

2001 FCA 146  
A-172-00

2001 CAF 146  
A-172-00

**British Columbia Ferry Corporation and Chevron Canada Limited** (*Appellants*)

**British Columbia Ferry Corporation et Chevron Canada Limited** (*appelantes*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen in Right of Canada represented by the Minister of National Revenue and the said Minister of Finance** (*Respondent*)

**Sa Majesté la Reine du chef du Canada, représentée par le ministre du Revenu national et le ministre des Finances** (*intimée*)

A-173-00

A-173-00

**Shell Canada Products Limited** (*Appellant*)

**Produits Shell Canada Limitée** (*appelante*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen in Right of Canada represented by the Minister of National Revenue and the said Minister of Finance** (*Respondent*)

**Sa Majesté la Reine du chef du Canada, représentée par le ministre du Revenu national et le ministre des Finances** (*intimée*)

A-174-00

A-174-00

**British Columbia Ferry Corporation, Chevron Canada Limited, Imperial Oil Limited and Shell Canada Products Limited** (*Appellants*)

**British Columbia Ferry Corporation, Chevron Canada Limited, Compagnie pétrolière impériale Ltée et Produits Shell Canada Limitée** (*appelantes*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen in Right of Canada represented by the Minister of National Revenue and the said Minister of Finance** (*Respondent*)

**Sa Majesté la Reine du chef du Canada, représentée par le ministre du Revenu national et le ministre des Finances** (*intimée*)

A-175-00

A-175-00

**Imperial Oil Limited** (*Appellant*)

**Compagnie pétrolière impériale Ltée** (*appelante*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen in Right of Canada represented by the Minister of National Revenue and the said Minister of Finance** (*Respondent*)

**Sa Majesté la Reine du chef du Canada, représentée par le ministre du Revenu national et le ministre des Finances** (*intimée*)

**INDEXED AS: BRITISH COLUMBIA FERRY CORP. v. M.N.R. (C.A.)**

**RÉPERTORIÉ: BRITISH COLUMBIA FERRY CORP. c. M.R.N. (C.A.)**

Court of Appeal, Strayer, Linden and Sexton, J.J.A.—Vancouver, March 15; Ottawa, May 10, 2001.

Cour d'appel, juges Strayer, Linden et Sexton, J.C.A.—Vancouver, 15 mars; Ottawa, 10 mai 2001.

*Customs and Excise — Excise Tax Act — Ships Stores Regulations — Tax refund re ships' stores — Diesel fuel*

*Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Règlement sur les provisions de bord — Remboursement de la*

supplied to Ferry Corporation vessels operating in salt water not exempt from tax — However, Regulations invalid as inconsistent with purpose of statute — Delayed declaration of invalidity to enable Governor in Council to devise legally defensible scheme.

*Construction of statutes — Ships Stores Regulations adopted pursuant to Excise Tax Act, defining “ships’ stores” for purposes of tax refund — Regulations ultra vires Excise Tax Act — Regulations inconsistent with rationale ships’ stores exemption intended to encourage vessels to fit out in Canadian ports — Although Court entitled to save Regulations by adopting principles developed by S.C.C. in Schachter, a Charter case, resorting to selective nullification or “reading in” simple exemptions, Court unable to do so herein as lacking sufficient knowledge of shipping industry to design scheme for accurately implementing intention of Parliament — Delayed declaration of invalidity allowing Governor in Council time to take corrective action.*

*Restitution — Unjust enrichment — Even if Ships Stores Regulations invalid during period appellants paid tax on diesel fuel, they cannot recover on basis of restitution for unjust enrichment as Excise Tax Act, s. 71 so comprehensive as to preclude equitable remedy.*

The British Columbia Ferry Corporation bought diesel fuel from the appellant fuel companies. The latter paid taxes to the federal Government and passed them on to the Ferry Corporation. The law would have permitted them to claim a refund of such taxes as were paid on fuel sold by them for use as “ships’ stores” (exempt from tax), if they met the requirements of the regulations defining “ships’ stores”. The issue here was the applicability and validity of the regulations (*Ships Stores Regulations*) defining “ships’ stores”.

The vessels of the Ferry Corporation operate in salt water between ports on the British Columbia mainland and other ports within British Columbia, mainly on Vancouver Island or the Queen Charlotte Islands. They do not travel to any American port.

*taxe à l’égard des provisions de bord — Le combustible diesel fourni aux navires de la Ferry Corporation naviguant en eaux salées n’est pas exonéré de la taxe — Cependant, le Règlement est invalide parce qu’il est incompatible avec l’objet de la Loi — Suspension de l’effet d’une déclaration d’invalidité du Règlement afin de permettre au gouverneur en conseil de concevoir un régime qui est légalement défendable.*

*Interprétation des lois — Définition, dans le Règlement sur les provisions de bord pris en application de la Loi sur la taxe d’accise, des «provisions de bord» aux fins du remboursement de la taxe — Le Règlement pris en application de la Loi sur la taxe d’accise n’est pas autorisé par celle-ci — Le Règlement est incompatible avec le fondement de l’exemption au titre des provisions de bord, soit encourager les navires à s’approvisionner dans les ports canadiens — Même si la Cour avait le droit de sauvegarder le Règlement en adoptant les principes que la C.S.C. a élaborés dans l’arrêt Schachter, qui est une affaire concernant la Charte, c’est-à-dire en annulant certaines parties du Règlement ou en interprétant de façon large certaines exemptions simples, elle ne pouvait le faire en l’espèce, car elle n’avait pas une connaissance suffisante de l’industrie du transport maritime pour concevoir un système permettant de mettre en œuvre de façon précise l’intention du Parlement — Suspension de l’effet d’une déclaration d’invalidité afin de donner au gouverneur en conseil le temps de prendre des mesures correctives.*

*Restitution — Enrichissement sans cause — Même si le Règlement sur les provisions de bord était invalide pendant la période au cours de laquelle les appelantes ont payé la taxe sur le combustible diesel, les appelantes ne peuvent réclamer le remboursement de ces montants en invoquant la restitution par suite de l’enrichissement sans cause, parce que l’art. 71 de la Loi sur la taxe d’accise est suffisamment exhaustif pour empêcher l’octroi d’une réparation reconnue en equity.*

Les sociétés appelantes étaient les fournisseurs de combustible diesel de la British Columbia Ferry Corporation et ont refilé à celle-ci les taxes qu’elles ont payées au gouvernement fédéral. Elles auraient été autorisées en droit à réclamer un remboursement des taxes payées sur le combustible qu’elles ont vendu et qui était destiné à être utilisé à titre de «provisions de bord» (exonérées de la taxe), si elles respectaient les exigences énoncées au Règlement définissant l’expression «provisions de bord». Le présent litige porte sur l’applicabilité et sur la validité du règlement (*Règlement sur les provisions de bord*) définissant l’expression «provisions de bord».

Les navires de la Ferry Corporation voyagent entre les ports de la partie continentale de la Colombie-Britannique et d’autres ports de cette même province, principalement à l’île de Vancouver ou aux îles de la Reine-Charlotte. Aucun des navires ne voyage vers un port américain.

The Ferry Corporation asked its suppliers of diesel fuel to submit applications for refunds and drawbacks under the *Excise Tax Act* in respect of taxes paid during the period of September 1, 1990 to July 31, 1996. When the Crown refused to refund the taxes, the appellants brought four actions in the Trial Division of the Federal Court seeking various declarations as to the meaning and validity of the Regulations and a declaration and a judgment for repayment of the taxes based on unjust enrichment. The Trial Division dismissed the actions on the ground that the regulations excluded the diesel fuel in question from the definition of “ships’ stores” and they were thus not exempted from taxation. It was also held that the regulations were valid and there were no basis for setting aside the Minister’s determination. The claim to recovery for unjust enrichment was dismissed as precluded by the *Excise Tax Act* and as, in any event, it would not apply herein since the taxes were lawfully collected. These were appeals from that decision.

*Held*, the appeals should be allowed in part.

By the terms of the successive *Ships Stores Regulations*, made jointly under the authority of the *Excise Tax Act* and the *Customs Act*, the fuel used on the Ferry Corporation’s vessels, given the routes they plied, was not exempt from taxation under the *Excise Tax Act* (the exemption applied to fuel used by a ship engaged in trade between ports on the “inland waters” of Canada or fuel used by an “inland waters ship”; fuel used by vessels travelling in salt water within Canada was clearly excluded).

Since the appellants questioned the validity of the Regulations, it had to be determined whether they conformed with the purposes of the enabling statute and the scope of the authority given by Parliament for the making of the delegated legislation: *Alaska Trainship Corporation et al. v. Pacific Pilotage Authority*, [1981] 1 S.C.R. 261. To do this the Court should try to ascertain a purpose in this regulation-making power which could be determinative of the validity of the Regulations. There was no purpose clause in the *Excise Tax Act* to assist the Court in determining Parliament’s intention. The only rationale for the Regulations was a comment made by the Minister of Customs and Excise in Parliament in 1926, who explained that the exemption for ships’ stores was intended “to encourage vessels to fit out in Canadian ports” (rather than in a foreign port). However, the Regulations did not seem to conform to that rationale. Rather, they appeared designed to give a fiscal preference to certain areas of the country compared to

La Ferry Corporation a demandé à ses fournisseurs de combustible diesel de présenter des demandes de remboursements et de *drawbacks* en application de la *Loi sur la taxe d’accise* à l’égard des taxes payées au cours de la période allant du 1<sup>er</sup> septembre 1990 au 31 juillet 1996. Sa Majesté ayant refusé de rembourser les taxes en question, les appelantes ont intenté devant la Section de première instance de la Cour fédérale quatre actions visant à obtenir différentes déclarations au sujet du sens et de la validité du Règlement ainsi qu’une déclaration et un jugement portant remboursement des taxes en raison de l’enrichissement sans cause. La Section de première instance a rejeté les actions en question au motif qu’en vertu du Règlement, le combustible diesel était exclu de la définition de l’expression «provisions de bord» et n’était donc pas exonéré de la taxe. Elle a également statué que le Règlement était valable et qu’il n’existait aucun fondement justifiant l’annulation de la décision du ministre. La demande de remboursement fondée sur la notion de l’enrichissement sans cause a été rejetée parce que cette demande était impossible en vertu de la *Loi sur la taxe d’accise* et que, même si un droit de cette nature existait, il ne s’appliquerait pas en l’espèce, puisque les taxes ont été perçues légalement. Les appelantes interjetent appel de cette décision.

*Arrêt*: les appels doivent être accueillis en partie.

En raison des dispositions des différentes versions successives du Règlement sur les provisions de bord, qui a été pris en application à la fois de la *Loi sur la taxe d’accise* et de la *Loi sur les douanes*, le combustible ayant servi à bord des navires de la Ferry Corporation n’était pas exonéré de la taxe découlant de la *Loi sur la taxe d’accise*, eu égard aux itinéraires que ceux-ci suivaient (l’exemption s’appliquait au combustible utilisé à bord d’un navire voyageant entre les ports en eaux internes du Canada ou au combustible d’un «navire d’eaux internes»; le combustible utilisé par les navires voyageant en eaux salées à l’intérieur du Canada n’était manifestement pas exonéré).

Étant donné que les appelantes ont contesté la validité du Règlement, il importait de savoir si celui-ci était conforme à l’objet de la loi habilitante et à la portée du pouvoir que le Parlement a accordé pour l’adoption de la législation déléguée: *Alaska Trainship Corporation et autre c. Administration de pilotage du Pacifique*, [1981] 1 R.C.S. 261. À cette fin, la Cour devrait tenter de déterminer l’objet de ce pouvoir de réglementation, car cet objet pourrait être déterminant pour la validité du Règlement. La *Loi sur la taxe d’accise* ne renfermait aucune disposition de déclaration d’objet qui pourrait aider la Cour à déterminer l’intention du Parlement. Le seul fondement du Règlement était un commentaire que le ministre des Douanes et de l’Accise a formulé en 1926, lorsqu’il a expliqué que l’exemption au titre des provisions de bord avait pour but «d’encourager les navires à s’approvisionner dans les ports canadiens» (plutôt que dans un port étranger). Cependant, le texte du Règlement ne semble pas traduire cette justification, mais avoir

certain other areas. In excluding the plaintiffs from an exemption, the Regulations were invalid throughout the period in question.

The problem was what should be the consequence of this invalidity? The test of severability developed in pre-Charter cases involving the constitutional invalidity of portions of statutes could apply to regulations containing provisions not authorized by the enabling statute. Upon an application of the *Alaska Trainship* approach, the impugned portion should be found invalid and severable. The Court could not rewrite the regulations so as to grant retroactively a tax exemption. The legislative scheme herein was “under-inclusive” in conferring benefits. The criteria adopted in *Schachter* should be applied in this non-Charter area of *ultra vires* delegated legislation. In this case, there was no particular principle of equality mandated by the governing law, the *Excise Tax Act*, nor did the evidence establish that there was before the Court a class of needy appellants, isolated from the mainstream and historically disadvantaged. Lacking an extensive knowledge of the shipping industry, there was no practical way in which the Court could, through selective nullification of the Regulations and their adopted definitions, or by reading in some simple exemptions, design a scheme for accurately implementing the intention of the *Excise Tax Act*. In the circumstances, for the same rationale as prevailed in *Schachter*, the solution adopted was a delayed declaration of the invalidity of the *Ships Stores Regulations*. This would enable the Governor in Council to devise a legally defensible scheme.

Nor could the taxpayer succeed in claiming restitution for the tax collector’s unjust enrichment. Section 71 of the Act was so comprehensive as to preclude such equitable remedy: *Consumers Glass Co. Ltd. v. Canada*.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Canada Shipping Act*, R.S.C., 1985, c. S-9, s. 2 “inland voyage”, “inland waters of Canada”, “minor waters of Canada”.

