

Quebec Hydro-Electric Commission*Appellant;*

and

**The Deputy Minister of National Revenue
for Customs and Excise** *Respondent.*

1969: June 9, 10; 1969: October 7.

Present: Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie,
Hall and Pigeon JJ.ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT
OF CANADA*Taxation—Sales tax—Transformers—Whether used
directly in the manufacture or production of elec-
tricity—Excise Tax Act, R.S.C. 1952, c. 100, ss.
30(1), 32(3), 57, Schedule V(a).*

The appellant company, whose principal business is the manufacture or production of electricity for sale to its customers, contends that the transformers it uses in that connection are "machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods" within the meaning of para. (a) of Schedule V of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, and as such are subject to the lower rate of sales tax imposed by s. 32(3) of the Act. The Tariff Board agreed with that contention, but its declaration was set aside by the Exchequer Court. The Commission appealed to this Court.

Held (Pigeon J. dissenting): The appeal should be allowed.

Per Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie and Hall JJ.: Taking the words "manufacture" and "production" in their natural and ordinary sense, there is nothing in the *Excise Tax Act* which would compel to give them the restrictive meaning of "generation", when applied to electricity. The Tariff Board correctly construed para. (a) of Schedule V and did not misdirect itself as to the law. There was ample evidence to support the Board's finding of fact that the transformers are for use "directly in the manufacture of goods". Under s. 57 of the Act, such a finding is not subject to judicial review.

Commission hydroélectrique de Québec*Appelante;*

et

**Le sous-ministre du Revenu national pour les
douanes et l'accise** *Intimé.*

1969: les 9 et 10 juin; 1969: le 7 octobre.

Présents: Les Juges Fauteux, Abbott, Martland,
Judson, Ritchie, Hall et Pigeon.EN APPEL DE LA COUR DE L'ÉCHIQUIER
DU CANADA*Revenu—Taxe de vente—Transformateurs—Sont-ils
utilisés directement dans la fabrication ou la pro-
duction de l'électricité—Loi sur la taxe d'accise,
S.R.C., 1952, c. 100, art. 30(1), 32(3), 57, Annexe
V(a).*

La compagnie appelante qui s'occupe principalement de la fabrication ou production de l'électricité en vue d'en faire la vente à ses clients, soutient que les transformateurs qu'elle utilise aux fins de son entreprise sont «des machines ou appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises» aux termes du par. (a) de l'annexe V de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100, et que comme tels ils sont assujettis au taux moins élevé de la taxe de vente prévu à l'art. 32(3) de la Loi. La Commission du tarif lui a donné raison, mais la Cour de l'Échiquier a infirmé la déclaration de la Commission. La Commission en appela à cette Cour.

Arrêt: L'appel doit être accueilli, le Juge Pigeon étant dissident.

Les Juges Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie et Hall: Si l'on prend les mots «fabrication» et «production» dans leur sens normal et ordinaire, il n'y a rien dans la *Loi sur la taxe d'accise* qui oblige à leur donner le sens restreint de production dans une génératrice, lorsque ces mots s'appliquent à une marchandise telle que l'électricité. La Commission du tarif a correctement interprété le par. (a) de l'annexe V et elle n'a pas fait d'erreur de droit. La preuve justifiait amplement la conclusion de la Commission que les transformateurs sont bien en fait destinés à être utilisés «directement dans la fabrication de marchandises». D'après les dispositions de l'art. 57 de la Loi, cette conclusion n'est pas sujette à révision par les tribunaux.

Per Pigeon J., dissenting: Uncontradicted evidence shows that in usual language a transformer is never designated as used in the production of electricity, but as used in its transmission or distribution. The Tariff Board erred in law in construing and applying para. (a) of Schedule V otherwise than by reference to the usual meaning of the word "production" as applied to electricity and in giving precedence over common usage to the scientist's or technician's view of the use of transformers. In order to give effect to the intention of Parliament to limit the exemption to things used in the production of goods as opposed to things used in their transportation or distribution, account must be taken of the distinction made everywhere between the production of electricity that is effected only in power-houses and its transmission and distribution that are effected through a network of transformers connected by cables.

