C.C.I., à la lumière de la preuve au dossier, d’avoir conclu comme il l’a fait puisqu’il existe des éléments de preuve qui étaye sa décision sur ce point (*Housen*, au paragraphe 1).

[88] I would therefore dismiss the appeal, but because success is divided, I would do so without costs in this Court.

[89] Pursuant to the Practice Direction issued by the Chief Justice of this Court on September 9, 2022, to members of the legal profession and all parties to proceedings in this Court, the designation of the respondent in this appeal was changed to “His Majesty the King”.

BOIVIN J.A.: I agree.

GLEASON J.A.: I agree.

[88] Je rejetterais donc l’appel, mais comme le succès est ultimement partagé, je le ferais sans dépens devant cette Cour.

[89] Conformément à la Directive à la pratique émise par le juge en Chef de cette Cour le 9 septembre 2022 à l’intention des membres de la communauté juridique et de toutes les parties aux instances devant la Cour, la désignation de l’intimé dans le présent appel a été changée pour « Sa Majesté le Roi ».

LE JUGE BOIVIN, J.C.A. : Je suis d’accord.

LA JUGE GLEASON, J.C.A. : Je suis d’accord.