*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], s. 15.

*Constitution Act, 1867*, 30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Sched-

pour objet d’accorder une préférence fiscale à certaines régions du pays plutôt qu’à d’autres. En excluant les demanderesse de la portée d’une exemption, le Règlement était nul tout au long de la période en question.

Le problème était le suivant: quelle serait la conséquence de cette invalidité? Les critères de divisibilité qui ont été élaborés dans les décisions rendues avant l’adoption de la Charte et qui mettaient en cause la validité constitutionnelle de certaines parties de lois pourraient s’appliquer aux règlements qui renferment des dispositions non autorisées par la loi habilitante. Selon une application de l’interprétation retenue dans l’arrêt *Alaska Trainship*, la partie attaquée d’un règlement devrait être jugée invalide et dissociable. La Cour ne pouvait rédiger à nouveau le Règlement de façon à accorder rétroactivement une exonération de la taxe. Il s’agit en l’espèce d’un régime législatif qui accorde des avantages «limitatifs». Les critères formulés dans l’arrêt *Schachter* devraient également s’appliquer dans ce domaine non constitutionnel de la législation déléguée *ultra vires*. Dans la présente affaire, aucun principe d’égalité n’était prescrit de façon explicite dans la loi habilitante, soit la *Loi sur la taxe d’accise*, et la preuve n’indiquait pas non plus que la Cour était en présence d’une catégorie de personnes indigentes qui sont isolées de l’ensemble de la société et historiquement défavorisées. En l’absence d’une connaissance approfondie de l’industrie du transport maritime, il n’y avait aucune façon pratique dont la Cour pouvait, en annulant certaines parties du Règlement et des définitions qui y sont adoptées ou en interprétant de façon large certaines exemptions simples, concevoir un régime dont il serait possible de dire qu’il met en œuvre avec précision l’esprit de la *Loi sur la taxe d’accise*. Dans les circonstances, pour les motifs adoptés dans l’arrêt *Schachter*, la meilleure solution semblerait résider dans une suspension de l’effet d’une déclaration d’invalidité du *Règlement sur les provisions de bord*. Cette solution permettrait au gouverneur en conseil de concevoir un régime qui est légalement défendable.

Les contribuables ne pouvaient non plus réclamer le remboursement de la taxe en invoquant la restitution par suite de l’enrichissement sans cause. L’article 71 de la *Loi sur la taxe d’accise* était suffisamment exhaustif pour empêcher l’octroi d’une réparation de cette nature: *Consumers Glass Co. Ltd. c. Canada*.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 15.

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

ule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5].  
*Customs Act*, R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 1, ss. 2 “inland waters”, 17, 164(1)(c).  
*Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 23(1) (as am. by S.C. 1993, c. 25, s. 55), 59(3.2) (as am. *idem*, s. 58), 68.17(1) (as am. *idem*, s. 61), 70(1) (as am. *idem*, s. 62), 71 (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34).  
*Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21, ss. 15(2), 16.  
*Pilotage Act*, S.C. 1970-71-72, c. 52.  
*Ships Stores Regulations*, SOR/86-878, s. 2 “inland waters ship” (as am. by SOR/88-425, s. 1; 93-153, s. 1).

*Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 15(2), 16.  
*Loi sur la marine marchande du Canada*, L.R.C. (1985), ch. S-9, art. 2 «voyage en eaux intérieures», «eaux internes du Canada», «eaux secondaires du Canada».  
*Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 23(1) (mod. par L.C. 1993, ch. 25, art. 55), 59(3.2) (mod., *idem*, art. 58), 68.17(1) (mod., *idem*, art. 61), 70(1) (mod., *idem*, art. 62), 71 (mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 34).  
*Loi sur le pilotage*, L.C. 1970-71-72, ch. 52.  
*Loi sur les douanes*, L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 2 «eaux internes», 17, 164(1)c).  
*Règlement sur les provisions de bord*, DORS/86-878, art. 2 «navire d'eaux internes» (mod. par DORS/88-425, art. 1; 93-153, art. 1).

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## APPLIED:

*Alaska Trainship Corporation et al. v. Pacific Pilotage Authority*, [1981] 1 S.C.R. 261; (1981), 120 D.L.R. (3d) 577; 35 N.R. 271; *Canada v. St. Lawrence Cruise Lines Inc.*, [1997] 3 F.C. 899; (1997), 148 D.L.R. (4th) 480; 215 N.R. 278 (C.A.); *Thorne's Hardware Ltd. et al. v. The Queen et al.*, [1983] 1 S.C.R. 106; (1983), 143 D.L.R. (3d) 577; 46 N.R. 91; *Pacific Pilotage Authority v. Alaska Trainship Corp.*, [1980] 2 F.C. 54; (1979), 104 D.L.R. (3d) 364; 28 N.R. 451 (C.A.); *Reference re Validity of Section 5(a) of the Dairy Industry Act*, [1949] S.C.R. 1; [1949] 1 D.L.R. 433; *Schachter v. Canada*, [1992] 2 S.C.R. 679; (1992), 93 D.L.R. (4th) 1; 92 CLLC 14,036; 10 C.R.R. (2d) 1; 139 N.R. 1; *Consumers Glass Co. Ltd. v. Canada* (1980), 107 N.R. 156 (F.C.A.); *Michelin Tires (Canada) Ltd. v. Canada* (1998), 158 F.T.R. 101 (F.C.T.D.); confd [2001] F.C.J. No. 707 (C.A.) (QL); *Federated Co-Operatives Ltd. v. Canada*, [2001] F.C.J. No. 315 (C.A.) (QL).

## DISTINGUISHED:

*Alberta, Attorney-General for v. Attorney-General for Canada*, [1947] A.C. 503 (P.C.).

## REFERRED TO:

*Reference re Ownership of the Bed of the Strait of Georgia and Related Areas*, [1984] 1 S.C.R. 388; (1984), 8 D.L.R. (4th) 161; [1984] 4 W.W.R. 289; 52 N.R. 335; *Vriend v. Alberta*, [1998] 1 S.C.R. 493; (1998), 212 A.R. 237; 156 D.L.R. (4th) 385; [1999] 5 W.W.R. 451; 67 Alta. L.R. (3d) 1; 224 N.R. 1; *M. v. H.*, [1999] 2 S.C.R. 3; (1999), 171 D.L.R. (4th) 577; 238 N.R. 179; 121 O.A.C. 1; 46 R.F.L. (4th) 32.

## JURISPRUDENCE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Alaska Trainship Corporation et autre c. Administration de pilotage du Pacifique*, [1981] 1 R.C.S. 261; (1981), 120 D.L.R. (3d) 577; 35 N.R. 271; *Canada c. St. Lawrence Cruise Lines Inc.*, [1997] 3 C.F. 899; (1997), 148 D.L.R. (4th) 480; 215 N.R. 278 (C.A.); *Thorne's Hardware Ltd. et autres c. La Reine et autre*, [1983] 1 R.C.S. 106; (1983), 143 D.L.R. (3d) 577; 46 N.R. 91; *Administration de pilotage du Pacifique c. Alaska Trainship Corp.*, [1980] 2 C.F. 54; (1979), 104 D.L.R. (3d) 364; 28 N.R. 451 (C.A.); *Reference re Validity of Section 5(a) of the Dairy Industry Act*, [1949] R.C.S. 1; [1949] 1 D.L.R. 433; *Schachter c. Canada*, [1992] 2 R.C.S. 679; (1992), 93 D.L.R. (4th) 1; 92 CLLC 14,036; 10 C.R.R. (2d) 1; 139 N.R. 1; *Consumers Glass Co. Ltd. c. Canada* (1980), 107 N.R. 156 (C.A.F.); *Michelin Tires (Canada) Ltd. c. Canada* (1998), 158 F.T.R. 101 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); conf. par [2001] A.C.F. n° 707 (C.A.) (QL); *Federated Co-Operatives Ltd. c. Canada*, [2001] A.C.F. n° 315 (C.A.) (QL).

## DISTINCTION FAITE D'AVEC:

*Alberta, Attorney-General for v. Attorney-General for Canada*, [1947] A.C. 503 (P.C.).

## DÉCISIONS CITÉES:

*Renvoi relatif à la propriété du lit du détroit de Géorgie et des régions avoisinantes*, [1984] 1 R.C.S. 388; (1984), 8 D.L.R. (4th) 161; [1984] 4 W.W.R. 289; 52 N.R. 335; *Vriend c. Alberta*, [1998] 1 R.C.S. 493; (1998), 212 A.R. 237; 156 D.L.R. (4th) 385; [1999] 5 W.W.R. 451; 67 Alta. L.R. (3d) 1; 224 N.R. 1; *M. c. H.*, [1999] 2 R.C.S. 3; (1999), 171 D.L.R. (4th) 577; 238 N.R. 179; 121 O.A.C. 1; 46 R.F.L. (4th) 32.

APPEALS from four judgments of the Trial Division (*British Columbia Ferry Corp. v. Canada (Minister of National Revenue — M.N.R.)* (2000), 183 F.T.R. 117 (F.C.T.D.)) dismissing claims brought by the plaintiffs for the recovery of excise taxes paid on diesel fuel used in the operation of the ships of British Columbia Ferry Corporation. Appeals allowed in part.

APPEARANCES:

*Edward C. Chiasson, Q.C.*, for appellants.  
*Christopher M. Rupa* for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

*Borden Ladner Gervais*, Vancouver, for appellants.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

STRAYER J.A.:

Introduction

[1] These are appeals from four judgments of the Trial Division [(2000), 183 F.T.R. 117 (F.C.T.D.)] dismissing claims brought by the plaintiffs for the recovery of excise taxes paid on diesel fuel used in the operation of the ships of British Columbia Ferry Corporation (the Ferry Corporation). They raise issues as to whether such fuel was exempted from those taxes and if so whether the appellants are entitled to recover such amounts as were paid.

Facts

[2] The appellant fuel companies were the suppliers of diesel fuel to the Ferry Corporation. They paid the taxes to the federal Government and passed them on to the Ferry Corporation. The law would have permitted them to claim a refund of such taxes as were paid on fuel sold by them for use as “ships’ stores”

APPELS de quatre jugements de la Section de première instance (*British Columbia Ferry Corp. c. Canada (Ministre du Revenu national — M.R.N.)* (2000), 183 F.T.R. 117 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.)) rejetant les demandes des demandereses en vue d’obtenir le remboursement des taxes d’accise versées sur le combustible diesel servant à l’exploitation des navires de la British Columbia Ferry Corporation. Appels accueillis en partie.

ONT COMPARU:

*Edward C. Chiasson, c.r.*, pour les appelantes.  
*Christopher M. Rupa* pour l’intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

*Borden Ladner Gervais*, Vancouver, pour les appelantes.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l’intimée.

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

LE JUGE STRAYER, J.C.A.:

Introduction

[1] Il s’agit d’appels interjetés à l’égard de quatre jugements dans lesquels la Section de première instance de la Cour fédérale [(2000), 183 F.T.R. 117 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.)] a rejeté les demandes des demandereses en vue d’obtenir le remboursement des taxes d’accise versées sur le combustible diesel servant à l’exploitation des navires de la British Columbia Ferry Corporation (la Ferry Corporation). Les appelantes soulèvent la question de savoir si ce combustible était exempté de ces taxes et, dans l’affirmative, si elles ont le droit de recouvrer les montants ainsi payés.

Les faits

[2] Les sociétés appelantes étaient les fournisseurs de combustible diesel de la Ferry Corporation et ont refilé à celle-ci les taxes qu’elles ont payées au gouvernement fédéral. Elles auraient été autorisées en droit à réclamer un remboursement des taxes payées sur le combustible qu’elles ont vendu et qui était

(exempt from tax) and any refunds obtained would then be passed on to the Ferry Corporation. In these cases the suppliers apparently have no other interest in the matter, as the ultimate taxpayer was the Ferry Corporation.

[3] The taxes themselves were made payable under subsection 23(1) [as am. by S.C. 1993, c. 25, s. 55] of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15 although similar taxes would have been payable under section 17 of the *Customs Act*, R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 1, were the fuel imported. It is agreed that the taxes in question here were paid under the *Excise Tax Act*. It appears to me, from the agreed statement of facts and the various statements of claim, that the taxes in dispute were paid no earlier than September 1, 1990 nor after July 31, 1996 and it is to the law applicable during that period of time that we must have regard.

[4] Subsections 68.17(1) [as am. by S.C. 1993, c. 25, s. 61] and 70(1) [as am. *idem*, s. 62] of the *Excise Tax Act* provide for the tax to be paid back by way of refund or “drawback” to the supplier or ultimate purchaser of goods supplied as “ships’ stores”. Subsection 59(3.2) [as am. *idem*, s. 58] of that Act is critical in defining the authority of the Governor in Council to make regulations defining “ships’ stores”. That subsection provides as follows:

59. . . .

(3.2) The Governor in Council may make regulations designating, for the purposes of sections 23, 68.17 and 70, certain classes of goods as ships’ stores for use on board a conveyance within such class of conveyances as may be prescribed in the regulations and limiting the quantity of such goods that may be so used. . . .

The *Customs Act* has similar provisions, and a regulation-making power to designate certain classes of goods as “ships’ stores” is provided in virtually identical terms in paragraph 164(1)(c) of that Act.

destiné à être utilisé à titre de «provisions de bord» (exonérées de la taxe), et tout remboursement obtenu serait ensuite remis à la Ferry Corporation. Les fournisseurs n’ont apparemment aucun autre intérêt dans l’affaire, parce que le contribuable final était la Ferry Corporation.