APPEAL from a judgment of Jackett P. of the Exchequer Court of Canada¹, in a matter under the *Excise Tax Act*. Appeal allowed, Pigeon J. dissenting.

Hon. C. H. Locke, Q.C., and J. M. Coyne, Q.C., for the appellant.

C. R. O. Munro, Q.C., and D. H. Ayles, for the respondent.

The judgment of Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie and Hall JJ. was delivered by

ABBOTT J.—This appeal is from a judgment of the Exchequer Court¹ which allowed an appeal under s. 58 of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, as amended, by the Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise from a decision of the Tariff Board. The question of law, upon which leave to appeal was granted, is framed in the following terms:

Did the Tariff Board err as a matter of law in deciding that the transformers in issue are "machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods" within the meaning of paragraph (a) of Schedule V of the *Excise Tax Act*?

Le Juge Pigeon, dissident: La preuve a démontré sans aucune contradiction que dans le langage courant on ne désigne jamais un transformateur comme servant à la production de l'électricité, mais bien comme servant à son transport ou à sa distribution. La Commission a commis une erreur de droit en interprétant et appliquant le texte du par. (a) de l'annexe V autrement que d'après le sens usuel du mot «production» appliqué à l'électricité et en faisant prévaloir contre le sens usuel la manière de voir d'un savant ou d'un technicien sur la fonction des transformateurs. Pour donner effet à l'intention du Parlement de limiter l'exemption à ce qui sert à la production de marchandises par opposition à ce qui sert à leur transport ou distribution, il faut s'en tenir à la distinction faite partout entre la production d'électricité qui a lieu uniquement dans les centrales d'énergie et le transport et la distribution qui se font par un réseau formé de transformateurs reliés par des câbles.

APPEL d'un jugement du Président Jackett de la Cour de l'Échiquier du Canada¹, dans une affaire en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*. Appel accueilli, le Juge Pigeon étant dissident.

L'hon. C. H. Locke, c.r., et J. M. Coyne, c.r., pour l'appelante.

C. R. O. Munro, c.r., et D. H. Ayles, pour l'intimé.

Le jugement des Juges Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie et Hall a été rendu par

LE JUGE ABBOTT—Le pourvoi est à l'encontre d'un arrêt de la Cour de l'Échiquier¹ qui avait accueilli un appel du sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise d'une décision de la Commission du tarif, conformément à l'art. 58 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100 et amendements. La question de droit sur laquelle la permission d'en appeler a été accordée est formulée dans les termes suivants:

[TRADUCTION] La Commission du tarif a-t-elle commis une erreur de droit en décidant que les transformateurs qui font l'objet de la présente contestation sont des «machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises», au sens du paragraphe (a) de l'Annexe V de la *Loi sur la taxe d'accise*?

¹[1968] C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221.

¹[1968] C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221.

The dispute arises under the *Excise Tax Act* and concerns the rate of sales tax payable under that Act upon certain transformers purchased and used by the appellant. The issue turns upon whether or not the transformers are "machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods" within the meaning of para. (a) of Schedule V of the said Act. If they are, then they are subject to the lower rate of tax imposed by s. 32(3) rather than the higher rate imposed generally upon goods by s. 30(1).

It is common ground that "electricity" falls within the meaning of the word "goods" in the relevant provisions of the *Excise Tax Act* and that the appellant is a "manufacturer or producer of goods" for the purposes of the same provisions.

The function of the transformers in question is described by the Tariff Board in its declaration, as follows:

The applicant's principal business is the manufacture or production and the sale of electricity to municipalities, industries and individuals. The electricity sold to the customers is measured, by an appropriate meter, in kilowatt hours; for lighting and ordinary appliances, the electricity is generally sold to customers at 120-240 volts, though many customers, particularly municipalities and industries, may purchase electricity at considerably higher voltages.

The evidence reveals that, at its generating stations, the applicant produces electricity from a source of energy that is not electricity, for example water power or thermal energy; the electrical power generated at these stations is usually generated at a voltage considerably higher than that used by the applicant's household customers and lower than that used by some of its other customers; for purposes of transmission over distances, the voltage of the electric power delivered by the generator is almost invariably transformed to a much higher voltage; at this very high voltage electric power is generally not of use to the great majority of the applicant's customers; consequently, it is usually transformed to a lower voltage, frequently at one or more substations, and, in any event, at some point in the system in the proximity of the consuming customer,

La contestation vient de l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* et a trait au taux de la taxe de vente applicable en vertu de la Loi à certains transformateurs que l'appelante a achetés et emploie. La question est de savoir si les transformateurs sont des «machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises», aux termes du par. (a) de l'annexe V de la Loi. S'ils le sont, ils sont assujettis au taux moins élevé de la taxe prévu à l'art. 32(3) plutôt qu'au taux plus élevé prévu à l'art. 30(1).

C'est un fait admis que l'«électricité» est une «marchandise» au sens de ce mot dans les dispositions applicables de la *Loi sur la taxe d'accise* et que l'appelante est un «fabricant ou producteur de marchandises» aux fins des mêmes dispositions.

La Commission du tarif, dans sa déclaration, décrit le rôle des transformateurs dont il est question ici, comme suit:

[TRADUCTION] La requérante s'occupe principalement de la production ou de la fabrication et de la vente de l'électricité aux municipalités, aux industries et aux particuliers. L'électricité qu'elle vend à ses clients est mesurée au moyen d'un compteur approprié, en kilowatt heures; elle leur vend généralement de l'électricité destinée aux accessoires d'éclairage et aux accessoires ordinaires de 120 à 240 volts, bien que de nombreux clients, en particulier les municipalités et les industries, achètent parfois de l'électricité à des tensions bien supérieures.

Les témoignages révèlent que, aux stations génératrices, la requérante produit l'électricité à partir d'une source d'énergie qui n'est pas de l'électricité, par exemple à partir de la force hydraulique ou de l'énergie thermique. A ces stations où l'on produit généralement de l'énergie électrique dont la tension est sensiblement plus élevée que celle qu'emploient les clients de la requérante et inférieure à celle qu'emploient certains autres clients, on transforme presque toujours en une tension supérieure l'énergie électrique produite par le générateur; lorsqu'elle atteint une tension très élevée, l'énergie électrique n'est généralement pas utile à la grande majorité des clients de la requérante; en conséquence, la requérante en diminue la tension souvent à une ou à plusieurs sous-stations, mais, de toute façon, à un certain endroit le long du réseau, à proximité

¹[1968] C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221.

¹[1968] C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221.

to the voltage normally purchased by him. Though this is the pattern for the greatest number of consumers, there are certain customers who require high voltages, for their purposes the electricity may be transformed to higher instead of lower voltages or, in very exceptional cases, there could be direct transmission from a generating station to such customers without any transformation.

The transformation of voltage, upwards or downwards, is performed by a device known as a transformer.

The appellant took the position that transformers used by it for the purposes described in that portion of the declaration of the Tariff Board, which I have quoted, are so used "directly in the manufacture or production of goods" and requested a ruling that the transformers in question were subject to the lower rate of tax imposed by s. 32(3) of the *Excise Tax Act*.

The appellant's request was rejected by the Deputy Minister on the following grounds:

When the electricity leaves the generating station and enters the distribution system, the production process has ceased and, in our view, machinery and apparatus used beyond this point does not qualify as production machinery or apparatus. All transformers and ancillary equipment used beyond the generating station for transforming the electricity to voltage levels required by customers is subject to sales tax at the rate of 12%.

Pursuant to the provisions of s. 57 of the said Act, an appeal was taken by appellant to the Tariff Board, requesting the Board to make a declaration as to the tax which was payable on the said transformers.

Evidence concerning the business of the appellant, the nature of electricity, the purpose and function of the transformers and other relevant matters was heard by the Tariff Board which, in its declaration, made certain findings, amongst them the following:

From the evidence it appears that the current in the primary coil of a transformer is electrically insulated from the core of the transformer and from the secondary winding of the transformer. By electromagnetic induction, initiated by the electrical energy of the primary alternating current, a new and sepa-

du client qui en fait la consommation, au voltage auquel il l'achète ordinairement. La plupart des consommateurs achètent ce genre d'électricité, mais, en revanche, d'autres clients ont besoin de l'électricité à haute tension; à leur intention, la requérante peut en accroître la tension plutôt que la diminuer ou, dans des cas exceptionnels, elle peut la transmettre, sans lui faire subir aucune transformation, directement à ses clients.