[3] Les taxes elles-mêmes étaient exigibles en vertu du paragraphe 23(1) [mod. par L.C. 1993, ch. 25, art. 55] de la *Loi sur la taxe d’accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, mais des taxes similaires auraient été exigibles en application de l’article 17 de la *Loi sur les douanes*, L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, si le combustible avait été importé. Il est convenu que les taxes en question dans les présents motifs ont été payées en application de la *Loi sur la taxe d’accise*. Il ressort également de l’exposé conjoint des faits et des différentes déclarations que les taxes en litige n’ont pas été payées avant le 1<sup>er</sup> septembre 1990 ni après le 31 juillet 1996, et ce sont donc les règles de droit qui s’appliquaient au cours de cette période que nous devons examiner.

[4] Les paragraphes 68.17(1) [mod. par L.C. 1993, ch. 25, art. 61] et 70(1) [mod., *idem*, art. 62] de la *Loi sur la taxe d’accise* prévoient que le montant de la taxe doit être remboursé au moyen d’un remboursement ou «drawback» au fournisseur ou à l’acheteur final de marchandises fournies à titre d’«approvisionnements de navire» ou de «provisions de bord». Le paragraphe 59(3.2) [mod., *idem*, art. 58] de cette Loi a une importance primordiale, puisqu’il permet au gouverneur en conseil de prendre des règlements définissant les «approvisionnements de navires». Voici le libellé de cette disposition:

59. [. . .]

(3.2) Le gouverneur en conseil peut, par règlement, désigner, pour l’application des articles 68.17 et 70, certaines catégories de marchandises comme des approvisionnements de navires devant servir à bord d’un moyen de transport d’une catégorie désignée par règlement et limiter la quantité des marchandises. [. . .]

La *Loi sur les douanes* comporte des dispositions similaires; plus précisément, l’alinéa 164(1)c) de cette Loi prévoit un pouvoir de réglementation presque identique en ce qui a trait à la désignation de certaines

[5] It is the applicability and validity of the regulations defining “ships’ stores” purportedly adopted under these statutory provisions, as such designations apply to the operations of the plaintiff Ferry Corporation, which are in issue here.

[6] It is common ground that the vessels of the Ferry Corporation operate between ports on the British Columbia mainland and other ports within British Columbia, mainly on Vancouver Island or the Queen Charlotte Islands. None of the vessels operate to the west of Vancouver Island or of the Queen Charlotte Islands, nor do they travel to any U.S. port. Their operations are conducted only in salt water. The Ferry Corporation is owned by the Government of British Columbia and its fares are set by order of that Government. It is agreed by the parties that the Ferry Corporation was operating in a deficit position during the period in question. (Agreed statement of facts, paragraph 9; Appeal Book, at page 89.)

[7] In October 1994, the Ferry Corporation learned of a 1993 Order in Council dealing with ships’ stores, which apparently led it to question the validity of past regulations. It asked its suppliers of diesel fuel to submit applications for refunds and drawbacks under the *Excise Tax Act* in respect of taxes paid during the period September 1, 1990 to July 31, 1996. (For particulars see Appeal Book, at pages 92-93). Such applications were made on the basis that the diesel fuel in question was within the definition of “ships’ stores” in the regulations made under the *Excise Tax Act* and therefore was exempted from tax.

[8] Upon the refusal of the respondents to refund these taxes, the appellants brought four actions in the Trial Division of the Federal Court. Three of these actions (T-2051-96, T-1359-97, T-1361-97) sought various declarations as to the meaning and validity of

catégories de marchandises à titre d’approvisionnements de navires ou de provisions de bord.

[5] Le présent litige porte sur l’applicabilité et sur la validité du règlement définissant l’expression «provisions de bord» qui aurait été pris en application de ces dispositions, étant donné que ces désignations s’appliquent aux activités de la demanderesse Ferry Corporation.

[6] Il est admis de part et d’autre que les navires de la Ferry Corporation voyagent entre les ports de la partie continentale de la Colombie-Britannique et d’autres ports de cette même province, principalement à l’île de Vancouver ou aux îles de la Reine-Charlotte. Aucun des navires n’opère à l’ouest de l’île de Vancouver ou des îles de la Reine-Charlotte ni ne voyage vers un port américain. Tous les itinéraires de ces navires se trouvent en eaux salées. La Ferry Corporation appartient au gouvernement de la Colombie-Britannique et ses tarifs sont fixés par décret de ce gouvernement. Les parties reconnaissent que la Ferry Corporation était en situation déficitaire au cours de la période en question (paragraphe 9 de l’exposé conjoint des faits, dossier d’appel, à la page 89).

[7] En octobre 1994, la Ferry Corporation a été informée d’un décret qui a été pris en 1993 au sujet des provisions de bord et qui l’a apparemment incitée à douter de la validité des règlements antérieurs. Elle a demandé à ses fournisseurs de combustible diesel de présenter des demandes de remboursements et de *drawbacks* en application de la *Loi sur la taxe d’accise* à l’égard des taxes payées au cours de la période allant du 1<sup>er</sup> septembre 1990 au 31 juillet 1996. (Pour plus de précisions, voir le dossier d’appel, aux pages 92 et 93.) Ces demandes étaient fondées sur le fait que le combustible diesel en question était visé par la définition de l’expression «provisions de bord» énoncée au Règlement pris en application de la *Loi sur la taxe d’accise* et était donc exonéré de la taxe.

[8] L’intimée ayant refusé de rembourser les taxes en question, les appelantes ont intenté quatre actions devant la Section de première instance de la Cour fédérale. Dans trois de ces actions (T-2051-96, T-1359-97 et T-1361-97), elles ont demandé différen-



the regulations and brought appeals from the determination by the Minister of National Revenue refusing to decide in favour of the appellants in response to their notices of objection to the original refusal of a drawback. (There is a right of appeal in such circumstances to the Federal Court Trial Division). The fourth action, T-452-97 asked for similar declarations but also sought a declaration and a judgment for repayment of the taxes based on unjust enrichment.

[9] These actions were dismissed by the Trial Division on the basis that the regulations excluded the diesel fuel in question from the definition of “ships’ stores” and they were thus not exempted from taxation. Further it was held that the regulations were valid and that there was no basis for setting aside the Minister’s determination. Further it was held that any claim to recovery for unjust enrichment was precluded by the *Excise Tax Act* which provides a “complete statutory code” for the recovery of money paid as excise taxes. The Trial Judge held that even if there were a right of recovery for unjust enrichment, it would not apply in this case since the taxes were lawfully collected. He made no findings as to the application of limitation periods in the *Excise Tax Act* to the facts of these cases. Nor was that argued before us on appeal, and I make no findings in that respect.

[10] The appellants appeal from those decisions.

#### Issues

[11] It appears that the following issues require determination:

1. Is the diesel fuel in question *prima facie* within the definition of “ships’ stores” in the regulations?

tes déclarations au sujet du sens et de la validité du Règlement et ont interjeté appel de la décision par laquelle le ministre du Revenu national a refusé de rendre une décision en leur faveur en réponse aux avis d’opposition qu’elles avaient déposés par suite du refus initial de leur demande de *drawback*. (Un droit d’appel devant la Section de première instance de la Cour fédérale existe en pareil cas.) Dans la quatrième action, soit le dossier T-452-97, les appelantes ont demandé des déclarations similaires ainsi qu’un jugement portant remboursement des taxes en raison de l’enrichissement sans cause.

[9] La Section de première instance a rejeté les actions en question au motif qu’en vertu du Règlement, le combustible diesel était exclu de la définition de l’expression «provisions de bord» et n’était donc pas exonéré de la taxe. La Section de première instance de la Cour fédérale a également statué que le Règlement était valable et qu’il n’existait aucun fondement justifiant l’annulation de la décision du ministre. Elle a ajouté qu’aucune demande de remboursement fondée sur la notion de l’enrichissement sans cause n’était possible en vertu de la *Loi sur la taxe d’accise*, qui constitue un «code législatif complet» au sujet du recouvrement des sommes d’argent payées à titre de taxes d’accise. Le juge de première instance a décidé que, même si un droit de recouvrement fondé sur l’enrichissement sans cause existait, il ne s’appliquerait pas en l’espèce, puisque les taxes ont été perçues légalement. Il n’a tiré aucune conclusion au sujet de l’application des délais de prescription prévus à la *Loi sur la taxe d’accise* aux faits des présents litiges. Cet argument n’a pas été débattu non plus devant nous en appel et je ne formule aucune conclusion à ce sujet.

[10] Les appelantes interjettent appel de ces décisions.

#### Les questions en litige

[11] Les questions à trancher semblent être les suivantes:

1. Le combustible diesel en question est-il visé à première vue par la définition de l’expression «provisions de bord» du Règlement?

2. If not, is it invalidly excluded from the definition?

3. If invalidly excluded, what remedy can the Court give in respect of these regulations?

4. If the appellants were wrongly excluded from the exemption, can they recover the tax collected by a claim for unjust enrichment?

### Analysis

1. Was the fuel prima facie exempted by the regulations?

[12] I have come to the conclusion that by the terms of the successive regulations, the fuel used on the Ferry Corporation's vessels, given the routes they plied, was not exempt from taxation under the *Excise Tax Act*.

[13] Considering the period of taxation in question, one can start with the *Ships Stores Regulations* (SOR/86-878) which were made jointly under the authority of the *Excise Tax Act* and the *Customs Act*. (It is necessary to start with the 1986 Regulations because it is argued by the appellants that those Regulations, whatever they meant, were not lawfully amended until 1993 and therefore might have applied during part of the taxation period in question.) The 1986 Regulations included as "ships' stores" (that is, goods exempted from tax under those Acts), fuel used on "an inland waters ship". The same Regulations defined an "inland waters ship" as:

2. . . .

. . . a ship engaged in trade between ports on the inland waters of Canada . . . .

These Regulations themselves did not contain any special definition of "inland waters" or "inland waters of Canada". The appellants argue that as the ferry routes were within Canada's inland waters, as defined by common law or international law, their ships' stores were entitled to the exemption. However I

2. Dans la négative, l'exclusion est-elle valable?

3. Si l'exclusion n'est pas valable, quelle est la réparation que la Cour peut accorder à l'égard de ce Règlement?

4. Si les appelantes ont été exclues à tort de la portée de l'exemption, peuvent-elles recouvrer la taxe perçue en invoquant l'enrichissement sans cause?

### Analyse

1. Le combustible était-il exonéré de la taxe à première vue?

[12] J'en suis arrivé à la conclusion qu'en raison des dispositions des règlements successifs, le combustible ayant servi à bord des navires de la Ferry Corporation n'était pas exonéré de la taxe découlant de la *Loi sur la taxe d'accise*, eu égard aux itinéraires que ceux-ci suivaient.

[13] Compte tenu de la période visée par les litiges, il y aurait lieu de débiter par le *Règlement sur les provisions de bord*, DORS/86-878, qui a été pris en application à la fois de la *Loi sur la taxe d'accise* et de la *Loi sur les douanes*. (Il est nécessaire de débiter par le Règlement de 1986, parce que les appelantes soutiennent que peu importe son sens, ce Règlement n'a pas été modifié valablement avant 1993 et s'appliquait peut-être au cours d'une partie de la période fiscale en question.) Selon le Règlement de 1986, les «provisions de bord» (c'est-à-dire les marchandises exonérées de la taxe en vertu des lois susmentionnées) comprenaient le combustible d'un «navire d'eaux internes». Dans le même Règlement, l'expression «navire d'eaux internes» est définie comme suit:

2. [. . .]

[. . .] un navire faisant le commerce entre les ports en eaux internes du Canada [. . .]

Le Règlement en question ne renfermait aucune définition spéciale de l'expression «eaux internes» ou «eaux internes du Canada». De l'avis des appelantes, étant donné que les itinéraires des traversiers se trouvaient à l'intérieur des eaux internes du Canada, selon la définition donnée à cette expression par la

accept the respondent's contention that there was an operative definition which excluded these ferries. As noted, the Regulations were made under authority conferred by the *Customs Act* and the *Excise Tax Act*. Section 16 of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21 provides:

16. Where an enactment confers power to make regulations, expressions used in the regulations have the same respective meanings as in the enactment conferring the power.

Thus the words used in the 1986 Regulations would be deemed to have the same meaning as in the *Customs Act*, one of the Acts under which they were made. In section 2 of that Act the words "inland waters" were defined as follows:

2. (1) . . .

"inland waters" means all the rivers, lakes and other fresh waters in Canada and includes the St. Lawrence River as far seaward as the straight lines drawn

(a) from Cap-des-Rosiers to the westernmost point of Anticosti Island, and

(b) from Anticosti Island to the north shore of the St. Lawrence River along the meridian of longitude sixty-three degrees west;

I believe that for *Customs Act* purposes then, the Regulations, when they refer to "inland waters" of Canada, must be referring to the "inland waters" as defined in the *Customs Act*, which are obviously the "inland waters of Canada". Even though the Regulations were also made under the *Excise Tax Act* which contained no such definition of "inland waters", subsection 15(2) of the *Interpretation Act* provides as follows:

15. . . .

(2) Where an enactment contains an interpretation section or provision, it shall be read and construed

. . .

(b) as being applicable to all other enactments relating to the same subject-matter unless a contrary intention appears.

common law ou le droit international, l'exemption s'appliquait à leurs provisions de bord. Toutefois, l'intimée a invoqué l'existence d'une définition valable par laquelle ces traversiers étaient exclus et je souscris à cet argument. Tel qu'il est mentionné plus haut, le Règlement a été pris en application de la *Loi sur les douanes* et de la *Loi sur la taxe d'accise*. Voici le libellé de l'article 16 de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21:

16. Les termes figurant dans les règlements d'application d'un texte ont le même sens que dans celui-ci.

Ainsi, les mots figurant dans le Règlement de 1986 seraient réputés avoir le sens qui leur est donné dans la *Loi sur les douanes*, l'une des deux lois habilitantes. À l'article 2 de cette Loi, les mots «eaux internes» ont été définis comme suit:

2. (1) [. . .]