La hausse et la baisse de la tension s'effectuent par un appareil désigné sous le nom de transformateur.

L'appelante a maintenu que les transformateurs qu'elle emploie pour les fins décrites dans cette partie de la déclaration de la Commission du tarif que j'ai citée sont utilisés «directement dans la fabrication ou la production de marchandises», et a demandé une décision à l'effet qu'ils soient assujettis au taux moins élevé de la taxe prévu par l'art. 32(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Le sous-ministre a rejeté la demande de l'appelante, en s'appuyant sur le motif suivant:

[TRADUCTION] Quand l'électricité quitte la station génératrice et entre dans le réseau de distribution, le procédé de production est terminé et, à notre avis, les machines et appareils utilisés au delà de ce stade n'entrent pas dans la catégorie des machines et appareils de production. Tous les transformateurs et leurs accessoires utilisés ailleurs qu'à la station génératrice pour amener l'électricité à la tension requise par les clients sont assujettis à la taxe de vente au taux de 12 p. 100.

Se prévalant des dispositions de l'art. 57 de ladite Loi, l'appelante a interjeté appel à la Commission du tarif pour obtenir que la Commission émette une déclaration concernant le taux de la taxe de vente applicable auxdits transformateurs.

La Commission du tarif a entendu la preuve, qui traitait du commerce de l'appelante, de la nature de l'électricité, du rôle et du but des transformateurs et d'autres questions pertinentes. Dans sa déclaration, la Commission en arrive, entre autres, aux conclusions suivantes:

[TRADUCTION] Il ressort des éléments de preuve que le courant dans l'enroulement primaire d'un transformateur est isolé électriquement du noyau du transformateur et de l'enroulement secondaire du transformateur. Par induction électromagnétique, provoquée par l'énergie électrique du courant alterna-

rate alternating current is produced in the secondary winding of a transformer. The current in the secondary circuit usually differs, not in the number of watts or of cycles, but in the number of volts and of amperes. However the operation of a transformer is no mere transmission in the sense of causing the primary current to pass, go or be conveyed or conducted from the primary circuit to the secondary circuit.

* * *

The electrical energy produced by the applicant is not a commodity which is ordinarily used by or sold to its customers until it has been transformed; it exists, prior to such transformation, in a form which is not generally marketable because it is unsuited for the use of most customers.

* * *

Because it is the transformation in issue that turns the electrical energy into a form that can be used by the customer, this transformation must be considered to be part of the manufacture and production of electricity. Because the transformation of voltage is done exclusively in the transformers and by the transformers, they are apparatus sold to or imported by the applicant for use by it directly in the manufacture or production of goods.

The principal contention of the respondent before the Tariff Board, the Exchequer Court and this Court was that the words "manufacture or production", when applied to a commodity such as electricity, must be construed to mean manufacture or production in the sense of "generation". That contention was rejected by the Tariff Board, but was accepted by the learned President of the Exchequer Court.

As Duff C.J. stated in *The King v. Vandeweghe Limited*²: "The words 'manufacture' and 'production' are not words of any precise meaning and, consequently, we must look to the context for the purpose of ascertaining their meaning and application in the provisions we have to construe." Nevertheless, taking these words in their natural and ordinary sense, there is nothing in the *Excise Tax Act* which would compel such a restrictive meaning as that contended for by the respondent.

tif primaire, un nouveau courant alternatif distinct se produit dans l'enroulement secondaire d'un transformateur. Le courant dans le circuit secondaire diffère ordinairement, non dans le nombre de watts ou de périodes, mais dans le nombre de volts et d'amperes. Toutefois, la fonction du transformateur ne consiste pas seulement à transmettre le courant primaire, au sens de le faire passer, se déplacer, ou encore permettre son transport ou son acheminement du circuit primaire au circuit secondaire.

L'énergie électrique que la requérante produit n'est pas une denrée qu'elle vend à ses clients ou que ceux-ci utilisent ordinairement à moins qu'elle n'ait au préalable subi une transformation; antérieurement à une telle transformation, elle existe sous une forme qui généralement n'est pas vendable parce qu'elle est impropre à l'usage de la plupart de ses clients.

Étant donné que c'est grâce au procédé de transformation en question que l'énergie électrique devient utilisable par le client, il faut considérer que cette transformation fait partie intégrante du procédé de fabrication ou de production de l'électricité. La transformation de la tension s'effectue exclusivement dans les transformateurs et par les transformateurs, appareils vendus à la requérante ou importés par elle et destinés à être utilisés par elle directement à la fabrication ou la production de marchandises.

La principale prétention de l'intimé devant la Commission du tarif, la Cour de l'Échiquier et cette Cour c'est que les mots «fabrication ou production» lorsqu'ils s'appliquent à une marchandise telle que l'électricité doivent s'interpréter comme voulant dire fabrication ou production dans le sens de l'anglais «generation», c'est-à-dire production d'électricité dans une génératrice. La Commission du tarif a rejeté cette affirmation mais le savant Président de la Cour de l'Échiquier l'a acceptée.

Comme l'a déclaré le Juge en chef Duff, dans l'affaire *The King c. Vandeweghe Limited*²: le mot «production», tout comme «fabrication» n'a pas un sens très précis, par conséquent, il faut examiner le contexte pour en fixer la portée dans les dispositions que nous devons interpréter. Néanmoins, si l'on prend ces mots dans leur sens normal et ordinaire, il n'y a rien dans la *Loi sur la taxe d'accise* qui oblige à leur donner un sens aussi restreint que le voudrait l'intimé. De plus,

² [1934] S.C.R. 244 at 248, [1934] 3 D.L.R. 57.

² [1934] R.C.S. 244 à 248, [1934] 3 D.L.R. 57.

Moreover such a meaning would be contrary to evidence which was accepted by the Board. In my opinion the Board correctly construed para. (a) of Schedule V of the *Excise Tax Act*, and did not misdirect itself as to the law.

The Board found as a fact that the transformers in issue in this appeal are "apparatus sold to or imported by the appellant for use by it directly in the manufacture of goods". There was ample evidence to support that finding and, under the provisions of s. 57 of the *Excise Tax Act*, it is not subject to judicial review.

I would allow the appeal, set aside the order of the Exchequer Court and restore the declaration of the Tariff Board. The appellant is entitled to its costs throughout.

PIGEON J. (*dissenting*)—Under the *Excise Tax Act*, sales tax was, until March 31, 1968, payable at a reduced rate on items listed in Schedule V. Paragraph (a) of that schedule reads as follows:

(a) machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods.

Appellant contends that the transformers it uses in connection with the production and distribution of electricity are apparatus used "directly in the manufacture or production of goods" within the meaning of that provision. The Tariff Board agreed with that contention. On appeal, the President of the Exchequer Court³ set aside that declaration as ill-founded in law, hence this appeal.

It is conceded that electricity is "goods" within the meaning of the Act in question because it is listed in para. 3, Part VI, Schedule III in which goods exempt from sales tax are enumerated. The whole question to be determined is therefore whether transformers should be considered as used in the "production" of electricity. It is not suggested that the word "manufacture" is applicable.

leur donner un tel sens serait contraire à la preuve qu'a acceptée la Commission. A mon avis, la Commission a correctement interprété le par. (a) de l'annexe V de la *Loi sur la taxe d'accise* et elle n'a pas fait d'erreur de droit.

La Commission a jugé que les transformateurs qui font l'objet du litige dans le présent appel sont bien en fait «des machines et des appareils vendus à l'appelante ou importés par elle et destinés à être utilisés par elle pour la fabrication de marchandises». La preuve justifiait amplement cette conclusion et, d'après les dispositions de l'art. 57 de la *Loi sur la taxe d'accise*, cette dernière n'est pas sujette à révision par les tribunaux.

J'accueillerais l'appel, j'annulerais l'ordonnance de la Cour de l'Échiquier et je rétablirais la déclaration de la Commission du tarif. L'appelante a droit aux dépens, dans toutes les Cours.

LE JUGE PIGEON (*dissentant*)—En vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* la taxe de vente était, jusqu'au 31 mars 1968, payable à un taux réduit sur les articles énumérés à l'Annexe V. Le par. (a) de cette annexe se lit comme suit:

(a) les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises.