«eaux internes» L'ensemble des fleuves, rivières, lacs et autres plans d'eau douce du Canada, y compris la partie du Saint-Laurent délimitée, vers la mer, par les lignes droites joignant:

a) Cap-des-Rosiers à la pointe extrême ouest de l'île d'Anticosti;

b) l'île d'Anticosti à la rive nord du Saint-Laurent suivant le méridien de soixante-trois degrés de longitude ouest.

Par conséquent, pour l'application de la *Loi sur les douanes*, j'estime que les «eaux internes» dont il est fait mention dans le Règlement correspondent aux «eaux internes» selon la définition énoncée dans la *Loi sur les douanes*, soit, bien entendu, les «eaux internes du Canada». Même si le Règlement était également pris en application de la *Loi sur la taxe d'accise*, qui ne renfermait aucune définition similaire de l'expression «eaux internes», le paragraphe 15(2) de la *Loi d'interprétation* prévoit ce qui suit:

15. [. . .]

(2) Les dispositions définitives ou interprétatives d'un texte:

[. . .]

b) s'appliquent, sauf indication contraire, aux autres textes portant sur un domaine identique.

Obviously the common subject-matter here was ships' stores dealt with in both the *Excise Tax Act* and the *Customs Act* and the definition of "inland waters" in the *Customs Act*, which would be determinative of the meaning of those words in the *Ships Stores Regulations* made under that Act, would equally be determinative of the same words used in the same regulations for *Excise Tax Act* purposes.

[14] It is apparent from that definition of "inland waters" that, while those Regulations were in place, vessels travelling in salt water within Canada (with the possible exception of the lower St. Lawrence River for some distance above Anticosti Island) or not on a river or lake, would not be exempted from diesel fuel tax under the *Excise Tax Act*.

[15] These Regulations were, however, purportedly amended in 1988 (SOR/88-425). While fuel used on a "inland waters ship" continued to be considered as ships' stores, the definition of "inland waters ship" was changed, being defined as:

2. . . .

. . . a ship engaged in trade on an inland voyage, as defined in section 2 of the *Canada Shipping Act*;

The concept of "inland voyage" added a new and convoluted complexity to the definition of "ships stores" as the *Canada Shipping Act* [R.S.C., 1985, c. S-9] defines an "inland voyage" as

2. . . .

. . . a voyage, not being a minor waters voyage, on the inland waters of Canada together with such part of any lake or river forming part of the inland waters of Canada as lies within the United States or on Lake Michigan; [Emphasis added.]

The first impression is that of a broad exemption for ships engaged on voyages within Canada, with a small

De toute évidence, le domaine identique en l'espèce était les provisions de bord, au sujet desquelles la *Loi sur la taxe d'accise* et la *Loi sur les douanes* comportent des dispositions, ainsi que la définition de l'expression «eaux internes» de la *Loi sur les douanes*, laquelle déterminerait le sens de ces mots dans le *Règlement sur les provisions de bord* tant aux fins de cette Loi qu'aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise*.

[14] Cette définition de l'expression «eaux internes» indique que, lorsque ce Règlement était en vigueur, les navires voyageant en eaux salées à l'intérieur du Canada (sauf peut-être dans les eaux du St-Laurent sur une certaine distance à partir de l'île d'Anticosti), ou sur un cours d'eau autre qu'une rivière, un fleuve ou un lac, n'étaient pas exonérés de la taxe sur le combustible diesel découlant de la *Loi sur la taxe d'accise*.

[15] Toutefois, ce Règlement a été modifié en 1988 (DORS/88-425). Même si le combustible utilisé à bord d'un «navire d'eaux internes» a continué à être considéré comme une provision de bord, la définition de «navire d'eaux internes» a été modifiée comme suit:

2. [. . .]

[. . .] Navire faisant le commerce pendant un voyage en eaux intérieures au sens de l'article 2 de la *Loi sur la marine marchande du Canada*.

Le concept du «voyage en eaux intérieures» a ajouté une dimension nouvelle et alambiquée à la définition des «provisions de bord», étant donné que le «voyage en eaux internes» est défini comme suit dans la *Loi sur la marine marchande du Canada* [L.R.C. (1985), ch. S-9]:

2. [. . .]

[. . .] À l'exclusion d'un voyage en eaux secondaires, voyage effectué dans les eaux internes du Canada et dans toute partie d'un lac, d'un fleuve ou d'une rivière faisant corps avec les eaux internes du Canada située dans les États-Unis, ou effectué sur le lac Michigan. [C'est moi qui souligne].

À première vue, cette définition donne à penser qu'il existe une exemption générale à l'égard des navires

exception for a “minor waters voyage”. Thus “inland waters of Canada” are defined as:

2. . . .

“inland waters of Canada” means all the rivers, lakes and other navigable fresh waters within Canada, and includes the St. Lawrence River as far seaward as a straight line drawn

(a) from Cap des Rosiers to West Point Anticosti Island, and

(b) from Anticosti Island to the north shore of the St. Lawrence River along the meridian of longitude sixty-three degrees west;

However from this generality there is subtracted voyages on the “minor waters of Canada” which is, surprisingly, a large concept indeed, being defined as:

2. . . .

“minor waters of Canada” means all inland waters of Canada other than Lakes Ontario, Erie, Huron, including Georgian Bay, and Superior and the St. Lawrence River east of a line drawn from Father Point to Point Orient, and includes all bays, inlets and harbours of or on those lakes and Georgian Bay and such sheltered waters on the sea-coasts of Canada as the Minister may specify; [Emphasis added.]

In other words, most of Canada’s internal waters are deemed to be “minor” and voyages thereon are not exempt. The only major waters, it seems, are those portions of the four Great Lakes which lie partly within Ontario, together with the lower St. Lawrence River in the area of Matane, Cap-des-Rosiers, Sept-Îles and Baie Comeau, in the Province of Quebec, where voyages were made exempt from taxation.

[16] Again I think it is clear that the Regulations, with their incorporated statutory definitions, clearly excluded from tax exemption as “ships stores” the fuel consumed by the Ferry Corporation on the routes it

effectuant des voyages à l’intérieur du Canada, à l’exclusion uniquement des «voyages en eaux secondaires». Ainsi, l’expression «eaux internes du Canada» est définie comme suit:

2. [. . .]

«eaux internes du Canada» La totalité des fleuves, rivières, lacs et autres eaux douces navigables, à l’intérieur du Canada, y compris le fleuve Saint-Laurent aussi loin vers la mer qu’une ligne droite tirée:

a) de Cap-des-Rosiers à la Pointe occidentale de l’île d’Anticosti;

b) de l’île d’Anticosti à la rive nord du fleuve Saint-Laurent le long du méridien de longitude soixante-trois degrés ouest.

Cependant, à cette définition générale sont retranchés les voyages effectués dans les «eaux secondaires du Canada», laquelle expression correspond, curieusement, à un concept large:

2. [. . .]

«eaux secondaires du Canada» Toutes les eaux internes du Canada, autres que celles des lacs Ontario, Érié, Huron—y compris la baie Georgienne—et Supérieur, et celles du fleuve Saint-Laurent à l’est d’une ligne tirée de Pointe-au-Père à Pointe-Orient. Sont inclus dans la présente définition toutes les baies et anses et tous les havres desdits lacs et de la baie Géorgienne, de même que les eaux abritées du littoral du Canada que peut spécifier le ministre. [C’est moi qui souligne.]

En d’autres termes, la plupart des eaux internes du Canada sont considérées comme des eaux «secondaires» et les voyages qui y sont effectués ne sont pas exonérés de la taxe. Apparemment, les seuls cours d’eau principaux du Canada sont les parties des quatre Grands Lacs qui se trouvent partiellement en Ontario ainsi que la partie du fleuve St-Laurent située dans la région de Matane, Cap-des-Rosiers, Sept-Îles et Baie Comeau (Québec); les voyages effectués à ces endroits étaient exonérés de la taxe.

[16] Encore une fois, il m’apparaît évident qu’en raison des définitions législatives qui y étaient intégrées, le Règlement excluait de l’exemption fiscale au titre des «provisions de bord» le combustible que la

travelled. Just as with the 1986 Regulations, those routes are not on fresh water nor on any lake or river, hence they are not on “inland waters of Canada” as defined by the *Canada Shipping Act*.

[17] The appellants argue that the 1988 Regulations were invalid because they were not published for comment prior to them being adopted, as the *Customs Act* required with respect to regulations made under it. However, the *Excise Tax Act* had no such requirement and, whatever the effect of a failure to prepublish may be, I cannot see how it would affect the validity of the Regulations for the purposes of the *Excise Tax Act* which, the parties agree, is the Act relevant to the taxation in question here. Further, I do not think that it makes much difference to the case of the appellants in this respect, because if the 1988 Regulations did not validly amend the 1986 Regulations, they were already equally excluded from the exemption under the 1986 Regulations for the reasons I have given.

[18] It remains only to note that in 1993 amendments identical to the 1988 amendments were adopted, (SOR/93-153) apparently in response to doubts expressed as to the validity of the 1988 Regulations. In this case there was prior publication and, assuming they are not intrinsically flawed because of their content, it is not disputed that they are valid as to form. While counsel for the appellants drew our attention to various statements by officials as to the reasons for the adoption of the 1993 Regulations, and asked us to interpret them in the light of these extrinsic aids, their meaning is quite clear from the language of the Regulations. It would be inappropriate to substitute for that clear language the stated intentions of officials which are not, in any event, very clear.

Ferry Corporation utilisait lors des itinéraires qu'elle parcourait. Comme c'était le cas des itinéraires visés par le Règlement de 1986, les itinéraires en question ne se trouvent pas en eaux douces ou encore sur un lac, une rivière ou un fleuve et les voyages ne sont donc pas effectués dans les «eaux internes du Canada» au sens de la *Loi sur la marine marchande du Canada*.

[17] Les appelantes soutiennent que le Règlement de 1988 était nul, parce qu'il n'a pas fait l'objet d'une publication par anticipation comme l'exigeait la *Loi sur les douanes* dans le cas des règlements pris en application de celle-ci. Toutefois, aucune exigence de cette nature n'était énoncée dans la *Loi sur la taxe d'accise* et, indépendamment des conséquences pouvant découler de l'omission de publier un règlement par anticipation, je ne puis voir en quoi cette omission toucherait la validité du Règlement aux fins de la *Loi sur la taxe d'accise* qui, les parties l'ont reconnu, est la loi applicable à la taxe en question en l'espèce. De plus, je ne crois pas que cette omission ait une importance majeure pour la cause des appelantes à cet égard car, si le Règlement de 1988 n'a pas eu pour effet de modifier valablement celui de 1986, celles-ci étaient déjà également exclues de la portée de l'exemption prévue au Règlement de 1986 pour les motifs que j'ai exposés ci-dessus.

[18] Il convient uniquement de souligner qu'en 1993, des modifications identiques à celles de 1988 ont été adoptées (DORS/93-153), apparemment en réponse aux doutes exprimés au sujet de la validité du Règlement de 1988. Ce Règlement a été publié par anticipation et, dans la mesure où il n'est pas foncièrement invalide en raison de son contenu, sa validité au plan de la forme n'est pas contestée. Même si l'avocat des appelantes a attiré notre attention sur différentes déclarations que les fonctionnaires ont formulées au sujet des raisons qui expliquaient l'adoption du Règlement de 1993 et nous a demandé d'interpréter celui-ci à la lumière de ces éléments extrinsèques, le libellé du Règlement en indique clairement le sens. Il ne conviendrait pas de substituer à ce langage clair les intentions déclarées de fonctionnaires qui, en tout état de cause, ne sont pas très claires.

2. If this fuel is not exempted by the Regulations, are they invalid as *ultra vires* the Governor in Council?

[19] Counsel for the appellants attacked the intrinsic validity of the Regulations because they discriminate between operators of vessels on peripheral waters of Canada in favour of vessels engaged on the waters of central Canada. In support of this contention he said that prior to the adoption of the 1993 Regulations, ship operators such as the Ferry Corporation were not consulted. It was suggested that only central Canadian shippers were consulted. While this may be the case, it does not of itself affect the legal validity of the Regulations.

[20] While he put his case in part on the basis that the Regulations are “discriminatory” on a geographical basis and are therefore invalid, the authorities he relied on to attack delegated legislation as “discriminatory” were mainly drawn from municipal law. It appears to me that his argument is essentially that the Regulations were not authorized by the relevant legislation and thus were *ultra vires* the Governor in Council. While accepting that it would be open to Parliament to impose such taxation in a discriminatory way on one part of the country as opposed to the other (barring any constitutional limitations such as in section 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* [being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]]) and that Parliament could authorize the Governor in Council similarly to discriminate, the appellants argue that Parliament has not done so in this case.

[21] There is certainly precedent for the courts examining an Order in Council or other delegated legislation made under the authority of a statute, to see whether it conforms with the purposes of the statute and the scope of the authority given by Parliament for the making of the delegated legislation. (See e.g. *Alaska Trainship Corporation et al. v. Pacific Pilotage Authority*, [1981] 1 S.C.R. 261; *Canada v. St. Lawrence Cruise Lines Inc.*, [1997] 3 F.C. 899 (C.A.); and *Thorne’s Hardware Ltd. et al. v. The Queen et al.*, [1983] 1 S.C.R. 106.)

2. Si le Règlement n’a pas pour effet d’exonérer le combustible de la taxe, est-il nul au motif qu’il outrepassa la compétence du gouverneur en conseil?

[19] L’avocat des appelantes a contesté la validité intrinsèque du Règlement au motif qu’il établit une discrimination entre les navires voyageant dans les eaux périphériques du Canada au profit de ceux qui voyagent dans les eaux du centre du pays. Au soutien de cet argument, il a dit qu’avant l’adoption du Règlement de 1993, les exploitants de navires comme la Ferry Corporation n’ont pas été consultés. Seuls les expéditeurs canadiens du centre l’auraient été. Même si c’était peut-être le cas, ce fait en soi ne touche pas la validité juridique du Règlement.

[20] Bien que l’avocat ait fondé une partie de ses arguments sur le caractère discriminatoire du Règlement au plan géographique, les décisions qu’il a invoquées pour contester la législation déléguée «discriminatoire» étaient tirées principalement du droit municipal. À mon avis, ce que l’avocat cherche à faire valoir essentiellement, c’est que le Règlement n’a pas été autorisé par le texte de loi pertinent et outrepassait donc la compétence du gouverneur en conseil. Tout en reconnaissant qu’il serait loisible au Parlement d’imposer cette taxe de manière discriminatoire dans une partie du pays plutôt que dans une autre (sous réserve des restrictions constitutionnelles comme l’article 15 de la *Charte canadienne des lois et libertés* [qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]) et d’autoriser le gouverneur en conseil à en faire autant, les appelantes soutiennent que le Parlement ne l’a pas fait en l’espèce.

[21] Il existe indéniablement des précédents permettant aux tribunaux d’examiner un décret ou une autre législation déléguée pris en application d’une loi pour savoir s’il est conforme à l’objet de celle-ci et à la portée du pouvoir que le Parlement a accordé pour l’adoption du texte en question. (Voir, p. ex., *Alaska Trainship Corporation et autre c. Administration de pilotage du Pacifique*, [1981] 1 R.C.S. 261; *Canada c. St. Lawrence Cruise Lines Inc.*, [1997] 3 C.F. 899 (C.A.); et *Thorne’s Hardware Ltd. et autres c. La Reine et autre*, [1983] 1 R.C.S. 106.)

[22] One must therefore examine the authority granted by Parliament to the Governor in Council for the making of the *Ships Stores Regulations*. That authority, as quoted above, is, for excise tax purposes, found in subsection 59(3.2) of that Act which, for convenience I will quote again.

59. . . .

(3.2) The Governor in Council may make regulations designating, for the purposes of sections 23, 68.17 and 70, certain classes of goods as ships' stores for use on board a conveyance within such class of conveyances as may be prescribed in the regulations and limiting the quantity of such goods that may be so used. . . .

I accept that we should try to ascertain a purpose in this regulation-making power which could be determinative of the validity of the Regulations. For example in *Alaska Trainship Corporation, supra*, at page 268, the governing Act stated that the purpose of a Pilotage Authority was to "administer in the interests of safety". The Supreme Court held that Parliament intended, in granting the Pilotage Authority power to make regulations, to thereby advance the safety of shipping. The Authority adopted a regulation which required the use of pilots on all larger vessels except for ships registered in Canada. The Court concluded that this was not referable to safety but had probably been adopted for protectionist economic reasons and was therefore invalid.

[23] We do not have a similar purpose clause in the *Excise Tax Act* to assist us and we must instead try to determine what Parliament meant by giving the Governor in Council power to designate classes of goods as ships' stores "for use on board a conveyance within such class of conveyances as may be prescribed in the regulations" [underlining added]. The appellants argue that while conveyances using "ships stores" may be classified by physical features which distinguish them, or perhaps by other inherent characteristics, they cannot be classified for purposes of the Act in terms of the geographic area which they traverse. To do this is to discriminate fiscally between one part of the country and another.

[22] Il est donc nécessaire d'examiner le pouvoir que le Parlement a accordé au gouverneur en conseil aux fins de l'adoption du *Règlement sur les provisions de bord*. Tel que je l'indique précédemment, ce pouvoir est énoncé, dans le cas de la taxe d'accise, au paragraphe 59(3.2) de cette Loi, que je cite à nouveau par souci de commodité:

59. [ . . . ]

(3.2) Le gouverneur en conseil peut, par règlement, désigner, pour l'application des articles 68.17 et 70, certaines catégories de marchandises comme des approvisionnements de navires devant servir à bord d'un moyen de transport d'une catégorie désignée par règlement et limiter la quantité des marchandises [ . . . ]

Je reconnais que nous devrions tenter de déterminer l'objet de ce pouvoir de réglementation, car cet objet pourrait être déterminant pour la validité du Règlement. Ainsi, dans l'affaire *Alaska Trainship Corporation*, précitée, à la page 268, la loi habilitante énonçait qu'une administration de pilotage avait pour objet de «gérer, pour la sécurité de la navigation». La Cour suprême a statué qu'en accordant à l'Administration de pilotage le pouvoir de prendre des règlements, le Parlement voulait de ce fait promouvoir la sécurité de la navigation. L'Administration a adopté un règlement qui exigeait l'emploi de pilotes à bord des grands navires, sauf dans le cas des navires immatriculés au Canada. La Cour a conclu que cette exigence ne concernait pas la sécurité, mais qu'elle était probablement liée à un protectionnisme économique, et n'était donc pas valable.

[23] La *Loi sur la taxe d'accise* ne renferme aucune disposition de déclaration d'objet similaire qui pourrait nous aider, et nous devons plutôt chercher à savoir ce que le Parlement a voulu faire en accordant au gouverneur en conseil le pouvoir de désigner des catégories de marchandises à titre d'approvisionnements de navires «devant servir à bord d'un moyen de transport d'une catégorie désignée par règlement» [soulignement ajouté]. Les appelantes soutiennent que, même s'il est possible de classer les moyens de transport utilisant des «provisions de bord» d'après les caractéristiques matérielles qui les distinguent ou peut-être d'après d'autres caractéristiques intrinsèques, ils ne peuvent être classés pour l'application de la Loi en fonction de



[24] There is nothing in the language of the section authorizing the designation of ships' stores to suggest that Parliament intended the Governor in Council to be able to distinguish between ships which happen to travel in one part of the country compared to those which travel in another. Nor am I persuaded that there is any such underlying rationale implicit in the section. The only rationale for the Regulations offered by counsel for the respondent was based on a comment made by the Minister of Customs and Excise in Parliament in 1926, who explained that the exemption for ships' stores was intended "to encourage vessels to fit out in Canadian ports". Counsel suggested that this meant that where ships had an alternative to fitting out in Canadian ports (e.g. taking on supplies of fuel in another country) then the intention was to create a tax exemption on fuel they purchased in Canada to induce them to buy their fuel here rather than in a foreign port. Nowhere is this indicated in the Act itself, whose main purpose appears to be the raising of revenue. Assuming, however, as the respondents have invited us to do, that the rationale is based on economic protectionism through taxation, a concept not unfamiliar in taxation statutes, the regulations still do not appear to conform to that rationale.

[25] The 1986 Regulations, as has been seen, exempted all ships travelling on fresh water bodies, as well as on the St. Lawrence River down to a line drawn from Cap-des-Rosiers to Anticosti Island thence to the north shore (obviously embracing some salt water). It did not exempt ships travelling in any other of the internal waters of Canada being salt water. I am unable to understand how this distinction furthers the purpose of encouraging vessels "to fit out in Canadian ports". Why should vessels plying the waters of Georgian Bay, for example, have an exemption when they have no obvious opportunity to "fit out" in any

la région géographique qu'ils parcourent. Ce genre de distinction constitue une discrimination fiscale entre une partie du pays et une autre.

[24] Aucun élément de la disposition autorisant la désignation des provisions de bord n'indique que le Parlement voulait permettre au gouverneur en conseil de faire une distinction entre les navires qui voyagent dans une partie du pays et ceux qui voyagent dans une autre. Je ne suis pas convaincu non plus que la disposition repose implicitement sur ce genre de justification. Le seul fondement du Règlement que l'avocat de l'intimée a proposé est un commentaire que le ministre des Douanes et de l'Accise a formulé en 1926, lorsqu'il a expliqué que l'exemption au titre des provisions de bord avait pour but [TRADUCTION] «d'encourager les navires à s'approvisionner dans les ports canadiens». Selon l'avocat, cela signifie que, dans les cas où les exploitants de navires avaient la possibilité de s'approvisionner ailleurs que dans les ports canadiens (p. ex., s'ils avaient la possibilité de s'approvisionner en combustible dans un autre pays), l'intention était de créer une exemption fiscale à l'égard du combustible qu'ils achetaient au Canada afin de les inciter à faire cet achat ici plutôt que dans un port étranger. Cette intention n'est nullement indiquée dans la Loi elle-même, dont le principal objet semble être la collecte de revenus. Toutefois, même si nous acceptons la proposition de l'intimée selon laquelle le Règlement repose sur une forme de protectionnisme économique appliqué au moment de la taxation, concept qui n'est pas nouveau dans les lois fiscales, le texte du Règlement ne semble pas traduire cette justification.

[25] Comme on l'a vu, le Règlement de 1986 avait pour effet d'exempter tous les navires voyageant en eaux douces ainsi que ceux voyageant dans la partie du fleuve St-Laurent délimitée par une ligne joignant Cap-des-Rosiers à l'île d'Anticosti et l'île d'Anticosti à la rive nord du fleuve (ce qui couvre évidemment des eaux salées). Le Règlement n'exonérait pas les navires voyageant dans les autres eaux internes du Canada qui sont des eaux salées. Je ne puis comprendre en quoi cette distinction vise à encourager les navires à «s'approvisionner dans les ports canadiens». Pourquoi les exploitants de navires qui voyagent dans

foreign port? Or why should ferries travelling in the Strait of Georgia, being part of British Columbia (see *Reference re Ownership of the Bed of the Strait of Georgia and Related Areas*, [1984] 1 S.C.R. 388) not be exempted, when in fact it would be possible for them to load fuel at a U.S. source adjacent to British Columbia? A ship plying the waters of Lake Ontario which might make a diversion to fuel in the United States would be exempted, but a B.C. ferry based at Tsawwassen, within three kilometres of U.S. territory, would not get an exemption designed to encourage it to buy its fuel in Canada. A voyage from Sarnia to Toronto would involve a ship engaged in trade on the “inland waters” of Canada as defined in the *Customs Act* for the purposes of the 1986 Regulations (and its fuel would be exempt), but a vessel travelling from Tsawwassen to Sidney on Vancouver Island would not be on a voyage on “inland waters” as so defined and its fuel would not be exempt. Or compare the situation under the 1986 Regulations of the B.C. ferry to that of a vessel travelling from Montréal to Québec. Unlike the B.C. ferry, the Quebec vessel travelling between Montréal and Québec would have had no possibility of fuelling in the United States but it would have been exempt from tax.

[26] I therefore conclude that the 1986 Regulations cannot be seen as serving the only rationale offered for them, namely the encouragement of purchasing ships’ supplies in Canada.

[27] The 1988 Regulations demonstrate even less relationship to the alleged rationale of protecting Canadian suppliers over foreign suppliers. It will be recalled that by the 1988 Regulations, re-enacted in 1993, no ships travelling on internal waters of Canada,

les eaux de la baie Georgienne, par exemple, bénéficieraient-ils d’une exemption alors qu’ils n’ont aucune possibilité évidente de s’approvisionner dans un port étranger? Pourquoi les traversiers qui voyagent dans le détroit de Géorgie, qui se trouve en Colombie-Britannique (voir *Renvoi relatif à la propriété du lit du détroit de Géorgie et des régions avoisinantes*, [1984] 1 R.C.S. 388), ne seraient-ils pas exonérés alors qu’il serait possible pour eux de s’approvisionner en combustible auprès d’une source américaine située à proximité de cette province? L’exploitant d’un navire qui opère dans les eaux du Lac Ontario et qui pourrait faire un détour aux États-Unis pour s’approvisionner en combustible serait exonéré, mais celui d’un traversier de la Colombie-Britannique basé à Tsawwassen, à moins de trois kilomètres du territoire américain, ne bénéficierait d’aucune exemption visant à l’encourager à acheter son combustible au Canada. L’exploitant d’un navire voyageant de Sarnia à Toronto opérerait dans les «eaux internes» du Canada au sens de la *Loi sur les douanes* pour l’application du Règlement de 1986 (et son combustible serait exonéré de la taxe), mais celui d’un navire allant de Tsawwassen à Sidney, située à l’île de Vancouver, n’effectuerait pas un voyage dans des «eaux internes» ainsi définies et ne pourrait invoquer l’exemption à l’égard de son combustible. Comparons également la situation du traversier de la Colombie-Britannique à celle d’un navire voyageant de Montréal à Québec, en ce qui a trait à l’application du Règlement de 1986. Contrairement au traversier de la Colombie-Britannique, le navire de Québec voyageant entre Montréal et Québec n’aurait aucune possibilité de s’approvisionner en combustible aux États-Unis, mais il bénéficierait d’une exemption de la taxe.

[26] J’en arrive donc à la conclusion qu’on ne peut pas interpréter le Règlement de 1986 comme ayant pour seul objet celui que les appelantes ont proposé, soit encourager les navires à s’approvisionner au Canada.