L'appelante soutient que les transformateurs qu'elle utilise dans son entreprise de production et de distribution d'énergie électrique sont des appareils utilisés «directement dans la fabrication ou la production de marchandises» au sens de cette disposition. La Commission du tarif lui a donné raison. Sur appel, le Président de la Cour de l'Échiquier³ a infirmé cette déclaration la considérant comme erronée en droit, de là le pourvoi.

Il est admis que l'électricité est une marchandise au sens de la loi dont il s'agit car elle est mentionnée au par. 3 de la Partie VI de l'Annexe III où l'on énumère les marchandises exemptées de la taxe de vente. Toute la question est donc de savoir si les transformateurs doivent être considérés comme utilisés dans la «production» de l'électricité. En effet, le mot «fabrication» ne peut pas facilement y être appliqué.

³ [1968] C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221.

³ [1968] C.T.C. 329, 68 D.T.C. 5221.

As Duff C.J. pointed out in *The King v. Vandeweghe Ltd.*⁴, the words "produced" and "manufactured" are not words of any very precise meaning and, consequently, we must look to the context for the purpose of ascertaining their meaning. In this case, it seems to me, the context clearly shows that Parliament has established a distinction based on the main categories of economic activities generally recognized. A reduced rate of sales tax or a complete exemption (depending on the date), has been provided for apparatus used *directly* in the production of goods, but this privilege does not extend to what is used in transportation or distribution. Paragraph (d) of Schedule V mentions equipment "for use . . . in carrying refuse or waste from machinery and apparatus" used in the manufacture or production of goods. This clearly indicates that, generally speaking, transportation equipment is not within the exemption. Similarly, in para. (e), trucks used exclusively off-highway at mines and quarries are mentioned, and in para. (f), internal combustion tractors for use in the operation of logging such operation to include only the removal of the log from the stump to a regular carrier.

Counsel for appellant relies essentially on the fact that in a transformer the coils carrying the electricity are insulated from each other so that the electric current coming out of it is not the same current that entered it. The alternating current coming out of a transformer is ordinarily of a voltage different from that of the current entering it and it is contended that this transformation gives to the commodity the form in which it is delivered to the customer. A witness went so far as to assert that technically or scientifically it could be said that a transformer "produces" electricity. Perhaps that could be said, but the fact is that it is never said and the reason it is not said is that, in usual language, the operation is considered from an economic standpoint and what is called "production of electricity" is only production of electrical energy from another source of energy.

Uncontradicted evidence shows that in usual language a transformer is never designated as an apparatus used in the production of electricity, but

Comme le juge en chef Duff l'a fait observer dans *The King c. Vandeweghe Ltd.*⁴ le mot «production», tout comme «fabrication», n'a pas un sens très précis, par conséquent, il faut examiner le contexte pour en fixer la portée. Ici, le contexte indique nettement à mon avis que le Parlement a établi une distinction fondée sur les principales catégories d'activité économique généralement reconnues. Un taux réduit de taxe de vente ou une exemption complète suivant l'époque, a été prévu pour les appareils utilisés *directement* dans la production de marchandises, mais cette faveur ne s'applique pas à ce qui est utilisé dans le transport ou la distribution. Le par. (d) de l'Annexe V mentionne le matériel «devant servir au transport des déchets ou des rebuts des machines et appareils» utilisés dans la fabrication ou production ce qui indique bien que, de façon générale, le matériel de transport n'est pas visé. Au par. (e), on mentionne de même les camions servant exclusivement aux mines et aux carrières hors des grandes routes, et au par. (f), les tracteurs à combustion interne servant aux exploitations forestières mais seulement pour le transport des billes de la souche à un moyen de transport régulier.

L'appelante a essentiellement fondé son argumentation sur le fait que dans un transformateur les enroulements où circule l'électricité sont isolés l'un de l'autre de telle sorte que le courant électrique qui en sort n'est pas celui qui y pénètre. Le courant alternatif que l'appareil livre est ordinairement à un voltage différent de celui qui y pénètre et on affirme que cette transformation donne à la marchandise la forme sous laquelle elle est livrée à l'usager. Un témoin a été jusqu'à déclarer que techniquement ou scientifiquement on pouvait dire qu'un transformateur «produit» de l'électricité. On pourrait peut-être le dire mais le fait est qu'on ne le dit pas et si on ne le dit pas c'est parce que dans le langage courant l'opération est considérée sous l'aspect économique et ce que l'on appelle «production d'électricité» c'est uniquement la production d'énergie électrique en partant d'une autre forme d'énergie.