[27] Le Règlement de 1988 indique un lien encore plus ténu avec la justification invoquée, c’est-à-dire la nécessité de protéger les fournisseurs canadiens des fournisseurs étrangers. Il convient de rappeler que, selon le Règlement de 1988, réédité en 1993, aucun

whether fresh or salt, are exempted from the tax except those travelling on Lakes Ontario, Erie, Huron (including Georgian Bay) and Superior, together with the lower St. Lawrence River between a line drawn from Father Point to Point Orient and a line drawn from Cap-des-Rosiers to West Point Anticosti Island and onward to the north shore, as well as on any "sheltered waters on the sea-coast of Canada" as the Minister may specify. (The Court was not advised as to what waters, if any, had been so specified, but it was common ground that none relevant to the appellants had been specified.) Again there are many anomalies which belie the rationale advanced for these Regulations. One must wonder, for example, why voyages on Georgian Bay are exempt but those on Lake Winnipeg or Great Slave Lake are not? If possible access to U.S. fuelling is the criterion for granting an exemption, why are Great Lakes vessels exempted while those travelling on the St. Lawrence River where one bank is U.S. territory are not? Why should a voyage from Hamilton to Niagara on the Lake be exempt, but a voyage from Québec to Tadoussac would not? Why are vessels traversing coastal inland waters of Canada near to the United States, where there might be an opportunity for refuelling in the U.S., not exempted while those travelling on Lake Ontario are exempted? Why should a ferry trip from Toronto to Toronto Island be exempt, but one from Vancouver to Vancouver Island should not? Why is the area of the lower St. Lawrence between Father Point and Cap-des-Rosiers, in the area of Matane, Sept-Îles and Baie Comeau, exempted where there are no alternatives to refuelling in Canada? What logic informed these choices made in 1988?

[28] If we accept that the rationale for Parliament authorizing the making of such regulations was to support some form of protectionism for Canadian

navire voyageant dans les eaux internes du Canada, qu'il s'agisse d'eaux douces ou salées, n'est exonéré de la taxe, sauf ceux qui voyagent dans les eaux des lacs Ontario, Érié, Huron (y compris baie Géorgienne) et Supérieur, dans la partie du St-Laurent délimitée par une ligne joignant Pointe-au-Père à Pointe Orient et par une ligne joignant Cap-des-Rosiers à la Pointe occidentale de l'île d'Anticosti, puis l'île d'Anticosti à la rive nord, de même que dans les «eaux abritées du littoral du Canada» que désigne le ministre. (La Cour n'a pas été informée des eaux, le cas échéant, qui auraient été ainsi désignées, mais il a été admis de part et d'autre qu'aucun cours d'eau pertinent quant à la cause des appelantes n'avait été désigné.) Encore là, de nombreuses anomalies vont à l'encontre de la justification invoquée au sujet de ce Règlement. Ainsi, il faut se demander pourquoi une exonération s'applique aux voyages à la baie Géorgienne, mais non aux itinéraires couvrant les eaux du lac Winnipeg ou du Grand lac des Esclaves. Si l'accès possible à un fournisseur de combustible américain est le critère de l'octroi d'une exemption, pourquoi les navires voyageant dans les eaux des Grands Lacs sont-ils exonérés alors que ceux qui voyagent sur le fleuve St-Laurent, dont une rive se trouve en territoire américain, ne le sont pas? Pourquoi une exemption pourrait-elle être invoquée dans le cas d'un voyage de Hamilton à Niagara-on-the-Lake, mais non dans le cas d'un voyage de Québec à Tadoussac? Pourquoi les navires qui voyagent dans les eaux internes côtières du Canada près des États-Unis, où ils pourraient s'approvisionner en combustible, ne sont-ils pas exonérés, alors que ceux qui voyagent sur le Lac Ontario le sont? Pourquoi un traversier naviguant de Toronto à l'île de Toronto serait-il exonéré, mais non un traversier naviguant de Vancouver à l'île de Vancouver? Pourquoi la partie du St-Laurent située entre Pointe-au-Père et Cap-des-Rosiers, dans la région de Matane, de Sept-Îles et de Baie Comeau, est-elle exonérée, alors qu'il n'y a aucune possibilité de s'approvisionner en combustible auprès d'une source autre qu'une source canadienne? Quelle est la logique qui sous-tend les choix ainsi faits en 1988?

[28] Si nous reconnaissons comme justification de l'autorisation de prendre un tel règlement l'intention du Parlement d'appuyer une forme de protectionnisme

suppliers as opposed to foreign suppliers, then these Regulations are not designed to serve that purpose. At best they appear designed to give a fiscal preference to certain areas of the country compared to certain other areas. I am unable to see how this can be justified under subsection 59(3.2) as making distinctions between “classes of conveyances”. The conveyances in question, ships, are not classified by these Regulations as such. Indeed the same ship, such as vessels using the St. Lawrence seaway, could at various stages in the same voyage be exempted or not exempted from the tax. Thus even if the respondents are wrong in asserting the rationale for the Regulations to be that suggested in a 1926 debate in Parliament, the distinctions made by the Regulations based on the area of voyages taken cannot be supported by the bare language of the section which only allows the Governor in Council to designate certain “classes of goods . . . for use on board a conveyance within such class of conveyances as may be prescribed”.

[29] For these reasons I must conclude that the Regulations in excluding the plaintiffs from an exemption were invalid throughout the period in question.

3. If the Regulations are invalid in whole or in part, what remedy can the Court give in respect of these Regulations?

[30] The problem the Court is faced with is: if the scheme of the designation of “ships’ stores” was unauthorized in that it distinguished between those which are entitled to the exemption and those which are not on a basis unrelated to the purpose of the grant of regulation-making power, what should be the consequence? Should the *Ships’ Stores Regulations* from 1986 onward be considered entirely invalid in respect of their designation of exempted ships so as to deny their benefits to all ship operators? Should the Court revise the Regulations to give the appellants relief, by striking out the invalid parts or by reading in

au profit des fournisseurs canadiens par opposition aux fournisseurs étrangers, le Règlement que nous venons d’examiner ne vise pas à atteindre cet objectif. Au mieux, il semble avoir pour objet d’accorder une préférence fiscale à certaines régions du pays plutôt qu’à d’autres. Je ne puis voir en quoi cette façon de procéder peut être justifiée en vertu du paragraphe 59(3.2), qui permet de faire des distinctions entre des catégories de moyens de transport. Les moyens de transport en question, soit les navires, ne sont pas classés comme tels par ce Règlement. Effectivement, le même navire pourrait, à l’instar des navires qui empruntent la voie maritime du St-Laurent, être exempté de la taxe ou ne pas l’être à différentes étapes du même itinéraire. Par conséquent, même si l’intimée a tort de soutenir que le Règlement est fondé sur la justification proposée au cours d’un débat qui a eu lieu en 1926 devant le Parlement, le texte même de la disposition ne saurait appuyer les distinctions établies par le Règlement en fonction de la région des itinéraires, puisque cette disposition permet simplement au gouverneur en conseil de désigner certaines «catégories de marchandises [. . .] devant servir à bord d’un moyen de transport d’une catégorie désignée par règlement».

[29] Pour les motifs exposés ci-dessus, je dois en arriver à la conclusion qu’en excluant les demanderesse de la portée d’une exemption, le Règlement était nul tout au long de la période en question.

3. Si le Règlement est nul, en tout ou en partie, quelle est la réparation que la Cour peut accorder à l’égard de ce Règlement?

[30] Le problème que la Cour doit tenter de résoudre est le suivant: si le mode de désignation des «provisions de bord» n’était pas autorisé parce qu’il établissait une distinction entre les provisions pouvant bénéficier d’une exemption et les autres en fonction d’un motif qui n’avait rien à voir avec l’objet de l’octroi du pouvoir de réglementation, quelle devrait être la conséquence? Y a-t-il lieu de juger entièrement nul le *Règlement sur les provisions de bord* qui a été appliqué depuis 1986 en ce qui concerne la désignation des navires exonérés de manière à refuser à tous les exploitants de navire les avantages que ce règle-

language that would extend the exemption to them? Should the Regulations be severed so as to preserve their benefits for those previously entitled? Or should the Court simply declare that this is not a valid exercise of the regulation-making power?

[31] Unfortunately counsel have provided the Court with only limited assistance on the matter of remedies. The appellants ask that we strike out all other limitations on the meaning of “inland waters” from association with the definition in section 2 of the *Ships Stores Regulations* that an:

2. . . .

“inland waters ship” means a ship engaged in trade between ports on the inland waters of Canada;

I take it that, on this approach, “inland waters” would remain undefined except under common law or international law, both of which would treat the Strait of Georgia as inland waters and thus give the appellants an exemption. Counsel for the respondents, on the other hand, argues that this would lead to an absurd result where every ship travelling in Canada would be exempted from fuel tax. He contends instead that if the Court finds the present distribution between the exempt and the non-exempt ships to be unauthorized, then the whole of the Regulations should be struck down. As will be seen, neither of these solutions is very satisfactory.

[32] In determining first whether the whole of the Regulations should be struck down because of their invalid effect on the appellants, the Court can, I believe, derive some guidance from the jurisprudence developed by the Supreme Court of Canada in respect of legislative provisions rendered invalid by the *Constitution Act, 1867* [30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.)] (as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Schedule to *Constitution Act, 1982*, Item 1) [R.S.C., 1985,

ment prévoyait? La Cour devrait-elle réviser le Règlement en radiant les parties nulles afin d’accorder une réparation aux appelantes ou en adoptant une interprétation large de façon à étendre la portée de l’exemption au profit de celles-ci? Y a-t-il lieu de diviser le Règlement de façon à en préserver les avantages pour ceux qui y avaient précédemment droit? La Cour ne devrait-elle pas simplement déclarer qu’il ne s’agit pas d’un exercice valable du pouvoir de réglementation?

[31] Malheureusement, les avocats ont proposé très peu de solutions à la Cour au sujet des réparations. Les appelantes nous demandent de radier toutes les autres restrictions touchant le sens des mots «eaux internes» et découlant de la définition de l’expression «navire d’eaux internes» à l’article 2 du *Règlement sur les provisions de bord*:

2. [. . .]

«navire d’eaux internes». Navire faisant le commerce pendant un voyage en eaux intérieures au sens de l’article 2 de la *Loi sur la marine marchande du Canada*.

Si cette solution était retenue, l’expression «eaux internes» demeurerait non définie, sauf en vertu de la common law ou du droit international, selon lesquels le détroit de Géorgie serait considéré comme une eau interne, de sorte que les appelantes bénéficieraient d’une exemption. Pour sa part, l’avocat de l’intimée fait valoir que cette interprétation donnerait lieu à un résultat absurde, puisque chaque navire voyageant au Canada serait exonéré de la taxe sur le combustible. Il soutient plutôt que, si la Cour estime que la répartition actuelle entre les navires exonérés et les autres n’est pas autorisée, l’ensemble du Règlement devrait être radié. Comme je l’explique plus loin, aucune de ces solutions n’est très satisfaisante.

[32] Pour décider, d’abord, si l’ensemble du Règlement devrait être radié parce qu’il est inopérant à l’endroit des appelantes, la Cour peut, à mon sens, s’inspirer des arrêts que la Cour suprême du Canada a rendus au sujet des dispositions législatives rendues invalides par la *Loi constitutionnelle de 1867* [30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.)] (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1) [L.R.C. (1985), appen-

Appendix II, No. 5]] and by the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*. It has already been recognized by this Court in *Pacific Pilotage Authority v. Alaska Trainship Corp.*, [1980] 2 F.C. 54 (C.A.), at pages 79-82, and by the Supreme Court of Canada on appeal [1981] 1 S.C.R. 261, at pages 277-278 that tests of severability developed in pre-Charter cases involving the constitutional invalidity of portions of statutes could apply to regulations containing provisions not authorized by the enabling statute. There appear to be two main options. Either the Court can sever and annul the impugned portion where it can be determined that that portion was intended by the legislator to be cumulative, not dependent on other provisions, and was “enacted distributively and not with the intention that either all or none should come into force” (statement by Rand J. in *Reference re Validity of Section 5(a) of the Dairy Industry Act*, [1949] S.C.R. 1, at page 54). Or the Court can refuse to sever where it considers that after finding a certain portion to be invalid:

. . . what remains is so inextricably bound up with the part declared invalid that what remains cannot independently survive . . . (Viscount Simon in *Alberta, Attorney General v. Attorney-General for Canada*, [1947] A.C. 503 (P.C.), at p. 518).

In the *Alaska Trainship* case involving regulations made by the Pacific Pilotage Authority under the *Pilotage Act* [S.C. 1970-71-72, c. 52] this Court applied the latter characterization holding the whole of an exempting regulation to be invalid. However Laskin C.J., writing for the Supreme Court on appeal, applied the former characterization, found the impugned portion to be invalid and severable, and allowed the remainder of the regulation to apply. In that case the net effect was for the ship in question to gain an immunity from compulsory pilotage requirements because, by the Court striking out a few words which had excluded the ship from the exemption, the remainder of the section became applicable to it and it would thus enjoy the exemption. It is important to note that the Court’s goal in both sets of reasons was to determine what the intent of the law-maker (there

dice II, n° 5]] et par la *Charte canadienne des droits et libertés*. Dans l’arrêt *Administration du pilotage du Pacifique c. Alaska Trainship Corp.*, [1980] 2 C.F. 54 (C.A.), aux pages 79 à 82, la Cour d’appel fédérale et la Cour suprême du Canada en appel [1981] 1 R.C.S. 261, aux pages 277 et 278 ont reconnu que les critères de divisibilité élaborés dans les décisions rendues avant l’adoption de la Charte au sujet de la validité constitutionnelle de certaines parties de lois pourraient s’appliquer aux règlements qui renferment des dispositions non autorisées par la loi habilitante. Deux grandes options semblent exister. D’une part, la Cour peut diviser le Règlement et annuler la partie attaquée lorsqu’il est possible de conclure que le législateur voulait que ces dispositions soient cumulatives, plutôt que de dépendre les unes des autres et qu’elles ont [TRADUCTION] «été édictées de façon distributive et non dans l’intention qu’elles doivent toutes entrer en vigueur sinon aucune ne le sera» (remarques du juge Rand dans l’arrêt *Reference re Validity of Section 5(a) of the Dairy Industry Act*, [1949] R.C.S. 1, à la page 54). D’autre part, la Cour peut refuser de procéder à la division lorsqu’elle estime qu’après avoir jugé une certaine partie invalide:

[TRADUCTION] [. . .] la partie qui reste est si inextricablement liée à celle qui a été déclarée nulle que la première ne peut subsister indépendamment [. . .] (Le vicomte Simon dans *Alberta Attorney General v. Attorney-General for Canada*, [1947] A.C. 503 (P.C.), p. 518).