La preuve a démontré sans aucune contradiction que dans le langage courant on ne désigne jamais un transformateur comme un appareil

⁴ [1934] S.C.R. 244, [1934] 3 D.L.R. 57.

⁴ [1934] R.C.S. 244, [1934] 3 D.L.R. 57.

as an apparatus used in its transmission or distribution. It is true that, due to its special nature, electrical energy cannot ordinarily be transported and distributed without being transformed up and down and this is done by producing, through induction in transformers, a new current. However, because electricity is generated in the form of alternating current precisely to facilitate such transformations, such changes in voltage are not considered as part of the operation "production of electricity" but they are looked upon as an essential step in the transmission and distribution. This is how the expression "production of electricity" is understood in common parlance.

Such is the criterion by which the Tariff Board should have been governed in its declaration. To construe and apply the law, it did not have to consider how the use of transformers is to be viewed from a scientific or technical standpoint. It had to ascertain how that use is considered and described in usual language. Under a well established rule of construction, laws must not be construed by reference to scientific or technical theories, but according to the usual meaning of the words (*Continental Soya Co. Ltd. v. J. R. Short Milling Co. (Canada) Ltd.*⁵; *Laboratoire Pentagone Limitée v. Parke Davis & Co.*⁶).

In my opinion, the Board erred in law in construing and applying para. (a) of Schedule V of the *Excise Tax Act* otherwise than by reference to the usual meaning of the word "production" as applied to electricity and in giving precedence over common usage to the scientist's or technician's view of the use of transformers. The common view expressed in the usual language should have prevailed.

In order to give effect to the intention of Parliament to limit the exemption in question to things used in the production of goods as opposed to things used in their transportation or distribution, account must be taken of the distinction

servant à la production de l'électricité mais bien comme un appareil servant à son transport ou à sa distribution. Il est vrai que par suite de sa nature spéciale, l'énergie électrique doit généralement, pour son transport et sa distribution être transformée et retransformée et que cela se fait en produisant par induction dans des transformateurs un nouveau courant. Cependant, comme l'électricité est produite sous forme de courant alternatif précisément pour permettre cette transformation et retransformation, on ne considère pas ces changements de voltage comme une partie de l'opération «production d'énergie électrique» mais comme un élément essentiel de son transport et de sa distribution. C'est ainsi que dans le vocabulaire usuel on entend l'expression «production d'électricité».

C'est là le critère qui devait guider la Commission du tarif dans sa décision. Pour interpréter et appliquer la loi, elle ne devait pas rechercher comment on pouvait, d'un point de vue scientifique ou technique, envisager la fonction des transformateurs. Elle devait se demander comment cette fonction est considérée et décrite dans le langage courant. Il est bien établi que ce n'est pas en regard de la théorie scientifique ou technique qu'il faut interpréter les lois. On doit, au contraire, s'en tenir au sens usuel des mots (*Continental Soya Co. Ltd. c. J. R. Short Milling Co. (Canada) Ltd.*⁵; *Laboratoire Pentagone Limitée c. Parke Davis & Co.*⁶).

A mon avis, la Commission a commis une erreur de droit en interprétant et appliquant le texte du par. (a) de l'Annexe V de la *Loi sur la taxe d'accise* autrement que d'après le sens usuel du mot «production» appliqué à l'électricité et en faisant prévaloir contre le sens usuel la manière de voir d'un savant ou d'un technicien sur la fonction des transformateurs alors que c'est la manière de voir populaire exprimée dans le langage courant qu'il fallait suivre.

Pour donner effet à l'intention du Parlement de limiter l'exemption dont il s'agit à ce qui sert à la production de marchandises par opposition à ce qui sert à leur transport ou distribution, il fallait s'en tenir à la distinction faite partout entre

⁵ [1942] S.C.R. 187, [1942] 2 D.L.R. 114, 2 C.P.R. 1.