Dans l’affaire *Alaska Trainship*, qui concernait le Règlement que l’Administration du pilotage du Pacifique avait pris en application de la *Loi sur le pilotage* [S.C. 1970-71-72, ch. 52] la Cour d’appel fédérale a appliqué la dernière option et statué que l’ensemble d’un règlement prévoyant une exemption était nul. Cependant, le juge en chef Laskin, qui s’exprimait au nom de la Cour suprême du Canada en appel, a retenu la première option, jugé nulle et dissociable la partie attaquée et autorisé l’application du reste du Règlement. Dans cette affaire, le navire en question a finalement obtenu une immunité à l’égard des exigences liées au pilotage obligatoire car, par suite de la radiation par la Cour de quelques mots qui avaient eu pour effet d’exclure le navire de la portée de l’exemption, le reste de l’article est devenu applicable, de sorte que le navire a été exonéré. Il importe de souli-

the Pilotage Authority) would have been if it had contemplated the possibility that some of the regulations might be invalid.

[33] In the present case I believe that I should apply the “cumulative” approach adopted by Chief Justice Laskin in the *Alaska Trainship* case. While it is always difficult to gauge the intention of the legislator—here the Governor in Council—and to decide whether its members would have adopted the taxation exemptions in respect of ships’ stores of other operators if they had known they could not distinguish in this way between the beneficiaries of their largesse and those denied that largesse, I believe it is reasonable to assume that they would have done so. That is, it appears to me that in both 1986 and 1988 the Governor in Council intended to give the benefits to those they did choose and that such largesse was not dependent on denying those benefits to others. It does not appear to me that the denial of benefits to some and the grant of it to others were “inextricably bound” together. It might be otherwise if for example the vessels were operating in the same area and benefits were given to a selected few to give them a competitive advantage in the same market. That is not the scheme here, where, by definition, ships enjoying the tax exemption and those not enjoying it operate in geographically distinct areas and there seems to be no schematic connection between the fiscal advantages conferred on some and the disadvantages applied to others.

[34] In fact I do not understand any of the statements of claim filed in these cases to seek a declaration of invalidity of all the exemptions as ships’ stores of diesel fuel used on “inland waters ships” except in the context of declaring invalid all purported amendments to the 1986 Regulations. (But those Regulations if never amended would still exempt many of the same ships.) What the statements of claim do appear to call for, *inter alia*, is severance and invalidation of the definitions which exclude the appellants’ ships from treatment as “inland waters ships”.

gner que, tant pour la Cour d’appel fédérale que pour la Cour suprême du Canada, l’objectif était de décider quelle aurait été l’intention du législateur (en l’occurrence, l’Administration du pilotage) s’il avait envisagé la possibilité qu’une partie du Règlement soit nulle.

[33] Dans la présente affaire, j’estime que je devrais appliquer l’interprétation «cumulative» que le juge en chef Laskin a retenue dans l’arrêt *Alaska Trainship*. Même s’il est toujours difficile de jauger l’intention du législateur en l’espèce (le gouverneur en conseil) et de décider si ses membres auraient adopté les exemptions fiscales à l’égard des provisions de bord des autres exploitants s’ils avaient su qu’ils ne pouvaient établir de distinction de cette manière entre les bénéficiaires de cette largesse et les autres, il m’apparaît raisonnable de présumer qu’ils l’auraient fait. En effet, il me semble que, tant en 1986 qu’en 1988, le gouverneur en conseil a voulu accorder les avantages à ceux qu’il avait choisis et que cette largesse ne dépendait pas du refus des avantages en question à d’autres. À mon avis, le refus des avantages à certains et l’octroi desdits avantages à d’autres n’étaient pas inextricablement liés. Il pourrait en être autrement si, par exemple, les navires opéraient dans la même région et qu’on avait accordé les avantages à quelques-uns afin de leur donner un avantage concurrentiel sur le même marché. Ce n’est pas ce qui s’est produit dans la présente affaire où, par définition, les navires qui bénéficient de l’exonération fiscale et ceux qui n’en bénéficient pas voyagent dans des régions géographiques différentes et où il ne semble y avoir aucun lien schématique entre les avantages fiscaux accordés à certains et les inconvénients subis par d’autres.

[34] En fait, je ne comprends aucune des déclarations déposées en l’espèce en vue de faire déclarer nulles l’ensemble des exemptions relatives au combustible diesel des «navires d’eaux internes» à titre de provisions de bord, si ce n’est dans le contexte de faire déclarer nulles toutes les modifications apportées au Règlement de 1986. (Cependant, si ce Règlement n’avait jamais été modifié, il aurait encore pour effet d’exonérer bon nombre de ces mêmes navires.) Ce qui semble être demandé dans les déclarations, c’est la dissociation et l’invalidation des définitions qui excluent les navires des appelantes à titre de «navires d’eaux internes».

[35] While I am for these reasons prepared to declare invalid their exclusion of the appellants on the basis adopted by the *Ships Stores Regulations*, from the potential benefits of those Regulations, the question remains as to whether the Court can rewrite the Regulations so as to grant retroactively a tax exemption to them.

[36] The problem is that basically the appellants are obliged to pay excise tax on their diesel fuel used as “ships stores” by virtue of subsection 23(1) of the *Excise Tax Act*. That obligation remains. To be able to claim an exemption or right of refund or drawback for taxes paid in the past, they must be able to point to some exempting provision in the *Ships Stores Regulations* made under subsection 59(3.2) of that Act applicable to them. If this Court were to do as the appellants request, namely to treat the whole incorporation in the *Ships Stores Regulations* of the *Canada Shipping Act* definitions of “inland voyage” as invalid, this would, if it achieved the appellants’ purpose, equally exempt all vessels engaged on what the common law or international law would regard as an “inland voyage”, that is a voyage on Canada’s inland waters.

[37] We are thus faced with a situation now familiar in Charter litigation in the area of social benefits; namely, that we have a legislative scheme which is “under-inclusive” in conferring its benefits. The criteria for judicial remedies in respect of under-inclusive legislation were analysed at length in *Schachter v. Canada*, [1992] 2 S.C.R. 679, and these criteria have been applied since. (See e.g. *Vriend v. Alberta*, [1998] 1 S.C.R. 493; *M. v. H.*, [1999] 2 S.C.R. 3.) In my view, with at least one exception, the criteria articulated there should also be applied in this non-constitutional area of *ultra vires* delegated legislation. In both cases the lawmaker has ignored either Charter or statutory limits on its authority in the distinctions it makes between those who are entitled to benefits and those who are not. In both cases if a court finds the denial of benefits to some to be

[35] Même si je suis disposé, pour ces motifs, à déclarer nulle l’exclusion des appelantes en ce qui concerne l’application des avantages pouvant découler du *Règlement sur les provisions de bord*, il reste à savoir si la Cour peut rédiger à nouveau le Règlement de façon à leur accorder rétroactivement une exonération de la taxe.

[36] Le problème réside dans le fait que, fondamentalement, les appelantes sont tenues de payer une taxe d’accise sur le combustible diesel qu’elles utilisent à titre de «provisions de bord» en vertu du paragraphe 23(1) de la *Loi sur la taxe d’accise*. Cette obligation demeure en vigueur. Pour réclamer une exemption ou encore un remboursement ou un *drawback* à l’égard des taxes payées dans le passé, les appelantes doivent être en mesure de citer une exemption qui serait énoncée dans le *Règlement sur les provisions de bord* pris en application du paragraphe 59(3.2) de la Loi et qui s’applique à elles. Si la Cour obtempérait à la demande des appelantes et qu’elle jugeait nulle l’intégration totale, dans le *Règlement sur les provisions de bord*, des définitions de l’expression «voyage en eaux internes» énoncées à la *Loi sur la marine marchande du Canada*, elle exempterait du coup tous les navires faisant ce qui serait considéré en common law ou en droit international comme un «voyage en eaux internes», c’est-à-dire un voyage dans les eaux intérieures du Canada.

[37] Nous sommes donc aux prises avec une situation désormais familière dans les litiges portant sur la Charte en ce qui concerne les avantages sociaux; en effet, nous avons devant nous un régime législatif qui accorde des avantages «limitatifs». Les critères que les tribunaux doivent appliquer pour accorder des réparations à l’égard des dispositions législatives trop limitatives ont été analysés en profondeur dans l’arrêt *Schachter c. Canada*, [1992] 2 R.C.S. 679, et ces critères sont appliqués depuis (voir p. ex., *Vriend c. Alberta*, [1998] 1 R.C.S. 493; *M. c. H.*, [1999] 2 R.C.S. 3). À mon avis, sauf dans au moins un cas, les critères formulés dans ces arrêts devraient également s’appliquer dans ce domaine non constitutionnel de la législation déléguée *ultra vires*. Dans les deux affaires, le législateur n’a pas tenu compte des restrictions imposées par la Charte ou par le texte législatif



unauthorized, to give that disadvantaged group an equivalent benefit it must either “read out” (i.e. sever) offending barriers or “read in” certain provisions which will remedy that provision. In *Schachter*, the Supreme Court laid down criteria for reading out or reading in and those criteria were mainly designed to give effect to the presumed will of the lawmaker. It seems to me that similar principles should apply to reading in, in the case of offending regulations. There is however at least one distinction between criteria applied to correct any violation of the Charter and criteria applied to correct unauthorized delegated legislation. In the Charter context, as stated in *Schachter*, there is an extra factor militating in favour of reading in, in order to “protect the purposes of the Charter”. For example, as the Charter dictates equal benefits under the law a court should, in balancing various factors in favour and against reading in, give some weight to the importance of directly bringing about, through judicial remedy, the immediate extension of equal benefits to those wrongfully deprived. In a case of delegated legislation such as the present regulations, however, there is no particular principle of equality mandated by the governing law, the *Excise Tax Act*, nor does the evidence establish that we have a class of needy appellants, isolated from the mainstream and historically disadvantaged.

[38] The criteria which the Supreme Court laid down in *Schachter* for deciding when it is appropriate for a court to revise laws through striking out, or reading in, include: fidelity, as much as possible, to the scheme enacted by the law maker; if reading in or reading out is to be attempted by excising words which exclude the aggrieved group, would this so change the nature of the scheme to be inappropriate; is the group to

applicable en ce qui a trait à son pouvoir d'établir des distinctions entre ceux qui ont droit aux avantages et ceux qui n'y ont pas droit. Il a été conclu dans les deux affaires que si une cour de justice estime que le refus des avantages à certains n'est pas autorisé, pour accorder à ce groupe défavorisé un avantage équivalent, elle doit soit «supprimer» (c.-à-d. dissocier) les dispositions irrégulières, soit interpréter le texte de façon large afin de corriger cette lacune. Dans l'arrêt *Schachter*, la Cour suprême a énoncé les critères à appliquer pour supprimer ou pour interpréter de façon large certains éléments et ces critères visaient principalement à donner effet à l'intention présumée du législateur. Il me semble que des principes similaires devraient s'appliquer à l'interprétation large dans le cas d'un règlement non conforme. Toutefois, il y a au moins une différence entre les critères appliqués pour corriger un manquement à la Charte et ceux qui servent à corriger une législation déléguée non autorisée. Dans le contexte de la Charte, comme la Cour l'a dit dans l'affaire *Schachter*, il y a un autre facteur qui milite en faveur de l'interprétation large, soit la nécessité «d'assurer le respect des objets de la Charte». Ainsi, étant donné que la Charte énonce que chacun a droit aux mêmes bénéfices de la loi, une cour de justice devrait, au moment de pondérer différents facteurs militant en faveur et à l'encontre de l'interprétation large, tenir compte de l'importance d'accorder directement et immédiatement une réparation conférant des avantages égaux à ceux qui en ont été injustement privés. Cependant, dans le cas d'une législation déléguée, comme le présent Règlement, aucun principe d'égalité n'est prescrit de façon explicite dans la loi habilitante, soit la *Loi sur la taxe d'accise*, et la preuve n'indique pas non plus que nous sommes en présence d'une catégorie de personnes indigentes qui sont isolées de l'ensemble de la société et historiquement défavorisées.

[38] Les critères que la Cour suprême a énoncés dans l'arrêt *Schachter* pour décider s'il convient qu'un tribunal révise des lois par la radiation ou par l'interprétation large comprennent: la nécessité d'être aussi fidèle que possible au régime adopté par le législateur; la question de savoir si l'interprétation large ou la dissociation par le retranchement de mots qui excluent le groupe lésé constituerait une modification impor-

which benefits are to be extended larger than the group originally granted those benefits (this is relevant to whether it can be assumed that the legislature could ever have contemplated a scheme including those now sought to be included); and if the exclusion from benefits of a certain class has been of long standing it may more readily be assumed that the lawmaker has deliberately adopted and continued such a policy which should not be lightly overturned by the Court. These factors all assist the Court in determining whether it can, by excision or deemed additions, eliminate the discrimination in a reasonably precise manner while credibly implementing what would have been the intention of the lawmaker had it been aware that the exclusion it adopted would be found invalid.

[39] In the present case I have concluded above that the distinctions which the Governor in Council did make in the *Ships Stores Regulations* could not be justified on the basis of the apparent purpose of the legislation authorizing those Regulations. But I believe it is beyond the role of this Court in effect to devise a valid scheme for exempting “ships stores” through selective excisions or additions to the *Ships Stores Regulations*, or to the statutory definitions of “inland waters” or “inland voyage” or “minor waters of Canada” incorporated by reference in the Regulations. I believe that a meaningful pursuit of the stated purpose of the tax exemption would require an extensive knowledge of the shipping industry. For example, we have no evidence before us as to the relative costs to the treasury of the scheme as it now exists and the scheme which the appellants would have us endorse, namely one of exemption of all vessels travelling in the inland waters of Canada (the definition of “inland waters” apparently being a matter left to common law and international law).

[40] In short, there is no practical way in which the Court can, through selective nullification of the Regulations and their adopted definitions, or by

tante qui changerait la nature de ce régime; la question de savoir si le groupe à ajouter est numériquement plus important que le groupe initial de bénéficiaires (cette question est pertinente quant à celle de savoir s’il est permis de présumer que le législateur a envisagé un régime couvrant les personnes dont l’inclusion est maintenant recherchée); enfin, la nécessité pour la Cour de ne pas annuler à la légère la politique contestée dans les cas où l’exclusion d’une certaine catégorie existe depuis longtemps, ce qui renforce la supposition que le législateur a délibérément adopté et continué à appliquer cette politique. Tous ces facteurs aident la Cour à décider si elle peut, par suppression ou par ajout présumé, éliminer la discrimination d’une manière raisonnablement précise tout en mettant en œuvre d’une façon crédible ce qui aurait été l’intention du législateur si celui-ci avait su que l’exclusion qu’il a adoptée serait déclarée nulle.

[39] Dans la présente affaire, j’ai déjà conclu plus haut que les distinctions que le gouverneur en conseil a établies dans le *Règlement sur les provisions de bord* ne pouvaient être justifiées en raison de l’objet apparent du texte législatif autorisant ce Règlement. Cependant, il n’appartient pas à la Cour d’élaborer à toutes fins utiles un régime valable ayant pour effet d’exonérer de la taxe les provisions de bord par des retraits ou des ajouts sélectifs au *Règlement sur les provisions de bord* ou aux définitions des expressions «eaux internes», «voyage en eaux internes» ou «eaux secondaires du Canada» intégrées par renvoi dans le Règlement. À mon avis, une connaissance approfondie de l’industrie du transport maritime est nécessaire pour réaliser de façon significative l’objet énoncé de l’exemption fiscale. Ainsi, nous n’avons été saisis d’aucune preuve concernant les coûts relatifs du régime actuellement en vigueur pour le trésor et les coûts de celui que les appelantes veulent nous faire adopter, c’est-à-dire un régime exonérant de la taxe tous les navires voyageant dans les eaux intérieures du Canada (la définition de cette expression relevant apparemment de la common law et du droit international).

[40] Bref, il n’y a aucune façon pratique dont la Cour peut, en annulant certaines parties du Règlement et des définitions qui y sont adoptées ou en interpré-

reading in some simple exemptions, design a scheme which we could confidently pronounce as accurately implementing the intention of the *Excise Tax Act* in its conferral of the regulation-making power in subsection 59(3.2), nor which we could hold out as implementing an intention which the Governor in Council would have had, had it known the discrimination against the appellants to be invalid. We therefore cannot give the appellants a retroactive entitlement to claim refunds or drawbacks under the existing *Ships Stores Regulations*. Nor, for reasons which have been given, is it appropriate to strike down the Regulations as of 1986 or 1988, because we are unable to say that the Governor in Council would not have intended to benefit the ship operators who were and are benefited under the Regulations, had it known that it could not validly exclude everybody else from benefits.

[41] In the circumstances, for the same rationale as prevailed in *Schachter*, the best solution would appear to be a delayed declaration of the invalidity of the *Ships Stores Regulations*. This will enable the Governor in Council to devise a scheme which is legally defensible given the terms of its regulation-making authority under the *Excise Tax Act*. It will prevent the indefinite continuation of a discriminatory scheme for which the respondent has provided no rationale explanation supported by the facts of the Canadian shipping industry. As the Governor in Council should be able to take corrective action much more quickly than Parliament I would set the effective date of a declaration of invalidity of the *Ships Stores Regulations* at October 1, 2001.

4. If the Regulations should have been retroactively invalidated could the appellants recover for unjust enrichment?

[42] In case this matter should go farther I would also hold that, even if the *Ships Stores Regulations* were found to be invalid during part or all of the

tant de façon large certaines exemptions simples, concevoir un régime dont il serait possible de dire qu'il met en œuvre avec précision l'esprit de la *Loi sur la taxe d'accise* en ce qui a trait au pouvoir de réglementation accordé au paragraphe 59(3.2) ou qu'il met en œuvre l'intention que le gouverneur en conseil aurait eue s'il avait su que la discrimination visant les appelantes serait invalide. Par conséquent, nous ne pouvons accorder aux appelantes un droit rétroactif qui leur permettrait de réclamer des remboursements ou des *drawbacks* en vertu du *Règlement sur les provisions de bord* existant. Pour les raisons déjà exposées, il ne convient pas non plus de radier le Règlement de 1986 ou celui de 1988, parce qu'il nous est impossible de dire que le gouverneur en conseil n'aurait pas voulu accorder un avantage aux exploitants de navire qui bénéficient ou ont bénéficié des exemptions prévues au Règlement s'il avait su qu'il ne pourrait valablement exclure les autres de la portée des avantages.

[41] Dans les circonstances, pour les motifs adoptés dans l'arrêt *Schachter*, la meilleure solution semblerait résider dans une suspension de l'effet d'une déclaration d'invalidité du *Règlement sur les provisions de bord*. Cette solution permettra au gouverneur en conseil de concevoir un régime qui est légalement défendable, compte tenu des modalités du pouvoir de réglementation dont il est investi en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*. Elle empêchera le maintien pour une période indéfinie d'un régime discriminatoire au soutien duquel l'intimée n'a fourni aucune explication rationnelle appuyée sur la situation de l'industrie canadienne du transport maritime. Étant donné que le gouverneur en conseil devrait pouvoir prendre des mesures correctives beaucoup plus rapidement que le Parlement, je fixerais au 1<sup>er</sup> octobre 2001 la date d'entrée en vigueur de la déclaration d'invalidité du *Règlement sur les provisions de bord*.

4. Si le Règlement devait être invalidé de façon rétroactive, les appelantes pourraient-elles obtenir un remboursement au titre de l'enrichissement sans cause?

[42] Si la présente affaire devait aller plus loin, je statuerais également que, même si le *Règlement sur les provisions de bord* était jugé invalide, que ce soit

period during which the appellants paid the tax on diesel fuel and later sought refunds or drawbacks, they cannot claim recovery of these funds on the basis of restitution through the unjust enrichment of the respondents. Section 71 [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34] of the *Excise Tax Act* provides as follows:

71. Except as provided in this or any other Act of Parliament, no person has a right of action against Her Majesty for the recovery of any moneys paid to Her Majesty that are taken into account by Her Majesty as taxes, penalties, interest or other sums under this Act.

In my view this section is sufficiently comprehensive to preclude any such common law or equitable remedy. It is apparent that the sums involved here were “taken into account by Her Majesty as taxes”. What is at issue is a possible refund of taxes. This is not a case where the taxation would have been constitutionally invalid and where a bar to recovery might be attacked as unconstitutional. It is common ground that Parliament could constitutionally have authorized a geographically-based exclusion from exemption from a tax which is of itself unquestionably valid.

[43] I believe the jurisprudence of this Court supports that position. In *Consumers Glass Co. Ltd. v. Canada* (1989), 107 N.R. 156 (F.C.A.), it was held that where taxes are lawfully collected even if by mistake of law the taxpayer was limited to the remedies, including the limitation periods, provided by the *Customs Act*. There could be no recovery for unjust enrichment because initially there was a legal obligation to pay. By implication the Court held that the statutory scheme for recovery had replaced any common law (or, presumably, equitable) remedies. This case was followed by the Trial Division in *Michelin Tires (Canada) Ltd. v. Canada* (1998), 158 F.T.R. 101 (F.C.T.D.); confirmed on other grounds [2001] F.C.J. No. 707 (C.A.) (QL). Very recently this Court in *Federated Co-operatives Ltd. v. Canada*, [2001] F.C.J. No. 315 (C.A.) (QL), held that a claim for recovery of taxes paid under a mistake is not a

pour l'ensemble ou une partie de la période au cours de laquelle les appelantes ont payé la taxe sur le combustible diesel et cherché plus tard à obtenir des remboursements ou des *drawbacks*, elles ne peuvent réclamer le remboursement de ces montants en invoquant la restitution par suite de l'enrichissement sans cause de l'intimée. L'article 71 [mod. par L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 7, art. 34] de la *Loi sur la taxe d'accise* est ainsi libellé:

71. Sauf cas prévu à la présente loi ou dans toute autre loi fédérale, nul n'a le droit d'intenter une action contre Sa Majesté pour le recouvrement de sommes payées à Sa Majesté, dont elle a tenu compte à titre de taxes, de pénalités, d'intérêts ou d'autres sommes en vertu de la présente loi.

À mon avis, cette disposition est suffisamment exhaustive pour empêcher l'octroi de toute réparation de cette nature qui est reconnue en common law ou en *equity*. Il est évident que les montants en jeu en l'espèce sont des sommes dont Sa Majesté «a tenu compte à titre de taxes». Ce qui est en litige, c'est un remboursement possible de taxes. Il ne s'agit pas d'un cas où la taxe serait nulle sur le plan constitutionnel et où une interdiction de recouvrement pourrait être contestée au motif qu'elle serait inconstitutionnelle. Il est admis que le Parlement aurait pu, au plan constitutionnel, autoriser une exclusion géographique à l'égard de l'exonération d'une taxe qui, en soi, est indéniablement valable.

[43] Cette position me semble être appuyée par les décisions de la Cour d'appel. Ainsi, dans l'affaire *Consumers Glass Co. Ltd. c. Canada* (1989), 107 N.R. 156 (C.A.F.), il a été décidé que, lorsque des taxes sont légalement perçues, même par suite d'une erreur de droit, les recours du contribuable étaient assujettis aux restrictions énoncées à la *Loi sur les douanes*, notamment en ce qui concerne les délais de prescription. Il ne pourrait y avoir de recouvrement fondé sur l'enrichissement sans cause, parce qu'une obligation légale de payer existait à l'origine. La Cour a statué implicitement que les dispositions législatives concernant le recouvrement avaient remplacé tout recours reconnu en common law (ou, probablement, en *equity*). La Section de première instance a suivi cette décision dans l'affaire *Michelin Tires (Canada) Ltd. c. Canada* (1998), 158 F.T.R. 101 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); décision confirmée pour d'autres motifs dans [2001]

claim for an equitable remedy such as for restitution for unjust enrichment. The Court expressly declined to decide whether, prior to the amendment of the *Excise Tax Act* in 1985 and in 1986, the provisions restricting the refund of overpaid tax constituted a complete code so as to preclude non-statutory claims for the repayment of taxes paid in error. Nevertheless it applied normal limitation restrictions to such actions. For present purposes, it is significant that the Court in *Federated Co-Operatives Ltd.* did not find in that action, as pleaded, the necessary allegations for equitable relief based on a constructive trust. There is no such pleading in the present case either.

[44] I am reinforced in my conclusion by what Reed J. said in the *Michelin* case where she pointed out that finality in tax matters, after the lapse of a reasonable period for reassessments initiated by either taxpayer or government, is for the benefit of both (at paragraph 12 of that judgment.)

#### Disposition

[45] The appeals should therefore be allowed in part, with a declaration effective October 1, 2001 that the *Ships Stores Regulations* are invalid because for the reasons herein they are not within the authority granted to the Governor in Council by subsection 59(3.2) of the *Excise Tax Act* to designate “certain classes of goods as ships’ stores for use on board a conveyance within such class of conveyances as may be prescribed in the regulations”. The appellants should be entitled to one set of costs in the four appeals.

LINDEN J.A.: I agree.

SEXTON J.A.: I agree.

A.C.F. n° 707 (C.A.) (QL). Très récemment, dans l’arrêt *Federated Co-Operatives Ltd. c. Canada*, [2001] A.C.F. n° 315 (C.A.) (QL), la Cour a statué qu’une demande de remboursement de taxes payées par erreur n’est pas une demande visant à obtenir une réparation reconnue en *equity* comme la restitution fondée sur l’enrichissement sans cause. La Cour a expressément refusé de décider si, avant la modification de la *Loi sur la taxe d’accise* en 1985 et 1986, les dispositions restreignant le remboursement de la taxe payée en trop constituaient un code complet empêchant la réclamation du remboursement des taxes payées par erreur. Néanmoins, elle a appliqué les restrictions normales à l’égard de ces actions. Pour les besoins du présent litige, il convient de souligner que, dans l’affaire *Federated Co-Operatives Ltd.*, la Cour n’a pas trouvé dans l’action plaidée les allégations nécessaires au soutien d’un recours en *equity* fondé sur une fiducie par interprétation. Il n’y a aucune allégation de cette nature dans la présente affaire non plus.

[44] Je me fonde également sur les commentaires que M<sup>me</sup> le juge Reed a formulés dans l’affaire *Michelin*, où elle a souligné qu’en matière fiscale, après l’expiration d’un délai raisonnable permettant l’établissement de nouvelles cotisations sur les instances du contribuable ou du gouvernement, il importe de limiter l’incertitude pour les deux parties (paragraphe 12 de cette décision).

#### Dispositif

[45] En conséquence, les appels doivent être accueillis en partie et le *Règlement sur les provisions de bord* doit être déclaré nul à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2001, au motif qu’il outrepassé le pouvoir dont le gouverneur en conseil est investi en vertu de l’article 59(3.2) de la *Loi sur la taxe d’accise* en ce qui concerne la désignation de «certaines catégories de marchandises comme des approvisionnements de navires devant servir à bord d’un moyen de transport d’une catégorie désignée par règlement». Les appelantes ont donc droit à un mémoire de frais pour les quatre appels.

LE JUGE LINDEN, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE SEXTON, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.