⁶ [1968] S.C.R. 307, 37 Fox Pat. C. 186, 69 D.L.R. (2d) 267.

⁵ [1942] R.C.S. 187, [1942] 2 D.L.R. 114, 2 C.P.R. 1.

⁶ [1968] R.C.S. 307, 37 Fox Pat. C. 186, 69 D.L.R. (2d) 267.

made everywhere between the production of electricity that is effected only in power-houses and its transmission and distribution that are effected through a network of transformers connected by cables.

I am not overlooking the cases in which it was held that giving a commodity the form required to make it acceptable to the customer is an essential part of production irrespective of the extent of such transformation (*The Queen v. York Marble Tile and Terrazzo Ltd.*⁷). This principle cannot be applied beyond what is understood to be production of goods in the usual meaning of the term. In all the cases where this principle was applied, be it to marble, furs, watches or anything else, there always was "production" of an article of trade in the usual sense. This is what is lacking in the instant case.

I must add that, even from a technical or scientific point of view, it seems to me that the President of the Exchequer Court correctly found that the Tariff Board was in error. Indeed, I incline to think that he is right in saying that in Schedule V of the *Excise Tax Act* "electricity" means "electrical energy" because what the appellant sells is measured in kilowatt-hours, a unit of energy. Therefore, it is the electrical energy that is sold and delivered, not the current whereby it is transmitted. However, I am not sure that this aspect of the question is a point of law. On the other hand, it seems obvious to me that the meaning to be given to the provision to be applied in this case is exclusively a question of law (*Canadian Lift Truck v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*⁸).

I would dismiss the appeal with costs.

Appeal allowed with costs, PIGEON J. dissenting.

Solicitors for the appellant: Herridge, Tolmie, Gray, Coyne & Blair, Ottawa.

Solicitor for the respondent: D. S. Maxwell, Ottawa.

⁷ [1968] S.C.R. 140, [1968] C.T.C. 44, 68 D.T.C. 5001, 65 D.L.R. (2d) 449.

⁸ (1956), 1 D.L.R. (2d) 497.

la production d'électricité qui a lieu uniquement dans les centrales d'énergie et le transport et la distribution qui se font par un réseau formé de transformateurs reliés par des câbles.

Je n'oublie pas que d'après plusieurs décisions le fait de donner à une marchandise la forme requise pour la rendre acceptable à l'usager est considéré comme une partie essentielle de la production sans égard à l'importance de la transformation (*La Reine c. York Marble Tile & Terrazzo Ltd.*⁷). Ce principe ne doit pas être appliqué à autre chose que ce qui constitue dans l'acceptation courante du langage une opération de production de marchandises. Dans toutes les causes où on l'a appliqué, que ce soit à des pièces de marbre, à des fourrures, à des montres ou à autre chose, il y avait toujours au sens usuel «production» d'un article de commerce. C'est là ce qui fait défaut dans le cas présent.

Je dois ajouter que même sous l'aspect technique ou scientifique, le Président de la Cour de l'Échiquier me paraît avoir à bon droit conclu que la Commission du tarif avait fait erreur. En effet, je pense qu'il a raison de dire qu'au sens de l'Annexe V de la *Loi sur la taxe d'accise* «électricité» veut dire «énergie électrique» car ce que l'appelante vend se mesure en kilowatt-heures, une unité d'énergie. C'est donc l'énergie électrique qui est vendue et livrée et non pas le courant qui la véhicule. Cependant, je ne suis pas sûr que cet aspect de la question soit un problème de droit. Au contraire, il me paraît évident que le sens à donner à la disposition qu'il s'agit d'appliquer dans le cas présent est bien exclusivement une question de droit (*Canadian Lift Truck c. Le Sous-Ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*⁸).

Je rejeterais l'appel avec dépens.

Appel accueilli, LE JUGE PIGEON étant dissident.

Procureurs de l'appellant: Herridge, Tolmie, Gray, Coyne & Blair, Ottawa.

Procureur de l'intimé: D. S. Maxwell, Ottawa.

⁷ [1968] R.C.S. 140, [1968] C.T.C. 44, 68 D.T.C. 5001, 65 D.L.R. (2d) 449.

⁸ (1956), 1 D.L.R. (2d) 497.